



UNIVERSIDADE SALVADOR
ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

CAIQUE SOARES

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO ALIADO AO
EMPREENDEDORISMO BRASILEIRO**

Feira de Santana
2023

CAIQUE SOARES

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO ALIADO AO
EMPREENDEDORISMO BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Salvador – UNIFACS, como requisito
final para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Me. Carolina Silveira

Feira de Santana

2023

SOARES, Caique.

O planejamento tributário como aliado ao empreendedorismo brasileiro – Feira de Santana, 2023.

62 fls.

Orientação: Carolina Silveira.

Monografia - Curso de Direito – Universidade Salvador - Feira de Santana, 2023.

1. Introdução. 2. Tributos e planejamento tributário. 2.1. Tributação viável de acordo com o ramo e classificação empresarial. 3. Gestão tributária. 3.1 Suporte profissional frente à gestão e direito tributário 4. Planejamento tributário: limites e jurisprudência. 4.1. Elisão e evasão fiscal. 4.2. Jurisprudência. 5. Considerações finais.

CAIQUE SOARES

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO ALIADO AO
EMPREENDEDORISMO BRASILEIRO**

Monografia apresentada como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Universidade Salvador – UNIFACS, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/2023

Aos meus pais;
Aos meus amigos e familiares.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, pois sem Ele, eu não teria forças para essa longa e árdua jornada;

Agradeço aos meus pais, pelos ensinamentos, por acreditar e me incentivarem e, também me darem suporte e motivação;

A todos os professores, pelas trocas de conhecimento e experiência que foram tão importantes na minha vida acadêmica e no meu desenvolvimento pessoal;

E a todos que direta ou indiretamente contribuíram para à minha formação, o meu muito obrigado.

"Existem coisas melhores adiante do que qualquer
outra que deixamos para trás."

C. S. Lewis.

RESUMO

O presente trabalho demonstrará o empreendedorismo e a empresa como agente social, com grande importância a economia do país. Abordando como as organizações têm impacto social e desafios ligados a carga tributária e seu grande sistema tributário, aspectos complexos e burocráticos que precisam de entendimento para evitar que o empreendedor tenha prejuízos. Estabelece-se, portanto, como problema central do presente trabalho o seguinte questionamento: de que forma o planejamento tributário pode figurar como um aliado ao empreendedorismo brasileiro? Para se alcançar a resposta de tal problema, necessário se faz enfrentar as seguintes questões norteadoras: Qual a definição de tributos e planejamento tributário? Qual a relevância da gestão tributária e sua contribuição à redução de custos tributários? O que é elisão e evasão fiscal? O planejamento tributário adequado ao enquadramento empresarial pode ser um elemento importante para coibir práticas fiscais ilícitas? Existe jurisprudência firmada nas Cortes Superiores sobre planejamento tributário? Com efeito, esta pesquisa possui como objetivo geral: compreender de que forma o planejamento tributário pode figurar como um aliado ao empreendedorismo brasileiro; e, como objetivos específicos: definir tributos e planejamento tributário; analisar qual a relevância da gestão tributária e sua contribuição à redução de custos tributários; conceituar elisão e evasão fiscal; compreender se planejamento tributário adequado ao enquadramento empresarial pode ser um elemento importante para coibir práticas fiscais ilícitas; investigar se existe jurisprudência firmada nas Cortes Superiores sobre planejamento tributário. Os resultados desta pesquisa apontam que o entendimento sobre tributos e planejamento tributário é essencial a gestão tributária das organizações, neste contexto os empresários necessitam de suporte profissional adequado, desde a criação da empresa e seu correto enquadramento na tributação viável de acordo ramo e classificação empresarial, até questões de planejamento tributário, como forma de reduzir as despesas e impostos de forma lícita. Neste contexto certifica-se de grande relevância a realização do planejamento tributário na escolha do regime de tributação e na viabilização da redução de custos, a partir da elisão fiscal, por meio de benefícios legais, através de um ambiente favorável para a empresa se manter no mercado e enfrentar o cenário tributário brasileiro atual. Sendo o contador e o advogado tributarista de fundamental importância a sobrevivência das organizações, com papel estratégico de implementar planos tributários focados no desenvolvimento da empresa com o intuito de maximização de lucros e, através de seus conhecimentos e apoio gerencial sobre governança tributária contribuem para alavancar os negócios. Conclui-se que o planejamento tributário ou elisão fiscal é um importante aliado do empreendedorismo, pois contribui que a empresa melhor configure suas questões tributárias, dentro de condições de legalidade, alavancando seus resultados financeiros e assim garantindo a continuidade empresarial.

Palavras-chave: Tributo. Direito tributário. Gestão tributária. Planejamento.

ABSTRACT

This work will demonstrate entrepreneurship and the company as a social agent, with great importance to the country's economy. Addressing how organizations have a social impact and challenges related to the tax burden and its large tax system, complex and bureaucratic aspects that need understanding to prevent the entrepreneur from having losses. Therefore, the following question is established as the central problem of the present work: in what way can tax planning appear as an ally to Brazilian entrepreneurship? To reach the answer to this problem, it is necessary to face the following guiding questions: What is the definition of taxes and tax planning? What is the relevance of tax management and its contribution to reducing tax costs? What is tax avoidance and evasion? Can tax planning suited to the business framework be an important element to curb illicit tax practices? Is there established jurisprudence in the Superior Courts on tax planning? Indeed, this research has the following general objective: to understand how tax planning can be an ally of Brazilian entrepreneurship; and, as specific objectives: to define taxes and tax planning; to analyze the relevance of tax management and its contribution to the reduction of tax costs; to conceptualize tax avoidance and evasion; understand whether tax planning suited to the business framework can be an important element to curb illicit tax practices; to investigate whether there is jurisprudence signed in the Superior Courts on tax planning. The results of this research indicate that the understanding of taxes and tax planning is essential for the tax management of organizations, in this context entrepreneurs need adequate professional support, from the creation of the company and its correct framing in the viable taxation according to branch and business classification, to tax planning issues, such as a way to reduce expenses and taxes in a lawful manner. In this context, carrying out tax planning is of great importance in choosing the taxation regime and in enabling cost reduction, based on tax avoidance, through legal benefits, through a favorable environment for the company to remain in the market. market and face the current Brazilian tax scenario. Since accountants and tax lawyers are of fundamental importance to the survival of organizations, with a strategic role in implementing tax plans focused on the development of the company with the aim of maximizing profits and, through their knowledge and managerial support on tax governance, they contribute to leveraging the business. It is concluded that tax planning or tax avoidance is an important ally of entrepreneurship, as it helps the company to better configure its tax issues, within legal conditions, leveraging its financial results and thus ensuring business continuity.

Keywords: Tribute. Tax law. Tax management. Planning.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	TRIBUTOS E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
2.1	TRIBUTAÇÃO VIÁVEL DE ACORDO COM O RAMO E CLASSIFICAÇÃO EMPRESARIAL	23
3	GESTÃO TRIBUTÁRIA.....	30
3.1	SUPORTE PROFISSIONAL FRENTE À GESTÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO ..	34
4	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LIMITES E JURISPRUDÊNCIA.....	40
4.1	ELISÃO E EVASÃO FISCAL	40
4.2	JURISPRUDÊNCIA	45
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
	REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

As empresas são grandes responsáveis pela manutenção da economia, através de suas atividades são gerados empregos por meio da fabricação de produtos, prestação de serviços entre outras ações. Dessa maneira, objetivo social de uma empresa tem por modo a sua perpetuidade na sociedade, a falência de uma empresa é contrária ao que preza o seu objetivo.

O mercado gira em torno de organizações sólidas, por este motivo verifica-se a necessidade de manter as empresas viáveis, ficando a par do mercado somente empresas que não tem o que oferecer à sociedade. Todo empresário espera obtenção de lucro capaz de manter a continuidade de suas atividades, através de retorno do investimento realizado, por este motivo que se torna essencial realizar uma análise sobre a ótica tributária e aspectos relacionados ao direito tributário de empreendedores, aos quais através de suas empresas contribuem ao crescimento social e econômico do país.

A responsabilidade social expressa pelas empresas é entendida pela extensão dos papéis empresarial de fatores econômicos úteis na produção de bens e serviços visando obtenção de lucro. Sendo assim, a atividade empreendedora tem um papel preponderante na economia de uma nação. Por este motivo o empreendedor precisa de ajuda para gestão organizacional, em especial em questões de carga tributária e direito tributário, aspectos complexos e burocráticos que precisam de entendimento para evitar que o empreendedor tenha prejuízos.

