



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
DISCIPLINA: ANÁLISE DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS II  
PROFESSOR: HEBER LAVOR MOREIRA  
ALUNO: ALZIETH ALMEIDA VILHENA  
MATRÍCULA 0201004701

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Alzieth Almeida Vilhena

OUTUBRO/2007  
BELÉM-PA

## INTRODUÇÃO

Em época de mercado competitivo e recessivo, de concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições, são na maioria dos casos, mais representativos do que os custos de produção.

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

Planejamento Tributário e Societário visa mediante o conhecimento acurado das operações dos clientes e dentro do ambiente dos dispositivos legais vigentes, identificar, a forma mais econômica de organizar os negócios e configurar as sociedades. Entre as medidas que poderão ser sugeridas, incluem-se as reestruturações societárias (fusão, cisão, incorporação, constituição de novas sociedades, etc.) e/ou a reorientação de procedimentos operacionais, administrativos, contábeis e tributários.

Quando se trabalha o planejamento tributário, busca-se através da ação do contador ou em conjunto com profissional da área contábil, promover menor impacto no fluxo de caixa da empresa. As grandes empresas já contemplam, hoje, em sua estrutura organizacional, um Comitê de Planejamento Tributário, constituído por pessoas de várias formações e segmentos para tratar especificamente desse grande projeto.

Planejar tributos é um direito do contribuinte e tão essencial quanto qualquer outro tipo de planejamento econômico, financeiro, operacional ou até mesmo como um planejamento de fluxo de caixa.

## **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FISCAL**

O planejamento empresarial que tem como objetivo os tributos, tem seus reflexos na organização. E visa obter economia de impostos, adotando procedimentos estritamente dentro da lei. Planejar os tributos significa prever, identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem infringir as normas cabíveis.

O caráter preventivo do planejamento tributário decorre do fato de não se poder escolher alternativas, após a ocorrência do fato gerador somente haverá duas possibilidades: pagar ou não pagar o tributo. No caso de se optar por não recolher o imposto, estará o contribuinte praticando ato ilícito, ficando sujeito às sanções da lei.

O planejamento tributário possui três grandes objetivos:

- 1) evitar a incidência do tributo;
- 2) reduzir o montante do tributo ou;
- 3) retardar o pagamento do tributo.

É evidente que o nível de tributação sobre as empresas é absurdo, chegando a inviabilizar certos negócios. Empresas quebram com elevadas dívidas fiscais, e nem as recentes renegociações como, por exemplo, Refis, PAES e PAEX, trouxeram alguma tranquilidade ao contribuinte.

Se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, pode fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal, economia legal ou ainda planejamento tributário, e a forma ilegal chama-se sonegação fiscal ou evasão fiscal.

Segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), no Brasil em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente se considerarmos o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro das empresas correspondem a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade é representada pelos tributos. A partir deste resumo rápido podemos perceber a importância do planejamento tributário.

### **Elisão fiscal**

Existem duas espécies de elisão fiscal:

- 1) Aquela decorrente da própria lei e;
- 2) Aquela decorrente das brechas e lacunas existentes na própria lei.

No caso da elisão fiscal decorrente da própria lei, as formas de diminuição da carga tributária são induzidas pela própria lei, ou seja, o legislador por sua vontade clara e consciente determina benefícios fiscais, garantindo assim uma significativa economia tributária. Os maiores exemplos são os incentivos fiscais, que podemos considerar elisão fiscal induzida por lei, pois o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios.

Já a elisão fiscal decorrente de brechas e lacunas na lei, ocorre quando o contribuinte opta por configurar seus negócios em atividades e estratégias que garantam formas menos onerosas de impostos. Um exemplo pode ser quando uma empresa de serviços resolve transferir sua empresa para outro município que possui alíquota de ISS mais baixa.

A seguir serão citadas algumas sugestões para diminuição da carga tributária:

- **LOJA VIRTUAL** => Antes de lançar sua loja virtual, verifique a possibilidade de operar a distribuição de seus produtos através de operação em estado que possui alíquota de ICMS menor para o consumidor final. Caso seu produto tenha substituição tributária, verifique as normas do estado para viabilizar a não cobrança do imposto, ou o ressarcimento da diferença do ICMS pago anteriormente, sobre a base de cálculo maior. São planejamentos como estes, já utilizados pelas grandes empresas, que garantem um preço competitivo.
- **BENS DE CONSUMO EVENTAL** => A aquisição destes tipos de bens, cujo valor não exceda a 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (parágrafo único do artigo 290 do RIR), ou seja, eventuais sobras não necessitam ser inventariadas, podendo ser levadas integralmente para custos, desta forma economiza-se IRPJ e CSLL sobre o Lucro Real.
- **DESCONTOS** => O desconto financeiro, comumente condicionado ao pagamento dentro do prazo, é uma prática muito cara, em termos tributários. Recomenda-se às empresas que não mais o pratiquem, que optem pelo desconto comercial. Neste caso de desconto comercial, se desejar premiar o cliente que pagou em dia, poderá premiá-lo oferecendo um desconto no

próximo pedido de compra. A economia de tributos em uma empresa de Lucro Presumido pode chegar até a 24,73% do valor do desconto concedido.

## **EVASÃO FISCAL OU ELISÃO FISCAL? QUAL A MELHOR OPÇÃO?**

A evasão fiscal é um novo artifício utilizado pelas empresas com o intuito de diminuir a carga tributária, no entanto se for constatada a tentativa de fraude contra os cofres públicos, a empresa pode ser autuada por prática de irregularidades tributárias. Todavia, a cada dia são descobertas novas maneiras de “burlar” o fisco, só que disfarçadamente.

O sistema tributário brasileiro tem como meta básica o de disseminar leis que criam novos impostos, o que acaba por incentivar as empresas a procurarem formas menos onerosas de tributação. Desta forma quem está obrigado a pagar tributos, busca constantemente formas para que o lucro gerado, não seja absorvido pelos altos tributos recolhidos ao poder público.

