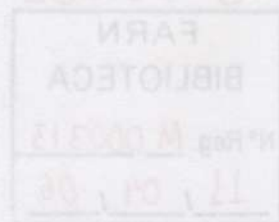


FUNDAÇÃO VISCONDE DE CAIRU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
FARN – FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO
GRANDE DO NORTE
CEPPEV – CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA VISCONDE DE
CAIRU
MBA AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA FERRAMENTA LEGAL

NEILMA MARIA SILVA DE OLIVEIRA

SALVADOR – BA
JANEIRO/2006



FUNDAÇÃO VISCONDE DE CAIRU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
FARN - FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO
GRANDE DO NORTE
CETREV - CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA VISCONDE DE
CAIRU
MBA AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA FERRAMENTA LEGAL

NEUMA MARIA SILVA DE OLIVEIRA

RB- 26.082

FARN
BIBLIOTECA
Nº Reg. M.000313
11 / 04 / 06

M
336.225
045p
2006

SALVADOR - BA
JANEIRO/2008

NEILMA MARIA SILVA DE OLIVEIRA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA FERRAMENTA LEGAL

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA FERRAMENTA LEGAL

Monografia apresentada ao curso de MBA em Auditoria e Perícia Contábil de Função Visconde de Cairu, Salvador-Bahia, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Auditoria e Perícia Contábil.

Orientador:

Prof. Ridelvo Medeiros Alves de Oliveira, M.Sc.

SALVADOR - BA
JANEIRO/2005

SUMÁRIO

NEILMA MARIA SILVA DE OLIVEIRA

1 -	INTRODUÇÃO	07
2 -	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	09
3 -	SITUAÇÃO DO PROBLEMA	10
4 -	OBJETIVOS	11
4.1 -	Objetivo Geral	11
4.2 -	Objetivos Específicos	11
5 -	REFERENCIAL TEÓRICO	12
	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA FERRAMENTA LEGAL	
5.1 -	Notas Preliminares	13
5.2 -	Principais Tributos Incidentes sobre a atividade da Pessoa Jurídica	15
5.3 -	Conceito de Planejamento Tributário	16
5.4 -	Os Reflexos do Planejamento Tributário na Administração Financeira	21
5.4.1 -	Definição das Bases Iniciais do Planejamento	21
5.4.2 -	Condução do Planejamento Tributário	22
5.4.3 -	Condução do Planejamento Tributário	23
5.4.4 -	Condução do planejamento Tributário – Materialização do lançamento por parte do Fisco (Lavatura de Auto de Infração)	24
5.4.5 -	Condução do Planejamento Tributário – Anulação de lançamento Fiscal na esfera Judicial	25
5.5 -	Aspectos Mínimos Recomendáveis na implementação de um Planejamento Tributário	26
	Orientador: Prof. Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira, M.Sc.	
5.6 -	Do Registro Contábil dos efeitos do Planejamento Tributário das Demonstrações Financeiras	29
5.7 -	Da Responsabilidade dos Administradores da Empresa	32
5.7.1 -	Da Personalidade Jurídica	33
5.7.2 -	Nas Sociedades Anônimas (S/A)	34
5.7.3 -	Nas Sociedades Limitadas (LTDA)	35
5.7.4 -	Limite da Responsabilidade – Nas Sociedades Anônimas e Limitadas	36

SALVADOR – BA
JANEIRO/2006

SUMÁRIO

1 -	INTRODUÇÃO	07
2 -	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	09
3 -	SITUAÇÃO DO PROBLEMA	10
4 -	OBJETIVOS	11
4.1 -	Objetivo Geral	11
4.2 -	Objetivos Específicos	11
5 -	REFERENCIAL TEÓRICO	12
5.1 -	Noções Preliminares	12
5.2 -	Principais Tributos Incidentes sobre a atividade da Pessoa Jurídica	15
5.3 -	Conceito de Planejamento Tributário	18
5.4 -	Os Reflexos do Planejamento Tributário na Administração Financeira	21
5.4.1 -	Definição das Bases Iniciais do Planejamento Tributário	21
5.4.2 -	Condução do Planejamento Tributário – Opção pela via admin. de Discussão	22
5.4.3 -	Condução do Planejamento Tributário – Opção pela via judicial de Discussão	23
5.4.4 -	Condução do planejamento Tributário – Materialização do lançamento por parte do Fisco (Lavatura de Auto.de Infração)	24
5.4.5 -	Condução do Planejamento Tributário – Anulação de lançamento Fiscal na esfera Judicial	25
5.5 -	Aspectos Mínimos Recomendáveis na Implementação de um Planejamento Tributário	26
5.6 -	Do Registro Contábil dos efeitos do Planejamento Tributário das Demonstrações Financeiras	29
5.7 -	Da Responsabilidade dos Administradores de Empresa	32
5.7.1 -	Da Personalidade Jurídica	33
5.7.2 -	Nas Sociedades Anônimas (S/A)	34
5.7.3 -	Nas Sociedades Limitadas (LTDA)	35
5.7.4 -	Limite da Responsabilidade – Nas Sociedades Anônimas e Limitadas	36

5.7.5 - Atos de Outro Administrador – Na Sociedade Anônima.....	36
5.7.6 - Ação de Responsabilidade – Na Sociedade Anônima.....	36
5.7.7 - Responsabilidade Criminal – Nas Sociedades Anônimas e Limitadas.....	37
5.7.8 - Código Tributário Nacional – CTN – Nas Sociedades Anônimas e Limitadas.....	39
6 - METODOLOGIA	40
6.1 - Método de Pesquisa.....	40
6.2 - Área de Abrangência.....	40
6.3 - Técnicas de Coleta de Dados.....	40
7 - CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
8 - REFERÊNCIAS	42

9.956 alíneas numa voracidade "legiferante" assustadora. Além disso, são editadas, em média, 300 normas por ano deixando a classe empresarial à beira da loucura para acompanhar tão diversificado arsenal jurídico.

Não bastasse esse emaranhado jurídico-legal as regras não têm consistência temporal, sendo constantemente alteradas, o que impõe expressivo custo às empresas, representado pelo pagamento de funcionários e especialistas encarregados de interpretar as obrigações fiscais e cumprir o elenco de exigências, tudo dentro do nefasto estigma latino-americano de que todos são desonestos até prova em contrário. Deveras, é sabido que alterar o sistema tributário é tarefa difícil, já que envolve componentes políticos, econômicos, financeiros e de aceitação pelo contribuinte. Ninguém gosta de pagar imposto e, por isso mesmo, há verdadeira síndrome quando se toca no assunto. A prova é que toda a formulação tributária do País é de 1966.

De acordo com essa afirmação, Bem Pires afirma que é inquestionável a influência dos tributos na administração financeira das organizações, sendo imprescindível o exercício de uma administração ativa dos seus reflexos. Ao administrador, cabem ainda duas outras qualidades importantes: a) a capacidade de eleger o exercício do legítimo Planejamento Tributário entre as soluções pouco ortodoxas ofertadas constantemente às empresas e b) a administração dos procedimentos fiscalizatórios por parte do Estado, que vem instalando um verdadeiro "terrore fiscal" entre os contribuintes.

Não se trata aqui de condenar a atividade fiscalizatória do poder público, mas de alertar para os procedimentos preventivos que podem se

1. INTRODUÇÃO

Segundo Iatauro, nas discussões sobre a estrutura da economia, a carga tributária tem ocupado espaço privilegiado e aguçado várias interpretações sobre seu peso de base financeira e patrimonial do contribuinte. A questão, na verdade, envolve três aspectos significativos: a legislação, o número de tributos e o montante imposto pelo governo. Os atos legais, aplicáveis à ordem tributária, formam continente assustador e, segui-los à risca, constituem desafio para o contribuinte.

Levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) revela que são 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas numa voracidade "legiferante" assustadora. Além disso, são editadas, em média, 300 normas por ano deixando a classe empresarial à beira da loucura para acompanhar tão diversificado arsenal jurídico.

Não bastasse esse emaranhado jurídico-legal, as regras não têm consistência temporal, sendo constantemente alteradas, o que impõe expressivo custo às empresas, representado pelo pagamento de funcionários e especialistas encarregados de interpretar as obrigações fiscais e cumprir o elenco de exigências, tudo dentro do nefasto estigma latino-americano de que todos são desonestos até prova em contrário. Deveras, é sabido que alterar o sistema tributário é tarefa difícil, já que envolve componentes políticos, econômicos, financeiros e de aceitação pelo contribuinte. Ninguém gosta de pagar imposto e, por isso mesmo, há verdadeira síndrome quando se toca no assunto. A prova é que toda a formulação tributária do País é de 1966.

De acordo com essa afirmação, Bem Pires afirma que é inquestionável a influência dos tributos na administração financeira das organizações, sendo imprescindível o exercício de uma administração ativa dos seus reflexos. Ao administrador, cabem, ainda, duas outras qualidades importantes: a) a capacidade de eleger o exercício do legítimo Planejamento Tributário entre as soluções poucos ortodoxas ofertadas constantemente às empresas, e b) a administração dos procedimentos fiscalizatórios por parte do Estado, que vem instalando um verdadeiro "terror fiscal" entre os contribuintes.

Não se trata aqui de condenar a atividade fiscalizatória do poder público, mas de atentarmos para os procedimentos preventivos que podem se

adotados na área financeira, visando a não exposição da empresa a estas situações, que, não raras vezes, trazem consigo um poder discricionário e de condenação prévia.

Por fim, para que pudesse atender didaticamente aos objetivos aqui propostos, as considerações que se seguem são de cunho geral. Portanto, as necessidades mais específicas ou que requeiram maior profundidade de análise, deverão ser objeto de consulta ao profissional habilitado.

Contudo, o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável um modo de mascarar seu comportamento favorável; um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Cabe a Receita Federal utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito.

A operacionalização da elisão fiscal ou planejamento tributário pode se dar da seguinte forma:

- No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie ou o seu vencimento;
- No âmbito da esfera administrativa que atreque o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário;
- No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança.

Desta forma, Maria da Fátima Ribeiro afirma que o planejamento tributário é a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados. Esta economia de tributos pode ser total ou parcial, reduzindo-se a carga tributária incidente sobre os negócios jurídicos celebrados ou definidos no estágio durante o ciclo operacional.

2. CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Este é um trabalho de pesquisa bibliográfica, sobre Planejamento Tributário no contexto geral, onde tentei mostrar que a Elisão Fiscal ou Planejamento Tributário consiste na utilização de meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. Na evasão fiscal, contudo, o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável um modo de mascarar seu comportamento favorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Cabe a Receita Fazendária utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito. (Planejamento fiscal" (LEMES JUNIOR et al. 2002, p. 546).

A operacionalização da elisão fiscal ou planejamento tributário pode se dar da seguinte forma:

- No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento;
- No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário;
- No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança.

Desta forma, Maria de Fátima Ribeiro afirma que o planejamento tributário é a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados. Esta economia de tributos pode ser total ou parcial, reduzindo-se a carga tributária incidente sobre os negócios jurídicos celebrados ou diferindo-a no espaço durante o ciclo operacional.

3. SITUAÇÃO PROBLEMÁTICA

O que diz respeito à Tributação Brasileira, pode-se constatar pontos críticos que podem comprometer o andamento e o surgimento de novas empresas. Na realidade, o aspecto central envolve a alta carga tributária brasileira como, excesso de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições; comprometendo o andamento das atividades nas empresas.

“Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitar a ocorrência de fatos geradores por ela e perante a lei desnecessária, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas. Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal” (LEMES JUNIOR et al, 2002, p. 546).

4. OBJETIVOS TEÓRICO

4.1 Objetivo Geral

Conscientizar o contribuinte que o Planejamento Tributário é uma ferramenta legal (lícita).

4.2 Objetivos Específicos

- Mostrar a Importância do Planejamento Tributário;
- Analisar os reflexos do planejamento tributário dentro da administração financeira;
- Identificar as definições das bases iniciais do planejamento tributário;
- Identificar os aspectos recomendáveis na implementação de um planejamento tributário;
- Mostrar os registros contábeis com os efeitos do planejamento tributário dentro das demonstrações financeiras;

5. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é de suma importância, pois através dele é que se realiza uma visão teórica dos conceitos aqui abordados. A leitura atual sobre o trabalho em questão nos permite conduzir o desenvolvimento de uma proposta mais precisa.

Esse modelo nos permite meios e métodos adotados na área de Planejamento tributário. Deste modo a apresentação deste trabalho está fundamentada em considerações e críticas feitas por diversos autores na área de Planejamento tributário.

5.1 Noções Preliminares

Para melhor compreender o conceito de tributo, tomemos para comparação a atividade financeira de uma indústria que, através da gestão de receitas, custos e despesas deve cumprir o seu objeto social e gerar resultados positivos aos seus investidores. Entre as suas receitas, vamos encontrar as entradas de recursos da atividade principal – venda de produtos – e outras oriundas das atividades acessórias, tais como, as receitas financeiras, de aluguéis, investimentos em outras empresas etc. (LEMES JÚNIOR et al, 2002, p. 539).

Na atividade do Estado, por sua vez, também verificamos uma variedade de ações da área financeira, algumas semelhantes à empresa privada, representada, basicamente, por procedimentos que visam à obtenção, gestão e aplicação dos meios necessários para satisfazer aos seus fins e as necessidades da coletividade. No entanto, é no campo das receitas, em particular, que encontraremos a analogia mais interessante entre a atividade financeira privada a aquela exercida pelo Estado.

Da mesma forma que a iniciativa privada, no Estado também encontraremos as entradas de recursos da sua atividade principal, chamadas receitas originárias – produto gerado da arrecadação dos tributos – e as receitas acessórias, chamadas receitas derivadas, formadas, dentre outras, pelas entradas de recursos oriundos das participações em empresas, mercado financeiro, nas sanções de atos ilícitos etc.

Verifica-se, portanto, que o tributo é a principal fonte geradora de recursos na atividade financeira do Estado, sendo o direito tributário, o ramo do direito público que rege esta relação jurídica entre o Estado e os particulares, no que se refere às receitas tributárias.

O tributo, por conseguinte, tem o seu conceito previsto pelo Art 3º do Código Tributário Nacional – CTN, que dispõe:

“Art 3 – 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”.

Segundo FABRETTI (2001, p. 112)

Analizando esse artigo, pode-se resumir o conceito de tributo, dizendo que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

Deste conceito legal de tributo são oportunos os seguintes destaques:

- **Prestação pecuniária:** O conceito legal exclui qualquer prestação que não seja representada por dinheiro. Não podem ser cobrados, portanto, tributos que consistam em prestação de natureza pessoal, tal como prestação de serviços.
- **Compulsória:** É da essência do tributo a sua obrigatoriedade. O tributo não decorre de negócio jurídico realizado mediante manifestação de vontade das partes, mas sim, da soberania do Estado.
- **Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir:** O tributo pode ser fixado em moeda, ou em outra unidade traduzível em moeda. Exemplos: UFIR, FCA, UFESP, UFR.
- **Que não constitua sanção de ato ilícito:** A lei exclui do conceito de tributo à prestação pecuniária que constitua sanção de ato ilícito.
- **Instituída em lei:** Esse princípio é de âmbito constitucional. De fato, o Artigo 150, I da CF veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.
- **E cobrada mediante atividade administrativa vinculada:** Esse trecho final do conceito estabelece que, sendo administrativa, esta é uma atividade privada do Estado, que não pode ser exercida por nenhuma outra pessoa e ainda, de forma

vinculada, ou seja, a administração pública deverá agir estritamente de acordo com a lei tributária.

