

**UNIVERSIDADE DO SAGRADO CORAÇÃO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS COM
HABILITAÇÃO EM COMÉRCIO INTERNACIONAL**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: FERRAMENTA
ESTRATÉGICA DA GESTÃO EMPRESARIAL**

EDSON RIBEIRO

Orientador: Prof. Ms. FÁBIO JOSÉ DE SOUZA

BAURU

2005

**UNIVERSIDADE DO SAGRADO CORAÇÃO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS COM
HABILITAÇÃO EM COMÉRCIO INTERNACIONAL**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: FERRAMENTA
ESTRATÉGICA DA GESTÃO EMPRESARIAL**

EDSON RIBEIRO

Orientador: Prof. Ms. FÁBIO JOSÉ DE SOUZA

Monografia apresentada à Universidade do Sagrado Coração como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Administração de Empresas com Habilitação em Comércio Internacional, sob a orientação do Prof. Ms. Fábio José de Souza.

BAURU

2005

Banca Examinadora:

Prof. Ms. Fábio José de Souza
Orientador

Prof. Luis Carlos Gonçalves
Examinador

Prof. Paulo Soares
Examinador

Dedico este trabalho a Deus, aos meus familiares e amigos, companheiros de todos os momentos nessa conquista.

Agradeço ao meu orientador, professor Fábio, pela amizade, paciência e dedicação na orientação deste trabalho.

RESUMO

De acordo com uma pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, a carga tributária “ideal” deveria incidir em torno de 25%. A mesma pesquisa revela que somente cerca de 4% de todas as empresas brasileiras conseguem enquadrar-se neste índice. Somente isso já justifica que há muito campo ou mercado para se trabalhar no gerenciamento dos tributos para que se consiga reduzir licitamente esta penosa carga tributária. Um planejamento tributário cuidadoso, criterioso, racional e lícito, pode conduzir as empresas a um nível mais equilibrado no que diz respeito ao peso dos tributos. Com o exercício rigoroso de acompanhamento da legislação tributária, a implantação de um planejamento tributário, no sentido de administrar débitos e revisar procedimentos, contemplando a redução do volume de pagamento, de forma lícita, é o caminho ideal para uma empresa arcar com a atual distorcida e exagerada carga tributária do país. Esta monografia analisa os benefícios da implantação e utilização do planejamento tributário como ferramenta estratégica de competitividade empresarial, suas vantagens e desvantagens, o crescimento que pode proporcionar para as empresas, os pontos importantes para obter melhores resultados e as estratégias para obter menores riscos, conhecendo seus diversos tipos e prevenindo seu uso incorreto e ilícito, bem como suas relações com a gestão empresarial.

Palavras-chave: planejamento tributário, empresas, tributos, carga tributária, legislação tributária, administração.

ABSTRACT

In agreement with a research of the Brazilian Institute of Tax Planning, the “ideal” tax burden should happen around 25%. The same research reveals that only about 4% of all of the Brazilian companies get to frame in this index. Only that already justifies that there are a lot of field or market to work in the administration of the tributes so that it gets to reduce this painful tax burden licity. A careful, discerning, rational and lawful tax planning, it can lead the companies to a more balanced level in than says respect to the weight of the tributes. With the rigorous exercise of attendance of the tax legislation, the implantation of a tax planning, in the sense of to administer debits and to revise procedures, contemplating the reduction of the payment volume, in a lawful way, it is the ideal road for a company to arch with the distorted and exaggerating current tax burden of the country. This monograph comes to demonstrate the benefits of the implantation and use of the tax planning as strategic tool of business competitiveness, the advantages and disadvantages, the growth that it can provide for the companies, the important points to obtain better results and the strategies to obtain smaller risks, knowing their several types and preventing his incorrect and illicit use, as well as their relationships with the business administration.

Keywords: tax planning, companies, tributes, tax burden, tax legislation, administer.

SUMÁRIO

1 SITUAÇÃO PROBLEMA	9
1.1 Introdução	9
1.2 Caracterização da situação problema	9
1.3 Objetivos	10
1.3.1 Objetivo geral	10
1.3.2 Objetivo específico	10
1.4 Justificativa	10
2 DA ÉTICA	12
2.1 Ética do Administrador	13
3 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E SUAS NORMAS	16
3.1 Vigência da legislação tributária	16
3.2 Hierarquia das leis	16
3.3 Obrigação tributária	18
3.3.1 Obrigação tributária principal	19
3.3.2 Obrigação tributária acessória	19
3.4 Conceitos legais	19
3.4.1 Fato gerador	19
3.4.2 Hipótese de Incidência	22
3.4.3 Base de Cálculo	22
3.4.4 Alíquota	22
3.5 A técnica da tributação	23
3.5.1 Incidência	23
3.5.2 Não incidência	24
3.5.3 Isenção e Imunidade tributária	24
3.6 Classificação dos tributos	25
3.7 Sujeitos da obrigação tributária	26
3.7.1 Sujeito ativo e sujeito passivo	26
3.8 Lançamento	28

3.8.1 Lançamento por declaração	28
3.8.2 Lançamento de ofício	29
3.8.3 Lançamento por homologação	29
3.9 Sistema Tributário Nacional (artigos 145 a 162 da Constituição Federal)	31
3.9.1 Tributo	31
3.9.2 Espécies de tributo	32
3.10 Princípios constitucionais tributários	38
4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº 8.137/90)	40
4.1 Fraude fiscal	42
4.2 Conluio	42
4.3 Sonegação fiscal	42
4.4 Simulação	42
5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	43
5.1 Elisão fiscal – Planejamento Tributário	45
5.1.1 Classificação do Planejamento Tributário	45
5.2 Exemplos de Elisão – Planejamento Tributário	47
5.3 Evasão fiscal	52
6 METODOLOGIA	53
7 RESULTADOS	54
8 ANÁLISE E DISCUSSÃO	56
9 CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61
ANEXOS	63

1 SITUAÇÃO PROBLEMA

1.1 Introdução

A grande voracidade do fisco das três pessoas jurídicas de direito público, ou seja, da União, Estados e Municípios é implacável. A pesada carga tributária do Brasil faz com que a maioria das empresas fique sem recursos para direcionar a ampliação dos seus negócios. Fato este também limitador da geração de empregos e estagnador de crescimento.

No Brasil, segundo Rocha (2002), devido a carga tributária ser uma das maiores do mundo, é melhor especular do que trabalhar e produzir.

Depreende-se que o governo, seja ele Federal, Estadual ou Municipal, é o grande responsável econômico por uma imensidade de empresas deste país, pois, a pesada carga tributária é quase sempre, maior do que o lucro líquido da empresa.

1.2 Caracterização da situação problema

Um dos modos possíveis da empresa tornar-se competitiva e perpetuar-se no mercado é a redução da carga tributária. O planejamento tributário é fundamental para o desempenho de qualquer empresa. Ele deixou de ser uma excelente opção para tornar-se uma ferramenta estratégica da gestão empresarial. Há três caminhos para o contribuinte: o planejamento tributário, a sonegação ou a perda de competitividade.

As principais análises realizadas pelo "planejador tributário" junto a empresa são: análise econômico-financeira; análise jurídica; análise fiscal e por último a análise fisco-contábil. O "planejador tributário" não pode ser em hipótese alguma "amador", pois pode colocar em risco toda a estrutura empresarial, gerando um prejuízo enorme para todos aqueles que estão envolvidos no planejamento tributário.

Vale lembrar que esse "planejador tributário" que pode ser - o advogado, o administrador, o auditor financeiro, o contador, o economista, ou uma grande equipe de profissionais - tem que possuir conhecimentos muito apurados e específicos sobre as áreas

acima citadas, já que o exercício do planejamento tributário se dá através de muita competência, muita habilidade e conhecimento sobre os meandros administrativos, contábeis e jurídicos das empresas.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

A presente monografia demonstrou a importância do planejamento tributário nas empresas.

1.3.2 Objetivos específicos

Demonstrou a importância do planejamento tributário para a redução da carga tributária nas empresas, tornando a mesma competitiva.

Mostrou quais os passos que se deve seguir para se obter uma considerável redução da carga tributária, através do planejamento tributário, evitando-se assim a sonegação de impostos e a perda de competitividade.

1.4 Justificativa

Pergunta-se: Como fazer então para reduzir a pesada carga tributária e reverter esta redução para a empresa beneficiando-a?

Esclarecer esta questão e demonstrar os resultados através de conhecimentos da contabilidade que, como ciência, tem como finalidade orientar e registrar os fatos administrativos das entidades, permitindo o controle patrimonial e as mutações ocorridas durante um determinado período, bem como, da administração financeira, que possui como objeto, analisar as decisões de investimentos e de financiamentos, visando a missão traçada pela estratégia empresarial, tendo, portanto, grande importância a questão ora apresentada,

contribuindo como instrumentos para a elaboração de um planejamento tributário eficaz, foi a proposta da presente monografia.

2 DA ÉTICA

Antes de entrarmos especificamente no assunto é necessário ressaltar a importância da ética tanto para o administrador quanto para qualquer bom profissional. Para falarmos de ética nos basearemos em Boff (2005), cujo texto se encontra disponível na Internet, no site descrito nas referências bibliográficas.

Para Boff (2005), a ética não se confunde com a moral. A moral, é a regulação dos valores e comportamentos considerados legítimos por uma determinada sociedade, um povo, uma religião, uma certa tradição cultural, etc. Há morais específicas, também, em grupos sociais mais restritos: uma instituição, um partido político.

Há, portanto, muitas e diversas morais. Isto significa dizer que uma moral é um fenômeno social particular, que não tem compromisso com a universalidade, isto é, com o que é válido e de direito para todos os homens.

Exceto quando atacada: justifica-se dizendo-se universal, supostamente válida para todos.

Segundo Boff (2005), a ética existe como uma referência para os seres humanos em sociedade, de modo tal que a sociedade possa se tornar cada vez mais humana. A ética pode e deve ser incorporada pelos indivíduos, sob a forma de uma atitude diante da vida cotidiana, capaz de julgar criticamente os apelos a críticos da moral vigente.

Mas a ética, tanto quanto a moral, não é um conjunto de verdades fixas, imutáveis. A ética se move, historicamente, se amplia e se adensa.

A ética ilumina a consciência humana, sustenta e dirige as ações do homem, norteando a conduta individual e social. É um produto histórico-cultural e, como tal, define o que é virtude, o que é bom ou mal, certo ou errado, permitido ou proibido, para cada cultura e sociedade.

Dessa maneira, a ética é universal, enquanto estabelece um código de condutas morais válidos para todos os membros de uma determinada sociedade e, ao mesmo tempo, tal código é relativo ao contexto sócio-político-econômico e cultural onde vivem os sujeitos éticos e onde realizam suas ações morais.

2.1 Ética do administrador

Segundo texto retirado da Internet, intitulado “Administrando com Ética”, disponível no endereço <http://martinspolidoro.com.br/centro_noticias.php?cod=111>, temos que:

Para administrar é preciso muito mais que competência técnica, é o que confirma o Conselho Federal dos Administradores, através do Código de Ética do Administrador. Seu texto diz que a ética é o alicerce do agir humano; que num contexto social todos devem estar comprometidos com os mesmos objetivos; que, no trabalho, isto acontece de acordo com as normas da respectiva conduta profissional; que o propósito da ética é a busca do bem comum, o que gera desenvolvimento social; que cabe ao administrador importante papel de agente do desenvolvimento social e, que "o Código de Ética Profissional do Administrador é o guia que orienta e estimula novos comportamentos, pois está baseado no conceito de Ética, para ele direcionado, e que serve de parâmetro que baliza o papel e torne eficaz a capacidade de pensar do administrador".

Entretanto, as regras do mundo capitalista impõem mudanças e o homem, na busca da sobrevivência e de seu espaço, criou as suas. Esqueceu a importância da humildade. Vale buscar resultados, não ostentar. Reflexos do egoísmo, poder, posse e individualismo. Compreensível, do ponto de vista da vaidade humana, mas não da ética.