Sendo assim uma das manobras criadas para diminuir a carga tributária, se caracteriza quando uma empresa, com uma boa situação econômica e financeira, se deixa incorporar por uma empresa com sérias dificuldades financeiras e operando em prejuízo há vários anos. Defini-se que evadir, é reduzir o pagamento do tributo, que notadamente consiste em uma lesão ilícita para com o fisco, de forma que se evite, elimine, reduza ou que pelo menos retarde o pagamento do imposto.

O objetivo das pequenas e grandes empresas, sem exceção é o de garantir a redução de custos e despesas, com o intuito de manter preços, qualidade de serviços e acima de tudo obter um lucro significativo. Neste mesmo sentido, algumas empresas estão utilizando outra modalidade comercial, também como alternativa à busca pela redução da carga tributária, que se denomina elisão fiscal. Esta por sua vez, ao contrário da evasão fiscal, está amparada pela lei, e pode-se caracterizar como planejamento tributário, que é uma forma lícita de redução de impostos, pois a carga tributária brasileira é muito alta e por isso necessita de um planejamento deste as atividades operacionais até a tomada de decisões.

No Brasil, atualmente existem empresas especializadas em fazer este planejamento tributário dentro de empresas, que pode gerar além da redução de

impostos, quanto o aumento do lucro. Muito embora, as empresas prefiram agir de forma ilícita através da evasão fiscal.

No Código Tributário Brasileiro – CTN, a Lei nº 5.172/66 em seu artigo 3º afirma que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. As normas garantem a obrigação que o contribuinte (sujeito passivo) tem de cumprir, segundo as determinações legais. Já o fato gerador é a situação definida em lei que gera a obrigação de pagar o tributo. Chegando assim, à base de cálculo e a alíquota aplicável.

Devido à grande complexidade da legislação brasileira, uma das pessoas mais importantes e a cada dia, mais necessárias para as empresas tem sido o profissional de contabilidade, pois este deve estar sempre atento às mudanças na legislação e tem sido o mais atuante neste contexto, pois pode informar e indicar para a direção da empresa o melhor caminho a ser seguido. E neste contexto deve-se salientar a principal tarefa de reduzir o pagamento de tributos.

O contribuinte busca incessantemente estruturar seu negócio, com o objetivo maior de aumentar sua lucratividade em detrimento da redução dos custos e despesas em seu empreendimento, inclusive a redução dos impostos. Uma das alternativas para estas reduções, sem dúvida é o Planejamento tributário, que é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos, pois mesmos representam importante parcela dos custos e despesas das empresas. O planejamento é uma ferramenta que pode fazer toda a diferença para o sucesso de uma empresa, diante da grande carga tributária e do emaranhado de leis que foram regulamentadas.

Este mesmo planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, acompanhando-se sempre as mudanças rápidas determinadas pelo fisco. Portanto, é importante salientar o risco de se estar do lado da ilegalidade, não dando ensejo para atos de sonegação. Em síntese, o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, tendo por finalidade principal a economia de impostos, sem infringir a legislação.

A elisão fiscal consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as na forma menos onerosa possível para o contribuinte. É uma ação ilícita, de Planejamento Tributário. Já a evasão fiscal, diferente do que muitos pensam, pode sim ser caracterizada como fraude, pois a mesma é

planejada antes do fato gerador, utilizando-se de artifícios e simulações no sentido de afastar a incidência do tributo, com a ocultação do fato perante o fisco e o não pagamento do tributo, ou pagando-se menos que o devido, em forma de sonegação ou por negligência.

A sonegação pode ser caracterizada como toda ação ou omissão que tende a impedir ou retardar total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fiscal fazendária, só ocorre tendo o fato gerador já concretizado. Já a fraude é toda ação ou omissão dolosa já concretizada tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do pagamento do imposto, impedindo ou retardando o fato gerador.

Elisão fiscal surge muitas vezes das brechas encontradas na legislação, e por isso mesmo, há defensores de que o sistema tributário deveria ser simples, pois assim o legislador estaria livre da elisão. Exemplificando esta situação podemos citar uma empresa optante pelo Lucro Presumido e que tenha faturamento relevante a prazo, é viável optar e recolher os tributos federais pelo regime de caixa, uma vez que assim procedendo somente pagaria pela receita efetivamente recebida.

O planejamento tributário existe por todas as esferas do poder legislativo, quer seja municipal, estadual ou federal, e a pergunta que se faz é: estão os contadores preparados para o planejamento tributário? Estão efetivamente gerenciando os impostos de seus clientes? Estão procurando formas lícitas e menos onerosas de pagar impostos? Ou estão preferindo aplicar formas simplificadas de cálculo, para assim se eximirem de maiores responsabilidades e competências.

A formação adequada inicia-se nos bancos das escolas e nos cursos de graduação, através do aprofundamento dos conhecimentos das disciplinas de Direito e de Contabilidade Tributária, continuando pelos cursos de pós-graduação, participação em eventos dirigidos para esta área, educação continuada e muita leitura da legislação tributária e seus atos normativos que são modificados a cada dia e que afetam diretamente os interesses das empresas. Portanto, somente com muita dedicação oportunamente do contador, promovendo o planejamento tributário para garantir ao seu cliente a melhor opção em termos de impostos.

#### *A Lei Anti-elisiva*

*“Parágrafo único – A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato*

*gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”*

*(Lei Complementar n° 104/2001, art.116).*

O dispositivo acima tem despertado inúmeras dúvidas quanto à legitimidade e alcance. Quando a elisão é tratada de forma genérica e com possibilidade de desconsiderar atos lícitos, correm sérios riscos de questionamento jurídico.

Assim, vê-se que a União tentou, por meio da Lei Complementar 104, combater planejamentos tributários como forma de elisão fiscal, limitando, porém, sua eficácia aos limites objetivos trazidos pela Lei ordinária, até hoje não editada. Não bastasse a ausência de edição de Lei ordinária, que regule a matéria, é de se questionar também, quais são os limites a que deve ser submetida à fiscalização, em operações oriundas de planejamento tributário, diante dos princípios da livre iniciativa e da autonomia privada, sendo cediço que a atuação do fisco encontra seus limites no próprio Direito.

Praticar atos ilícitos corresponde diretamente à chamada evasão fiscal, ou mais comumente caracterizado como fraude ou sonegação. Pode-se definir sonegação fiscal como 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.