Quanto às espécies de tributos, muitas vezes erroneamente generalizados pelo título de "impostos", tem-se as seguintes denominações:

- **Impostos:** O elemento essencial à conceituação do imposto é o seu caráter geral. O imposto é tributo que se destina a cobrir as necessidades públicas gerais e tem característica não vinculada. Exemplos: Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).
- **Taxas:** Diferentemente do imposto, a taxa tem como característica essencial a vinculação à prestação de serviços públicos; portanto, tem caráter remuneratório. Exemplos: taxa de alvará, taxa de arquivamento de contrato social, taxa de iluminação pública, dentre outras.
- **Contribuição de Melhorias:** É o tributo instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual à valorização proporcionada individualmente. Exemplo: contribuição de melhoria por pavimentação de rua.
- **Empréstimos Compulsórios:** Tributo que poderá ser instituído para o atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência, ou no caso da necessidade relevante de investimentos públicos de caráter urgente. Exemplo empréstimo compulsório sobre energia elétrica, sobre combustíveis, sobre aquisição de veículos novos, dentre outros.
- **Contribuições:** Previstas pelo Artigo 149 da CF/88, podem ter as mais diferentes finalidades e distintas bases de cálculo; portanto poderão, pois, conceituar-se como imposto ou taxa, poderão ser um misto das duas categorias ou contribuições de melhoria. Sendo assim, a sua identificação é específica e deve ser efetuada de acordo com a previsão constitucional. Exemplo: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), dentre outras.

Por fim, para a adequada determinação do valor do tributo, há que se verificarem os seguintes principais conceitos:

- **Competência Tributária:** O legislador utiliza-se deste título para designar a quem compete normatizar ou cobrar determinado tributo, basicamente distribuídos entre os seguintes poderes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Por exemplo: O ISS é de competência municipal, o PIS é de competência federal ou da União.
- **Campo de incidência:** É o delimitador da área de incidência do tributo. Exemplo: o ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual; o ISS é de competência municipal, porém, o legislador municipal não poderá cobrar este imposto sobre serviços que não estejam previstos na Lei Complementar Federal.
- **Fato Gerador:** Segundo o Artigo 114 do CTN, "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Em outras palavras, em que pese à existência de diversos outros entendimentos doutrinários, é o nascimento da obrigação tributária. Exemplo: É hipótese de nascimento da obrigação tributária com o IPI a saída de produto industrializado do seu estabelecimento industrial.
- **Base de Cálculo:** Também denominada de base imponible, juntamente com a alíquota correspondente, proporciona a característica de valor (quantificação) ao tributo. Exemplo: a base de cálculo do ICMS é o valor da operação e a sua alíquota é de 7%, 12%, 17%, 18% ou 25%; a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é o lucro real, arbitrado ou presumido, e a sua alíquota é de 15%.

5.2 Principais Tributos Incidentes sobre a Atividade da Pessoa Jurídica

Vendo o quadro a seguir, pode-se concluir que realmente temos uma lista de tributos entre os maiores do globo; consolidamos mais de 60 tributos das mais diferentes características.

De acordo com Lemes Junior et al, os Tributos Existentes no Brasil são:

QUADRO 1 – Tributos Existentes no Brasil

1	Contribuição à Direção de Portos e Costas – DPC
2	Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE – Salário Educação
3	Contribuição ao Funeral
4	Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA
5	Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho – SAT
6	Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa – SEBRAE
7	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial – SENAC
8	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes – SENAT
9	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial – SENAI
10	Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural – SENAR
11	Contribuição ao Serviço Social da Indústria – Sesi
12	Contribuição ao Serviço Social do Comércio – Sesc
13	Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo – SESCOOP
14	Contribuição ao Serviço Social dos Transportes – Sest
15	Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
16	Contribuição Confederativa Laboral (das empresas)
17	Contribuição da Intervenção no domínio Econômico sobre combustíveis – CIDE
18	Contribuição para o fundo de Universalização dos Srvços de Telecomunicações – FUST
19	Contribuição Rural
20	Contribuição para Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS Autônomos e Empresários
21	Contribuição para Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS Empregados
22	Contribuição para o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS Patronal
23	Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
24	Contribuição Provisória sobre movimentação financeira – CPMF
25	Contribuição Sindical Laboral
26	Contribuição Sindical Patronal

27	Contribuição Social sobre o faturamento – CONFINS
28	Contribuição Social sobre o lucro – CSL
29	Contribuição Social sobre o montante do FGTS e remuneração – LC, nº 110/01
30	Contribuições aos órgãos de fiscalização profissional
31	Contribuição de melhoria
32	Empréstimos Compulsórios
33	Fundo Aeronáutico – FAER
34	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS
35	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF
36	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS
37	Imposto sobre a Exportação – IE
38	Imposto sobre a Importação – II
39	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA
40	Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU
41	Imposto sobre a propriedade Terriotial Rural – ITR
42	Imposto sobre a operação de crédito – IOF
43	Imposto sobre produtos Industrializados – IPI
44	Imposto sobre Serviços – ISS
45	Imposto sobre Transmissões bens intervivos – ITBI
46	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD
47	Taxa adicional de frete para renovação da marinha mercanti – AFRMM
48	Taxa de autorização do trabalho e estrangeiro
49	Taxa de coleta de lixo
50	Taxa de combate a incêndio
51	Taxa de conservação e limpeza pública
52	Taxa de emissão de documentos
53	Taxa de iluminação pública
54	Taxa de licenciamento e alvará municipal
55	Taxa de pesquisa mineral – DMPM

56	Taxa de comissão de valores mobiliários
57	Taxa de fiscalização da agência nacional de saúde suplementar – ANS
58	Taxa de outorgas
59	Taxa do conselho nacional de petróleo – CNP
60	Taxas do instituto brasileiro do meio ambiente – IBAMA
61	Taxas do registro do comércio (Juntas Comerciais)

Fonte: LEMES JÚNIOR et al (2002).

5.3 Conceito De Planejamento Tributário

Planejamento tributário é o termo utilizado para definir procedimentos que proporcionam a economia legal de tributos, procedimentos estes que podem formar uma verdadeira engenharia tributária, enriquecidos por projetos de elevada complexidade, envolvendo aspectos fiscais, contábeis, financeiros, societários e jurídicos (LEMES JÚNIOR et al, 2002, p. 546).

Segundo FABRETTI (2001, p. 30):

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.

Na direção das entidades, o exercício do Planejamento Tributário é conduta esperada do administrador, que deverá zelar pela maximização dos recursos financeiros disponíveis, valendo-se de procedimentos lícitos que proporcionem uma menor carga tributária, especialmente pela relevante influência destes elementos sobre a formação do preço da sua mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, é importante destacar que é direito do contribuinte lançar mão de procedimentos não defesos em lei, visando adequar a empresa à alternativa operacional mais conveniente, com o objetivo de uma maior economia tributária. Vale dizer que as empresas devem avaliar continuamente as oportunidades de Planejamento Tributário, tendo em vista a faculdade que o contribuinte possui de planejar com liberdade as suas atividades segundo seus interesses e observando os procedimentos legalmente previstos.