É antiética a sonegação fiscal, como também o uso do nome ou registro profissional, nas instituições públicas e privadas, onde não exerça função inerente a sua profissão; "organizar ou manter sociedade profissional sob a forma desautorizada por lei"; e exercer a profissão impedido judicialmente em última instância, e por sentença passada em julgado. "Dumping" ou cartéis são mundialmente reprováveis, portanto, cuidado e policiamento redobrado nas negociações com os clientes, para não ferir os direitos dos concorrentes.

É ético informar aos clientes sobre férias, afastamentos temporários por motivo de força maior, com razões que os justifiquem; cumprir as normas do Conselho ao qual está subordinado; combater promoções obtidas por meios não merecedores, e repudiar comissões ou vantagens, além dos honorários que recebe. Prestar contas detalhadas dos bens e numerários sob sua responsabilidade, é transparência, vital para administradores públicos e privados. Equiparável é o sigilo profissional, sagrado, alicerçado sob rigoroso controle. A quebra, só é admissível quando resulta em prejuízos à coletividade ou em decorrência de ação judicial.

O administrador enquanto profissional atuante delibera e decide sobre o possível, ou seja, tudo aquilo que, para ser e acontecer, depende da vontade e da ação dos membros da organização. Este ato moral é bem diferente da moral do dever pelo dever. É a moral através da qual se deve fazer tudo que está em seu poder para realizar os fins a que a organização se propôs, pois o administrador sabe que será julgado pelo sucesso com relação ao alcance destas metas.

Portanto, no âmbito organizacional, o exercício de qualquer cargo, função ou carreira requer a auto-racionalização da conduta de seu ocupante ou titular, objetivando torná-la parte funcionalmente racional da ação administrativa.

Esses aspectos éticos da ação administrativa e do cotidiano do profissional organizacional foram classificados, segundo consta no referido site da Internet, em um par conceitual denominado de "*ética da responsabilidade e ética do valor absoluto ou da convicção*".

A ética da responsabilidade é ingrediente de toda ação administrativa. É o seu conteúdo subjetivo por excelência. Os que a adotam, tácita ou explicitamente, se acham sob o vínculo de um compromisso: o de, pelo autodomínio dos impulsos, das preferências e até das crenças e ideologias, auto-racionalizarem a sua conduta, tornando-a parte funcional da ação administrativa. A ética da responsabilidade é vivência, por assim dizer, habitual de quem quer que tenha alguma função na empresa.

A ética do valor absoluto ou da convicção está implícita em toda ação referida a valores. No cotidiano o indivíduo está orientado em seu comportamento por valores, isto é, por estimativas e avaliações das quais decorre a sua concepção do mundo, seu ideal de realização própria e social e que consubstanciam sua ética da convicção. A observância mínima desta ética, indispensável para a segurança e integridade interna do indivíduo, ocasionalmente o torna polêmico, envolvido em situações conflitantes.

As duas éticas não são necessariamente antagônicas, mas se relacionam dentro do domínio da organização de uma forma ambígua, sendo que são casos extraordinários o comportamento individual alinhado exclusivamente com uma das duas éticas. Este autor ainda destaca ser legítimo considerar ambas implícitas respectivamente na racionalidade referida a fins e na racionalidade referida a valores.

Portanto, ainda segundo o mesmo site da Internet, um mínimo de consenso social é necessário para que a tensão entre as duas éticas se mantenha num grau que permita às organizações operarem segundo as expectativas normais de produtividade e eficácia. Na ordem ética, a estrutura de consentimento que confere maior legitimidade ou positividade à

organização é a que logra integrar no trabalho os valores ou as convicções dos que o realizam, haja vista que o distanciamento entre o cotidiano organizacional e o mundo-da-vida dos seres humanos tem levado a muitos comportamentos classificáveis como neuro-patológicos.

3 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E SUAS NORMAS

3.1 Vigência da legislação tributária

O Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 101:

Art. 101 - A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Conseqüentemente, as normas tributárias entram em vigor, salvo disposição em contrário, 45 dias após sua publicação, segundo artigo 1º- da Lei de Introdução ao Código Civil:

Art. 1º - Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.

O intervalo de tempo decorrido da publicação até a vigência é doutrinariamente entendido como “vacatio legis”, período em que a lei é válida mas não obriga ninguém ao seu cumprimento.

A “vacatio legis” não é obrigatória, podendo o legislador fazer com que haja coincidência entre as datas da publicação e a sua entrada em vigor, respeitados os princípios constitucionais, como, por exemplo, o da anterioridade da lei, que mostra que nenhum tributo pode ser exigido no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, conforme artigo 150, III, b, da Constituição Federal.

3.2 Hierarquia das leis

As normas contidas no ordenamento jurídico encontram-se dispostas de acordo com uma hierarquia previamente estabelecida, formando, de maneira prática um quadro legal com

suas classes e categorias sucessivas, em que as leis mais importantes predominam sobre as de nível inferior, na hipótese de ocorrer qualquer conflito entre elas.

No ponto mais alto do quadro encontra-se a Constituição Federal, que é o fundamento da validade de todas as demais, de sorte que aquelas que se encontram em desacordo com elas serão consideradas inconstitucionais.

A hierarquia das normas jurídicas pode ser expressa na seguinte ordem:

Quadro – Hierarquia das normas jurídicas

CONSTITUIÇÃO FEDERAL E EMENDAS		
LEI COMPLEMENTAR		
LEIS FEDERAIS	CONSTITUIÇÕES ESTADUAIS E EMENDAS	LEIS ORGÂNICAS MUNICIPAIS
Ordinárias		
Delegadas	Leis Estaduais	Leis Municipais
Medidas Provisórias	Ordinárias	Decretos e atos do Poder Executivo
Decretos Legislativos	Decreto Legislativo	
Decretos e atos do Poder Executivo	Decretos e atos do Poder Executivo	

Fonte: CORRÊA, 1996.

Assim aquela que está em grau inferior deverá encontrar-se em plena harmonia com aquela hierarquicamente superior, sob pena de ser cometida de inconstitucionalidade ou ilegalidade. É oportuno apresentar a diferença básica entre inconstitucionalidade e ilegalidade: a inconstitucionalidade é ato infraconstitucional que afronta lei maior, enquanto que a ilegalidade é o ato jurídico que afronta dispositivo contido em lei. Exemplificando:

Se determinada lei Estadual criar base de cálculo do ICMS que contrarie as regras contidas na Constituição Federal, o contribuinte poderá alegar a sua inconstitucionalidade, de forma a excluir a sua aplicação nas operações que vier a realizar.

Determinada lei Estadual institui o ICMS no território do Estado Posteriormente, através de decreto, ele foi regulamentado contrariando o disposto na norma hierarquicamente superior (lei). Nesta hipótese o regulamento seria ilegal, já que se encontra em plano superior.

3.3 Obrigação tributária

Tributo, conforme Assef (1999), é toda prestação pecuniária, compulsória, que não se constitua de sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. É o objeto da relação tributária. É uma prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer ou de não fazer. Prestação pecuniária é a que pode ser exigida em moeda ou valor que nela possa exprimir-se. O tributo é compulsório, por independe da vontade da pessoa de contribuir. A pessoa não paga o tributo porque quer ou gosta.

Para Cassone (1997), a atividade administrativa plenamente vinculada é feita pelo lançamento do fiscal. Envolve o ato de que a autoridade administrativa não tem a liberdade de agir, entre mais de uma situação.

A autoridade fica inteiramente vinculada a previsão legal. A autoridade administrativa não tem discricionariedade para exigir o tributo.

A lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. É a hipótese de incidência. Concretizada essa hipótese pela ocorrência do fato gerador (conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos), surge a obrigação tributária, ou seja, o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele, realizado um lançamento tributário.

O nascimento da obrigação tributária depende de lei e não das partes envolvidas. Por isso, a obrigação tributária é inderrogável ou indisponível, isto é, uma vez nascida, o Estado tem o direito subjetivo, mas também o dever de exigir-lhe o cumprimento e, por sua vez, o contribuinte deve cumpri-la, tudo no exato termos da lei, e sem a influência por parte da autoridade pública, e da vontade do contribuinte.

As fontes da obrigação tributária são a lei (fonte formal) e o fato gerador (fonte material). Ambas são indispensáveis, posto que não basta, simplesmente, a previsão legal da hipótese de seu surgimento, mas requerer-se, também, a ocorrência deste fato típico para criarem a obrigação tributária.

De acordo com o Código Tributário Nacional(1998), a obrigação tributária é principal ou acessória.

3.3.1 Obrigação tributária principal

Segundo Martins (2003), obrigação tributária principal é aquela que tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado, ou seja, tem sempre conteúdo patrimonial.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (vide no item 1.3.1 a seguir, a definição de fato gerador), tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente.

3.3.2 Obrigação tributária acessória

A obrigação tributária acessória é aquela decorrente da lei e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, não implicando para o sujeito ativo o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária.

Portanto, a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Antes de prosseguir, vejamos no item 1.3 a seguir, alguns conceitos legais indispensáveis para a compreensão do restante deste trabalho.

3.4 Conceitos legais

3.4.1 Fato gerador

Fato gerador, de acordo com as informações de Gubert (2005), é a verificação de determinada situação prevista na legislação que gera obrigação tributária. Deve haver subjunção entre o fato praticado e a previsão contida na legislação.

voltada para combater a elisão tributária, ou seja, os procedimentos lícitos dos contribuintes para, através de escolhas cuidadosamente estudadas, não realizarem explicitamente os fatos geradores ou hipóteses de incidência previstos na legislação tributária. Figuremos um exemplo, admitindo que a doação é isenta de imposto de renda e os rendimentos com locação de imóveis são tributáveis. Nestas condições, para escapar da tributação, um imóvel poderia ser dado em comodato (empréstimo gratuito pelo prazo de um ano) e o seu proprietário receber, ao longo do ano, uma doação de valor idêntico a soma dos aluguéis.

Proprietário >>>> (Aluguel) >>>> Alter	IR devido
Proprietário >>>> (Comodato) >>>> Alter Alter >>>> (Doação) >>>> Proprietário	IR "não é" devido

Fonte: Martins, 2003.

O fato gerador como instituto jurídico-tributário não guarda obediência a chamada teoria da nulidades do direito privado. Em outras palavras, as solenidades e formalismos próprios dos atos jurídicos privados não afetam o nascimento da obrigação tributária. Assim, não importa para a configuração do fato gerador a circunstância dele consistir num ato ou negócio nulo ou anulável. Duas conseqüências de extremo relevo decorrem destas considerações:

(a) pago o tributo, a superveniência de anulação ou decretação de nulidade do ato jurídico em que consistia o seu fato gerador não dará lugar à repetição ou devolução do indébito;

(b) embora o fato gerador não possa ser um ilícito, se ocorrer em circunstâncias ilícitas desencadeará o surgimento normal da obrigação tributária. Significa dizer que se as atividades ilícitas, criminosas ou imorais implicarem na realização de fatos geradores tributários as exações correspondentes são devidas.

O fato gerador, segundo a doutrina tradicional, tem dois aspectos:

1º) fato gerador no sentido de concepção abstrata, de descrição em tese, feita pela lei, de um fato ou situação que fará surgir a obrigação tributária (se ocorrer o fato X, incidirá o tributo Y);

2º) fato gerador no sentido de ocorrência concreta, existente no mundo real, conforme descrito na lei (o fato X ocorreu; deu-se, portanto, a incidência do tributo Y).

Por último, vale lembrar um aspecto muito importante: para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

3.4.2 Hipótese de Incidência

Hipótese de incidência é a descrição abstrata contida na lei. É a previsão legal do fato. Portanto, é a descrição que determinada lei faz de um fato tributário que, se verificado, gera obrigação tributária.

3.4.3 Base de Cálculo

Base de cálculo é o elemento quantitativo do tributo. É a grandeza sobre a qual será calculado o tributo.

A situação descrita na lei como fato gerador, acontecendo, deve ser a medida ou avaliada de acordo com uma base, estipulada previamente pela lei e que se chama base de cálculo. A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica do fato gerador; é, por assim dizer, um dos lados, ou modo de ser do fato gerador. Há tributaristas que preferem a expressão base imponible.