O Art. 1° da Lei n° 4.729/65 define o crime de sonegação fiscal como:

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

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

*III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a fazenda pública;*

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

*V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o Contribuinte beneficiário da paga, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzido do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.*



A prática de fraude, não é um ato lícito, a distorção das normas jurídicas ou a utilização de ato simulado, não são instrumentos do planejamento tributário. Pois, para haver economia de tributos, faz-se necessário que o contribuinte adote um procedimento permitido pela legislação.

O Código Civil Brasileiro define o ato simulado, nos seguintes artigos:

*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 transmitirem.*

*II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.*

*III – quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.*

*Art. 105 – Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei ou da fazenda.*

As empresas de um modo geral desenvolvem as mais diversas formas de manobrar o fisco. Os agentes fiscalizadores precisam estar atentos aos artifícios ilícitos. Todavia, existem formas de diminuir a carga tributária, mas dentro da lei, um exemplo para evitar a ocorrência do fato gerador é a situação em que uma empresa, tendo oportunidade de vender seus estoques de produtos industrializados no mercado interno, ou para o mercado externo por preços aparentemente equivalentes, opta em atender o mercado externo. Com isso impediu a ocorrência de fato gerador do IPI e do ICMS, visto que ambos os impostos não incidem nas exportações para o exterior, contudo incidem nas vendas para o mercado interno.

Outro exemplo de planejamento tributário é o de retardar licitamente a ocorrência do fato gerador de um imposto, pois no caso de fornecedor que recebe um pedido no final do mês e ao invés de emitir a nota fiscal imediatamente deixa para emití-la no início do mês seguinte, postergando com isso o recolhimento dos tributos incidentes na venda, em um mês e não infringindo nenhuma norma legal.

Há outra modalidade ligada diretamente ao planejamento tributário, mas no sentido de reduzir o montante do imposto a pagar, sem infringir as leis. Um bom exemplo disso é quanto a empresa analisa constantemente a forma de tributação que está utilizando, ou seja, pode-se optar pela tributação no Lucro Real, no Lucro Presumido, ou ainda a tributação da forma do SIMPLES. Pois somente analisando-se

minuciosamente, caso a caso, é que irá ser verificada a forma mais interessante para determinada empresa.

O Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos, sendo a espécie tributária determinada pelo seu fato gerador, sendo irrelevante o nome atribuído ao tributo ou a destinação de suas receitas.

A doutrina mais aceita no Brasil conceitua que as espécies tributárias que compõem o sistema tributário brasileiro são cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

**IMPOSTO** - É o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Art. 16 do CTN). Em outras palavras, imposto é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando. As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem os paga, mas sim para serem utilizadas para custear as despesas gerais do estado, visando promover o bem comum.

**TAXA** - É o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador, o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (Art. 77 do CTN). As taxas são tributos vinculados, logo o poder público faz alguma coisa em favor do contribuinte. Quando a cobrança é em razão do poder de polícia, o estado fornece em geral um documento cuja exigência está prevista em lei, podendo ser um alvará de funcionamento de um estabelecimento, um passaporte para viajar para o exterior, um documento de identidade etc. ou ainda pode ser a prestação de um serviço específico e divisível tal como a coleta de lixo urbano ou manutenção de redes de esgotos sanitários.

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA** - É o tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo e fazer face ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Art. 81 do CTN). Conclui-se que a Contribuição de Melhoria, também é um tributo vinculado, pois depende para ser

cobrada, de uma ação estatal específica, uma contraprestação, relativamente ao contribuinte. Esta ação é a realização de uma obra pública de que decorra valorização do imóvel do contribuinte.

**CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS OU PARAFISCAIS** - Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

### **Atividade Paraestatal**

Apesar de este tipo de atividade ser comumente desenvolvida pelas entidades privadas, no entanto é desenvolvida de forma continuada por entidade pública. Exemplo: a atividade desenvolvida pela previdência oficial através do INSS. Já no caso de ser atividade típica de entidade pública é desenvolvida por entidade privada. Exemplo: a atividade desenvolvida pelo SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEST, SENAT, SEBRAE etc.

### **Contribuições Sociais**

Este é o maior grupo das contribuições especiais, sendo que as mais relevantes são as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social que são cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre:

1) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício.

Exemplo: Contribuição do empregador ao INSS (20%), SAT (Seguro contra acidentes do trabalho - 1 A 3%, dependendo do grau de periculosidade da atividade), PIS (Programa de Integração Social, devido pelas entidades sem fins lucrativos e sociedades cooperativas – 1%).

2) a receita ou o faturamento.

Exemplo: COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - 3%), PIS (Programa de Integração Social - 0,65% para todas as entidades com fins lucrativos, exceto as instituições financeiras, cuja alíquota é de 0,75%) Contribuição do Produtor

Rural, incidente sobre a comercialização de seus produtos (Contribuição ao INSS – 2,2%, Contribuição ao INCRA – 0,2% e Contribuição ao SENAR – 0,1%, totalizando 2,5% incidente sobre o valor da venda dos produtos da agropecuária e congêneres).

3) o lucro.

Exemplo: CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – 9% para as empresas em geral e 18% para as instituições financeiras).

Foram instituídas ou autorizadas outras contribuições sociais, além das citadas anteriormente, tais como: a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, com alíquota de 0,38% incidente sobre os lançamentos a débito nas contas bancárias, a Contribuição para o Salário Educação, com alíquota de 2,5%, incidente sobre a folha de salários paga pelo empregador ou equiparado, além da Contribuição para custeio da iluminação pública, já autorizada pela Emenda Constitucional nº. 39, de 19 de dezembro de 2002, a ser cobrada pelos Municípios e o Distrito Federal.

### **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**

A princípio estas contribuições eram cobradas sob a justificativa de que o Estado desenvolvia uma atividade que beneficiava diretamente certos setores da economia e que havia necessidade de se controlar o resultado das atividades incentivadas pelo poder público, sendo então cobradas as contribuições daqueles que se beneficiavam diretamente da atividade estatal. A partir deste argumento, foi instituída a contribuição do Café, incidente nas exportações deste produto para o exterior, a Contribuição da Borracha, também incidente nas exportações do produto para o exterior, a Contribuição à EMBRATUR cobrada das empresas ligadas ao turismo, tais como hotéis, empresas de transporte de turistas, restaurantes, pousadas etc.