Estabelece-se, portanto, como problema central do presente trabalho o seguinte questionamento: de que forma o planejamento tributário pode figurar como um aliado ao empreendedorismo brasileiro? Para se alcançar a resposta de tal problema, necessário se faz enfrentar as seguintes questões norteadoras: Qual a definição de tributos e planejamento tributário? Qual a relevância da gestão tributária e sua contribuição à redução de custos tributários? O que é elisão e evasão fiscal? O planejamento tributário adequado ao enquadramento empresarial pode ser um

elemento importante para coibir práticas fiscais ilícitas? Existe jurisprudência firmada nas Cortes Superiores sobre planejamento tributário?

Com efeito, esta pesquisa possui como objetivo geral: compreender de que forma o planejamento tributário pode figurar como um aliado ao empreendedorismo brasileiro; e, como objetivos específicos: definir tributos e planejamento tributário; analisar qual a relevância da gestão tributária e sua contribuição à redução de custos tributários; conceituar elisão e evasão fiscal; compreender se planejamento tributário adequado ao enquadramento empresarial pode ser um elemento importante para coibir práticas fiscais ilícitas; investigar se existe jurisprudência firmada nas Cortes Superiores sobre planejamento tributário.

Este estudo se justifica em âmbito social e econômico, por sua contribuição a informações acerca da relação entre o planejamento tributário e o empreendedorismo brasileiro, uma vez que o Brasil tem uma elevada carga tributária. Sendo interessante a realização de um estudo sobre a incidência de tributos e sobre a importância do auxílio de um profissional especialista em direito do tributário para que sejam reduzidas possíveis perdas de rentabilidade.

Para alcançar os objetivos da pesquisa, foi utilizado como recurso metodológico para composição deste estudo conhecimento humano e científico (social). Estando o direito tributário administrativo localizado na vertente do conhecimento humano, científica social (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Este estudo se trata de uma revisão bibliográfica. O tipo de raciocínio utilizado é o dedutivo, que se trata do processo de conclusão baseado em premissas consideradas verdadeiras. Conhecida como “lógica dedutiva”, ato de utilizar uma premissa lógica para alcançar uma conclusão lógica. A investigação foi através de pesquisa exploratória, obedecendo a critérios, técnicas e métodos para oferecer informações sobre o objeto de pesquisa (GIL, 1991; CERVO; BERVIAN; DA SILVA, 2006).

A coleta destes dados foi realizada em sites de pesquisa acadêmica confiáveis: Scielo, Google Acadêmico, LILACS, jurisprudência foco do estudo, livros e dissertação

de mestrado buscando atender a cada um dos objetivos específicos apresentados na introdução, através de respostas claras ao problema de pesquisa formulado. Foram utilizados artigos publicados na língua portuguesa, selecionados a partir das seguintes palavras-chave: tributo, direito tributário, gestão tributária, planejamento. Foram excluídos os estudos duplicados nas diferentes bases de dados e estudos de revisão de literatura apenas e estudos com objetivo adverso ao desta pesquisa. Foi utilizada como método de análise dos dados a técnica de análise de conteúdo que segundo Bardin (2011) ressalta a importância do rigor na utilização da análise de conteúdo, para selecionar com qualidade os conteúdos descritos.

A presente pesquisa foi estruturada em cinco capítulos: o primeiro consiste na presente introdução, o segundo aborda a definição tributos e planejamento tributário, destacando a importância da eficiência dos fatores ligados a legislação e carga tributária nas organizações, com base no Código Tributário Nacional, para que sejam cumpridas obrigações tributárias de acordo Constituição Federal, respeitando as esferas Federal, Estadual e Municipal e a importância do correto enquadramento tributários pelas organizações de acordo ramo e classificação empresarial.

O terceiro capítulo aborda a relevância da gestão tributária e sua contribuição à redução de custos tributários, apontando a necessidade do suporte profissional frente a gestão tributário e direito tributário para continuidade e sucesso empresarial.

O quarto capítulo apresenta informações sobre elisão e evasão fiscal e como o planejamento tributário através dos meios corretos, diminui ou adia o pagamento de contribuições e tributos de forma lícita e como a escolha de melhor forma de tributação de acordo enquadramento da empresa, permite um relacionamento melhor da empresa com o fisco, evitando práticas ilícitas. Destaca-se ainda algumas jurisprudências acerca de casos ligados ao planejamento tributário, em julgados de acordo lei vigente.

Por fim, apresenta-se as considerações finais de todas as análises realizadas neste estudo, acompanhadas das respectivas referências das obras e documentos citados e consultados.

2 TRIBUTOS E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Antes de se compreender o que são tributos e falar sobre o planejamento tributário, necessário se faz o entendimento a cerca do Sistema Tributário, o que consiste e quais as regras vigentes na ordem jurídica brasileira.

O Sistema Tributário Nacional trata-se do conjunto de normas tributárias, por onde o governo norteia a cobrança dos tributos. De acordo os autores Fabretti e Fabretti (2014, p. 36) “o Sistema Tributário é o conjunto de normas e princípios dispostos na Constituição Federal, que é a lei maior e fundamento do qual derivam as demais normas jurídicas tributárias hierarquicamente inferiores”.

Nesse mesmo sentido esclarece o Código Tributário Nacional (CTN), instituído através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, regulamenta no artigo 2º:

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (BRASIL, 1966, n.p.).

A Lei nº 5.172, outorgada em 25 de outubro de 1966, ao qual apresenta alterações posteriores, sendo denominada Código Tributário Nacional, versa no artigo 7º que:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. §3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Para definir o que é tributo, utiliza-se o conceito apresentado no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66): “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” (BRASIL, 1966, n.p.).

O tributo é essencial para a viabilização de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como para a redução das desigualdades sociais. Em razão disso, foi determinado que o imposto é um instrumento de transformação social, em especial para possibilitar a mobilidade social por meio do financiamento do ensino público integral e gratuito (MARQUES, 2020, p.115).

Sobre a caracterização do tributo, Barreto (2013) diz que o mesmo deve ser pago em moeda corrente nacional ou cujo valor possa exprimir-se em dinheiro. É uma prestação obrigatória e não pode apresentar caráter punitivo. E a administração tributária tem o poder e o dever de fiscalizar por meio das normas expressas em lei. Se a cobrança não apresentar estas características, não se trata de tributo.

Segundo Pêgas (2017) a tributação no Brasil é segregada quanto à sua natureza:

- a) Consumo: onde compete à cobrança de contribuições e de impostos sobre o preço dos bens e serviços, devidos pelas empresas já que na etapa seguinte são repassados esses valores ao consumidor final. Nesta lista está integrado o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS), o Imposto Sobre Serviços (ISS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o conjunto unificado do Simples Nacional;
- b) Renda: refere-se à tributação sobre o lucro. Como é o caso do Imposto de Renda e a Contribuição Social; e
- c) Salários: esses tangem os tributos incidentes na folha de pagamento da empresa, como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Sistema “S”, o INSS Patronal e o percentual do Risco de Acidente de Trabalho (RAT).

Relacionado aos aspectos principais ligados ao tributo, Marques (2020) evidencia que:

- a) O tributo é a principal fonte de receita do erário, podendo ser classificado como uma receita pública derivada.
- b) É uma obrigação de dar coisa certa, no caso dinheiro ou algum bem com valor econômico.
- c) O seu fato gerador não pode surgir de uma hipótese ilícita, logo não pode ter caráter punitivo, mesmo que as riquezas advindas do ato ilícito possam ser tributadas.
- d) Todo tributo deve estar previsto em lei para que possa ser requerido pela Fazenda Pública.
- e) Os tributos são cobrados mediante atos administrativos vinculados, logo ao agente público competentes não é permitido abdicar-se da cobrança dos tributos, podendo responder pelo crime de prevaricação (MARQUES, 2020, p. 34).

Konkel (2016) diz que os tributos são valores pagos por pessoas físicas e jurídicas ao Governo Federal, Estadual e Municipal, sendo na forma de impostos, taxas e contribuições. Os impostos incidem sobre o patrimônio, a renda e sobre o consumo e serve para financiar serviços universais como saúde, segurança, educação etc.

A incidência dos tributos ocorre quando se realiza o fato gerador que são atividades de prestação de serviço ou comércio, e sua alíquota varia de acordo com a legislação.

A comercialização de mercadorias representa cerca de 1/4 do PIB brasileiro, suas tributações diferem dos demais setores, porém, também recebem muitos incentivos, já que, o setor impulsiona também a economia, gerando centenas de empregos e capital de giro local. Portanto vêm sendo alvo de estudos de economistas e demais especialistas como administradores, contadores e advogados (CAMPOS, 2014).