Essa base de cálculo deve ser ínsita ao fato gerador, isto é, constituir-se em uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a ser apresentar como sua real e autêntica expressão econômica.

3.4.4 Alíquota

Alíquota é a percentagem a ser aplicada sobre a base de cálculo, que determinará o valor do tributo a ser recolhido.

É o percentual definido em lei, que aplicada sobre a base de cálculos, determina o montante do tributo a ser pago.

Ela não é parcela, parte ou fatia da base de cálculo. É o critério para a atribuição de uma parcela de riqueza do particular ao estado.

Sua alteração esta sujeita aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, com exceção, quanto a sua anterioridade nos casos previstos na própria Constituição, ou seja:

- a) Impostos: de Importação e Exportação sobre IPI e Operações Financeiras (§1º do artigo 153);
- b) Contribuições Sociais (§6º do artigo 195).

3.5 A técnica da tributação

3.5.1 Incidência

A hipótese de incidência, segundo Ataliba (1996), é a realização da situação que se encontra prevista na legislação e que acarreta a ocorrência do respectivo fato gerador, dando origem a obrigação tributária.

O administrador entre as suas inúmeras atribuições diárias, deverá realizar um planejamento inteligente, sério, que evite a incidência.

Assim, segundo Amaral (2002), por hipótese de incidência deve ser entendida a previsão legal de uma situação fática, necessária e suficiente para originar a obrigação tributária. Deve restar claro que a partir da realização fática da hipótese de incidência, necessariamente e por consequência direta irá surgir uma obrigação tributária, a qual irá selar a relação jurídica a partir de então existente entre o particular e o Estado.

Dá-se à realização da hipótese de incidência no plano real o nome de fato gerador. Conclui-se, por conseguinte, que o fato gerador é o fato que dá origem à obrigação tributária. Observe-se que de forma nenhuma há a coincidência entre o fato gerador e a hipótese de incidência, pois situam-se em planos incomunicáveis. Aquele encontra-se no plano real, concreto, fático. Já essa é abstrata, hipotética, é apenas uma previsão legal.

3.5.2 Não incidência

A hipótese de não incidência ocorre quando o fato tributário praticado não corresponde à descrição contida na lei, não havendo adequação da situação fática aos preceitos da norma.

Nesta situação não há fato gerador.

Portanto, a não incidência, a contrário senso, ocorre em relação a todos os outros fatos não abrangidos pela hipótese de incidência. Nas palavras de Amaral (2002), “não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o suporte fático”.

3.5.3 Isenção e Imunidade tributária

Segundo Ichihara (2000), a isenção se caracteriza pela dispensa do pagamento de determinado tributo, em virtude de expressa disposição contida na lei. Ocorre o fato gerador do tributo, mas seu respectivo recolhimento fica expressamente dispensado.

A imunidade tributária, doutrinariamente, é entendida como “uma forma qualificada ou especial de não incidência”, em que a limitação ao poder de tributar é prevista pela Constituição Federal.

As imunidades impedem a constituição do crédito tributário, isto é, não ocorre o fato gerador da obrigação tributária. A imunidade tributária exclui o nascimento da obrigação tributária principal, não surgindo, portanto, a figura do sujeito passivo (contribuinte). Imunidade, assim, é “não-incidência”, ou seja, é a falta de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por estar o sujeito passivo fora do alcance da lei.

Tratando-se de isenção, o crédito tributário, que já se havia constituído, deixa de existir, em virtude de uma lei. O tributo incide, mas o contribuinte é dispensado de seu pagamento (hoje, a União pode, mesmo, mediante Lei Complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos estaduais ou municipais).

3.6 Classificação dos tributos

Os tributos, a princípio, podem ser classificados em fiscais e extrafiscais. No tributo fiscal, o Estado arrecada valores para o bem geral da coletividade. Tributos extrafiscais são tributos que tem por objetivo restringir certas condutas das pessoas, como de atividades nocivas. Exemplo seria o tributo contra o cigarro. Tributos parafiscais (ao lado do Estado) são tributos vinculados à satisfação de certas situações que não são características do Estado, como por exemplo, as contribuições sociais.

Classificam-se ainda os tributos, segundo Borges (1998), em:

Diretos: é quando numa só pessoa reúnem-se as condições de contribuinte (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação). Exemplo: Imposto de Renda por declaração.

Indiretos: é quando na relação jurídico-tributária que se estabelece entre o Estado e o sujeito passivo, este paga o tributo correspondente e se ressarce cobrando de terceiro através da inclusão do imposto no preço. Exemplos: IPI e ICMS.

Reais: são aqueles que não levam em consideração as condições do contribuinte, indicando igualmente a todas as pessoas. Exemplo: IPTU.

Pessoais: são aqueles que estabelecem diferenças tributárias em função das condições próprias do contribuinte. Exemplo: Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas.

Proporcionais: são caracterizados quando os impostos são estabelecidos em percentagem única incidente sobre o valor da matéria tributável. Exemplo: ITBI.

Progressivos: são os impostos cujas alíquotas são fixadas em percentagens variáveis e crescentes. Exemplo: Imposto de Renda - Pessoa Física.

Fixos: é quando o valor do imposto é determinado em garantia certa, independentemente de cálculo. Exemplo: ISS - enquadramento por estimativa anual.

A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: a) a denominação e demais características formais adotadas pela lei; b) a destinação legal do produto de sua arrecadação, conforme artigo 4º do Código Tributário.

São espécies de tributo: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições sociais e o empréstimo compulsório.

3.7 Sujeitos da obrigação tributária

Compõem a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador um sujeito ativo e um sujeito passivo.

3.7.1 Sujeito ativo e sujeito passivo

O sujeito ativo será a pessoa jurídica, normalmente de direito público, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou a prestação não-pecuniária positiva ou negativa. São a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Já a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou a prestação não-pecuniária positiva ou negativa denominamos de sujeito passivo.

Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria. Assim, a exigibilidade dos créditos tributários não sofre interrupção. Também não se produz um indesejável vazio normativo.

Segundo o Código Tributário Nacional, precisamente no artigo 121, existem 2 (dois) tipos de sujeito passivo da obrigação tributária principal. O contribuinte será aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação. Em outras palavras, o contribuinte retira proveito econômico da situação definida como fato gerador. Já o responsável é aquele que não é contribuinte, portanto, não mantém relação pessoal e direta com o fato gerador, mas sua obrigação de adimplir a obrigação decorre de disposição expressa de lei.

Importa destacar que o responsável possui uma relação ou vinculação com o fato gerador, até porque, um terceiro, completamente alheio ao nascimento da obrigação tributária, não pode ser chamado a pagar o tributo devido. Porém, a relação ou vinculação mantida pelo responsável com o fato gerador não é pessoal e direta.

Podemos, à luz da legislação tributária em vigor, arrolar os seguintes exemplos de sujeitos passivos na condição de responsáveis:

(a) A fonte pagadora da renda ou proventos tributáveis (salários, remunerações, ganhos de capital, etc) responde pela retenção do imposto de renda e recolhimento posterior aos cofres públicos;

(b) O adquirente de bens responde pelos tributos devidos pelo bem adquirido;

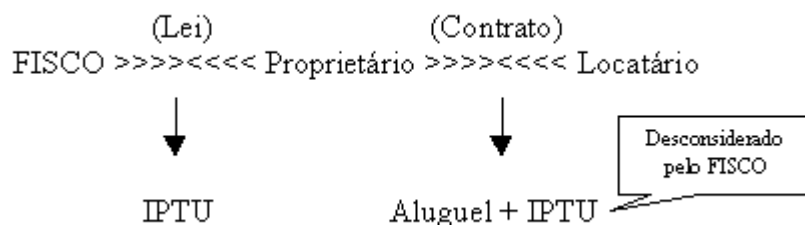
(c) O espólio (patrimônio de alguém depois da morte) responde pelos tributos devidos pelo falecido (*de cuius*) até a data do óbito;

(d) A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra responde pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas;

(e) A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, responde pelos tributos, devidos até a data do ato, pelo fundo ou estabelecimento adquirido, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade.

Os particulares podem pactuar ou contratar licitamente o que quiserem, mas não poderão, por esta via, modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, salvo disposição de lei em contrário.

Neste tema, importa frisar não serem irregulares, nulas ou ilícitas as cláusulas contratuais definidoras da responsabilidade pelo pagamento de tributos em pessoa distinta daquela fixada na legislação tributária. Apenas, tais cláusulas não prevalecem contra o Fisco competente, podendo este simplesmente ignorar, no momento da cobrança, a existência daquela disposição.



3.8 Lançamento

O lançamento, segundo Cassone (1997), é “o ato de verificar e registrar a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar a quantia devida pelo sujeito passivo”.

Ao ser efetuado o lançamento, o administrador observará requisitos importantes, para que a legislação seja cumprida, evitando-se questionamento pela fiscalização tributária.

O Código prevê três modalidades de lançamento, que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal.

O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal, que deve notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento.

E, por fim, o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e antecipa seu pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

Vejamos cada uma dessas modalidades mais detalhadamente.

3.8.1 Lançamento por declaração

O lançamento por declaração é aquele no qual o sujeito passivo deve apresentar uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Recebida a declaração a autoridade administrativa procede ao lançamento e notifica o sujeito passivo, indicando o valor, o prazo e as condições de pagamento do tributo respectivo.

Uma vez notificado, o contribuinte terá a oportunidade de desde logo pagar ou se opor à cobrança do tributo, sendo nesta hipótese o início da fase contenciosa desse tipo de lançamento. Concluída a fase contenciosa, surge a obrigação formal e definitiva, no âmbito administrativo, do sujeito passivo pagar o tributo.

3.8.2 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício, também chamado de lançamento direto, é feito por iniciativa do fisco, com base nas informações que dispuser sobre a matéria de fato, independentemente da participação do contribuinte. Sua matriz está no artigo 149 do Código Tributário Nacional, que atribui à autoridade administrativa o dever de assim proceder sempre que a lei o determinar, ou quando houver omissão ou inexatidão do sujeito passivo nas práticas relativas às duas outras modalidades de lançamento.

Realmente, sempre que o sujeito passivo não apresentar a declaração, no prazo e na forma prevista na legislação tributária, ou o faça com falsidade, erro ou omissão, ou ainda quando deixe de prestar os esclarecimentos solicitados pela autoridade administrativa, deve a autoridade efetuar o lançamento de ofício. Deve ainda ser de ofício o lançamento quando se comprovar omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade de apurar e antecipar o pagamento do tributo.

3.8.3 Lançamento por homologação

O lançamento por homologação é próprio dos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade assim desenvolvida pelo obrigado, expressamente a homologa, conforme Código Tributário Nacional, artigo 150.

O artigo 150 do Código mereceu severa crítica de Gubert (2005), que vê no referido dispositivo típica hipótese de auto-lançamento e atribui ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sem qualquer condição.

Preferimos, contudo, a idéia plantada por Cassone (1997), no sentido de que não é possível o chamado ato-lançamento, pois "do próprio fato da função administrativa de lançamento ser uma atividade vinculada e obrigatória, decorre que ela é privativa da autoridade fiscal."

De fato, a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo quando antecipa o pagamento do tributo ao lançamento, não vincula o fisco, que não é obrigado a aceitar seu resultado e deve fazer o lançamento conforme a sua interpretação do direito.

As imprecisões contidas no artigo 150 e nos seus parágrafos, decorrem da dificuldade com que se deparou o legislador para conciliar a natureza do lançamento - atividade privativa da autoridade fiscal - com a necessidade da Fazenda agilizar sua arrecadação em face da grandiosidade e do dinamismo da realidade econômica, que verdadeiramente impossibilita a autoridade fazer a prévia verificação de cada fato gerador e o respectivo lançamento do tributo.