Estas atividades que possuíam o objetivo de desenvolver, através do poder público, o setor da economia do qual está sendo cobrada a contribuição, parece abandonada, haja vista a autorização contida no § 2º do Art. 149 da CF, introduzido pela Emenda Constitucional nº. 33, de 11 de dezembro de 2001, que autoriza a União a instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool

combustível, sem o pressuposto de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, havendo apenas destinação específica das receitas.

### **Contribuições de Interesse de Categorias Econômicas ou Profissionais**

Estas contribuições são de responsabilidade das categorias profissionais, como por exemplo, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e os Conselhos Federais de profissões regulamentadas, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Conselho Federal de Administração (CFA), Conselho Federal de Economia (CFE), Conselho Federal de Medicina (CFME) e outros, e ainda as contribuições ao SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEST, SENAT e SEBRAE.

### **Empréstimo Compulsório**

É o tributo que somente pode ser instituído pela União, através de lei complementar, nos casos de:

- Calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, que exijam recursos extraordinários, isto é, além dos previsto no orçamento fiscal da União.
- Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. As receitas de empréstimo compulsório somente podem ser utilizadas para cobrir as despesas que justificaram sua instituição. Logo, não pode a União lançar mão deste tipo de exação para cobrir déficits orçamentários, salvo se em decorrência de calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, vinculando-se a aplicação dos recursos nas despesas geradas por estes eventos.

## **A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA PARA O PLANEJAMENTO**

Para se realizar um eficiente planejamento fiscal, faz-se necessário possuir informações regulares e confiáveis. E neste caso, a contabilidade torna-se a base de dados, pois é sem dúvida a maior detentora destas informações, devido ser um sistema de registros permanentes das operações.

Pode-se considerar a contabilidade como um conjunto de escrituração de receitas, custos e despesas, e notadamente possui controles patrimoniais de ativos e passivos, ou seja, dos bens, direitos e obrigações da empresa.

Vários são as formas de se coletar estes dados, todavia a contabilidade deve possuir a escrituração atualizada e devidamente registrada, através dos seguintes livros obrigatórios:

1. Livro Diário
2. Livro Razão
3. Inventário e Controle de Estoques
4. Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR
5. Apuração do ICMS
6. Apuração do IPI
7. Apuração do ISS, e outros

A partir das informações contidas nestes livros e os demais dados coletados da operacionalização das atividades serão gerados os dados preliminares para análise tributária. Obviamente, se desejamos reduzir tributos, temos que saber quanto estamos gastando com eles na atualidade. Sem contabilidade, o planejamento tributário ficará dependente de informações avulsas, não regulares, sujeita a estimativas, erros e avaliações equivocadas.

Ao desenvolver o planejamento tributário, a contabilidade deverá estar refletindo a situação real do patrimônio e das receitas e despesas. Contas com saldos distorcidos, a falta de atendimento do regime de competência, atrasos na escrituração, conciliações incorretas, etc. são fatores que diminuem a qualidade da informação contábil. Por conseguinte, diminuirão a qualidade do planejamento pretendido.

Uma opção na tentativa de reduzir a carga tributária é a forma de tributação. Pois uma empresa que tem seus impostos calculados com base no lucro presumido, apesar de ser uma forma menos detalhista, com menos burocracia no momento de escriturar a contabilidade, pode estar recolhendo mais impostos do que se utilizasse outra forma de tributação como o Lucro Real, por exemplo, daí a necessidade de se avaliar as vantagens e desvantagens dos regimes de tributação utilizados.

Após a concretização do planejamento prévio pretendido, e após a análise pelos destinatários interessados, faz-se o acompanhamento deste planejamento, a fim de verificar se:

- A execução do planejamento tributário trouxe redução de impostos? Quanto?

- Houve custos adicionais (administrativos, consultoria) nesta implantação? Quais foram estes custos e seu respectivo montante?
- Baseado nos resultados já alcançados pode-se afirmar que o planejamento fiscal foi aplicado de forma eficaz, econômica?

A utilização de Balancetes “velhos” ou mal conciliados pode distorcer seriamente a análise real da situação fiscal da empresa. É imprescindível que o reconhecimento de todas as receitas e despesas se faça pelo chamado “regime de competência” e não pelo regime de caixa. Segundo o princípio da competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

O Princípio da Competência determina quando as alterações, no ativo ou no passivo, resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo, ainda, diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do princípio da oportunidade. O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

As receitas são consideradas realizadas, no caso das transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados. Outro caso de receita realizada é quando do desaparecimento, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo. Há ainda, outro caso típico de receita realizada quando da geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros.

O sistema contábil adotado pela empresa precisa estar integrado e coordenado com os demais setores, de forma informatizada, visando facilitar o registro dos fatos e contando com a rapidez necessária para a geração de dados confiáveis e periódicos.

*O contador é a pessoa chave nesta gestão, e é preciso apoio, treinamento e motivação necessários para que este profissional participe efetivamente do planejamento tributário na empresa. Aliás, há vários contabilistas à frente deste processo, nada impedindo, é claro, que outra pessoa possa assumir este encargo, desde que tenha sólidos conhecimentos de tributação.*

Para que um contador ou pessoa qualificada, tenha capacidade de desenvolver este trabalho de planejamento é importante que ele possua os seguintes conhecimentos:

- Fundamentos do planejamento tributário e a norma geral Anti-Elisiva;
- Noções de contabilidade tributária;
- Noções de contratos mercantis;
- Noções de Direito Societário;
- Conhecer as normas e regras do Lucro Real e Lucro Presumido;
- Conhecer as normas sobre os rendimentos de controlada e coligada no exterior;
- Conhecer as práticas e legislações que tratam dos Preços de Transferência e os paraísos fiscais;
- No caso de se trabalhar com empresa exportadora, deve-se saber as alternativas, que são utilizadas comumente no mercado internacional.

Os planejamentos tributários e negócios jurídicos indiretos são válidos como mecanismos de elisão fiscal, desde que não criem negócios jurídicos ilícitos, extrapolando os limites legais, não sendo, pois, autorizado ao Fisco autuar práticas dessa natureza, sob pena de ferir o princípio da autonomia privada e da livre iniciativa, constitucionalmente assegurados, assim com o próprio princípio da legalidade.