Corroborando esse entendimento, Lemes Júnior et al (2002, p. 546-547) transcreveu a seguir ementa de três acórdãos selecionados, que podem melhor ilustrar este conceito:

Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitar a ocorrência de fatos geradores por ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas. Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal.

Elisão Fiscal: *Se negócios não são efetuados com o único propósito de escapar do tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recursos às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão fiscal. De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos.*

Segundo MARCELO MAGALHÃES (2004, p. 73):

Elisão Fiscal, portanto, é a redução tributária legal, lícita, pois a mesma elide o surgimento do fato jurídico tributário, eliminado a ocorrência do respectivo fato gerador.

IRPJ – Simulação na Incorporação. *“Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existir impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o fato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão e não de evasão ilícita.”*

Nesse contexto, pode-se afirmar que o Planejamento Tributário, quando realizado dentro das formas lícitas, é um ramo de administração tributária e deve ser considerado também como mais uma atividade empresarial de significativa importância. Também é relevante a sua adequada aplicação e interpretação não-econômica dos fatos, para afastar a insegurança e contingência das operações. A

única limitação ao contribuinte é a simulação, tal como prevista no Artigo 102 do Código Civil (LEMES JÚNIOR et al, 2002, p. 547):

“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 pós-datados.”

É forçoso concluir que a linha entre o planejamento tributário e a evasão fiscal é excessivamente tênue, abrindo-se, portanto, uma atribuição bastante importante para o profissional da área financeira, que deve atuar preventivamente junto ao seu cliente ou empregador, analisando, aconselhando ou não recomendando determinadas “receitas” de planejamento, limitadas pelos conceitos da fraude, simulação ou evasão fiscal.

Ainda que o procedimento adotado pela entidade seja contrário a conclusão da administração financeira, cabe ao profissional da área sugerir a obtenção de opinião formal de profissional especializado da área do direito tributário, visando a prevenção de contingências futuras e a definição quanto a constituição ou não de provisão correspondente.

Por fim, é importante ressaltar que a Lei Complementar nº. 104/01, não regulamentada até o fechamento da edição deste livro, deverá trazer novas restrições ao exercício do Planejamento Tributário, haja vista a sua previsão 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” (LEMES JÚNIOR et al, 2002, p. 548).

Segundo MARCELO MAGALHÃES (2004, p. 87) *“Fica claro que é direito do contribuinte organizar os seus negócios com o objetivo de reduzir os custos tributários.”*

5.4 Os Reflexos do Planejamento Tributário na Administração Financeira

Os projetos de Planejamento Tributário podem formar uma verdadeira engenharia tributária, com rotinas complexas, envolvendo aspectos contábeis, legais e financeiros.

Nos próximos subitens abaixo, Lemes Júnior et al, procurou trazer de forma objetiva uma consolidação sumária das possíveis rotinas que podem estar presentes na condução de um Planejamento Tributário. Optei por destacar neste estudo as diversas fases e principais reflexos financeiros inerentes aos processos judiciais e administrativos, que são instrumentos bastante eficazes no exercício do Planejamento Tributário e de uma característica bastante diversa da área financeira.

5.4.1 Definição das bases iniciais do Planejamento Tributário

Chamamos de Planejamento Tributário “absolutamente pacífico” a elisão fiscal advinda de procedimentos de simples ordem operacional, que não são objeto de questionamento pelas autoridades fiscais porque estão acobertados por previsão específica da legislação. Deixamos de analisar mais detalhadamente os Planejamentos dessa espécie, por não constituir risco fiscal a empresa e, portanto, por não estar sujeito a qualquer tratamento preventivo mais específico (LEMES JÚNIOR et al, 2002, P. 548).

Lemes Junior et al diz: o Planejamento Tributário em questão foi dividido em três formas de implementação:

- Com a interposição de medida preventiva – Tem a desvantagem de nem sempre obter posicionamento favorável das autoridades administrativas ou judiciais, podendo até se reverter em passivo contingente caso a empresa tenha se utilizado de imediato do pretense direito fiscal. Ainda assim, é mais recomendável para se evitar passivos contingentes futuros, pois, enquanto mantida a exigibilidade suspensa, por autorização judicial ou administrativa, não expõe a entidade à multa moratória, tampouco por infração.

- Sem interposição de medida judicial – O aproveitamento do pretensão crédito tributário sem medida preventiva pode até possibilitar uma eventual decadência do tributo correspondente, pela não efetivação do lançamento da obrigação pelo Fisco, ou seja, tem-se a legitimidade do Planejamento sem a análise do mérito. No entanto, expõe a entidade a eventual multa por infração fiscal, caso o Fisco venha a efetuar o lançamento da obrigação tributária (auto de infração) antes de decorrido o prazo decadencial.
- Importante ressaltar que, no passado, este último tipo de procedimento foi muito utilizado e garantia sucesso ao “Planejamento Tributário”, da à ineficiência dos órgãos fiscalizadores, que não possuíam ferramentas nem contingente de pessoal suficiente para a identificação tempestiva dos tributos não colhidos. Atualmente, no entanto, o Fisco tem sido muito mais eficiente e normalmente efetua o lançamento da obrigação tributária antes do prazo decadencial, muitas vezes sem qualquer procedimento de fiscalização in-loco, utilizando-se tão somente dos cruzamentos de informações por rotinas de processamento de dados (DIPJ, DCTF, DARF, GPS, CPMF, SINTEGRA, DOI, IPVA, dentre outras).

5.4.2 Condução do Planejamento Tributário - Opção pela Via Administrativa de Discussão

De acordo com Lemes Júnior et al (2002, p. 550), verifica-se que a admissibilidade do Planejamento é discutida preventivamente, na esfera administrativa, a saber:

- Apresentação de consulta específica. Sujeita à legislação de cada tributo. Genericamente, a consulta é um instrumento utilizado para confirmar determinados entendimentos dos contribuintes, que não se encontram claramente previsto pelos atos normativos do tributo, podendo gerar divergências na determinação da obrigação tributária. A consulta normalmente suspende a exigibilidade do crédito tributário, portanto, o contribuinte, após a formulação da consulta, pode adotar o entendimento que entende ser mais adequado; no caso de resposta desfavorável em

- última instância, terá 30 (trinta) dias para efetuar o recolhimento do tributo correspondente, sem a incidência de multa moratória;
- Compensação ou restituição com base na IN-SRF nº. 21/97 aplicável somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, esse procedimento tem sido largamente utilizado para, indiretamente, provocar a discussão administrativa de compensações de tributos não admitidos regularmente pelas autoridades fiscais. Como estamos nos referindo à discussão de Planejamento não pacíficos junto às autoridades fiscais, provavelmente, a decisão administrativa de primeira instância será contrária à homologação da compensação ou restituição do tributo. Nesse sentido, o contribuinte tem 30 dias para efetuar o recolhimento da exação, sem qualquer incidência de multa moratória, ou apresentar recurso administrativo à Delegacia da Receita Federal local, sob o título de “manifesto de inconformidade” que, inclusive, tem entendimento por parte da Fazenda de que não suspende a exigibilidade do crédito tributário. Caso o “manifesto de inconformidade” não seja admitido, caberá, ainda, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, situação que necessitaria de garantia, arrolamento de bens ou depósito judicial de 30% do tributo em litígio.

5.4.3 Condução do Planejamento Tributário – Opção pela Via Judicial de Discussão

A interposição de medida judicial para julgar a legitimidade do Planejamento Tributário tem as seguintes principais considerações a serem mais bem analisadas:

- Instrumento processual. Uma vez eleita a esfera judicial, é importante que sejam amplamente debatidas com o assessor jurídico responsável pela condução da demanda as opções processuais que apresentam no momento da interposição da medida, haja vista as particularidades e efeitos financeiros específicos de cada modalidade (incidência ou não de honorários de sucumbência no trânsito em julgado da demanda, possibilidade de utilização imediata do pretense benefício fiscal, dentre outras).