Por isso, o Código previu a possibilidade da lei estabelecer a obrigação do sujeito passivo apurar e antecipar o pagamento do tributo, sem o efeito de extinção do respectivo crédito. Para tanto, é necessário que, além do pagamento antecipado, a atividade do sujeito passivo seja homologada pela autoridade administrativa, conforme artigo 156, VII, do Código Tributário. O pagamento antecipado tem seus naturais efeitos extintivos da obrigação postergados até a data do lançamento, que se dá com a homologação.

A homologação, por sua vez, pode ser expressa ou tácita. A homologação "expressa" deve ser entendida apenas no seu sentido de oposição à tácita. Não é necessário um ato formal e explícito de homologação, basta um ato inequívoco por parte do fisco, através do qual restem indubitável o seu conhecimento do fato e a aceitação da atividade assim desenvolvida pelo sujeito passivo. Caso esse ato de reconhecimento não seja praticado no prazo de cinco anos, contados do respectivo fato gerador, dá-se a homologação tácita.

Prevista no §4º do artigo 150 do Código Tributário, a homologação tácita decorre de dois fatores que se combinam. O primeiro: o lançamento é atividade administrativa privativa, vinculada e obrigatória em razão do princípio da legalidade. Por isso, não pode ficar a cargo do sujeito passivo. O segundo: o princípio da segurança jurídica. Como nessa modalidade de lançamento o pagamento deve ocorrer antes da constituição do crédito pela Fazenda, o contribuinte tem o direito a uma definição quanto aos efeitos jurídicos daquela antecipação. Realmente, não havendo a homologação expressa no prazo legal e, por consequência, inexistindo o lançamento, restaria então aquela antecipação como um pagamento sem causa.

Por isso, o Código estabeleceu que após o decurso de cinco anos, contados do fato gerador, sem que tenha sido procedida a homologação respectiva, a Fazenda perde o direito de exigir o tributo incidente sobre aquele fato, ao mesmo tempo em que resta consolidado o pagamento antes antecipado pelo contribuinte, conforme artigo 150, §4º.

3.9 Sistema Tributário Nacional (artigos 145 a 162 da Constituição Federal)

A Constituição Federal estabelece a autonomia política, administrativa e financeira dos entes federativos. A concessão destas três autonomias pressupõe a atribuição de competências tributárias privativas para os três níveis de governo (União, Estados/Distrito Federal e Municípios), a instituição de princípios tributários e de limitações ao poder de tributar, bem como a adoção de regras sobre a repartição de receitas tributárias.

O conjunto de regras constitucionais que atribuem competências tributárias aos diversos entes federativos, estabelecem princípios tributários, limitam o poder de tributar, e dispõem sobre repartição de receitas tributárias constituem a base do Sistema Tributário Nacional.

O Sistema Tributário Nacional é um verdadeiro subsistema, que trata dos aspectos da imposição tributária pelo Estado, dos poderes exercidos por este na esfera tributária e das garantias dos contribuintes perante estes poderes. Toda a regulação do Sistema Tributário Nacional está no capítulo I, do título VI, da Constituição da República Federativa do Brasil.

3.9.1 Tributo

Segundo o artigo 3º do Código Tributário, tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nestes termos, podemos decompor a definição em seis traços ou características inafastáveis:

a) Prestação pecuniária: o tributo é pago em unidades de moeda de curso forçado (atualmente, em reais). Não há, em regra, tributo *in natura* (pago em bens) ou *in labore* (pago em trabalho).

Segundo a Lei nº 8.880, de 1994 (artigo 2º), e a Lei nº 9.096, de 1995 (artigo 1º), o real é a unidade do Sistema Monetário Nacional, tendo curso legal e poder liberatório em todo território nacional. Assim, a lei pode fixar, em caráter excepcional, que determinados bens possuem poder liberatório para o pagamento de tributos, a exemplo da Lei nº 10.179, de 2001 (artigo 6º), quanto aos títulos da dívida pública federal vencidos e expressamente enumerados.

Em um julgamento feito pelo Supremo Tribunal Federal, modificando posição anterior, entendeu que os entes da Federação podem estabelecer, em leis específicas, regras de quitação de seus próprios créditos tributários. No caso em análise, admitiu-se como válida lei estadual que instituiu dação em pagamento de créditos tributários.

b) Compulsória: é obrigatória. Independe da vontade do contribuinte.

c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: pode ser expresso em moeda (exemplo: reais) ou através de indexadores (exemplos: ORTN, OTN, BTN, UFIR).

d) Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo. Significa dizer que o pagamento do tributo não decorre da infração de determinada lei. Pelo contrário, se algo é pago por descumprimento da lei não se trata de tributo. Exemplo desta afirmação é o pagamento de multa pela não utilização de cinto de segurança.

e) Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer esta obrigação. São exemplos de normas jurídicas com força de lei: lei complementar, lei ordinária e medida provisória. Assim, um decreto (expedido pelo Presidente da República) ou uma portaria (expedida pelo Ministro da Fazenda, pelo Secretário da Receita Federal ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional) não podem criar ou instituir tributo.

f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: neste tipo de atividade, a autoridade não goza de liberdade para apreciar a conveniência ou oportunidade de agir. A lei já estabelece minudentemente os caminhos a serem seguidos. Portanto, a autoridade fiscal age segundo previsão legal expressa.

3.9.2 Espécies de tributo

O artigo 5º do Código Tributário Nacional e o artigo 145 da Constituição Federal elencam 3 (três) espécies de tributos. No entanto, a própria Constituição disciplina, no Título XI - DA TRIBUTAÇÃO, outras 2 (duas) modalidades, tipos ou espécies tributárias. Assim, vem se generalizando o entendimento, já consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, de que existem 5 (cinco) modalidades ou espécies de tributos, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais (especiais ou parafiscais). Vejamos cada uma delas:

a) Impostos: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Identificamos, a partir do conceito legal de imposto, que esta espécie de tributo é simplesmente exigida do contribuinte, sem qualquer contraprestação específica. Neste sentido, o pagamento do IPTU (Imposto Predial Territorial e Urbano), por exemplo, não está relacionado, ligado, vinculado ou condicionado a benefícios específicos em relação ao contribuinte. Este, apesar de sua rua não ter asfalto ou calçamento, iluminação pública, coleta de lixo, ser servida por transporte coletivo, entre outros benefícios, deverá recolher o imposto devido.

A receita decorrente da arrecadação dos impostos é utilizada para custeio geral da administração e das atividades públicas. Em regra, segundo o artigo 167 da Constituição, não pode ocorrer a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

A Constituição, no artigo 145, §1º, determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Portanto, o legislador, ao instituir um imposto, deve, na medida do possível, conformar a tributação às características peculiares da pessoa de cada contribuinte. Exemplo típico da técnica a ser utilizada, no caso do imposto de renda, consiste em graduar o tributo devido em função da quantidade de dependentes do contribuinte.

Além dos sete impostos atribuídos à União, dos três impostos dos Estados e do Distrito Federal e dos três impostos afetos aos Municípios, a Constituição, no artigo 154, estabeleceu competência exclusiva para a União instituir impostos residuais (não previstos na Constituição), mediante lei complementar, e impostos extraordinários, no caso de guerra externa ou sua iminência.

Citamos a seguir quais são os impostos de cada repartição:

1) IMPOSTOS DA UNIÃO:

II – Imposto de Importação;

IE – Imposto de Exportação;

IR – Imposto de Renda;

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras;

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas.

Impostos Especiais: Poderão ser instituídos mediante lei complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, conforme artigo 145, I, da Constituição Federal.

Na iminência ou no caso de guerra externa, poderão ser instituídos imposto extraordinário, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão supridos gradativamente após cessarem as causas de sua criação, conforme artigo 154, II, da Constituição Federal.

2) IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL:

ITCMD – Imposto sobre transmissão “causas mortis” e doações de quaisquer bens ou direitos;

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

3) IMPOSTOS MUNICIPAIS:

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbano;

ITIV – Imposto de transmissão de “inter vivos” a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como de direitos a sua aquisição.

De forma genérica, estes são os tributos na Constituição Federal que, individualizados, têm regras e princípios próprios.

b) Taxas: A taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

São três os tipos de taxas existentes em nossa ordem jurídica. Os dois primeiros estão previstos no artigo 145, inciso II da Constituição e no artigo 77 do Código Tributário Nacional. São as taxas de polícia e as taxas de serviços.

As taxas de polícia podem ser instituídas e cobradas em função do exercício regular do poder de polícia. O artigo 78 do Código Tributário Nacional define o que deve ser entendido por poder de polícia. Em resumo, são as atividades da administração pública voltadas para o disciplinamento ou limitação de direitos, interesses ou liberdades privadas em respeito ao interesse público. Um excelente exemplo de exercício do poder de polícia, que pode ser identificado simplificada e como atividade de fiscalização, são as exigências e as ações administrativas da vigilância sanitária dirigidas aos estabelecimentos que produzem e

comercializam alimentos. Vale frisar que o potencial exercício do poder de polícia não autoriza a instituição e a cobrança de taxas. Como já decidiram os Tribunais, as atividades públicas de fiscalização de anúncios e fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, por exemplo, ensejam a instituição e a cobrança de taxas de polícia.

As taxas de serviços podem ser instituídas e cobradas em função da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos a disposição do contribuinte. O artigo 79 do Código Tributário Nacional define o que deve ser entendido por utilização efetiva, por utilização potencial, por serviço específico e por serviço divisível. Na utilização efetiva, o contribuinte usufrui de fato do serviço prestado. Já na utilização potencial, que pressupõe um serviço compulsório e em efetivo funcionamento administrativo, não ocorre a utilização de fato, mas poderia ocorrer. Figuremos um exemplo. O contribuinte que fizer uma viagem por um ano para outro País, embora não seja beneficiário direto da coleta de lixo, poderia, a qualquer momento, se interrompesse a ausência, vir a ser beneficiário do serviço. O serviço específico, por sua vez, por ser destacado em unidades autônomas, pode ser medido ou mensurado. Por fim, o serviço divisível pode ser utilizado separadamente por cada um dos usuários. A coleta domiciliar de lixo, por exemplo, viabiliza a instituição e a cobrança de taxa de serviço. Por outro lado, as custas e os emolumentos judiciais já foram considerados como taxas pelo Supremo Tribunal Federal.

O terceiro e último tipo de taxa possui fundamento contitucional no artigo 150, inciso V. Trata-se do pedágio. Temos, então, uma modalidade singular de taxa pelo uso de bem público. Deve ser registrado que o enquadramento do pedágio como taxa pode decorrer, segundo alguns, do serviço de conservação da estrada.

Ao contrário dos impostos, a cobrança das taxas pressupõe um nexos ou relação com uma atividade pública em benefício do contribuinte. Conforme estabelece o artigo 80 do Código Tributário Nacional, a instituição de uma taxa por um dos entes da Federação depende, obviamente, da existência prévia de competência administrativa para prestar ou realizar o serviço público subjacente.

Tanto o artigo 145, §2º da Constituição, quanto o artigo 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, estabelecem a impossibilidade da taxa ter base de cálculo própria de impostos. A vedação encerra, em verdade, uma impossibilidade lógica. Afinal, a base de cálculo da taxa mede uma ação ou atividade estatal. Já a base de cálculo do imposto mede uma grandeza onde não há participação do Poder Público.

Inúmeras "taxas" geram discussões jurídicas intermináveis acerca da licitude da instituição e cobrança das mesmas. Não são raras as taxas de iluminação pública, taxas de

limpeza pública, taxas de bombeiros, taxas de solo criado, entre outras. Vários dos problemas identificados decorrem da tentativa de exigir taxas a partir de serviços públicos gerais (ou *ut universi*). Nesta linha, o Supremo Tribunal Federal já considerou inconstitucional a instituição e cobrança das taxas de iluminação e limpeza públicas.

A Emenda Constitucional nº 39, de 2002, estabeleceu que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Assim, restou constitucionalizada a cobrança de um tributo que venha a cobrir as despesas com o serviço (geral) de iluminação das vias e logradouros públicos.

c) Contribuições de Melhoria: A contribuição de melhoria é o tributo que tem como fato gerador a valorização de imóveis em decorrência da realização de obras públicas.