Com o pretexto de arrecadar cada vez mais, o Estado não pode fulminar os planejamentos tributários, em atenção ao princípio da autonomia privada, da livre iniciativa e da legalidade, sendo-lhe, permitido, no máximo, impor limites, por meio de Lei ordinária, nos termos da Lei Complementar 104/2001, sempre obedecendo aos princípios constitucionais.

O poder público tenta de todas as maneiras coibir atos ou práticas ilícitas, ou pelo menos tenta facilitar a descoberta destas práticas. E para isso institui uma série de medidas administrativas, judiciais e/ou estruturais, societária ou empresarial, que tem por objetivo fiscalizar as atividades comerciais, ou até mesmo beneficiar empresas com a exclusão ou redução de determinadas incidências tributárias.

Alguns benefícios conhecidos são a suspensão da exigibilidade de tributos, a partir de ações judiciais, existem também as compensações e restituições, os regimes especiais, e outros. Todavia, para a obtenção de determinados benefícios é importante que os atos e negócios jurídicos e contábeis realizados estejam em consonância com as



disposições da legislação vigente, e ainda que os atos e negócios jurídicos e contábeis planejados estejam suportados por documentação idônea.

O Poder Público é detentor de informações primordiais, que são entregues pelas empresas e pelas instituições, periodicamente, ou também podem surgir a partir da investigação do próprio poder público. Alguns exemplos de declarações e informações são:

- 1) Declaração Anual de Rendimentos: IRPJ, IRRF e IRPF;
- 2) Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF;
- 3) Declaração para o Banco Central;
- 4) Sigilo Bancário – CPMF
- 5) Sinais Exteriores de Riqueza
- 6) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos –DOAR(Evolução Patrimonial);
- 7) Declarações do próprio estado com Informações do ICMS;
- 8) Declarações exigidas do próprio município;
- 9) Convênio de mútua cooperação e transferência de informações, firmados entre União, Estados e Municípios;
- 10) Convênios firmados entre as Pessoas Políticas e outras instituições (INSS, Caixa Econômica Federal e Estadual, Cartórios de Registros, Juntas Comerciais, etc.)
- 11) Acordos e convênios firmados com as Pessoas Políticas de outros Países, bancos e instituições estrangeiras.

No caso de o Poder Público constatar a existência de fraude, poderá este instaurar processo administrativo penal por crime contra a ordem tributária, contra o sistema financeiro nacional, evasão de divisas e/ou lavagem de dinheiro, a partir da denúncia do Ministério Público Federal, no qual será instaurado processo judicial.

Muito embora vejamos muitas declarações de alguns agentes fiscalizadores condenando como se fosse um crime hediondo a prática do planejamento tributário, mas aos poucos está sendo considerado tanto por uma significativa quantidade de agentes fiscalizadores, quanto pela classe empresarial, uma prática lícita e deve ser incentivada para que empresários encontrem no âmbito da legislação tributária mecanismos legais para a redução da carga dos tributos que venham a incidir sobre sua operação de negócios.

É importante salientar que não estão sendo abordadas as fraudes, simulações,

nem tampouco a evasão fiscal, que é a tentativa de não pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador.

Optar por uma reorganização societária menos gravosa do ponto de vista tributário, por um sistema de tributação que lhe permita economias tributárias, por formas de contabilização que permitam a utilização de benefícios, por triangulações na operação que aproveitem melhor a legislação de cada Estado ou até mesmo países, recuperação de tributos pagos indevidamente ou a maior, utilização de benefícios não utilizados e outros.

Alguns agentes fiscalizadores condenam até mesmo atitudes absolutamente lícitas num mercado livre e democrático, o fisco se utiliza do poder dos atos administrativos e da falta de transparência junto ao contribuinte quanto a direitos e benefícios, para encher cada vez mais seus cofres. A Lei 9.430/96 define, no caput do artigo 61, a multa moratória diária, mas a portaria conjunta da Procuradora Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal nº. 02/2002, no artigo 17, instrui a cobrança do valor máximo sem considerar o número de dias em atraso do débito. A Receita Federal tem cobrado “indiscriminadamente” a multa máxima, que é de 20 por cento sobre o valor do débito, mesmo quando o contribuinte pede o parcelamento logo após o vencimento do tributo.

A cobrança da multa máxima prejudica as empresas que optam por postergar o pagamento dos tributos por um curto período de tempo para pagar fornecedores e funcionários. “A empresa que tem problemas de fluxo de caixa pode deixar de pagar o tributo que vence no dia 10, mas ter condições de pedir o parcelamento logo no dia 11”, diz. Segundo Mussolini, neste caso a multa deveria ser de 0,33 por cento, mas a Receita Federal tem cobrado a multa máxima, de 20 por cento.

O fisco se utilizando de expedientes inconstitucionais, ilegais e imorais não permite ao Contribuinte/Cidadão que goze de seus direitos, pois pratica uma política arrecadatória e predatória que compromete a credibilidade e o desenvolvimento do país. Faz-se necessário que o governo e seus agentes, em especial aqueles do fisco, comecem a perceber que cidadania é um exercício e o cidadão brasileiro está começando a gostar desse esporte como já citei em artigos anteriores.

Planejamento, embora denominado de tributário, abrange todas as áreas de uma empresa e de seus sócios, ou seja, o planejamento envolve análises detalhadas da forma de constituição da empresa, por exemplo, o contrato social, a subordinação à

legislação específica, deveres para com a sociedade, seu papel social, maior ou menor facilidade em se realizar novos processos na criação de novas empresas, e outros.

Com relação à contabilidade serão verificadas as exigências da CVM ou de organismos financiadores e reguladores. Referente à área tributária, será identificada a carga tributária total que incide na empresa, de acordo com as atividades operacionais que desenvolve e da forma como desenvolve. Nessa avaliação estão inseridas todas as espécies de tributo existentes: municipais, estaduais e federais, inclusive as contribuições sociais e trabalhistas; e estratégica de mercado, relativamente à forma de estruturação dos contratos com fornecedores, clientes, terceiros contratados, e outros.