Sobre as competências tributárias cada uma corresponde a uma repartição. Como demonstrado no quadro a seguir.

Quadro 1: Repartição Constitucional de competências tributárias.

Tributo	Ente	Artigo
Impostos, taxas e contribuição de melhoria	União, Estados, DF e Municípios	145
Empréstimos compulsórios	União	148
Contribuições especiais	União	149
Contribuição de Iluminação Pública	Municípios e DF	149-A
Impostos federais	União	153
Novos impostos e impostos extraordinários	União	154
Impostos estaduais	Estados e DF	155
Impostos municipais	Municípios e DF	156
Contribuições para seguridade	União	195
Contribuições para regime próprio de previdência	União, Estados, DF e Municípios	149, § 1º
Novas contribuições para seguridade	União	195, § 4º

Fonte: Correia Neto (2019).

O Sistema Tributário Nacional é estruturado para permitir ao Estado a cobrança de: Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria. Nesse sentido, esclarece o artigo 145 da Constituição Federal brasileira:

Art. 145/CF. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - Impostos;

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988, n.p.)

É importante estacar quando falamos de tributos, que os impostos federais equivalem aproximadamente a 60% das arrecadações de impostos no Brasil, é designado para a manutenção do governo federal. São eles:

- II: Imposto sobre importação.
- IOF: Imposto sobre operações financeiras.
- IPI: Imposto sobre produtos industrializados.
- IRPF: Imposto de renda pessoa física.
- IRPJ: Imposto de renda pessoa jurídica.
- COFINS: Contribuição para financiamento da seguridade social.
- PIS: Programa de integração social.
- CSLL: Contribuição social.
- INSS: Instituto nacional do seguro social (DIAS et al., 2022, p. 5).

Já os impostos estaduais são responsáveis por 28% da arrecadação no país, reservados ao governo estadual, objetivando custear os serviços públicos e os investimentos realizados na infraestrutura dos estados. São impostos estaduais:

- ICMS: Impostos sobre circulação de mercadorias e serviços.
- IPVA: Imposto sobre a propriedade de motores automotores.
- ITCMD: Imposto de transmissão causa mortis e doação.

Já os impostos municipais ficam a cargo de seu controle os municípios e responsáveis pela administração pública das cidades brasileiras, pelo seu investimento em cuidados locais (escolas, hospitais, unidades de atendimento, entre outros).

Os impostos municipais correspondem a cerca de 5,5% das arrecadações de impostos brasileiro. São impostos municipais:

- IPTU: Imposto predial e territorial urbano.
- ISS: Imposto sobre serviços.
- ITBI: Imposto de transmissão de bens imóveis (DIAS, *et al.*, 2022)

Os impostos podem incidir sobre o patrimônio (IPTU e IPVA), renda (IR e IRRF) ou até mesmo sobre o consumo (IPI, ICMS, PIS, COFINS, ISSQN) este pode ser utilizado para financiamento de serviços universais (educação, segurança etc.) e são calculados a cada item vencido (JARDIM NETO, 2008).

Ainda falando de tributos, tem-se a taxa, que é conceituada por um valor cobrado por uma prestação de serviços de um ente público, decorrem das atividades estatais, como os serviços públicos ou do poder policial, custas judiciais e a taxa de

licenciamento de veículos, taxa para emissão de um documento, taxa de limpeza pública, entre outros. Quando ocorre uma melhoria que como resultado leve benefício ao contribuinte se compreende em Contribuição de Melhoria (TRINDADE *et al.*, 2016).

As taxas têm como fator gerador, segundo o artigo 77 do CTN:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 1966, n.p.).

Sobre contribuição de melhoria, de acordo legislação brasileira a contribuição de melhoria trata-se do tributo, em que a obrigação tem por fato gerador situação que representa benefício especial obtido pelo contribuinte. Destinado a atividade estatal e às necessidades do serviço, previsto no artigo 145, III, da Constituição Federal (ZANGIROLAMI, 2010).

O artigo 81 do CTN, apresenta que:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas 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. (BRASIL, 1966, n.p.)

Para Machado (2004, p.72) contribuição de melhoria é:

É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa esta ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único

A contribuição de melhoria pode ser cobrada ou instituída por quaisquer dos entes tributantes, desde que seja realizada a obra pública dando sustentação ao fato gerador de tal tributo.

Desta maneira a contribuição de melhoria se apresenta como instrumento de grande valia ao desenvolvimento da atividade urbana. Frente a estas reflexões percebe-se que o tributo da contribuição de melhoria é capaz de aperfeiçoar a gestão

urbana, propiciando melhor condição de vida a população. Se trata de um tributo com aspecto quantitativo simplificado, não possuindo base de cálculo.

É importante citar também, sobre empréstimos compulsórios, uma espécie particular de tributo, visto que além de ser autorizado em situações próprias, envolve um sujeito passivo que o tenha suportado (ZANGIROLAMI, 2010). Assim a respeito de empréstimos compulsório a Constituição Federal no seu artigo 148 dispõe que:

Art. 148 – CF/1988. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988, n.p.).

Desta maneira os empréstimos compulsórios objetivam buscar receitas para o Estado com intuito de promover o financiamento de despesas extraordinárias ou urgentes, desde que esteja presente interesse nacional. Contribuições parafiscais são tributos instituídos com objetivo de financiar atividades públicas.

O sistema tributário brasileiro é muito amplo, ou seja, a tributação é diferenciada para cada setor de atividade econômica, onde as entidades empresariais e os indivíduos no Brasil convivem diariamente com a obrigação de tributos altos, tanto que o país possui a 7ª maior carga tributária em relação a tributos sobre o Produto Interno Bruto (PIB) do mundo (CAMPOS, 2014).

Em termos gerais o conhecimento sobre tributos é fundamental ao campo gerencial, que é taxativo ao propor a inclusão dos tributos na formação dos preços de venda dos produtos quando se toma por base os custos inseridos ao valor aplicado ao consumidor final (LIMA, 2018).

Segundo Martins (2015) existem diversos aspectos que influem na precificação de um produto, desde situações econômicas, como a concorrência, oferta e demanda do bem, tipo de mercado até questões estratégicas a respeito da maneira como a empresa pretende se apresentar ao consumidor.

Entretanto, existe um fator de grande relevância no momento da formação do preço que consiste na taxaço do produto, logo quanto mais impostos incide naquele produto, maior vai ser o preço dele. Tendo isso como um fator relevante, tanto para o empreendedorismo quanto para o consumidor e a sociedade como um todo, surgiu à necessidade de buscar ferramentas que tragam melhorias e minimizem esses custos, aí então surge a necessidade do planejamento tributário.

O Planejamento Tributário surge como prática a ser desenvolvida e aperfeiçoada em todas as organizações, independente de porte e atividade, sendo um instrumento de elisão fiscal, por meio da redução de ônus de carga tributária, e por consequência melhorias nos resultados financeiros e eficiência tributária daquelas. A eficiência tributária é caracterizada por identificar, antever uma forma legal menos onerosa de modo a atingir o objetivo do negócio, o lucro [...]. As ações a serem adotadas pela organização para alcançar a elisão fiscal, tendo por base o planejamento tributário, devem se pautarem/conciliarem as técnicas em administração, por meio da redução ou eliminação, postergação do pagamento de tributos e contribuições, principalmente, com base na legislação pertinente (PIMENTA, 2018, p. 23).

Segundo Chaves (2017, p.2): “Planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”.

O Planejamento Tributário é uma ferramenta utilizada pelas empresas e é muito importante para gestão empresarial principalmente no que é relacionado à formação do preço de venda das mercadorias, que devem ser calculados considerando o custo dos tributos incorridos, para que assim seja possível verificar o percentual de lucro obtido pela venda, visando continuidade e saúde financeira destas empresas (SILVA; MACÊDO, 2019).

O planejamento tributário estratégico tem como objetivo fundamental a economia tributária de impostos, procurando atender as possíveis formas de legislação fiscal, evitando perdas desnecessárias para a organização. Para poder usufruir em toda a sua plenitude de todas as formas legais de planejamento tributário, é necessário que o contribuinte esteja bem assessorado por uma equipe especializada que saiba realizar o planejamento de tributos sem distorcer, alterar ou esconder as obrigações quando do fato gerador (OLIVEIRA *et al.*, 2004, p. 41).

Segundo Borges (2002, p. 75), há três tipos de planejamento tributário:

1) Planejamento, que tem por objetivo a anulação do ônus fiscal: nesse caso, o planejamento é voltado a impedir a concretização das hipóteses legais de

incidências tributárias, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas, articulando o empreendimento ou a atividade econômico-mercantil.