- FIGURA 01
- Decisão judicial. Deve-se, ainda, considerar que as autorizações judiciais obtidas em primeira instância, especialmente nos casos de liminar em mandado de segurança ou antecipação de tutela em ação ordinária, não têm ainda a apreciação definitiva do mérito da questão, portanto, a suspensão da exigibilidade de créditos fiscais pode ser cassada a qualquer momento, até que ocorra o trânsito em julgado da ação.

A eventual cassação da liminar ou da antecipação de tutela implica o recolhimento ou depósito judicial da totalidade da exação, sem a incidência de multa moratória em no máximo, 30 dias da publicação da respectiva decisão judicial.

5.4.4 Condução do Planejamento Tributário – Materialização do Lançamento por parte do Fisco (Lavatura de Auto de Infração)

Como podemos depreender da Figura 02 a seguir, depois da ciência do auto de infração, o contribuinte pode optar por efetuar o recolhimento do tributo, normalmente com algum desconto na multa, ou por apresentar recurso administrativo, pedindo a anulação do lançamento efetuado pelas autoridades fiscal.

Teria, ainda, a possibilidade de interpor uma ação judicial utilizando-se de uma ação chamada “anulatória do débito fiscal”, pouco utilizada na prática porque impede a discussão na esfera administrativa e deve ser precedida do depósito judicial da totalidade do auto de infração.

Eleito o foro administrativo, inicialmente é apresentado um pedido de impugnação do auto de infração junto às autoridades fiscal da própria jurisdição do contribuinte. No caso de decisão desfavorável, voltam as três opções presentes (anulatória de débito fiscal) ou a apresentação de recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes.

No que se refere aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a apresentação de recurso ao Conselho de Contribuintes deve ser precedida de arrolamento de bens, no mínimo, 100% do auto de infração ou o oferecimento de bens em garantia ou depósito de 30% do mesmo montante.

1. Propositura de uma “ação anulatória de débito fiscal”, que tem a vantagem de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas traz como encargo a necessidade do prévio depósito judicial da totalidade do tributo, ou;
2. No caso da desnecessidade de Certidão Negativa de Débitos (que a empresa possa permanecer com a exigibilidade não suspensa), poder-se-ia aguardar a Ação de Execução por parte da Fazenda e, quando da sua notificação, propor uma ação de “embargos à execução fiscal”, precedida do simples oferecimento de garantias no montante total da exação, em vez do depósito judicial.

Na prática, o que encontramos mais comumente é o oferecimento de Embargos à Execução Fiscal, pois as garantias poder ser constituídas com diversas espécies de bens, tais como: imóveis, máquinas, equipamentos, dentre outras. A desvantagem presente nos Embargos é de que a empresa pode ficar determinada tempo sem a Certidão Negativa de Débitos (CND), pois só é possível o oferecimento de Embargos a partir da Ação de Execução Fiscal proposta pela Procuradoria da Fazenda.

5.5 Aspectos Mínimos Recomendáveis na Implementação de um Planejamento Tributário.

Todos e qualquer processo de Planejamento Tributário provoca alterações substanciais na determinação da obrigação tributária e, por consequência, mutações não menos relevantes n patrimônio líquido das entidades. Logo, é indispensável a participação ativa do profissional da área financeira, bem como da contabilidade (LEMES JÚNIOR et al, 2002, p. 555).

Deve-se ressaltar, ainda, que a economia de impostos de hoje não tem mais aquelas “receitas” clássicas do passado. Temos verificado uma administração tributária cada vez mais moderna e atenta ao fechamento de toda e qualquer “brecha” legal na redução dos tributos. Diante desse quadro, é absolutamente imprescindível a proximidade da área financeira na condução dos projetos de Planejamento Tributário, inclusiva para o adequado assessoramento dos demais profissionais envolvidos nestas atividades: advogados, contadores, economistas e

administradores todos reunindo as particularidades contábeis e financeiras, ao conhecimento do Direito e da redução legal da carga tributária.

Nesse sentido, vejamos alguns dos procedimentos mínimos recomendáveis ao profissional da área financeira que se encontra diante da implementação de um processo de Planejamento Tributário.

- a. *Aplicabilidade aos interesses da empresa.* Não raras vezes, encontramos matérias absolutamente certas e atrativas do ponto de vista do direito tributário e também, absolutamente desastroso se aplicadas em situação contábil ou financeira específica. Verifica-se, também, a adoção de planejamento que se confrontam diretamente com outros interesses mais relevantes das entidades, podendo trazer prejuízos irreparáveis em sua atividade fim. A título ilustrativo, veja-se o episódio amplamente divulgado pela imprensa, em que determinada instituição financeira de economia mista impetrou medida judicial para o não recolhimento da CPMF, cobrada pelo próprio acionista (governo federal); o resultado: desligamento de toda a diretoria responsável pelo procedimento. Portanto, preliminarmente à condução de qualquer procedimento, cabe verificar a aplicação prática daquela determinada tese ou planejamento naquela determinada empresa, inclusive, antecipando-se à determinação de seus efeitos sobre o perfil financeiro da empresa e sobre a continuidade do seu objetivo social.
- b. *Perfil da entidade.* O instrumento do planejamento ou, quando menos, o momento de sua aplicação deve preceder à verificação do perfil da empresa: conservadora, moderada ou arrojada. Sem prejuízo do exercício da economia legal dos tributos, encontraremos variadas alternativas na hora de sua implementação, que vão desde posicionamentos mais recomendados e conservadores, como, por exemplo, interposição de medidas judicial com o depósito da quantia controversa, à simples suspensão do recolhimento do tributo supostamente indevido, sem qualquer medida judicial. Considerando que, na maioria das vezes, o aproveitamento do efeito financeiro proporcionado pelo planejamento é inversamente proporcional ao grau de conservadorismo na sua condução, esta decisão torna-se ainda mais difícil, razão pela qual o administrador deve se pronunciar prontamente, como conhecedor do perfil da empresa e das diversas opções presentes à condução do Planejamento. Diante do exposto, recomenda-se que sejam

observadas as considerações constantes do tópico sobre Conceito de Planejamento Tributário, em que se podem verificar os diversos instrumentos de operacionalização de um Planejamento Tributário e as suas possíveis implicações nas empresas.