Em geral as empresas são constituídas com base em um Planejamento Estratégico formado a partir de uma idéia que poderia ser simplificada definida como a capacidade de se produzir algo (bem ou serviço) com a qualidade esperada pelo mercado que a irá consumir. Desta forma os objetivos são ordenados de uma forma própria em um Planejamento Estratégico que nem sempre conta com pessoas expoentes nas áreas da legislação comercial e tributária.

As empresas adotam os princípios do “benchmarking” a partir de outras empresas com atividades operacionais assemelhadas, as quais, também, foram se desenvolvendo dentro das condições específicas de mercado e legislação, adaptando-se da melhor forma para continuarem em sua trajetória empresarial. Quase sempre, as elaborações desses Planejamentos, são guiadas pelo “feeling” de seus empreendedores que são ou se consideram, normalmente, profundos conhecedores das técnicas e procedimentos aplicáveis aos produtos e serviços que se propuseram a fazer, esquecendo-se, entretanto, que os seus conhecimentos sobre a legislação comercial e tributária é, normalmente, apenas suficiente para “entender” as suas regras básicas.

O Empreendedor, ao iniciar suas atividades, contrata profissionais e assessores para as diversas áreas técnicas da empresa (contadores, advogados, administradores, engenheiros, auditores, etc.) estes realizam de modo perfeito e adequado os trabalhos pelos quais foram contratados a executar. De acordo com as limitações de custos e orçamentos os honorários pagos a esses profissionais permitem, apenas, que estes se dediquem ao objeto preciso pelo qual foram contratados. E nem poderia ser diferente, pois ao se desviarem dos mesmos correm o risco de não cumprirem com os prazos ou com a adequada execução dos trabalhos pelos quais foram contratados e, por isso, trazerem prejuízos à empresa (ou serem substituídos por outros, que irão fazer seus trabalhos da mesma forma).

Um profissional com conhecimentos suficientemente sofisticados de contabilidade, tributos e legislação comercial e, principalmente, sem vínculos diretos com a organização (independência) é que poderá desenvolver estudos. O seu conhecimento nessas áreas não pode ser limitante; sua visão deverá ser sempre ampla para identificar as diversas possibilidades pelas quais uma mesma atividade poderá ser realizada. Ele terá que realizar tantas avaliações da carga tributária quantas forem as formas que puder idealizar das operações serem realizadas.

A gestão das atividades operacionais e empresariais não pode ser contrária aos princípios estratégicos pelos quais a empresa foi constituída. É, claro também, não devem trazer riscos de qualquer natureza à empresa. O sucesso do planejamento tributário é trazer a simplificação e o menor custo total na gestão das empresas. O menor custo é buscado em todas as suas bases de formação: tributária, operacional, contratual, administrativa, e outras.

A seguir será descrita uma pesquisa que demonstra a forma equivocada com que o Brasil vem focando a sua política tributária. Deve-se considerar que a análise apresentada compreende apenas os tributos, mas conhecidos sem levar em consideração os aspectos de tributação em cascata que existem no Brasil, como é o caso, por exemplo, do PIS, COFINS, CPMF, etc.

Os dados são os seguintes:

*A consultoria KPMG fez um estudo sobre o modelo tributário adotado em quatro países. O trabalho mostra que o Brasil adota um modelo socialmente injusto. Tributa demais a produção, o que faz subir os preços, contém as vendas e inibe o desenvolvimento. Por outro lado, o sistema não é tão severo com as alíquotas do imposto de renda, praticando taxas relativamente camaradas.*

*Média do imposto sobre a renda*

<i>Inglaterra</i>	<i>36%</i>
<b><i>Brasil</i></b>	<b><i>25%</i></b>
<i>Estados Unidos</i>	<i>20%</i>
<i>Argentina</i>	<i>14%</i>

*Imposto sobre o preço final dos produtos*

<b>Brasil</b>	<b>40%</b>
<i>Argentina</i>	<i>12%</i>
<i>Inglaterra</i>	<i>12%</i>
<i>Estados Unidos</i>	<i>8%</i>

É urgente a necessidade de se promover profunda reforma do sistema tributário brasileiro é generalizada, dado que o atual modelo não evoluiu na medida adequada em relação às mudanças ocorridas na economia mundial.

Dentre as bases tradicionais de incidência - renda, patrimônio e consumo/faturamento - é a tributação sobre o consumo/faturamento a que, sem dúvida, apresenta maiores problemas, dos quais se destacam a:

- Complexidade;
- Obsolescência;
- Baixa capacidade de integração.

Como consequência de todas essas características, a tributação sobre o consumo/faturamento no Brasil tem gerado, inquestionavelmente, distorções e ineficiências econômicas, sobretudo setoriais. Os custos de administração são inegavelmente elevados, tanto para o poder público como para os contribuintes.

Referente à carga tributária efetiva contida no preço de cada produto consumido, os cidadãos não possuem transparência desta carga tributária. No que concerne à tributação sobre a renda, malgrado o esforço de modernização, há que se reconhecer ainda a existência de brechas fiscais, que possibilitam o planejamento tributário, e diferentes formas de renúncia fiscal, comprometendo o desejado caráter de neutralidade que deve revestir o imposto.

O governo federal propôs um projeto de lei, em análise no Congresso Nacional, que tem como objetivo regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN). O artigo versa sobre a chamada cláusula não elisiva.

Em síntese, o projeto de lei regulamenta a possibilidade de descon sideração do planejamento fiscal para fins tributários. Em um país com uma alta carga tributária - fator que inclusive inviabiliza, muitas vezes, o investimento no desenvolvimento -, a elisão fiscal é um caminho legal, portanto lícito, encontrado pelos contribuintes para

pagarem menos impostos. Afinal, no processo de estruturação de uma operação, por que escolher a forma mais onerosa? Vale discutir esta questão.

Afinal, o projeto de lei, além de aumentar a voracidade de cobrança de tributos pelo Estado, também ampliará o poder do fiscal em autuar empresas com base em análises muito subjetivas, o que pode contribuir para o aumento da corrupção. A regra do Código Tributário Nacional - reconhecido este como lei complementar à Constituição Federal - é a de que "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária". E ali mesmo se declara que a lei comum deve fixar os procedimentos para tal desconsideração.