2) Planejamento que tem por objetivo a redução do ônus fiscal: o planejamento tributário deve organizar o empreendimento ou atividade econômico-mercantil, de modo que possibilite a concretização de hipóteses legais de incidência tributária, resultando em uma redução do ônus fiscais.

3) Planejamento que tem por objetivo o adiamento do ônus fiscal: esse planejamento visa que o empreendimento ou a atividade econômica mercantil se encontre em uma das seguintes situações: - deslocamento da ocorrência do fato gerador; - procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto (BORGES, 2002, p. 75).

O Planejamento Tributário se apresenta como ferramenta de gestão empresarial muito importante nas micro e pequenas empresas e na gestão do empreendedorismo nacional. Frente a isto a importância do planejamento tributário nas empresas, como questão de sobrevivência e crescimento. Visto que a alta carga tributária e o planejamento tributário é fator de diferenciação competitiva (CHIAVENATO, 2016).

Para que o planejamento tributário de uma empresa seja eficiente é necessária análise de inúmeros fatores na sua elaboração, como estudo da legislação em vigor, o tipo de atividade e ramo empresarial, verificar também vantagens e desvantagens nas formas tributárias existentes sabendo principalmente quais formas podem ser aplicadas para o tipo específico de empresa em questão.

Zittei, Lugoboni e Souza (2016) esclarecem que o planejamento tributário pode aumentar o lucro da empresa, podendo auxiliar o empresário a gerir melhor a carga tributária, identificando se há recuperação de crédito a partir da análise dos procedimentos fiscais, podendo ocorrer em duas ocasiões: verificando o cumprimento das obrigações tributárias pagas pela determinada empresa e quando há a existência de diligências.

O planejamento tributário deve ser realizado por profissional capacitado, que tenha conhecimentos acerca de aspectos ligados a tributos e base de fato gerador de sua origem.

O profissional contábil nestes casos auxilia as empresas de forma legal a redução da carga tributária, pois analisa as formas de tributação pela legislação vigente de acordo com o Código Tributário Nacional – CTN, este código é que norteia

a aplicação dos tributos no Brasil, extensão, alcance, limites, direitos e deveres do contribuinte, norteia também a atuação de agentes fiscalizadores e as demais normas tributárias existentes (SILVA, PENA; 2017).

O Planejamento tributário é essencial para a continuidade da empresa, pois gera um resultado satisfatório a redução dos custos, principal motivo da realização do planejamento. O planejamento tributário e o regime de tributação utilizado de maneira lícita reduzem impostos, sendo uma ferramenta importante no planejamento e escolha de caminhos menos onerosos (OLIVEIRA; ALMEIDA, 2014).

Desta maneira entender o que é tributo e questões ligadas ao planejamento tributário é importante para a compreensão do fator gerador de sua ocorrência e como funciona o planejamento tributário, não resolve as questões tributáveis do empreendedor, é necessária que este planejamento esteja associado ao uso da tributação correspondente a classificação empresarial das organizações.

Os conhecimentos específicos na área contábil e tributária são indispensáveis no suporte prestado à gestão das organizações, pois são análises que necessitam de percepção crítica e conhecimento técnico para entender as informações importantes, só assim poderá ter condições para tomada de decisões assertivas.

É de extrema importância abordar que o planejamento tributário é um meio legal de redução das cargas tributárias, sendo assim quaisquer outras formas de redução de encargos não podem ser consideradas legal e sim uma sonegação de imposto. Pois o planejamento é baseado primordialmente na legislação.

O que certifica a relevância a realização do planejamento tributário na escolha do regime de tributação, na viabilização da redução de custos, a partir da elisão fiscal, por meio de benefícios legais, através de um ambiente favorável para a empresa se manter no mercado e enfrentar o cenário tributário brasileiro atual, de forma que seja planejado corretamente o retorno dos recursos tributáveis sem a ocorrência de equívocos ou atos ilícitos.

2.1. TRIBUTAÇÃO VIÁVEL DE ACORDO COM O RAMO E CLASSIFICAÇÃO EMPRESARIAL

A Constituição Federal é formada pelo Sistema Tributário Nacional, que é um conjunto de normas jurídicas e escala as ordens tributárias.

O Sistema Tributário Nacional (STN) tem como finalidade definir os conjuntos de tributos consecutivos no país, que é dividido em Federal, Estadual e Municipal e dessa forma alinha a arrecadação desses tributos. O Sistema Tributário Nacional está inserido no sistema jurídico global é estabelecido por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas, é o grupo de normas constitucionais de natureza tributária (HARADA, 2004).

De acordo Constituição de 1988, o regulamento de tributar se dá por intermédio da existência da lei, que norteia os princípios tributários, que são:

- Princípio da legalidade: Nenhuma pessoa é obrigada a nada, somente perante a lei.
- Princípio da Isonomia: Trata-se de uma norma para que não ocorram tratamentos diferenciados entre os contribuintes independentemente das suas diferenças.
- Princípio da Irretroatividade: Jamais deverá ser cobrado algo antes do início de uma nova lei, podendo assim ser aplicada apenas no momento em que ela ocorrer.
- Princípio da Anterioridade: Criada para evitar que uma nova lei seja aplicada de imediato logo após a sua formação.
- Princípio do não-confisco: Lei criada para garantir que os tributos não sejam cobrados acima do permitido.
- Princípio capacidade Contributiva: É a capacidade de recolher os tributos, relativos a capacidade econômica das pessoas e empresas (DIAS *et al.*, 2022, p. 3)

A Constituição Federal estabeleceu duas limitações ao poder de tributário sobre regras que a Constituição Federal definiu para que não haja um abuso de Estado, essas regras constitucionais a serem seguidas são os princípios tributáveis e as imunidades (BRASIL, 1988).

No que se relaciona a questões tributáveis ligadas as atividades empresariais os Princípios Contábeis de Competência, relacionado ao fator gerador indica à incidência de tributos associada à sua ocorrência, ligados as atividades realizadas nas organizações, onde o reconhecimento das receitas é destinado, assim como

despesas do fato gerador e as mensurações e demonstrações contábeis são destinados pelo Princípio da Oportunidade.

Uma empresa desde sua fundação tem a necessidade da definição de seu tipo de atividade, aspecto que por consequência representa o lucro ou prejuízo destas organizações.

Com a definição do ramo, classificação e seus lucros a empresa deve escolher seu regime de tributação. Iniciante ou não, um dos passos mais fundamentais para uma empresa é a decisão do regime tributário mais adequado. Existem diversos pontos e fatores a serem considerados, devido à complexidade do sistema brasileiro.

Cada empresa se adequa melhor em uma determinada forma de tributação e a decisão certa assegura maior segurança e tranquilidade para o empreendedor. Uma decisão errada, por outro lado, pode ocasionar a necessidade do pagamento de uma série de impostos de forma inadequada. Podendo assim, comprometer a saúde financeira do negócio, além de gerar problemas fiscais com a Receita Federal.

De acordo com as informações do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, no primeiro trimestre do ano de 2022 foram abertas mais de 1,3 milhões de empresas no Brasil. Ao descontar as empresas fechadas no mesmo período, as empresas com atividades ativas se elevaram para 19.373.257, considerando o tempo médio necessário para abertura de uma empresa (16 horas) (BRASIL, 2023, n.p.).

É entendido como regime tributário o conjunto de leis regulamentadoras da forma de tributação das organizações, refere-se ao imposto de renda (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Onde a variação das alíquotas de imposto e a base de cálculo, podem ser a partir do lucro presumido ou do lucro real (DICIONÁRIO FINANCEIRO, 2018).

De acordo Pinto (2007, p.49) sobre a forma de tributação do imposto de renda:

A partir do ano-calendário de 1997, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas passou a ser determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de

março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

O artigo 43 do CTN, que dispõe sobre a forma o fato gerador do IR, prevê que:

Art. 43/CTN - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. [...] (BRASIL, 1966, n.p.)

No Brasil, atualmente, são considerados quatro regimes de tributação para a apuração de tributos, cabe às empresas (gestores e contabilidade) escolher a melhor forma de tributação, para que seja garantida sua competitividade no mercado e as devidas contribuições fiscais (DIAS *et al.*, 2022).

Dessa maneira a primeira decisão de um empresário deve ser tomada no início do negócio através da escolha do regime tributário com o apoio de um Contador, auxiliando e orientando sobre o melhor enquadramento do regime de tributação para a empresa (Simples Nacional, o Lucro Presumido ou Lucro Real).

Análises de enquadramento necessárias para orientar sobre a forma de regime tributável e valores competentes para cada tipo de empresa, considerando sua atividade e fluxos de geração de fato gerador tributáveis. Assim rezam os parágrafos 1º e 2º do artigo 43 do CTN:

[...] § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (BRASIL, 1966, n.p.).