- c. *Valor envolvido.* Nesse aspecto, a participação ativa da área financeira também é condição indispensável para o efetivo aproveitamento do planejamento, pois, especialmente no caso de interposição de medidas judiciais, encontramos situações em que, após oito anos de discussão litigiosa, conclui-se, que na apuração de haveres, o efeito fiscal era irrelevante ou, até mesmo, contrário à situação específica da empresa. Portanto, nestas situações é muito importante que estejamos junto do profissional responsável pela condução do processo litigioso, antecipando-nos à apuração dos prováveis benefícios fiscais, objetivando a análise da relação custo benefício ou, quando menos, à consideração dos montantes no planejamento orçamentário e estratégico da empresa.
- d. *Via processual adequada.* Quase sempre não participada á administração, a via processual escolhida para a condução de determinada demanda tributária pode trazer efeitos bastante relevantes no perfil financeiro da empresa, razão pela qual recomenda-se que nos utilizemos do conhecimento especializado do profissional responsável pelo patrocínio da demanda, objetivando prevenir a administração desses prováveis efeitos financeiros. Sugerimos que sejam observadas as considerações constantes do tópico Conceito de Planejamento Tributário, verificando-se os possíveis efeitos financeiros de cada via processual que se apresentar à situação de planejamento.
- e. *Garantia de instância.* A forma de condução do Planejamento Tributário também deve ser verificada à luz da necessidade ou não de Certidão Negativa de Débitos (CND), pois, conforme pode-se depreender das rotinas constantes das Seções vistas, algumas das opções de condução do planejamento podem inviabilizar, ainda que temporariamente, a obtenção de CND, podendo prejudicar a participação em licitações, importação e exportação, obtenção de determinadas linhas de crédito, venda de bens imóveis, dentre outras.
- f. *Efeitos contábeis.* Diversos são os reflexos contábeis de um Planejamento Tributário, registro de provisão, reconhecimento ou não do ativo fiscal,

contabilização à conta de lucros ou prejuízos acumulados ou a resultado do exercício, dentre outras. Diante desse quadro, também é preciso lançar mão dos conhecimentos de profissionais da área contábil, fazendo-os participar de todas as informações disponíveis sobre o planejamento conduzido pela empresa. Esses profissionais, por sua vez, possam se valer de parecer específico de profissional especializado da área do direito tributário.

g. *Efeitos financeiros.* Especificamente no caso da interposição de medida judicial preventiva, como pode ser visto nas seções acima, o contribuinte tem várias opções no momento de propor a ação: depósito judicial, não recolhimento ou recolhimento regular da obrigação. Cada uma dessas situações tem efeitos financeiros diversos para a empresa, recomendando-se, portanto, que seja efetuada uma análise prévia juntamente com o assessor jurídico da respectiva ação, verificando a forma de realização e remuneração do ativo contingente, indedutibilidade dos depósitos judiciais na apuração do imposto de renda (Artigo 41 da Lei nº. 8.981/95), dentre outras.

5.6 Do Registro Contábil dos Efeitos do Planejamento Tributário das Demonstrações Financeiras

É preciso que a contabilidade esteja preparada para o rigor com que vêm sendo examinadas as demonstrações financeiras das entidades em geral, no tocante às contingências e, nesse particular, as contingências de ordem tributária.

Sob a bandeira da elevada carga tributária e das dificuldades econômicas do mercado, são comuns os procedimentos de antecipação das compensações de supostos créditos tributários, ainda não reconhecidos pacificamente pelas autoridades fiscais. Em outras situações, tributos não são declarados ou compensados com base em decisão judicial provisória, que proporcionam um benefício imediato no fluxo de caixa (pelo não pagamento da obrigação tributária); no entanto, também podem trazer passivos contingentes expressivos, muitas vezes não registrados contabilmente.

O contrário também é verdadeiro; muitas empresas mantêm inadequadamente registradas nas suas demonstrações financeiras passivas contingentes não mais exigíveis ou, ainda, deixam de reconhecer tempestivamente

ativos fiscais já pacificados por conta da fase processual do processo específico ou da jurisprudência favorável dos tribunais.

Naturalmente, por conta dessa necessidade imperiosa de redução da carga tributária, é crescente o número de questionamentos junto às empresas que, por vezes, têm encontrado no não recolhimento dos tributos uma forma de incremento do seu fluxo de caixa em curto prazo.

E qual é a responsabilidade da contabilidade diante desse quadro?

Obviamente, se o contador não o gestor dessas empresas, não é dele a responsabilidade por esses procedimentos. Destaque-se, no entanto, que tal assertiva só será correta se tiver sido efetuado tempestivamente o registro contábil da exação ou, quando menos, tenha sido formalizada comunicação reservada desses efeitos fiscais à administração da entidade. Esse procedimento de aconselhamento contábil é de competência e responsabilidade exclusiva do contabilista, que deve exercitá-lo regularmente, munindo a alta administração de todos os elementos para a adequada gestão da empresa.

Diante do exposto, analisaremos a seguir as variáveis contábeis inerentes aos procedimentos de Planejamento Tributário, especialmente no que se refere ao conceito de contingências e a sua espécie, ativa ou passiva, a saber:

a. Ramo Preliminarmente, devemos considerar a características de contingência como sendo todas as situações ou condições de solução não definida à data do encerramento das demonstrações financeiras de uma entidade, em qualquer período, sobre temas dependentes de eventos futuros que poderão, ou não, se materializar. Muitas vezes essas condições ou situações são refletidas por provisões registradas na contabilidade, observando-se o "regime de competência", princípio fundamental de contabilidade.

Como vimos, a contingência é o reflexo de uma incerteza quanto aos eventos futuros. No ramo do contencioso tributário, assim como em outros, a incerteza do evento futuro pode se verificar de várias formas, bem como apresentar probabilidades quantificadas, nem sempre sustentadas pelas informações disponíveis. Nesse sentido, devem ser utilizadas estimativas pautadas no julgamento da administração da entidade, amparadas "no estudo das informações disponíveis" à data na qual se autoriza à emissão das demonstrações contábeis e incluirá uma revisão dos eventos após a data do balanço, complementada pela experiência

obtida em transações semelhantes e, em alguns casos, com base em relatórios de especialistas independentes.

A contingência poderá, ainda, ser de natureza passiva (perda contingente) àquelas que poderão ocasionar a assunção de uma obrigação ou o comprometimento de um ativo, ou de natureza ativa (ganhos contingentes) àqueles que poderão resultar na aquisição de um ativo ou na redução de um passivo.

Do ponto de vista do registro contábil ou não da contingência passiva, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC-T-4, recomendou que, na avaliação patrimonial da entidade, os passivos contingentes de natureza, entre outros, fiscais, de pleitos administrativos ou judiciais, sejam provisionados, ainda que com base em valores estimados. No mesmo sentido, também o IBRACON, por meio de Interpretação Técnica- IT – nº. 01/90, pronunciamento XXXVII – Contingências, revisado em dezembro de 1992 –, apresenta uma classificação para as contingências com base nos riscos envolvidos, objetivando definir o correto tratamento contábil que deve ser dispensado às contingências. Assim (IBRACON, 1998, p. 141):

- a. Prováveis: Existem grandes chances de perdas;
- b. Possíveis: Há possibilidade de que as perdas ocorram, mas não é remota;
- c. Remotas: As chances de ocorrência das perdas são pequenas.

Quanto ao registro contábil dos ativos contingentes, dispõe a mesma Interpretação Técnica que “como regra geral”, ganhos contingentes não devem ser objeto de contabilização em obediência à convenção contábil do conservadorismo (princípio da prudência), pela qual uma receita somente deve ser reconhecida quando realizada. Nesses casos é recomendável apenas a divulgação, mediante nota explicativa, da natureza do ganho e do montante estimado da fatura receita (preferencialmente líquida de imposto de renda e de prováveis custos e despesas a ela atribuíveis).

No mesmo sentido, nos ensinam a FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN na obra Normas e Práticas Contábeis no Brasil: “Ganhos contingentes somente são contabilizados quando a probabilidade de o evento contingente acontecer é extremamente alta (tão alta que praticamente já não é mais contingência) e o montante ganho pode ser estimado com elevado grau de acuidade. Quando apenas

uma faixa de valor pode ser estimada, o limite mais baixo da escala é provisionado.” (ARTHUR ANDERSEN; Fipecafi, Atlas, 1994, 2º ed. São Paulo).

Portanto, aos dirigentes caberá a análise constante do Planejamento interposto pela entidade, até a sua completa admissibilidade legal. Essa análise deverá compreender, quando necessária, a opinião formal do assessor jurídico responsável pela operação, visando à completa identificação do registro contábil mais recomendado aos eventos do Planejamento, tanto na sua implementação, quanto também na sua continuidade.