A fórmula lingüística utilizada pela Constituição de 1988 para tratar das contribuições de melhoria é muito limitada. Dela derivam duas premissas: a) necessidade de melhoria em determinado imóvel e; b) relação entre a melhoria observada e a realização de uma obra pública.

Destacamos, desde logo, que as contribuições de melhoria somam ao lado das taxas como tributos onde é essencial uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte. Nesta medida, estas duas espécies de tributos se afastam da espécie denominada imposto, onde inexistente uma contraprestação estatal pelo seu pagamento.

Já está assentado, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, que não é qualquer benefício a imóvel, resultante de obra pública, que autoriza a instituição e cobrança de contribuição de melhoria. Nesta seara, é requisito fundamental a ocorrência de valorização imobiliária.

Por outro lado, a contribuição de melhoria visa a ressarcir parte ou a totalidade dos gastos com a realização da obra. O tributo em questão não está vocacionado para viabilizar o levantamento de recursos para obra futura. Afinal, depreende-se do discurso constitucional que a contribuição de melhoria decorre de obras públicas. Este entendimento está consagrado no artigo 9º do Decreto-Lei nº 195, de 1967, diploma legal veiculador de normas gerais acerca da presente espécie tributária.

Regulam a instituição e cobrança das contribuições de melhoria os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional, além do Decreto-Lei nº 195, de 1967, já mencionado. Importa destacar a existência de dois limites para a cobrança do tributo. O limite total ou global é o custo da obra (ou despesa realizada). Já o limite individual é o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Entende-se que a contribuição de melhoria ao ser cobrada deve respeitar o menor destes valores.

Por fim, deve ser dispensado especial cuidado para a essencial presença da obra pública. Algumas vezes pretende-se cobrar a contribuição de melhoria a partir de serviços, como é o caso do recapeamento de via pública já asfaltada. Temos aí um mero serviço de manutenção e conservação, conforme já consignou o Supremo Tribunal Federal.

d) Empréstimos Compulsórios: O empréstimo compulsório é tributo restituível e causal.

Os principais traços identificadores do empréstimo compulsório como espécie tributária própria são a restituibilidade e a causalidade.

A restituição, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, deve ser realizada em moeda de curso forçado (dinheiro). Por outro lado, segundo a Constituição (artigo 148, parágrafo único), a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

São duas as causas ou situações que autorizam a União, somente a União, mediante lei complementar, a instituir empréstimos compulsórios: a) atender despesas extraordinárias nos casos de calamidade pública ou guerra externa (inclusive sua iminência) e; b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Na segunda hipótese deve ser observado o princípio da anterioridade, conforme expressa exigência constitucional originária (artigo 148, inciso II). Na primeira hipótese não se aplica nem a anterioridade, nem a "anterioridade qualificada", conforme a Emenda Constitucional nº 42, de 2003 (artigo 150, §1º). A hipótese de instituição de empréstimo compulsório para absorção temporária de poder aquisitivo, prevista no artigo 15, inciso III do Código Tributário Nacional, não foi recepcionada pela Constituição de 1988.

e) Contribuições Sociais (Parafiscais ou Especiais): A contribuição social apresenta destinação constitucional específica (para a seguridade social, para as corporações, para intervenção no domínio econômico, entre outros).

A característica viabilizadora da natureza jurídica específica das contribuições sociais, parafiscais ou especiais é o fato do produto da arrecadação destes tributos estar vinculado a determinados fins de interesse público. Este traço distintivo recebe a denominação de afetação.

A União possui competência exclusiva para instituir contribuições sociais, conforme fixa o artigo 149 da Constituição. As únicas ressalvas, previstas no mesmo artigo, consistem: a) na instituição de contribuições previdenciárias para custeio dos sistemas de previdência e assistência social dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios e; b) na criação da

contribuição para o custeio da iluminação pública por parte dos Municípios e do Distrito Federal.

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que não existe proibição constitucional a coincidência da base de cálculo de contribuição social com a base de cálculo de imposto.

3.10 Princípios constitucionais tributários

O Sistema Tributário Nacional encontra-se subordinado a determinados princípios que, na visão da doutrina, configuram verdadeiras garantias constitucionais dos contribuintes.

Os Princípios são verdadeiros comandos ordenadores do sistema, que tem por função inspirar a compreensão das regras jurídicas, informando o seu sentido e servindo de mandamento nuclear destas, já as regras, possuem um grau de concretização maior, dado que regula o fenômeno jurídico com um grau menor de abstração.

Os Princípios Constitucionais são aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica, eles não regulam situações específicas, mas regulam todo o mundo jurídico.

Segundo Huck (1997), os princípios constitucionais dão sistematização ao documento constitucional, servem como critério de interpretação deste e alastram os seus valores sobre todo o mundo jurídico.

Importante subsistema da Constituição é o subsistema tributário, ou Constituição Tributária, a relação jurídica tributária é uma relação jurídica que se dá sob a Constituição de forma direta.

A Constituição Tributária, com os seus princípios constitucionais tributários, desempenham um papel de grandiosa importância para o contribuinte, pois os protege dos abusos do poder tributante, uma vez que, quando o poder tributante ofende o conjunto principiológico esposado pelo Texto Constitucional é capaz de feri-lo de modo inaceitável.

A seguir listaremos, conceituando com brevidade, os Princípios Constitucionais Tributários:

1) Princípio da anterioridade da lei: É proibido cobrar tributo no mesmo exercício financeiro, que compreende o tempo decorrido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (artigo 150, III, “b”, da

Constituição Federal). Exceções: II, IPI, IOF, impostos extraordinários por motivo de guerra e contribuições sociais (artigo 150, §1º e artigo 195, §6º da Constituição Federal).

De acordo com o princípio da anterioridade, nenhum tributo será cobrado sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada no exercício financeiro anterior (que, no Brasil, tem seu início e fim coincidente com o ano civil). Ele veda a tributação de surpresa não permitindo, em teoria, que da noite para o dia o contribuinte se veja compelido a pagar tributo que não conhecia ou em valor maior àquele que estava acostumado.

2) O princípio da legalidade, que esclarece que não haverá tributo sem prévia determinação legal. Segundo o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, é vedado ao ente público exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A lei tem que definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do tributo, segundo o artigo 97 do Código Tributário Nacional.

3) O princípio da igualdade tributária, de que todos são iguais perante a lei para efeito de tributação, não podendo haver exceção entre pessoas que se encontrem na mesma situação. Trata-se de aplicação específica do princípio da igualdade contido genericamente no caput do artigo 5º da Constituição. Esclarece o inciso II do artigo 150 da Constituição que é vedado ao sujeito ativo 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.

4) O princípio da vedação do confisco indica que os tributos não podem ser utilizados com efeitos de confisco. Isso quer dizer que a tributação não pode exigir exação em percentual superior a 50% do patrimônio da pessoa, pois importaria a absorção pelo Estado da maior parte do patrimônio da pessoa.

5) Por fim, o princípio da uniformidade que reza que é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, conforme artigo 151, I, da Constituição.

4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº 8.137/90)

Os crimes contra a ordem tributária, mais especificamente os crimes de sonegação fiscal, estão previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990; trazendo à baila o teor da lei, teremos condições de avaliar se há o crime de sonegação ou não na empresa.

Estudando-se a aplicação de recursos ou mesmo de pena sobre a prática de tais crimes, a conduta ilibada do empresário poderá ou não ser evidenciada, e a empresa poderá se salvar de tais práticas uma vez conhecidos seus meandros e suas conseqüências.

A Lei nº 8.137 de 27.12.1990, dentro do ciclo de mudanças nas leis relativas dos crimes fiscais, criou a figura do “crime contra a ordem tributária”, sem contudo, revogar a menos expressamente, a Lei nº 4.729/65.

Segundo Correa (1996), as figuras delituosas da nova lei, analisadas conjuntamente com aquelas elencadas pelo artigo 1º da Lei nº 4.729/65, constata-se desde logo, que há grandes semelhanças entre um elenco e o outro, sendo sua diferença apenas a graduação penal, uma vez que a Lei nº 8.137/90 prevê pena de reclusão e de detenção, enquanto a lei que define a sonegação fiscal prevê somente a pena de detenção.

O fato, em tela, a título de exemplo, configura-se da seguinte maneira, segundo Shingaki (2002): que se um indivíduo compra um imóvel, e quando aliena declara na escritura respectiva um valor inferior ao valor real, com a intenção de abaixar o valor da taxa tributável, estará incorrendo em que tipo de delito.

Deverá ser enquadrado tanto no inciso I do artigo 1º da Lei nº 4.729/65 como no inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, ou ainda estar contida no inciso I do artigo 2º da mesma Lei, criando até mesmo uma situação absurda, pois poder-se-ia enquadrar o mesmo indivíduo, com sua conduta, em dois dispositivos, e com resultados diferentes para o indivíduo, sujeito ativo do crime.

O resultado dos trabalhos da Comissão, publicado na Revista Brasileira de Ciências Criminais, nº 3, “propõe algumas mudanças significativas na legislação penal tributária, principalmente na parte relativa ao tempo e ao regime de cumprimento das penas. A pena máxima proposta é de dois anos de detenção”.

Segundo Ferreira (1996), o grande avanço contido na proposta, no entanto, é a previsibilidade da substituição da pena privativa de liberdade pelas penas restritivas de direitos previstas no Código Penal, acrescentando-se uma nova modalidade, consistente na

interdição de direitos, pela proibição do exercício de cargo ou função, de Diretor, membro do Conselho de Administração ou gerência de empresa pública ou privada.

Além disso, há, na proposta, sugestão de modificação da fixação da data do início da contagem da prescrição, e é aberta a possibilidade de redução de pena do agente que procurar, concretamente, evitar que a atividade criminosa perdure ou continue, e do agente que colaborar com as autoridades fornecendo elementos de prova determinantes para o esclarecimento do crime e de sua autoria.

Cuidando do assunto de forma muito mais completa que a Lei de repressão aos crimes contra a ordem tributária, o Anteprojeto propõe, também, mudanças no rito processual e nas medidas assecuratórias, de modo a permitir maior fluência da ação penal e assegurar a efetiva reparação do dano ao Erário.

Curiosamente, a Comissão propõe, no Anteprojeto, a revogação das Leis nº 4.357/64 e 4.729/65, entre outras, que, como sustentamos, já foram revogadas pela lei nº 5. 137/90.

Há que se ter presente que a revogação da Lei nº 4.729/65, não importa descriminalização das condutas que constituem fraude contra o direito que as pessoas políticas têm de instituir e arrecadar tributos.

Portanto, nesse caso, é inaplicável a regra do inciso III do artigo 107 do Código Penal, segundo o qual há automática extinção da pretensão punitiva estatal em decorrência da retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso.

Para que houvesse a descaracterização das condutas fraudulentas em prejuízo das receitas tributárias, seria necessário mais que a simples revogação da lei ou leis anteriores.

Seria necessário que a lei revogadora veiculasse a vontade ou o interesse da sociedade em tolerar aquelas condutas, seja porque os valores que pretendeu proteger já foram substituídos por outro ou porque o ordenamento jurídico já conta com outras normas que visam reprimir aquelas condutas.

No caso presente, a repulsa da sociedade a tais condutas foi reforçada pelo advento de uma lei dotada de maior poder de repressão que as anteriores.

O que se viu até agora foi um pouco de Legislação. Sabe-se que o governo está atento com relação à Sonegação do Imposto de Renda, pois é dinheiro que não entrando nos cofres públicos só pode trazer malefícios à sociedade, é o povo que paga.

Vejamos a seguir os principais crimes contra a ordem tributária.

4.1 Fraude fiscal

Fraude fiscal é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou excluir as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou deferir o seu pagamento.

4.2 Conluio

Conluio são ajustes dolosos entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas visando a sonegação fiscal ou a fraude fiscal.

4.3 Sonegação fiscal

Sonegação fiscal é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

4.4 Simulação

Segundo o artigo 102 do Código Civil:

Art. 102, Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I- Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem.

II- Quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

III- Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pósdatados.

5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Começamos com o conceito de planejamento, que trata de decisões presente visando resultados futuros.