No Brasil são usados comumente com mais frequência 3 tipos de regimes de tributação:

(1) O Simples Nacional (SN), que corresponde a um regime tributário simplificado onde são recolhidos até sete tributos em única guia, é previsto na Lei Complementar nº 123 de 2006 e aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, neste caso as alíquotas variam conforme o faturamento da empresa

e o anexo da atividade exercida, contudo existem alguns benefícios estaduais e federais que não podem ser usufruídos por contribuintes deste regime, pois o mesmo é tido como um benefício, além disso é necessário cumprir e está atento aos requisitos estabelecidos pela lei que o estabelece, Lei nº 123/2006, comumente chamado como Lei do Simples Nacional;

(2) Lucro Presumido onde o lucro para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social são realizados com base na receita bruta, através da aplicação de alíquotas de presunção as quais variam de 1,6% a 32%, de acordo atividade econômica da empresa. Para que seja adotado o regime tipo 2 o faturamento do negócio deve ser inferior a R\$ 78 milhões no ano calendário (CAETANO; RIBEIRO, 2017);

(3) Lucro Real é utilizado para fins de tributos onde no que é relacionado ao lucro apura-se o lucro líquido do período, corrigido pelas adições e exclusões permitidas na legislação fiscal. Este regime é normalmente utilizado por empresas que tenham faturamento anual superior a R\$ 78 milhões (SILVA; MACÊDO, 2019).

O quadro abaixo mostra as principais diferenças entre os três regimes tributáveis.

Quadro 2 - Principais diferenças entre os três regimes de tributação.

Regime de Tributação	Encargos sobre folha de pagamento	Impostos federais	Impostos estaduais ou municipais	Limite máximo de faturamento
Simples	Não há pagamento de INSS, RAT e Sistema S	Diferentes percentuais dependendo do faturamento nos últimos 12 meses e do ramo de atividade da empresa	Calculado sobre o total do faturamento. Recolhido na mesma guia dos impostos federais.	R\$ 4,8 milhões/ano

Lucro presumido	Até 28,8% da folha de pagamento (INSS + RAT + Sistema S)	<p>Presume-se uma base de lucro sobre o faturamento: 32% para serviço e 8% para comércio.</p> <p>Aplica-se o percentual padrão de cada tributo (IR, CSLL) sobre o valor presumido do lucro; PIS/COFINS sobre o faturamento (3,65%)</p> <p>Apura-se, em geral, mensalmente o lucro da empresa.</p>	<p>ICMS não cumulativo.</p> <p>IPI não cumulativo.</p> <p>ISS sobre o faturamento.</p> <p>Recolhido em guia específica.</p>	R\$78 milhões/ano
Lucro real	Até 28,8% da folha de pagamento (INSS + RAT + Sistema S)	Aplica-se o percentual padrão de cada tributo (IR, CSLL) sobre o valor real do lucro; PIS/COFINS sobre o faturamento (9,25%), descontados créditos das compras.	<p>ICMS não cumulativo.</p> <p>IPI não cumulativo.</p> <p>ISS sobre o faturamento.</p> <p>Recolhido em guia específica.</p>	Não há

Fonte: Adaptado de Medeiros (2018)

No caso de empresas de Lucro Real, sua gestão em paralelo com o profissional contábil responsável pela entidade precisa decidir se usará o método de apuração trimestral ou método anual, o mesmo acontece no caso do Lucro Presumido e em casos de Simples Nacional, é necessário decidir se a apuração será realizada através do regime de competência ou através do regime de caixa (POHLMANN, 2012).

Estudos de diversos autores sugerem que a forma mais viável de tributação para as Micro e Pequenas Empresas é o Simples Nacional, pois as empresas que optam por esse sistema apresentam resultados em que o gasto em tributos é evidenciado através de seus resultados menor, assim faz-se necessário realizar um planejamento para medir as vantagens e desvantagens da opção escolhida. Reforçando mais uma vez que, não existe uma fórmula matemática pronta para tal questão, cada empresa deve avaliar e fazer estudos para justificar e evidenciar o regime tributário mais adequado a sua atividade e forma de atuação.

Em um estudo buscando verificar qual será a elevação da carga tributária da empresa Serralheria Monteiro Ltda., empresa atualmente optante pelo simples Nacional, que ao assinar um contrato de prestação de serviço, poderá ter que se enquadrar na modalidade de apuração no Lucro presumido. Constatou-se que os sócios que não previram em suas planilhas de custos a real tributação em que sua empresa está sujeitam. Verificando-se que sua margem de lucro estava comprometida (GIMENES, 2010).

A complexidade do Sistema Tributário Nacional e a comparação entre as formas de tributação existentes no Brasil são essenciais à escolha correta do enquadramento tributário. O profissional contábil é estrategista, visto que possui conhecimento técnico, habilidades e informações necessárias para a tomada de decisões (NARDI *et al.*, 2015).

Fator explicado pela necessidade da realização de um planejamento tributário através da escolha correta do regime tributário da empresa, possibilita que os gestores tenham as informações necessárias para que a gestão empresarial tome decisões acertadas no que é relacionado à forma de tributação, visando diminuir o valor gasto em tributos, mantendo-se dentro dos parâmetros legais (VIAPIANA, 2001).

De acordo Zangirolami (2010, p.94) sobre a tributação viável de acordo ramo e classificação empresarial:

O Planejamento tributário, reduz o pagamento de impostos, sem infringir a legislação. Com a devida apuração dos resultados e a constatação de que, quando se opta pelo regime tributário correto, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação tributária, a minimização da

influência desses resultados se dá de forma bastante significativa, e em muitos casos, resulta na própria manutenção e permanência da empresa no mercado.

A escolha do regime tributário específico para as microempresas e para empresas de pequeno porte é fundamental a sobrevivência das organizações no mercado competitivo. No entanto a maioria dos empresários desconhecem tal ferramenta, necessitando de auxílio de profissionais de contabilidade para orientação sobre carga, planejamento e direito tributário. (CUSTÓDIO; PEREIRA; NICKEL, 2019).

O planejamento da carga tributária deve fazer parte da rotina de qualquer empreendimento, na medida da imposição legal ao administrador do dever de empregar todos os recursos que estiverem ao seu alcance, no sentido de lograr os fins e no interesse da empresa (MALKOWSKI, 2000, p. 19).

Crepaldi (2007) diz que o planejamento Tributário e o regime de tributação para microempresas estão diretamente relacionados com a lucratividade e a rentabilidade da empresa que proporcionam uma possível redução de imposto. As empresas menores não suportam os elevados custos a concorrência desleal das empresas maiores. Daí é expressa a importância da realização do planejamento e escolha da melhor opção visando o desenvolvimento do negócio.

Diversos estudos se concentram em analisar o regime de tributação ideal para determinada entidade se: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real, sem se preocupar em associar esta escolha com o planejamento tributário estratégico e, também, com os objetivos do negócio, ocorrendo isso torna-se uma análise realizada um mero comparativo tributário realizado de forma mecanizada, aspecto que reflete ainda mais a necessidade da gestão tributária nas organizações.

No próximo capítulo se abordará sobre a gestão tributária, de forma a analisar a sua relevância e contribuição para a redução dos custos tributários.

3 GESTÃO TRIBUTÁRIA

A gestão tributária permite as empresas saber sobre o menor custo tributário de uma empresa, para que sua despesa tributária seja menor visando lucro. Para que isso ocorra de uma forma correta, o gestor deve ter entendimento de regimes tributários, e através do planejamento tributário, analisar as melhores escolhas, para que seja possível adotar o regime tributário adequado (SILVA; PENA, 2017).

Para Pohlmann (2012) a gestão tributária pode e deve ser utilizada independentemente do porte ou regime tributário da entidade, visto que pode ser adaptada a cada tipo de setor e tipo de necessidades, possibilitando resultados positivos e melhoria nos processos.

Segundo Bazzi (2015, p. 23) “gestão tributária é uma área de especialização contábil-administrativa que tem como objetivo principal estudar a teoria contábil, aplicando-a de acordo com princípios e normas da legislação tributária”.

A gestão tributária é muito importante para que o empresário não sofra sanções legais, por desacordo as exigências legais e obrigatoriedade do fisco. Ocorrendo ação contra o empreendedor ele é julgado de acordo parâmetros legais acerca de aspectos da elisão e evasão fiscal. Assim é possível compreender melhor as questões de licitude do planejamento tributário através da jurisprudência.