É oportuno destacar, ainda, que a velocidade com que se processam as alterações da legislação tributária e as prováveis mutações do processo de Planejamento e do Patrimônio da entidade condiciona que o acompanhamento contábil seja procedido de forma permanente e oportuna, alcançando, assim, maior veracidade às demonstrações financeiras.

5.7 Da Responsabilidade dos Administradores de Empresas

“Da parte do Estado, parece ter-se aberto uma ‘vala comum’ para receber todos os administradores de empresas como responsáveis tributários. Da parte desses administradores, pode estar havendo uma espécie de ‘desobediência civil’, a uma fortíssima carga tributária e destinações de seus valores arrecadados de forma não apoiada pelos contribuintes. O Estado como reação, considera todos marginais, infligindo sobre eles as mais pesadas sanções, em atitude hostil típica dos regimes de força...”.

Estas considerações, de autoria do Dr. Renato Lopes Becho, refletem claramente a importância de que os administradores de empresas estejam conscientes do limite da sua responsabilidade em termos gerais e, especialmente, em matéria tributária, seja para prevenir eventuais contingências nas empresas, seja para defender-se do Estado que, não raras vezes, vem indicando indiscriminadamente os administradores, objetivando, quando menos, a constituição de valiosos delatores dos fatos praticados nas sociedades (RENATO LOPES BECHO, 2000, p. 169).

5.7.2 Nas Sociedades Anônimas, É neste contexto que trazemos o presente tema, que contempla não só a responsabilidade em matéria tributária, como também as delimitações para o correto exercício da administração do ponto de vista da legislação comercial.

5.7.1 Da Personalidade jurídica

É oportuna, inicialmente, a lembrança do conceito de que as pessoas dos sócios não se confundem com as sociedades das quais fazem parte e/ou administram. Estas adquirem personalidade jurídica própria quando inscritos os seus atos constitutivos no respectivo Registro do Comércio:

(a) *Diligência* – “A sociedade, constituída por seu contrato, e personificada pelo registro, tem um fim próprio, econômico ou ideal; move-se, no mundo jurídico, a fim de realizar este fim; têm direitos seus, e um patrimônio que administra, e com o qual assegura aos credores a solução das dívidas que contrai”.

Com efeito, o nosso Código Civil dispõe em seu artigo 20: “As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros”. Já o artigo 596, do Código de Processo Civil, reza:

Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei; o sócio demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que primeiro sejam executados os bens da sociedade. (CODIGO CIVIL, ago/86, Vol. 1/228).

(a) *Sigilo* – Com isso, temos claramente que há uma distinção entre a sociedade e seus membros; entretanto, a sociedade, para ter uma vontade e uma atividade própria, age por meio das pessoas naturais que lhe servem de órgão. Daí é imperativo buscar definir qual o limite da responsabilidade dessas pessoas, independentemente da sua participação ou não no capital da sociedade que administram.

5.7.2 Nas Sociedades Anônimas (S/A)

A Lei das Sociedades Anônimas contém regras extremamente rígidas na disciplina dos poderes e atribuições dos seus administradores (artigos 153 a 160 da Lei 6.404/76). Assim, são considerados administradores, além dos membros do Conselho de Administração e da Diretoria, os membros de quaisquer órgãos, criados pelo estatuto, com funções técnicas ou destinadas a aconselhar administradores (Conselho Consultivo, por exemplo).

Os administradores têm os seguintes deveres:

- (a) Diligência** – não deve praticar atos de liberalidade à custa da sociedade, ou tomar emprestados bens da sociedade, ou auferir vantagens pessoais em razão do exercício de seu cargo;
- (b) Lealdade** – não deve em benefício próprio ou de terceiros as oportunidades de que tenha conhecimento;
- (c) Informação** – ao tomar posse, o administrador deve declarar aos acionistas suas posses e bens; poderá informar, a pedido dos acionistas, as condições, as condições do contrato que assinou com a companhia, bem como os benefícios que esteja recebendo da própria companhia ou de suas coligadas. Deve informar ao mercado, à CVM e à Bolsa de Valores, ou divulgar por meio da imprensa, todo e qualquer fato relevante (ver Instrução CVM 31/84), que possa influir na decisão dos investidores quanto à compra ou venda das ações da companhia.
- (d) Sigilo** – não deve divulgar informações ainda não publicadas, que possam afetar o valor de cotações das ações, responsabilizando-se, inclusive, pela manutenção do mesmo sigilo por parte dos seus subordinados que tenham sido participados dos fatos.

Resumidamente, o administrador deve exercer suas atribuições para atingir os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa. Nas questões de ordem tributária, por exemplo, é dever do administrador, buscar o caminho legal que proporcione a menor carga tributária para a empresa, atentando-se para a linha tênue entre a elisão e a evasão fiscal.

Assim, no exercício de suas funções, lhe é verdade:

- a. Praticar ato de liberalidade à custa da companhia;
- b. Tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar em proveito próprio, ou da sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os bens, serviços ou créditos da companhia, salvo autorização da assembléia ou do conselho de administração; e,
- c. Receber de terceiros, sem autorização estatutária, ou da assembléia, qualquer vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

No caso de empresas de capital aberto, sujeitas às normas da Comissão de Valores Imobiliários (CVM), vale ressaltar que poderão ser aplicadas ao administrador irregular, penas que vão da imposição de multa, até a desqualificação como administrador de companhia aberta ou sociedade integrante do sistema de distribuição de valores.

5.7.3 Nas Sociedades Limitadas (LTDA)

A administração da sociedade se faz por intermédio de um ou mais sócios, denominados sócios-gerentes, e nominalmente indicados no contrato social.

O sócio-gerente é um órgão que executa a vontade da pessoa jurídica. É através dele que a sociedade se faz presente. Ele não é um mandatário, nem um simples representante ou um prestador de serviços.

Desta forma, ele será responsável quando agir como abuso ou excesso de poder. Na prática, muitas vezes emprestam-se os conceitos dispostos na Lei das S/A para a delimitação dessa gestão abusiva.

De acordo com a teoria *Ultravires societatis*, a sociedade não deve ser responsabilizada por atos praticados em seu nome, mas estranhos ao seu objeto social. Esta teoria, no entanto, não tem aplicação no Brasil, já que, de acordo com o artigo 10, do Decreto 3.708/19, a sociedade responde perante terceiros e, em regresso, pode demandar o sócio-gerente.

Face ao caráter pessoal que envolve as limitadas, a separação patrimonial muitas vezes se faz difícil, sendo maiores as possibilidades de o sócio

praticar atos confusórios do seu patrimônio particular com o da sociedade, prejudicando, com isso, credores dele, sócio, ou da sociedade, que não têm como avaliar o patrimônio que efetivamente responde por seu crédito.

5.7.4 Limite da Responsabilidade – nas Sociedades Anônima e Limitada

O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da companhia, em decorrência de atos regulares de gestão.

Entretanto, se agir com culpa ou dolo, ou violar disposição do estatuto ou da lei, será responsabilizado. Se tiver agido com dolo ou culpa: civilmente (responsabilidade subjetiva); já se agir violando a lei ou o estatuto, na há a se perquirir sobre sua conduta; a responsabilidade é objetiva.

5.7.5 Atos de Outro Administrador – na Sociedade Anônima

O administrador não é responsável pelos atos praticados por outro administrador, a não ser quando agir com conivência, negligência ou omissão.

Se estiver atuando de forma colegiada, como conselho ou diretor, deve fazer constar em ata a sua opinião divergente, a fim de eximir-se de eventual responsabilidade. Se impossível esta medida, deve informar, por escrito, a outro órgão da administração, ao conselho fiscal, à assembléia geral ou até mesmo aos sócios de sociedade limitada.