Planejamento corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazos (um ano, por exemplo) quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

Fica bem claro que planejar requer decisões analíticas presentes, com o intuito de buscar resultados no futuro, porém, especificamente, em se tratando de planejamento tributário podemos defini-lo como meio legal de economizar recursos para a empresa através de aplicação nas oportunidades que a legislação tributária oferece. Planejamento tributário é *uma maneira lícita de reduzir a carga fiscal*.

Segundo Gubert (2005, p. 47), o planejamento tributário:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se preocupar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integram a despesa).

Amaral (2002, p. 132) afirma:

Se o contribuinte pretende diminuir seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal, chama-se elisão fiscal, ou economia legal (planejamento tributário – TAX PLANNING) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal.

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos do seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

A elisão consistiria então, em condutas lícitas, não simuladas e anteriores ao fato gerador, diretamente vinculada ao princípio da reserva legal, na medida em que o contribuinte vale-se de lacunas na legislação ou de alternativa legal menos onerosa para pagar menos

tributos. Logo, comporta situações que estão fora do rol das hipóteses descritas legalmente. Fora da incidência tributária.

Nas palavras de Campos Filho (1999, p. 78):

Possuindo o contribuinte mais de uma forma jurídica para realizar o seu intento, sendo as mesmas normais sem desvio de funcionalidade ou discrepância de forma jurídica, não há como a autoridade fiscal alegar uma dissimulação para desconsiderar a forma jurídica legitimamente adotada.

Conforme Leal (1996, p. 17), define-se a elisão tributária:

[...] como a construção do fato jurídico-tributário, através de ato jurídico receptício ou negócio jurídico simulado ou indireto, visando o enquadramento de tal ato ou negócio em hipótese normativa (ou área de omissão legislativa) tributariamente mais favorável em comparação com a hipótese normativa que através de conceitos estruturais, descreve negócio direto (a) correspondente ao ato de negócio dissimulado (b) infirmado pelo ato ou negócio simulado ou (c) cujo objetivo ou resultado típico é equivalente ao objetivo ou resultado ulterior do negócio indireto.

De acordo com Ribeiro (1996, p. 119), planejamento tributário da-se:

[...] por meio da prática de ações lícitas capazes de excluir, reduzir ou adiar o ônus fiscal, ou por outro lado, de racionalizar os procedimentos tributários aplicáveis em significativas operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviço.

Ainda, para Ribeiro (1996, p. 115), o planejamento tributário:

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

Rocha (2002, p. 54) conceitua da seguinte forma:

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributário.

Por derradeiro, Fabretti (1997, p. 82), conceitua:

O planejamento tributário é a escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, portanto não (dis)simuladas e sempre anteriores à ocorrência dos fatos geradores dos tributos que objetivem direta ou indiretamente a redução desses ônus, diante de um ato administrativo ou fato econômico.

5.1 Elisão fiscal – Planejamento Tributário

- 1- Se a idéia ocorrer antes do fato gerador, estamos falando de elisão fiscal;
- 2- Elidir, é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador;
- 3- Elisão é forma legítima, juridicamente admitida, forma normal e admitida do direito privado;
- 4- O direito consagra uma forma lícita de se buscar a economia de impostos, embora os limites dessa legalidade sejam cada vez mais estreitos;
- 5- A elisão funda-se no princípio da estrita legalidade do tributo, que não permite ao fisco arrecadar impostos onde a lei não lhe autorizou.

5.1.1 Classificação do Planejamento Tributário

A classificação do planejamento tributário depende dos critérios e do ponto de vista do observador.

Em verdade, toda a classificação é imperfeita e subjetiva, pois importa em restrição da realidade e depende dos juízos valorativos utilizados na análise.

Posto isto como ressalva, e de acordo com o conceito elencado, pode-se classificar o planejamento tributário através dos seguintes critérios:

De acordo com a conduta do agente pode ser comissivo, com a utilização de expedientes técnico-funcionais, a triangulação no ICMS: ou omissivo, pela simples não realização da conduta descritiva na norma, e.g. não comprar a mercadoria.

Pelo critério das áreas de atuação, pode ser administrativo, através de intervenções diretamente no sujeito ativo, a conduta fiscal: judicial, através do pleito de tutela jurisdicional, como em ação declaratória de inexistência de débito fiscal: ou interno, os atos realizados dentro da própria empresa, como o comitê de planejamento tributário.

Considerando o objetivo, pode ser anulatório, empregando-se estruturas e formas jurídicas a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma: redutivo, utilizando-se formas e estruturas que concretizem hipótese de incidência menos onerosa, como na norma de cobertura ou na isenção parcial: e postergativo, visando o deslocamento da ocorrência do fato gerador ou procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto.

Do prisma dos expedientes utilizados, segundo Lacombe (1996) o planejamento pode ser:

- Indireto: interpor outra relação jurídica entre o negócio objetivado: o negócio jurídico indireto.
- Omissivo: ou evasão imprópria, a simples abstinência da realização da hipótese de incidência, e.g.: importação proibitiva de mercadorias com altas alíquotas, como carros importados;
- Induzido quando a própria lei favorece (por razões extrafiscais) a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos e isenções, e.g.: a compra de mercadorias importadas através da Zona Franca de Manaus;
- Optativo: elegendo-se a melhor fórmula elisiva entre as opções dadas pelo legislador, e.g.: opção entre a tributação do IR pelo lucro real ou presumido:
- Interpretativo: ou lacunar, em que o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador, e.g., não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais; ou,
- Metamórfico: ou transformativo, forma atípica que utiliza-se da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal, e.g.: transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio).

A classificação supra de forma alguma abrange todas as formas de planejamento tributário, pois este é limitado apenas pela lei e pelos expedientes imaginativos do planejador tributário. Também o planejamento pode, e geralmente ocorre, não ater-se a uma só fórmula ou conduta, mas utilizar-se de vários métodos interligados.

5.2 Exemplos de Elisão – Planejamento Tributário

São exemplos de elisão:

1. Reorganizações societárias;
2. Realização de negócios especialmente desenhados para aproveitar vantagens e lacunas existentes nas leis fiscais.

Conforme ensina Lacombe (1996, p. 29):

Tomemos o exemplo do Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Se uma pessoa, proprietária de veículo automotor, resolve se desfazer dele e adquirir um cavalo, para o fim que antes era suprido pelo veículo, ou seja, transporte – não pode o fisco exigir o IPVA, uma vez que este não é proprietário de veículo automotor. É permitido um único endosso do cheque. Para evitar a incidência de CPMF na conta corrente de ‘Fulano’ por terceiro, mediante seu endosso. Ou seja, trata-se de planejamento tributário destinado a evitar a incidência de CPMF, mas acima de tudo, trata-se de um ato plenamente legal. Como desconsiderá-lo e exigir a CPMF de ‘Fulano’? Não faz sentido, pois este não praticou o ato tributável (ter um débito em sua conta corrente bancária).

Exemplos, segundo Amaral (2002):

A) Empresa fabrica tubos industriais mediante encomenda específica do destinatário final, operação que constitui fatos geradores do IPI e do ICMS, calculados sobre o valor total da operação (IPI e ICMS).

Objetivando racionalizar suas atividades e minorar a carga tributária, resolveu proceder o desdobramento operacional, organizando empresa distinta, tendo como atividade prestação de serviços de beneficiamento (revestimento de proteção), mediante a utilização de materiais e tubos, recebidos das encomendantes e destinados a uso próprio (ativo permanente).

A empresa prestadora de serviço, embora instalada na mesma área geográfica da empresa industrial, mantinha registros e inscrições fiscais próprias, distinto quadro próprio de empregados, celebrando contratos específicos, e observando documentação e escrituração fiscal relativa aos seus negócios. As atividades (industrialização e prestação de serviços), sujeitaram-se a incidências tributária distintas, isto é, IPI e ICMS (operação do fabricante) e ISS (atividade da empresa de serviço).

Essa situação foi apreciada pelo Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo, que – em quase uma centena de casos – decidiu pela caracterização de caso típico de elisão fiscal, afastando qualquer eiva de simulação, e repelindo a exigência do ICMS sobre os valores correspondentes aos serviços.

À evidência jurídica exclui-se também a incidência do IPI relativamente aos valores pertinentes ao ISS, portanto na mesma atividade – prestação de serviços – só pode sujeitar-se à exclusiva incidência do ISS, com o afastamento do IPI.

B) Empresa comercial vende a varejo mercadorias a consumidores mediante a realização de contratos mercantis, com a entrega do bem, e liquidação do negócio mediante o pagamento com “cartão de crédito”, firmando contrato de abertura de crédito, sobre o qual incidem juros iguais aos do mercado financeiro até a data de sua objetiva liquidação.

O contrato financeiro e a entrega ou utilização de cartão não representam nenhuma operação mercantil, significando apenas, negócio concernente a crédito relativo (especial), para produzir efeitos se e quando forem efetuadas compras financiadas de mercadorias.

No caso ocorrem duas operações jurídicas distintas e autônomas – negócio mercantil sujeito ao ICMS (artigo 155, II, da Constituição Federal, e negócio financeiro, com possibilidade de incidência do IOF (artigo 153, V, da Constituição Federal), que não podem ser confundidos em razão das conseqüências do inadimplemento de um e de outro negócio serem completamente diferentes.

Assim, a empresa poderá proceder à distinção da natureza e dos documentos relativos aos aludidos contrato, para o fim de calcular o ICMS unicamente sobre o preço da mercadoria, e o IOF sobre os juros de financiamento (salvo o caso da expressa isenção), apurando naturalmente carga tributária menos elevada, em razão das alíquotas do ICMS serem normalmente superiores às do IOF.

Entretanto, como a Lei Complementar nº 87, de 13.09.96 (artigo 13, § 1º LI, A), determina que os juros e as demais importâncias recebidas pelo contribuinte integram a base de cálculo do ICMS, cabe à empresa adotar as medidas jurídicas competentes para adotar com segurança a elisão fiscal, evitando sanções fiscais.

C) Advogados instituem sociedade para prestações de serviços jurídicos, o que implica uma carga tributária (cerca de 11% do montante dos honorários) menor que aquela que incidiria normalmente sobre atividades autônomas (cerca de 30%).

Segundo Carraza (1996), a fusão ou incorporação de empresas é um negócio jurídico que depende exclusivamente de decisões comerciais, não podendo ser desconsiderado se uma das razões, ou a principal, para a tomada de decisão for o aproveitamento de prejuízos

contábeis ou fiscais para efeito de elisão tributária. Neste caso, como em outros, cabe uma solução legislativa, se o problema atingir um volume estatístico que mereça esta alternativa.

Uma pessoa deseja entregar recursos a outrem, para recebe-los de volta após o decurso de um prazo, acrescido de remuneração, tendo como garantia um bem. Essa é a situação de fato. O negócio jurídico direto, que normalmente seria contratado entre as duas partes, é o mútuo. O mútuo é, portanto, o negócio jurídico típico a ser adotado.

As partes, entretanto, não querem – ou não podem, e nem precisam utilizar a figura jurídica do mútuo para ser aplicada à situação de fato. Assim, decidem contratar a compra e venda do bem que é de propriedade de quem necessita dos recursos, ajustando simultaneamente a sua retrovenda. Desse modo, a pessoa detentora dos recursos disponíveis entrega-os à outra parte, não mais à título de mútuo, mas à título de preço pela aquisição do bem. Passado um determinado prazo, o vendedor original do bem exerce seu direito de recompra-lo, por um preço já previamente ajustado quando da contratação da operação. O preço da recompra traz embutida a remuneração pelo período em que os recursos ficaram à disposição do vendedor do bem.

Como se verifica, ao invés de as partes contratarem um negócio jurídico direto (mútuo), decidem elas ajustarem o negócio jurídico indireto (compra e venda com cláusula de retrovenda). É possível isso?

Segundo Fuhrer (1999), no direito privado a figura do negócio jurídico indireto é plenamente aceita. Em outras palavras, É possível adotar-se o negócio indireto, desde que o negócio indireto não seja vedado pela lei.