Uma Gestão Tributária efetiva que vise maximizar o valor da empresa pode ser visualizada como fornecedora de vantagem competitiva, na medida que aquelas vantagens fiscais, obtidas com a gestão tributária, estão disponíveis somente para as empresas e não estão disponíveis para os seus concorrentes (CALIJURI; LOPES, 2011, p. 23).

Almeida *et al.* (2015) descrevem em sua pesquisa que a gestão tributária possibilita à redução de custos tributários, através dele a entidade terá um custo competitivo. Sendo que todo o método tributário realizado para alcançar essa redução, deve estar de acordo a legislação vigente assim evita a evasão fiscal, seja por motivo de desconhecimento ou por realização de fraudes nos resultados para a apuração dos impostos.

Dentre as principais funções e atividades da gestão tributária podemos citar: Formação do preço de vendas de mercadorias, apuração do resultado tributável de um exercício fiscal determinado, formação das provisões contábeis dos tributos incidentes sobre lucro; preenchimento de guias de recolhimento, informar o setor financeiro de contas a pagar, o valor e os prazos do recolhimento, emitir e providenciar a entrega das informações acessórias (SPED Contribuições, SPED Fiscal, DCTF entre outros) aos órgãos estabelecidos pela legislação pertinente; Orientar todas as unidades da empresa (filial, fábrica, departamentos) e sociedades coligadas e controladas, a correta orientação fiscal e tributária; Supervisão dos funcionários do setor de impostos, aplicando aos colaboradores orientação e treinamento (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Entende-se por gestão tributária, o que é relacionado à especialização da administração de uma empresa ao qual objetiva o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básica da legislação tributária de uma empresa, a gestão tributária é responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas atividades de uma empresa (ALMEIDA *et al.*, 2017).

Para Fabretti (2015) o ato de planejar qualquer fato administrativo, por meio da pesquisa de seus efeitos econômicos e jurídicos utilizando de alternativas legais que apresente resultados menos onerosos para empresa. Planejar os tributos exige o conhecimento sobre tributos e sobre a saúde financeira da empresa por parte do gestor, utilizando informações de custo/benefício. É de grande importância que o profissional de contabilidade apresente aos empresários, informações úteis sobre Lei Tributária de forma clara e descomplicada.

Segundo Pohlmann (2012) a gestão tributária não é confundida com o processo de gestão realizado no departamento fiscal, já que abrange áreas que controlam recursos humanos, além de áreas que definem atribuições e funções de responsabilidades.

No estudo de Jordão e Oliveira (2016) a gestão tributária eficiente contribui para a sustentabilidade organizacional e financeira que gere valor por meio de processos de controle, governança, organização e planejamento tributário estratégico. Reduzir a

carga tributária dos negócios é um grande desafio tanto para gestores, empresários quanto para os contadores, pois o desenvolvimento do planejamento tributário estratégico focado na elisão fiscal de uma empresa, onde nesse processo é exigido conhecimento da legislação além de uma visão estratégica e proativa do futuro do negócio, para que o código tributário funcione a seu favor.

Em um mercado altamente competitivo, as empresas buscam evoluir sua gestão econômica, dessa maneira aspectos como a formação de preço de venda dos produtos impacta diretamente no desenvolvimento financeiro das empresas (CHIAVENATO; SAPIRO, 2009).

É exigência do mercado a eficácia no que diz respeito à gestão de tributos, não apenas para empresa com deficiências, mas também para as saudáveis. Assim, o acompanhamento efetivo da carga tributária é uma forma de reduzir as despesas e impostos de forma lícita. Onde a escolha do regime tributário deve ser analisada e planejada, para dar meios ao sucesso e lucratividade da empresa. Considera-se o Planejamento Tributário uma ferramenta estratégica e a orientação profissional do contador ao gestor importante a tomada de decisão (PIZUTTI; DA SILVA, 2012).

A gestão de tributos se apresenta como grande exigência do mercado, sendo de grande importância demonstrar os impactos dos tributos na formação do preço de venda dos produtos comercializados em pequenas empresas, ressaltando também a influência da pesada carga tributária no valor final dos produtos (BARREIRO, 2014).

É sabido que a gestão tributária passou a ser necessidade básica para as empresas permanecerem competitivas no mercado de negócios. Conforme explicado pelos autores, sua principal função é a economia de tributos sempre dentro dos limites da lei, esta economia pode significar uma redução expressiva no custo dos produtos, proporcionando assim maior satisfação aos seus clientes (ZANGIROLAMI, 2010, p. 28).

Em contribuição a esta perspectiva de Nardi *et al.*, (2015), o estudo de Osório (2018) aborda que a gestão tributária é relevante para a perenidade das empresas.

Sendo possível destacar que as contribuições evidentes do planejamento tributário associado ao ramo de tributação mais viável para as empresas buscando resultados positivos precisa que seja acompanhada por um profissional que tenha

conhecimentos no uso e execução da gestão tributária para proporcionar esclarecimentos para as empresas e afins, realizando a gestão tributária de forma a reduzir os custos fiscais da empresa de forma legal (CASSONE, 2018).

Uma gestão tributária efetiva que vise maximizar o valor da empresa pode ser visualizada como fornecedora de vantagem competitiva, na medida que aquelas vantagens fiscais, obtidas com a gestão tributária, estão disponíveis somente para as empresas e não estão disponíveis para os seus concorrentes (CALIJURI; LOPES, 2011, p. 23).

Assim conhecimentos e apoio gerencial contribuem para alavancar os negócios. No entanto a falta de conhecimento acerca de tributação e gestão tributária é obstáculo à complexidade da apuração dos impostos, necessitando de auxílio de um profissional de contabilidade para orientação no auxílio da carga tributária nas organizações.

Neste contexto a falta de conhecimento relacionado a gestão fiscal e tributária associada a inconformidades informacionais da organização pode acarretar prejuízos financeiro e econômico às empresas.

Faz-se necessária utilização da gestão tributária visando redução de custos e auxílio na área fiscal para uma tomada de decisão mais segura. Mesmo com fácil acesso às informações grande partes dos gestores ainda não dominam ou conhecimentos sobre planejamento tributário e planejamentos e execução na realização de procedimentos operacionais de maneira eficiente em relação aos tributos.

A escolha do correto regime tributário permite que as empresas realizem um bom planejamento estratégico visando minimizar os custos tributáveis buscando a saúde e sustentabilidade financeira das empresas.

Bazzi (2015 p. 24) afirma que:

É importante salientar, ainda, que a maioria dos empresários brasileiros, pequenos ou grandes, é consciente da importância de gerenciar as questões tributárias de seus negócios e que, além disso, os tributos são vistos também como uma questão estratégica.

Fica, portanto, evidente que o planejamento através da gestão tributária possibilita a alavancagem de negócios na falta de conhecimento acerca de questões tributárias deve o gestor buscar suporte profissional adequado, para a redução de tributos, o que oportuniza a empresa adquirir poder de investir em outras áreas (OSÓRIO, 2018).

3.1 SUPORTE PROFISSIONAL FRENTE À GESTÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO

Com a alta carga tributária do Brasil faz-se necessário entendimento por parte dos gestores sobre contabilidade e direito tributário visando ter entendimento sobre os tributos inseridos nas mercadorias que são comercializadas. O que na maioria das vezes não acontece, sendo assim reflete a necessidade de acompanhamento profissional para auxiliá-lo nesta gestão (CASSONE, 2018).

No tocante às microempresas e empresas de pequeno porte (MPEs), cumpre ressaltar que essas têm grande importância para a economia, visto que representam um grande percentual no número de empresas no Brasil contribuindo para geração de empregos com carteira assinada e com o desenvolvimento econômico no país (BRASIL, 2020).

A gestão acerca de carga e direito tributário é utilizada por todos os tipos de empresas em especial as micro e pequenas empresas (MPE) visto que estas empresas precisam de maior acompanhamento principalmente nos anos iniciais ao qual precisam estabelecer saúde financeira que garanta sua continuidade.

Lima e Duarte (2007) afirmam que o acompanhamento profissional na gestão tributária é uma ferramenta necessária a todos profissional ligada à gestão empresarial.

De acordo com Sampaio e Marques (2016), a função do suporte profissional frente à gestão e direito tributário no auxílio às organizações, corresponde a atuações e procedimentos operacionais de uma empresa com intuito de reduzir gastos, para

que seja feita coleta exata do montante devido gerado em suas operações, fazendo com que se obtenha maior rentabilidade e competitividade.

O auxílio contábil na gestão dos tributos é muito importante para as organizações. Neste contexto de acordo com o Artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) os tributos são definidos como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, n.p.).