No caso de administradores de sociedade anônima, os diretores não podem ser responsabilizados por atos dos conselheiros. Estes, no entanto, o podem por atos da diretoria, a quem lhes compete fiscalizar. Contudo, os conselheiros não podem ser responsabilizados por atos dos diretores que tiverem sido praticados sem o seu conhecimento, ainda que de forma fraudulenta, em desobediência à lei ou ao estatuto.

5.7.6 Ação de Responsabilidade – na Sociedade Anônima

Cabe à assembléia deliberar sobre a propositura da ação de indenização ou ressarcimento. Se após três meses não for proposta a ação

competente, qualquer acionista poderá promovê-la e se a decisão da assembléia for por não promover a ação, ela poderá ser proposta por acionista que representam 5% pelo menos, do capital social.

Qualquer acionista ou terceiro prejudicado também poderá propor esta ação, sendo que, nestes casos, os efeitos da decisão alcançam somente os direitos individuais dos proponentes. No caso da ação ter sido proposta por, pelo menos, 5% dos acionistas, a sociedade fica obrigada a indenizá-los, até o limite do resultado da ação, inclusive despesas e juros incorridos.

Esta ação prescreve em três anos contados da data da publicação da ata que aprovar o balanço referente ao exercício em que a violação tenha ocorrido.

5.7.7 Responsabilidade Criminal – nas Sociedades Anônima e Limitada

Só poderão ser condenados pela prática de crimes os administradores que tenham efetivamente concorrido para a prática dos atos delituosos. No exercício da administração de uma pessoa jurídica, encontramos as fraudes na fundação e administração da sociedade por ações e divulgação de informações falsas ou ocultação de fato relevante (artigo 177 do Código Penal).

Cumpramos observar que, independentemente de ter ou não causado prejuízo, a simples conduta gerará punibilidade, sendo cominada pena de reclusão de um a quatro anos e pagamento de multa.

Já em matéria tributária, encontramos a previsão de ordem penal nos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/90 que assim define os crimes contra a ordem tributária:

(a) Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

- falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;
- deixar de atender à exigência da autoridade fiscal, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em boas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência.

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

- fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de impostos ou de contribuição como incentivo fiscal;
- deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberados por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Há, ainda, outras leis que prevêem outros crimes de responsabilidade dos administradores: os crimes contra a economia popular (Lei 1.521/51); a apropriação indébita (Código Penal artigo 166); crimes contra a ordem econômica (Lei 8.884/94, artigos 23 e 20); e também a lei que regula o mercado de capitais (Lei 6.385/76).

5.7.8 Código Tributários Nacional – CTN – nas sociedades anônimas e limitada

Até pela necessária compatibilidade da norma tributária com a legislação comercial, o Código Tributário Nacional restringe suas disposições à responsabilidade dos administradores que atuarem com excesso de poder (fraude, dolo, etc.).

Nesse sentido, veja-se a disposição do artigo 135 do CTN:

“Art. 135 – são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

Como podemos depreender, a responsabilidade nestes casos é pessoal do agente que praticou o ato, razão que muitos doutrinadores apresentam o entendimento de que no caso de determinada empresa deixar de pagar tributo ou por conta da má conduta do seu administrador, estará excluída da lide, atribuindo-se a questão diretamente a este.

O que se verifica nesta previsão do CTN é a característica de que a questão deixa de ser meramente tributária e se compatibiliza com a legislação comercial.

Importante frisar que, da mesma forma prevista pela legislação comercial, em matéria tributária não há responsabilidade por sucessão ao administrador da empresa, portanto, não poderá ser indicada a responsabilidade do administrador atual sobre o procedimento irregular que ocasionou o não pagamento de tributo advindo de administração anterior (artigo 131 do CTN).

É de se concluir, portanto, que cabe ao administrador manter o ponto de equilíbrio entre os anseios dos sócios e acionistas, e as exigências do bem público (artigo 154 da Lei nº. 6.404/76), mas também é importante destacar que os desmandos de alguns representantes do Estado, que procuram atingir indiscriminadamente a tudo e a todos que cercam o contribuinte, devem ser prontamente condenados – a responsabilidade do administrador da empresa em matéria tributária está restrita aos casos de desvios de conduta. Tipificados pela legislação comercial (dolo, fraude, má fé etc.).

6. METODOLOGIA E RESULTADOS FINAIS

6.1 Método

O método utilizado foi o da pesquisa bibliográfica descritiva, a fim de relatar, com conceitos de vários autores que adota uma linha teórica, para conscientizar o contribuinte de que o planejamento tributário é uma ferramenta legal.

6.2 Área de Abrangência

A área de abrangência deste estudo está relacionada com todas as empresas é um estudo de como fazer despertar a responsabilidade do contribuinte sobre a carga tributária brasileira.

6.3 Técnicas de Coleta de Dados

As informações coletadas para a realização do presente estudo foram reunidas mediante pesquisa realizada através de consulta ao acervo da biblioteca do Sebrae – serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Internet, revistas e documentos onde visava aprofundar cada vez mais o conhecimento da área contábil.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, fica claro que é direito do contribuinte organizar os seus negócios com o objetivo de reduzir os custos tributários.

Desde que a referida organização (planejamento tributário) esteja dentro da lei, ou seja, não ultrapasse o campo da Elisão para a Evasão, toda e qualquer economia fiscal será legítima.

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.

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

Disponível em <<http://www.planejamentotributario.com.br/planejamento.htm>>
Acesso em 02/01/2006.

FABRETTI, Lúcio Camargo. Contabilidade Tributária. São Paulo: Atlas, 2001.

GASPAR, Walter. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.

HIROUCHI, Hiroshi. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Atlas, 2002.

IATAURO, Rafael. O peso dos impostos nas finanças.

Disponível em <<http://www.dia1.com.br/dia1/colunas/especial/gazeta0007.htm>>
Acesso em 29 de dezembro de 2005.

LEMES JÚNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Cláudio Miesse; CHEROBIM, Ana Paula; Muxel Szabo. Administração Financeira. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário.

Disponível em <<http://www.dia1.com.br/artigos/51.html>>
Acesso em 28 de dezembro de 2005.

NORMAS internacionais de contabilidade 1997. São Paulo: IBRACON, 1998.

8. REFERÊNCIAS

ANDERSEN, Arthur. **Fipecafi: Normas e práticas contábeis no Brasil**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BEM PIRES, José Santo Dal. **A plenitude da autonomia financeira e o ciclo orçamentário das Universidades públicas**.

Disponível em <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa>>

Acesso em: 02 de janeiro de 2006.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

CASTRO, Adilson Gurgel. **Curso de Direito Tributário**. Rio Grande do Norte: IBTJ, 1997.

CÓDIGO Civil **comentado**. Ed Histórica, Ed. Rio, 2º tir., ago/86, vol. I/228.

Disponível em <<http://www.planejamentotributario.com.br/planejamento.htm>>

Acesso em 02/01/2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2001.

GASPAR, Walter. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1997.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2002.

IATAURO, Rafael. **O peso dos impostos nas finanças**.

Disponível em <<http://www.rio.rj.gov.br/cgm/clipping/especial/gazeta0007.htm>>

Acesso em: 29 de dezembro de 2005.

LEMES JÚNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Cláudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo, **Administração Financeira**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário**.

Disponível em <<http://www.idtl.com.br/artigos/51.html>>

Acesso em 28 de dezembro de 2005.

NORMAS internacionais de contabilidade 1997. São Paulo: IBRACON, 1998.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier, 2004.