Uma Lei paulista alargou a incidência do antigo imposto sobre doações de bens imóveis com o objetivo de incluir, dentre as hipóteses de incidência, também as doações de bens móveis. A legislação foi editada para vigorar a partir do primeiro dia de 2001. Ora, potenciais contribuintes desse imposto que não desejavam doar bens para seus herdeiros neste momento, mas sabedores da eminência da edição da lei, anteciparam-se à sua entrada em vigor e doaram seus bens em dezembro de 2000, antes, portanto, da vigência da lei.

O único e exclusivo objetivo visado pelos contribuintes foi elidir a incidência do imposto. Não desejavam doar seus bens nesse momento, pois pretendiam continuar exercendo na plenitude seu direito de propriedade. No entanto, em função da criação da lei, praticaram os atos jurídicos necessários à formalização da doação com o único e exclusivo objetivo de evitar a incidência do imposto.

O ordenamento jurídico brasileiro não veda semelhante prática. Pelo contrário, o artigo 170, parágrafo único, da Constituição assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade

econômica. A adoção de procedimento sem nenhum objetivo econômico ou empresarial, portanto, é plenamente aceita, caracterizando-se elisão fiscal lícita.

Uma surpresa altamente lucrativa, reduzirá o pagamento do imposto de renda se estiver submetida ao regime de tributação pelo lucro presumido. Seu faturamento anual, entretanto é superior ao limite máximo exigido pela legislação para enquadramento nesse regime. A opção pelo lucro real é desfavorável à empresa. Diante dessa situação, decidem seus sócios abrir três ou quatro empresas com o mesmo ramo de atividade, para operar no mesmo local, sem nenhum funcionário próprio, tão-somente para dividir o faturamento da primeira empresa e permitir o seu enquadramento no regime de tributação pelo lucro presumido.

É claro que em situações como acima descritas, é necessária a realização de uma profunda e cuidadosa investigação dos fatos, para a exata identificação da ocorrência ou não de simulação pelo contribuinte. Em princípio, entretanto, os fatos indicam que a constituição de várias empresas “fantasmas”, inexistentes foi simulado. Conseqüentemente poderia o fisco desconsiderar as personalidades jurídicas de todas as empresas e adicionar os respectivos faturamentos ao faturamento da primeira empresa para fins de verificação do cumprimento da condição de enquadramento no regime do lucro presumido.

Conforme Iudicius (1995), uma empresa sediada na zona do triângulo mineiro (MG), ideal para os grandes atacadistas (grossistas), fatura por ano um bilhão e meio de reais (faturamento bruto), sendo um grande contribuinte do ICMS. Dá-se que compra 70% dos seus quinze mil itens comercializáveis na região Sudeste e Sul, mais industrializados, e os revende em cerca de 55% para as regiões Centro-Sul e Norte-Nordeste do Brasil. Acontece que a alíquota do ICMS (interestadual do Sul-Sudeste é de 12%) e a alíquota de venda nominal para o Norte-Nordeste e Centro-Sul é de 9%. No geral, porque há vendas também para o Sul-Sudeste e para Minas (18%) a alíquota real de compra é de 13.4% e a de venda é de 11.3%. O resultado é que a empresa acumula créditos de ICMS estruturalmente em possibilidade de repasse aos consumidores finais, como deveria ocorrer. Esta empresa possuía outra de serviços de transporte com seis mil caminhões computadorizados para entrega das mercadorias, que por ter poucos insumos inerente à atividade geradora de crédito, pagava muito ICMS. Para piorar, a empresa-mãe, a distribuidora de bens por atacado, de resto a maior da América Latina, pagaria mais imposto de renda, já que os créditos acumulados do ICMS eram considerados pela Administração do imposto de renda como ativos realizáveis, que acresciam o patrimônio líquido tributável pelo imposto federal. O que fez a empresa? A empresa de transportes incorporou a distribuidora e passou a deduzir os créditos acumulados

do ICMS desta última do imposto a pagar mensalmente. Pois bem, o Fisco não aceitou a incorporação, mesmo sem a famigerada norma geral anti-elisiva ora combatida, alegando que o objetivo único fora economizar imposto. Por suposto, a empresa de transportes deixou de pagar ICMS ante a enormidade dos créditos acumulados. Não havia na ótica do Fisco objetivo negocial (*business purpose*). No entanto, a empresa-mãe estava em desvantagem concorrencial com outras rivais, sitas noutras partes do Brasil. Era do seu dever diminuir a desvantagem comercial, deixando-se incorporar pela transportadora. Economizar impostos é, sempre melhorar a competitividade da empresa. A igualdade está na lei, não no mundo dos negócios, regido pela concorrência (maximizar os ganhos, minimizar os custos). O objetivo de economizar impostos é, em si, um objetivo empresarial, desde que não haja ferimento à lei. O *business purpose* é impraticável para casos similares ao aqui referido, a não ser que sua prática inclua os casos em que a economia do imposto, ela mesma, seja o propósito negocial.

Conforme ensina Ribas (1997), o planejamento tributário divide-se em duas fases: a primeira, antes da ocorrência do fato gerador, conhecida como elisão fiscal. Esta fase é multidisciplinar, porquanto importa em estudos e planos de ação realizados por vários profissionais, como contadores, advogados, economistas e administradores, que organizam os negócios da empresa em pessoa física, de modo a diminuir ou zerar o ônus econômico dos tributos, ou mesmo a evitar as obrigações tributárias acessórias, como a escrituração contábil.

Inclui-se nesta primeira fase, a elisão fiscal, o questionamento judicial das exações, porquanto este método pode reduzir sensivelmente a carga tributária, a par de não compor os métodos clássicos de elisão, que utilizam-se apenas das lacunas e opções legais de um determinado sistema tributário, ou das contradições de dois ou mais sistemas.

O objetivo primordial do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos. As condutas, sempre revestidas de estrutura jurídica, visam ao fato econômico, conquanto possam ou não objetivar também o fato jurídico.

Pode, igualmente, ocorrer situação em que o ônus não provém diretamente da obrigação tributária principal, e sim dos deveres fiscais acessórios, e.g. a manutenção de escrituração contábil, a apresentação de documentos, etc.

Conquanto o objetivo seja econômico, as condutas devem ser lícitas (admitidas pelo ordenamento jurídico), dando-se antes ou após a ocorrência do fato imponible, pois engloba a defesa do contribuinte ou responsável em processos administrativos ou judiciais, sempre pelas vias legais.

O grande marco temporal do planejamento tributário, a ocorrência do fato imponible, o primitivo divisor de águas da licitude, é conceito ultrapassado. São várias as possibilidades legais de redução dos ônus tributários após a ocorrência do fato gerador.

Também a repetição do indébito tributário (bem como a compensação, a ação declaratória de inexigibilidade de débitos fiscais e demais procedimentos judiciais e administrativos), embora não sendo genuínas formas de planejamento tributário, dentro de um amplo contexto, deste fazem parte, pois também prestam-se a evitar, postergar ou reduzir os ônus fiscais.

5.3 Evasão fiscal

A evasão fiscal se dá nos seguintes casos:

1. Se a idéia ocorrer após o fato gerador, trata-se de evasão fiscal;
2. A evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais;
3. Evasão é a conduta ilícita, omissão dolosa, vontade consciente e livre dirigida a um resultado legítimo e geralmente é intencional;
4. Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzindo-lhe o montante por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores ao fato gerador;
5. O contribuinte que pratica a evasão normalmente tem um peso maior de carga tributária, as vezes até inviabilizando o próprio negócio.

6 METODOLOGIA

Para a construção desta monografia, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, com a consulta em várias obras sobre direito administrativo e tributário, bem como em textos e artigos relativos ao tema.

A análise deste trabalho deu-se através do Método Analítico Sintético, o qual permite uma síntese/conclusão de todo o material pesquisado.

O material encontra-se disponível em bibliotecas e na internet.

7 RESULTADOS

O planejamento tributário garante uma série de benefícios a quem pretende implantar e utilizar como ferramenta estratégica de competitividade.

Oferece oportunidade de esclarecer que esta técnica gerencial visa projetar as operações industriais, mercantis e de prestação de serviços visando conhecer as obrigações e os encargos tributários presentes em cada uma das alternativas legais ou lícitas concernentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, fornecer a opção que melhor possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Insta esclarecer, segundo Gubert (2005), que este planejamento processa-se numa esfera jurídica caracterizada pela liberdade de atuação, ou seja, pela ausência de tributação, pela tributação reduzida ou adiada, irrompendo-se por entre e sobre determinados limites crivados por princípios constitucionais, os quais são escolhidos pelos contribuintes através de brechas e lacunas da lei.

Esta ferramenta estratégica oferece vantagens para as empresas, mas apesar de seus desafios, que devem ser conhecidos e analisados com cuidado, é fator diferencial agregador de valor nestes tempos de elevada carga tributária, instabilidades e extrema competitividade.

Seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

A motivação do contribuinte pode ser apenas e exclusivamente obter uma economia de tributos, sem que, por isso, o resultado fiscal obtido seja ilícito.

Dessa forma, a empresa implementando tal planejamento tributário, certamente, obterá um fôlego financeiro, pois terá mais dinheiro em seu caixa, fato esse registrado pela contabilidade.

Conseguindo reter dinheiro em seu caixa permitirá ao administrador financeiro sugerir opções ao corpo diretivo da empresa e aos acionistas, ou seja, a alta gestão.

Essas opções podem ser de reinvestimento na empresa através da ampliação de estratégias de marketing; de qualidade; do treinamento e qualificação dos seus funcionários;

implantação de novas tecnologias, melhorando assim, continuamente, suas operações; como também em investimentos em novas aquisições patrimoniais, pagamento de passivos, captação de recursos financeiros com terceiros e, até investimento em outras empresas tornando-se controladora ou acionista minoritária de outras entidades econômicas.

Os resultados foram, assim, apresentados através de correlações com a contabilidade e administração financeira.

8 ANÁLISE E DISCUSSÃO

O conceito de gestão é amplo e vem da ciência administrativa, mas envolve com certeza a alocação de bens, serviços e recursos humanos, além do aproveitamento de oportunidades e do desafio de minimizar custos em prol de resultados positivos.

O planejamento é uma das funções mais importantes da ciência administrativa e assim como Borges (1998), outros especialistas nesse ramo de conhecimento concordam ser o planejamento um processo de decisão por antecipação do que fazer, como fazer e quando fazer.

Segundo o mesmo autor, os administradores do futuro terão menos liberdade de decisão, e terão que necessariamente que se familiarizar melhor com as implicações legais das suas ações administrativas. Administradores com poucos conhecimentos da lei ou que não disponham de conselho legal contínuo serão raros.

A antecipação de decisões após algum estudo em qualquer ramo do conhecimento humano leva a obtenção de vantagens.

O planejamento tributário faz parte das atribuições de um administrador de empresa, eis que a lei (artigos 153 e 154, da Lei das Sociedades Anônimas, nº 6.404/76) impõe o dever de empregar todos os recursos, obviamente lícitos, que estiverem a seu alcance no sentido de alogar os fins e, no interesse da empresa, o planejamento e a adequada administração da carga tributária devem fazer parte da rotina de qualquer empreendimento.

O planejamento tributário deverá se profissionalizar ainda mais, de forma que somente conhecimentos de cunho jurídico não bastem para a planificação tributária, havendo necessidade de obtenção por parte dos profissionais também de conhecimento contábil, fiscal, gerencial e financeiro, de forma a justificar e fundamentar os seus projetos de economia legal de tributos.

Pelo exposto, verifica-se que os limites atuais do planejamento tributário são os mesmos de antanho: atrai inevitavelmente, alguns riscos que são gerenciáveis, ficando sempre entre o crime de fraude e a total aderência a legislação.

Isto porque o planejamento tributário consiste ou na eliminação ou na redução do tributo, ou no seu deferimento. Assim, ele tem sempre uma segurança razoável, porque nem

sempre a interpretação da norma que o enseja é coincidente com a norma tributária. Contudo, enquanto o contribuinte praticar atos jurídicos que estejam no entorno do tipo tributário cerrado estará longe da ação criminosa e dentro do planejamento.