Sendo assim o tributo é fruto de exigências do Estado, que desde o início da história fiscal em nosso país, é resultante da vontade do soberano, exigida por lei, cobrada por meio do pagamento de tributos, para o custeio das despesas coletivas (MARTINEZ; BASSETTI, 2016).

Uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio á concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (OLIVEIRA *et al.*, 2004. p. 38).

É necessário que o responsável técnico ou contador possua habilidades e conhecimentos necessários para realizar a gestão tributária eficiente, considerando os princípios contábeis. Uma vez que realizando uma gestão tributária ineficiente acarreta consequências de aumento de despesas, multas, fiscalizações e outras penalidades.

O sucesso do negócio depende de um planejamento para que os sócios tenham para que haja sucesso financeiro futuramente. Precisando de apoio de profissional contábil em vários fatores que podem influenciar nas decisões empresariais (fatores internos, externos e especialmente controle tributário), aspectos preponderantes para a redução dos custos da organização. Aspecto que demonstra a necessidade de os gestores serem apoiados por profissionais de contabilidade que os oriente sobre carga tributária e direito tributário (GIMENES, 2010).

De acordo Dias (2018) o mercado atual exige do profissional de contabilidade, profundo conhecimento sobre legislação fiscal, tornando sua consultoria e prestação de serviços apto ao planejamento tributário das organizações empresariais, onde através de seus conhecimentos técnicos possui condições de auxiliar o empresário na escolha do regime de tributação correto para sua empresa, tendo em mente o melhor regime resultante para uma menor carga tributária.

O suporte profissional nas empresas acerca do planejamento tributário, verifica-se que a escolha do regime tributário de uma empresa, viabiliza uma redução de custos na elisão fiscal, proporcionando benefícios legais a empresa, através de um ambiente favorável para competitividade no mercado, no enfrentamento do atual cenário tributário brasileiro, oportunizado pelo suporte profissional capacitado em gestão e direito tributário.

Santana, Marinho e Vaz (2019) abordam que o quanto uma empresa economiza após a análise profissional do contador, contribuindo para outras empresas optantes por um determinado regime tributável, busquem por consultoria profissional no apoio a gestão tributária. Orientação necessária à tomada de decisão, essencial a redução da carga tributária da entidade. Colaborando a esta análise.

Neste contexto sobre as funções e atividades desenvolvidas pelo suporte a gestão tributária (apoio do profissional contábil), é demonstrado no quadro a seguir, que aborda de maneira objetiva os aspectos principais ligados a função do auxílio tributário nas organizações.

Quadro 3 - Funções e Atividades da Gestão Tributária.

Escrituração e controle	Orientação	Planejamento Tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades Do dia a dia da empresa e dos livros fiscais. Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar. Controle sobre os prazos para os recolhimentos. Assessoria para a correta apuração e registro do lucro Tributável do exercício social, conforme os princípios de contabilidade. Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de tributos e de impostos. Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, centro de distribuição, departamentos) ou das empresas controladas e coligas, visando padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como: - todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos e contribuições não cumulativos (ICMS, IPI, PIS e COFINS); - todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos tributos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; - todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável.</p>

Fonte: Oliveira *et al.*, (2015, p. 21).

O Contador é o responsável pelo cálculo dos tributos, preparação dos documentos necessários para o recolhimento e prestação de contas a órgãos fiscalizadores. Dado o conhecimento que esse profissional apresenta sobre a parte tributária, fornecedor de informações de suporte a gestão dos tributos.

O contador é peça fundamental na elaboração e execução do planejamento tributário. Afinal, ele comanda uma série de operações internas da empresa, e é responsável por múltiplos controles, conciliações e apurações de impostos. Além disto, ele coopera ou coordena equipes internas, sabendo de deficiências e pontos críticos que podem gerar falhas na execução do planejamento. Assim sendo, o Planejamento Tributário se torna um dos aspectos primordiais no exercício de atribuições a qual se confere ao Profissional Contábil. Pois será através deste Planejamento, que as Empresas poderão tomar decisões para equacionarem seus gastos com

tributos e contribuições, sem prejudicar aqueles que se beneficiam da arrecadação dos mesmos (ZANLUCA, 2023, p. 1).

Sendo assim, a participação do contador no planejamento tributário deve ser uma realidade das empresas, como ferramenta eficaz e indispensável. Contribui a economia tributária através da redução de custos, evitando aumento de despesas, reduzindo a carga tributária através da prática da elisão fiscal, vital à continuidade das organizações (CALDAS, 2020).

Mas é importante destacar que ainda se notam as dificuldades que o contador enfrenta quanto ao fornecimento de informações por parte dos clientes (DIAS, 2018). Devendo o empresário compreender a importância da contabilidade e suas ações na gestão e direito tributário, na busca atender a premissa de fornecer informações para auxiliar no processo de planejamento necessário a aspectos de gestão decisória eficaz.

Percebe-se que os empresários, em especial os gestores das micros e pequenas empresas, por motivos principalmente relacionados ao baixo grau de instrução, acabam interferindo no uso de informações contábeis úteis para o processo de gestão, aspecto que pode responsabilizar os profissionais de contabilidade pela burocracia existente, minimizando e resumindo suas atividades à simples apuração de impostos, dando a entender que àqueles só possuem como atribuição o atendimento à legislação fiscal (CARVALHO *et al.*, 2009, p. 1).

Constatado que informações da contabilidade representam utilidade nas decisões relativas aos tributos, o trabalho do contador neste contexto é calcular impostos, emitir relatórios e cumprir as exigências da legislação, entre muitas outras atividades, que auxiliam na tomada de decisão, sendo o contador de fundamental importância a sobrevivência das organizações, com papel estratégico de implementar planos estratégicos tributários ao desenvolvimento da empresa focados na maximização de lucro (SILVA; MACÊDO, 2019).

Caldas (2020) trata que a contabilidade representa utilidade ao processo de decisões ligadas à gestão da carga tributária dentro das empresas. Assim, a atuação da contabilidade, frente a aspectos legais dos regimes de tributação, no direcionamento do planejamento tributário como forma para meio para redução da carga tributária, através do melhor enquadramento de regime, aponta a necessidade do suporte profissional frente a gestão das organizações.

No próximo capítulo, se buscará compreender quais os limites ao planejamento tributário, assim como se existe jurisprudência firmada sobre a temática.

4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LIMITES E JURISPRUDÊNCIA

Após os esclarecimentos acerca da importância da gestão e do planejamento tributário, cumpre apresentar quais os limites a esse planejamento, assim como o que as Cortes Superiores têm firmado de jurisprudência sobre a temática. Nesse sentido, necessário se faz delimitar a diferença entre evasão e elisão fiscal.

4.1 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Uma pesquisa realizada pela Receita Federal no ano de 2017, com objetivo de explicar a grande variação na carga tributária entre 2003 e 2017, foi verificada um aumento de arrecadação de tributos de 1,04% do Produto Interno Bruto (PIB), verificando que em 2003 a porcentagem foi de 31,39%, sendo que no ano de 2017 subiu para 32,43%. Foi verificado neste estudo também que o Brasil é o segundo país com maior carga tributária da América Latina, representado por 32,3% do PIB (BRASIL, 2018).

No entanto, mesmo com uma grande arrecadação, ainda se verificam muitos casos de empresas que burlam a lei e sonegam impostos. Frente a isto a contabilidade tributária ou contabilidade fiscal é executada de modo personalizado, pode fazer a diferença em um empreendimento na redução de custos operacionais, por exemplo, de modo que aumente a margem de lucro operacional.

Quadro 4 - Caracterização de Elisão, Evasão e Elusão fiscal

Legitimidade da conduta		Momento da verificação
Elisão	Legítima – Planejamento Tributário aceito	Via de regra, antes de ocorrer o fato gerados. Porém comporta exceção. p.ex. Declaração de IRPF, opção entre a declaração

		simplificada e a completa que ocorre depois do fato gerador do IRPF.
Evasão	Ilegitimidade do Planejamento Tributário	Em regra, DEPOIS de ocorrer o fato gerador do tributo. Todavia comporta exceção. p.ex. a famosa “meia nota” que é prática de sonegação que ocorre antes da saída da mercadoria (fato gerador do ICMS)
Elusão (ou elisão ineficaz) – abuso de forma	Legítima sob a ótica do formalismo jurídico. Pode ser desconsiderada por norma antielisão.	Sua ocorrência pode se verificar antes ou depois do fato gerador do tributo. Por exemplo, duas pessoas que contraem sociedade empresária com objeto social “atividade pecuária” cujo único propósito é evitar o pagamento do ITBI com fulcro no instituto da IMUNIDADE prevista no inciso I, §2º, art. 156 da CRFB/88.