Não há nenhum abuso na iniciativa federal, pois a legislação qualificada até exige a edição da legislação de obrigação. A questão está no perigo de ali se embutir poderes muito arbitrários à fiscalização quanto a esta delicada tarefa de se interpretar negócios jurídicos legalmente legítimos como ocultando a intenção de sonegar tributos. Afinal, a legislação tributária, ao cominar os tributos, suas obrigações de pagamento, suas penalidades e as obrigações acessórias exigíveis do constituinte, já é necessariamente severa e abrangente. Ninguém pode, em sã consciência, obrigar o contribuinte a escolher um caminho mais gravoso para suas operações.

O fisco é o credor que tem na lei a mais completa, ampla e estrita gama de fatos geradores de seu crédito, assim como a mais cerrada defesa legal desse crédito e de sua persecução em juízo e administrativamente. Um credor poderoso e com regalias. Ao criar e inserir no corpo do CTN a chamada cláusula elisiva, está o fisco apenas declarando que qualquer manobra artificiosa, formalmente correta, mas escondendo a intenção de sonegar, pode ser desprezada em busca da verdade tributária.

Mas como acontece entre a justiça fiscal e o inexorável e desordenado apetite tributário dos entes públicos, há um grande distanciamento, que às vezes pode não aparecer nítido, na realidade da gestão das empresas e mesmo na gestão do patrimônio individual. Pois uma coisa é ocultar de modo malicioso a inexorabilidade de certa incidência fiscal, com o uso de formas artificiosas que aparentemente passem ao largo da tributação. Como, por exemplo, abaixar de modo enganoso o valor formal da compra e venda de um imóvel, pagando-se a diferença "por fora", para evitar a incidência maior do imposto de renda sobre a mais valia.

Exemplos aqui não faltam: optar pelo leasing ao invés de locação comum ou de compra e venda, realizar ágios em certos chamados de capital ganhando vantagens tributárias, ao invés de limitar-se com os parâmetros relativos a meros empréstimos, incorporar imóveis a serem alienados em sociedade limitada, de modo a evitar ou deferir imposto de renda e evitar o imposto de transmissão etc. Ninguém pode, em sã consciência, obrigar o contribuinte a escolher um caminho mais gravoso para suas operações. O deferimento à autoridade fiscal do poder de ditar ou não onde há sonegação, e onde há opção lícita pela elisão, é algo a ser visto com muito cuidado, para se evitar os abusos e os incentivos à corrupção.

A ordem tributária constitucional brasileira consagra, no seu artigo 150, limitações declaradas ao poder estatal de tributar. O princípio da legalidade ali expresso, no qual se vê como contida a tipicidade cerrada, tal como acontece em matéria criminal, aponta que somente o que a lei declara como hipótese de incidência permite a tributação. Colocar nas mãos, e nas mentes, dos fiscais da Fazenda o poder de dizer que há incidência e, portanto, tributação em algo que não se revela diretamente aos olhos como fato gerador do tributo é notadamente arbitrário.

É importante esclarecer que não há nada que impeça que o contribuinte escolha entre duas alternativas, as lícitas e as ilícitas. No caso de optar pelas lícitas, existem opções disponibilizadas pelo próprio fisco, ao reconhecer as dificuldades que os contribuintes têm de pagar seus impostos. Um exemplo é no caso da pessoa física, a possibilidade de escolha entre o modelo de Declaração Completa ou Declaração Simplificada, para cumprimento das obrigações diante do “leão” da Receita Federal.

Quando opta pelo modelo simplificado, o contribuinte abre mão das deduções e opta por um desconto simplificado que as substitui. Se a escolha for pela declaração completa, podem ser deduzidas as despesas permitidas em lei, tais como: dependentes, despesas médicas e com instrução, previdência social, pensões judiciais pagas, dentre outras. Dependendo das condições do contribuinte, esta ou aquela escolha pode ser a mais vantajosa.

No caso das empresas, optar pelo tipo de tributação, pode muitas vezes ser crucial no resultado financeiro. É bem verdade que existem algumas restrições quanto à opção pelo lucro presumido e que nem sempre esta forma é a mais vantajosa. Entretanto, para uma vasta gama de pessoas jurídicas, há a efetiva possibilidade da busca de economia através deste simples planejamento tributário, que é um dos mais elementares.

Com relação à escolha entre a distribuição de lucros e o pagamento de pró-labore aos sócios, pode significar um pagamento menor de impostos e contribuições. Desde 1996, a distribuição de lucros ou dividendos aos sócios, sejam eles pessoas físicas e jurídicas, domiciliadas no País ou no Exterior, não são tributadas na fonte. No caso das pessoas domiciliadas no Brasil, o benefício se estende às declarações de renda

É de grande importância a função do contabilista e sua eventual responsabilidade pelo cometimento de delito fiscal não pode ser ignorada. Logo, deve conhecer os limites do planejamento tributário em cuja arquitetura ou execução possa estar envolvido.

*Conforme decisão do TJ de Santa Catarina, temos:*

*Em novembro de 1997, a Segunda Câmara do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em votação unânime, concedeu hábeas corpus impetrado pela OAB em favor de advogados denunciados como co-autores do crime previsto no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Integrantes de uma empresa de consultoria tributária tiveram seus nomes incluídos, mediante aditamento à denúncia, em ação penal movida contra diretores de empresa que se havia compensado com ICMS devido, crédito relativo ao pagamento do Adicional Estadual do Imposto de Renda, porque, segundo o Ministério Público, “Essa compensação, ilícita porque intentada à revelia da Administração ou do Judiciário, permitiu que as empresas referidas arrecadassem, em favor do Fisco Estadual, menos tributo que era devido, o que reduziu ilegalmente seus débitos de ICMS, na medida em que os créditos foram aumentados sem base legal.”*

*A decisão deferindo o hábeas corpus fundou-se especialmente em que: “o resultado, considerado, em tese, criminoso, não foi dolosamente causado pelos pacientes, que de modo algum em suas consultas procuraram instigar ou cooperar direta e conscientemente aos empresários para a prática de crimes contra a ordem tributária, mas procurar caminhos para diminuir a carga tributária das referidas empresas, não obstante o Ministério Público tenha, posteriormente, considerado, em tese, ilícitos, por ter entendimento diverso do exposto pelos consultores,” e que “sob o ângulo da atividade advocatícia, os pacientes cumpriram com o seu dever ético de responder as consultas para as quais haviam sido contratados, detendo a inviolabilidade pelo conteúdo das mesmas.”*



Nenhum profissional certamente teria a audácia de orientar seu cliente sobre como cometer um crime. E mesmo o profissional que, desprovido de censura ética, se presta a um papel assim tão degradante, com certeza tem a cautela, até porque sabe não estar agindo licitamente, de proceder às escondidas.