Em conclusão, o sistema tributário estabelece as precisas competências às pessoas políticas de conformidade com as específicas de materialidades, em consonância com princípios e normas constitucionais. Também outorga aos contribuintes o direito de exercer suas atividades segundo os modelos privados (autonomia da vontade), face o que pode decorrer a natural minoração ou eliminação dos ônus tributários.

A segurança jurídica, como base essencial do Estado de Direito, não se opõe a igualdade, mas a contempla. O planejamento empresarial, como redução dos custos da atividade econômica, é direito do contribuinte, que não pode ser reduzido por interpretações análogas e presunções, não previstas em lei. A arbitrariedade nessas circunstâncias se instala, é que desiguala injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em um campo que a Constituição sabiamente, cercou de certeza e previsibilidade.

Neste diapasão, esta monografia pretende ser uma boa ferramenta para a gestão de impostos. Elas começam com a exposição de regras básicas de tributação e toma a trilha de que a imposição tributária irá penalizar os que mais passivos permanecerem diante de tal injusta cobrança e premiar os mais ativos que se preparam para entender um pouco mais a ação arrecadatória do Estado.

9 CONCLUSÃO

De acordo com o que foi exposto, ficou demonstrado como o planejamento tributário pode ser utilizado como ferramenta estratégica da gestão empresarial.

Com efeito, há diferentes tipos de planejamento tributário que, por sua vez, oferecem benefícios distintos.

O que é importante é que as empresas devem possuir profissionais qualificados em seus quadros funcionais ou contratar consultorias de profissionais que conheçam, a fundo, a legislação de cada tributo que se deseja economizar, postergar ou eliminar a carga tributária.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário, por parte dos administradores de qualquer companhia, pela interpretação do artigo 153 (O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios).

Portanto, antes de ser um direito, uma faculdade, o planejamento tributário é obrigatório para todo bom administrador. Desta forma, no Brasil, tem ocorrido uma "explosão" do Planejamento Tributário como prática das organizações. No futuro, a omissão desta prática irá provocar, o descrédito daqueles administradores omissos. Atualmente, não temos conhecimento de nenhuma causa ou ação, proposta por acionista ou debenturista com participação nos lucros, neste sentido. Mas, no futuro, a inatividade nesta área poderá provocar ação de perdas e danos por parte dos acionistas prejudicados pela omissão do administrador em perseguir o menor ônus tributário.

Assim sendo e respeitando as particularidades de cada empresa, quanto às suas estruturas e culturas próprias, é fundamental segundo Martins (2003), que esforços sejam direcionados no sentido de implantar -se um ambiente de planejamento tributário, cuja adequacidade requerem algumas recomendações, conforme ele exemplifica a seguir:

1. É mister que colaboradores de diversos departamentos estejam envolvidos nesta tarefa, evitando o vício do assunto ser apenas de responsabilidade e alçada da Contabilidade e da Auditoria;
2. É preciso que as idéias de planejamento tributário sejam exaustivamente debatidas, e que sejam implementadas somente após estudo detalhado pela comissão

integrada pelos representantes dos diversos departamentos (Comitê Tributário) envolvidos com operações em que hajam incidência de impostos e tributos, e que conheçam com profundidade não apenas seu departamento, mas também toda a empresa;

3. À alta administração cabe estimular todos os seus colaboradores a dar idéias para a redução da carga tributária e delegar ao Comitê Tributário poderes para implementar o planejamento tributário com êxito;
4. O planejamento tributário não deve ser encarado como uma situação estática e esporádica, devendo o Comitê Tributário realizar reuniões e debates periódicos e sistemáticos;
5. Ao Comitê Tributário cabe analisar as propostas e sugestões de planejamento tributário quanto à sua aplicabilidade, zelando para que o seu resultado traga efetivos benefícios para a empresa, inclusive através de ajustes motivados por fatos e situações não previstos originalmente;
6. Ao Comitê Tributário cabe analisar, também, as questões relativas às exigências tributárias ilegais e/ou inconstitucionais;
7. Finalmente, é igualmente oportuno ressaltar que deve ser incluído no estudo de planejamento tributário, a análise pormenorizada da relação custo/benefício, atentando para que a sua aplicação não venha a custar mais caro que a economia proporcionada.

Se a empresa tomar essas precauções principais, muito provavelmente obterá êxito em sua estratégia de reduzir licitamente sua carga tributária, possibilitando resultados imediatos no seu fluxo de caixa.

Imposição importante é a obediência aos princípios da Constituição Federal e a sistemática que regem os tributos, pois, embora haja liberdade do contribuinte empresário em escolher a forma em que mais o beneficie na redução, eliminação ou postergação de carga tributária, uma vez desobedecidos estes princípios, pesadas multas podem ser aplicadas pelas autoridades tributárias, prejudicando as empresas ao invés de beneficiá-las.

Assim obedecidas as formalidades legais atinge-se o fim vislumbrado da utilização estratégica do planejamento tributário eficiente, afastando qualquer hipótese de evasão fiscal, prática criminosa e de conseqüências prejudiciais e nefastas.

Concluindo, o planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento,

inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

É sabido que os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

Planejamento tributário é saúde para o bolso, pois representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos.

Como realidade, planejamento tributário é saudável, recomenda-se: pratique-a!

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Gilberto Luiz do. *Planejamento Tributário e a Norma Geral Anti-Elisão*. Curitiba: Juruá, 2002.
- ASSEF, Roberto. *Guia Prático de Administração Financeira*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BOFF, Leonardo. *A Ética Brasileira*. Disponível em: <http://www.trabalhodeetica.hpg.ig.com.br/governo_e_politica/72/index_int_3.html>. Acesso em: 21 ago. 2005.
- BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento Tributário: IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. *Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 1997.
- CORRÊA, Antônio. *Dos Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. São Paulo: Atlas, 1997.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CAMPOS FILHO, Ademar de. *Demonstração dos Fluxos de Caixa*. São Paulo: Atlas, 1999.
- FUHRER, Maximilianus Cláudio Américo. *Resumo de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos.html>>. Acesso em: 11 abr. 2005.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ICHIHARA, Yoshiky. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIUS, Sérgio de. *Manual de Contabilidades para Não Contadores*. São Paulo: Atlas, 1995.

- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- LEAL, Rodolpho. *Direito Tributário*. São Paulo: LED, 1996.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Instituições de Direito Público e Privado*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NEGRÃO, Teotônio. *Ed. Revista dos Tribunais*. 5.ed.. São Paulo: 1985.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Questões Relevantes de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.
- SHINGAKI, Mário. *Gestão de Impostos: para Pessoas Físicas e Jurídicas*. São Paulo: Sait Paul Institute of Finance, 2002.
- SINDICATO DOS AGENTES FISCAIS DE RENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO: FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Tributação na Economia Globalizada*. São Paulo: Forma Três, 1999.
- TOLEDO, Antônio Luis. *Constituição Federal*. São Paulo, 27 ed. 2001, ed. Saraiva.

ANEXOS

ANEXO I

O QUE É PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?

1. É visão – pois tem como objetivo encontrar o melhor caminho para diminuir os tributos;
2. É sistematização – dependerá de aplicação sistemática das normas tributárias com o objetivo de avaliar curso de ação alternativa, para obter a decisão correta;
3. É sincronização – pois dependerá de ação conjunta entre donos de negócio, profissionais tributaristas e os profissionais que irão operacionalizá-lo;
4. É quebra-cabeça – depende de organizar os empreendimentos e estudar as alternativas, de forma que, se encaixe corretamente nos negócios;
5. É retorno financeiro – visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários e como consequência trará uma maior liquidez ao contribuinte;
6. É risco – se efetuado de forma ilegal sem acompanhamento de profissionais;
7. O planejamento tributário reduz a carga tributária, reduz o ônus tributário, o imposto incidente será menor e reduz o custo da obrigação acessória;
8. Planejamento tributário é a alta costura é feito sob medida.

ANEXO II

ROTEIRO PARA PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1. Análise seu negócio versus a legislação;
2. Relacione todos seus tributos;
3. Verifique onde há isenção, imunidade, base de cálculo reduzida, etc;
4. Prepare um diagnóstico;
5. Estabeleça um plano de ação;
6. Programe suas ações;
7. Discuta aspectos jurídicos e fiscais;
8. Consulte especialistas (advogados tributaristas, consultores empresariais, auditores, contadores, etc);
9. Implemente o planejamento tributário;
10. Acompanhe o resultado.

ANEXO III

TRIBUTOS E ENCARGOS SOCIAIS

A partir do instante que a empresa passa a existir de direito, assume uma série de obrigações, das quais as mais importantes são as trabalhistas (encargos sociais), as tributárias (impostos), além de ter que fazer recolhimentos para órgãos fiscais e previdenciários.

Tributos:

Os impostos fazem parte do dia a dia. Considera-se imposto todo o pagamento efetuado em dinheiro, obrigatoriamente, como taxa, imposto ou contribuição. Todo tributo tem um fato gerador, uma base de cálculo própria e uma alíquota específica. Alguns desses tributos recaem sobre todas as empresas, outros apenas sobre negócios de determinado tipo. Vale a pena conhecê-los um pouco melhor, os mais importantes e impactantes.

Federal:

- IR (imposto de renda)
- IPI (imposto sobre produtos industrializados)
- IE (imposto de exportação)
- II (imposto de importação)

Estadual:

- ICMS

Municipal:

- ISS

Outros:

- Dependendo da atividade, a empresa pode ter que pagar também impostos sobre operações financeiras – IOF, imposto sobre serviços de comunicação, etc.

Encargos Sociais:

São os recolhimentos que a empresa faz a órgãos que distribuem benefícios aos trabalhadores.

Os mais importantes são:

- INSS
- FGTS
- PIS
- Cofins

Contribuição Sindical:

Corresponde a um dia de salário, para o empregado, e a um percentual sobre o capital para o empregador, conforme a tabela do artigo 580 da CLT.

- Empregados e trabalhadores avulsos
- Patronal

Livros fiscais:

A lei determina que a empresa mantenha o registro de suas atividades em livros fiscais que possam ser consultados por alguns órgãos. Os livros exigidos são:

Receita Estadual:

- Registro de Entrada de Mercadorias
- Registro de Saída de Mercadorias
- Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência
- Registro de Apuração de ICMS ou Registro de Apuração de ISS
- Registro de Controle de Produção e Estoques (indústria)
- Registro de Inventário

Receita Federal:

- Registro de Apuração de IPI
- Livro diário, é o único livro obrigatório pelo código comercial, estando sujeito a certas formalidades quanto a sua apresentação e registros
- Livro de Apuração de Lucro Real (LALUR, IRPJ)

- Livro Razão: é de escrituração obrigatória para os contribuintes sujeitos à tributação do imposto de renda com base no lucro real (artigo 18 da lei nº 8.218/91)

Ministério do Trabalho:

- Registro de Inspeção do Trabalho
- Registro de Empregados

ANEXO IV

GLOSSÁRIO

Fiscalizar: controlar, observar, ocupação do fiscal.

Fisco: tesouro do Estado; a administração que cobra os impostos.

Auditoria: vistoria minuciosa e completa dos fatos contábeis desde a origem até o registro no balanço final; exame pormenorizado de todos os papéis, livros e contas objetivando conferir a exatidão da apresentação e do estado.

Planejar: projetar, traçar, programar.

AVEXO V

PLANEJAMENTO CONTÁBIL

A eficiência e exatidão dos registros contábeis são fundamentais para que a administração planeje suas ações.

A contabilidade, entre outras funções, é instrumento gerencial para a tomada de decisões. Por isso, deve estar atualizada e emitir relatórios simples e claros para o administrador.

Sem relatórios objetivos e atualizados, não é possível fazer qualquer tipo de planejamento sério e conseqüente.

Fundamental é sem dúvida a função de oferecer elementos para a correta gestão do negócio, permitindo tomada de decisões eficazes. (lembrar a diferença: eficiência é fazer bem feito; eficácia é fazer o que tem que ser feito, da forma possível e no momento certo).