Ocorre que o ilícito fiscal nem sempre configura crime. Por isto, mesmo o contribuinte, aquele que adotou a orientação e praticou o que se pode considerar um ilícito fiscal, pode não haver cometido crime nem mesmo em tese. E sendo assim constitui verdadeiro absurdo considerar co-autor de crime alguém que participa de uma situação que não configura crime nem mesmo em tese. Daí porque é da maior relevância a distinção que se há de fazer entre ilícito fiscal ou tributário e crime.

Na interpretação da norma definidora do tipo penal em questão impõe-se, realmente, a distinção essencial, que não tem sido feita, mesmo pelos que à luz do bom senso manifestam-se a favor do contribuinte e de seus consultores, como se vê dos textos acima transcritos. Vejamos o texto da lei:

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

...

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

Em princípio o contabilista não decide se o fato que é objeto de registro contábil deve ocorrer lícita ou ilicitamente. Ele apenas o registra, e muita vez sequer sabe se o mesmo ocorreu ilicitamente. Entretanto, em face da natureza de sua atividade e da ligação que em geral tem com o centro de decisões da empresa, muitas vezes é ouvido por quem decide. Daí a questão de saber se e em que casos assume a responsabilidade pelos ilícitos eventualmente consubstanciados por fatos cujos registros realiza na contabilidade da empresa.

Nos casos em que não participa da decisão, sequer aconselhando aquele que decide, evidentemente não assume responsabilidade por eventual ilicitude. A questão está naqueles casos em que o contabilista é consultado. Nestes, se o ilícito é consubstanciado precisamente pela conduta que aconselhou fosse adotado, certamente poderá ser responsabilizado, porque de algum modo influenciou na tomada da decisão de cometer o ilícito.

Existe um entendimento generalizado segundo o qual a lei se presume conhecida e por isto mesmo a ninguém aproveita a alegação de seu desconhecimento. No plano cível prevalece a regra segundo a qual “ninguém se escusa de cumprir a lei alegando que não a conhece”. Em direito penal, todavia, a alegação de desconhecimento da lei, ou erro de direito, pode ser proveitosa.

Realmente, quando o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de cumpri-la por desconhecer a lei, ou por interpretá-la de forma incorreta, configura-se o erro de proibição, que pode ser escusável no Direito Penal, pelo que pode implicar ausência de responsabilidade do agente.

## CONCLUSÃO

É imprescindível, que a cada ano, seja realizado um planejamento (ou uma revisão) decorre da complexidade conjuntural de nossa política tributária. É sempre muito difícil (e bastante caro, certamente) aos empresários terem em seus quadros funcionais pessoas que possam estar sendo atualizadas permanentemente, em todas as áreas de interesse. E mesmo que fosse possível essa atualização seria necessário a esse profissional, para apresentar sugestões valiosas, contar com atividades em variadas empresas, de variados segmentos, com variados níveis de problemas, para adquirir a experiência necessária.

O contabilista deve ter consciência da diferença entre planejamento tributário e crime fiscal, e deve saber os limites de uma conduta profissional, para não recair em crime contra a ordem tributária.

O planejamento necessita de informações precisas sobre os tributos, ou seja, a base de cálculo, as alíquotas, prazos de recolhimento, fato gerador, e outros. Além disso, deve coletar dados internos e externos do contribuinte, como a lucratividade, volume de negócios, forma de operações, e outros que se fizerem necessários.

Em posse dessas informações, iniciará a análise, fazendo-se as comparações, verificações, deduções e demais procedimentos que viabilizarão a indicação de alternativas lícitas para a redução tributária fiscal.

Portanto, não é crime fiscal o contribuinte optar por um caminho tributário menos oneroso, não podendo o Fisco, gananciosamente, denominar ilegal, práticas dos contribuintes que visem a uma economia tributária.

## BIBLIOGRAFIA

- [www.cosif.com.br](http://www.cosif.com.br) (Manuel Perez Martinez)
- [www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br) (Júlio César Zanluca)
- [http://areia.ucg.br/site\\_docente/adm/manoel/pdf/apostila.pdf](http://areia.ucg.br/site_docente/adm/manoel/pdf/apostila.pdf)
- [www.portaldeauditoria.com.br/tematica/planjtrib\\_contabilidadecomobase.htm](http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/planjtrib_contabilidadecomobase.htm)
- [www.fblaw.com.br/lang\\_portugues/palestras/planejamento\\_tributario.pdf](http://www.fblaw.com.br/lang_portugues/palestras/planejamento_tributario.pdf) (Dr. José Vicente Cêra Júnior)
- [www.juristas.com.br](http://www.juristas.com.br) (Samuel Carvalho Gaudêncio)
- [www.24horasnews.com.br/evc](http://www.24horasnews.com.br/evc) (Marcos Relvas)
- [www.milenio.com.br/siqueira/Planejamento.htm](http://www.milenio.com.br/siqueira/Planejamento.htm) (Antonio Carlos Pedroso de Siqueira)-  
sócio da Moore Stephens Auditores e Consultores
- [www.portaldoscontratos.com.br/noticias/planejamentotributario](http://www.portaldoscontratos.com.br/noticias/planejamentotributario) (João Luiz Coelho da Rocha)
- [www.assessor-bordin.com.br/br/arquivo/docs/2005](http://www.assessor-bordin.com.br/br/arquivo/docs/2005) (Clovis Rodrigues de Abreu)
- [www.cursoparaconcursos.com.br/arquivos/downloads/artigos/Planejamento](http://www.cursoparaconcursos.com.br/arquivos/downloads/artigos/Planejamento) (Hugo de Brito Machado)