Fonte: Adaptado de Boritza (2017)

O planejamento tributário diminui ou adia o pagamento de contribuições e tributos de forma lícita, além da escolha de melhor forma de tributação, permite um relacionamento melhor da empresa com o fisco e evita que as práticas ilícitas chamadas evasões ou sonegação fiscal sejam executadas (VEZARO; OLIVIO, 2014).

Crime tributário é diferente de inadimplência fiscal. Quando a empresa atua com o recolhimento/pagamento dos impostos em atraso, trata-se de inadimplência. Quando acontece fraude na apuração de devidos impostos é chamado crime tributário, que pode resultar em prisão para o responsável, multas e fechamento da empresa. Os crimes contra a ordem tributária são definidos por lei, como os citados abaixo:

- Prestar falsas informações, ou omitir informações as autoridades fazendárias.
- Falsificar, alterar ou extraviar documentos fiscais, assim como emitir informações errôneas para burlar a fiscalização.

- Negar o fornecimento de notas fiscais ou emití-las com valores errados.
- O não recolhimento de tributos e contribuições sociais no prazo legal, o que pode caracterizar apropriação indevida.
- Solicitar ou receber vantagens indevidas sobre tributos ou contribuições sociais. Portanto, para evitar quaisquer das situações citadas acima é inevitável respeitar o regime tributário da sua empresa, nunca alterar qualquer tipo de documento fiscal, recolher os impostos no seu prazo legal e o principal deles: ter um bom planejamento tributário (DIAS *et al.*, 2022, p. 8).

A evasão fiscal ou também conhecida “sonegação fiscal” se apresenta como ato de adulterar, fraudar, omitir ou até mesmo alterar valores relacionados a tributos junto ao fisco, caracterizando crime perante a lei (SILVA; MACÊDO, 2019).

Tendo como objetivo atos fraudulentos, a evasão fiscal é uma prática ilícita que visa à ocultação, postergação ou redução do fato gerador do tributo, após sua ocorrência. De acordo com o Artigo 1º da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990 que trata dos crimes contra a ordem econômica, tributária e contra as relações de consumos diz que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Já na lei posterior nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, diz a respeito da extinção de penalidade o artigo 34:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de 5 dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1995).

É necessário que haja declaração das pendências possuídas de livre vontade para que tal extinção ocorra e que seja antes do início de ação fiscalizadora.

A Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, acrescentou ao Código Penal o artigo 337-A, §1º, que prevê que: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente,

declara e confessam às contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal” (BRASIL, 2000).

Com a finalidade de reduzir os ônus tributários para o valor que é exigido por lei, é por meio do planejamento que é possível a elisão fiscal. Antes do evento do fato gerador do tributo, o planejamento tributário gera a diminuição da carga tributária dentro da lei, ou seja, a elisão fiscal. (FABRETTI, 2015).

O fator gerador aponta à incidência de tributos vinculada a ocorrência, devendo respeitar os Princípios Contábeis de Competência, a qual se destina o reconhecimento das receitas e despesas do fato gerador, e o Princípio da Oportunidade que destina as mensurações e demonstrações contábeis. O princípio da oportunidade se refere aos registros dos fatos contábeis de modo íntegro e completo (DIAS *et al.*, 2022, p. 6)

No que é relacionado ao planejamento tributário esta parte da gestão tributária e corresponde à forma lícita de minimizar a carga fiscal. Torres (2012, p. 8), afirma que “a elisão pode ser tanto lícita quanto ilícita, onde a primeira consiste em planejamento fiscal existente, enquanto a ilícita consiste em planejamento fiscal abusivo”.

O fato gerador é ponto principal ao tratar de elisão fiscal, já que as questões tributárias devem ser planejadas caso contrário caracteriza-se como evasão. Coelho (1998, p. 174) instrui que:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão, na segunda trata-se de fraude fiscal.

O planejamento tributário exige um conhecimento técnico maior além de levar em consideração bom senso para tomada de decisões. O planejamento tributário se trata da realização de um estudo prévio sobre a concretização de fatos administrativos incorridos na empresa, é utilizado para redução de custos, visto que planejar se trata de escolher uma forma lícita que apresente resultados menores no tributo a recolher (OLIVEIRA *et. al.*, 2015).

De acordo com Machado e Machado (2011, p. 72):

Elisão - Palavra relacionada ao comportamento do contribuinte tendente a eliminar ou diminuir o ônus do tributo. Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, pode ser utilizada em sentido amplo, e em sentido estrito. Em sentido amplo, significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido estrito, significam a fuga do dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Além disso, a elisão pode diminuir as despesas variáveis e aumentar as margens de lucro de uma empresa, de modo que gere meios de adiar ou diminuir os encargos tributários do período. Existem dois modos distintos que a elisão tributária pode ser utilizada, através da própria lei e por meio de lacunas deixadas por ela.

No primeiro modo, os benefícios são gerados pela própria lei e pode levar a redução de carga tributária. No segundo caso, é possível evitar o fato gerador, pois o contribuinte escolhe usar elementos que não são proibidos pela lei. Assim, Fabretti (2015) argumenta que “a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei.” A elisão fiscal é exercida seguindo a legislação que esteja vigente no período, de modo a garantir uma boa relação entre o contribuinte e o fisco, evitando também autuações.

A elisão fiscal promove a conscientização fiscal aos empresários, de modo que compreendam melhor o funcionamento dos métodos de tributação, além de entender qual é o mais adequado às necessidades da empresa. Com isso, é uma ferramenta de importante valor para as empresas, de modo a diminuir a carga tributária através de estudo e análise do cenário atual que esteja a empresa, o planejamento tributário alavanca os ganhos obtidos pelo mesmo, usando meios legais, fazendo-se extremamente importante para tomada de decisões assertivas e mais precisas (MACHADO; MACHADO, 2011).

Jardim Neto (2008, p. 02) aborda o procedimento elisivo como:

Quando a economia tributária é atingida de forma lícita, mas heterodoxa ou artificiosa, podemos estar diante de um procedimento elisivo. A elisão tributária seria um meio heterodoxo de alcançar resultado econômico, efetivamente evitando, reduzindo ou postergando a incidência de norma tributária, o que não seria alcançado pelos meios comumente utilizados para alcançar o mesmo fim econômico. Além disso, a razão da escolha desse meio deve ser somente ou majoritariamente a economia tributária.

De acordo com uma pesquisa feita, um planejamento tributário eficiente tem a finalidade de diminuir e eliminar a evasão fiscal das empresas, ou seja, utiliza como meio de poupar recursos, atos executados em desacordo com a lei. Nota-se também que a elisão fiscal pode aumentar o grau de competitividade de mercado, reduzindo a taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas, aumentando os lucros e reduzindo os impactos tributários (VEZARO; OLIVIO, 2014).

De acordo Passos e Vilar (2010), no Brasil, esta estratégia muito adotada em virtude do impacto da alta carga tributária nos negócios, assim, existe a possibilidade de reorganização societária como estratégia do planejamento tributário, objetivando melhoria na eficiência das empresas, através de competitividade no mercado interno e externo e proporcionado por consequência numa diversificação de empreendimentos.

Nesta perspectiva a elisão fiscal se apresenta com a melhor prática no planejamento tributário visto que permite adequar uma empresa a forma mais vantajosa de pagamento de impostos sem ocorrência de ilegalidade, assim o planejamento tributário é definido de acordo regime adotado para recolhimento de impostos.

4.2 JURISPRUDÊNCIA

As fontes de informação formais do direito são representadas por instrumentos normativos diferentes, referidos no artigo 59 da Constituição através de leis complementares, leis ordinárias, emendas etc. Já as fontes materiais trata-se de pressupostos fáticos considerando o legislador na conferência da relevância jurídica, sendo fatos judicializados. As fontes de informação do direito podem ser primárias

(aquelas autossuficiente e aplicável de forma coercitiva) e fontes secundárias (aquelas que dependem da fonte primária para que seja aplicada) (BRASIL, 2011).

A jurisprudência é uma fonte secundária do direito, visto que o juiz julga de acordo lei vigente. A jurisprudência é um instrumento importante para pesquisas relacionadas ao campo do direito, pois apresenta informações com segurança jurídica, baseada na interpretação da lei, através de coerência, sobretudo nas questões de garantia da segurança jurídica.

Assim, a jurisprudência é o resultado do conjunto de decisões judiciais com mesmo sentido e matérias proferidas pelo tribunal a respeito da questão analisada, baseadas em leis e princípios. Sendo formadas por precedentes, vinculantes e persuasivos, utilizadas na decisão de processos (MACHADO, 2010).

Assim segundo o artigo 926 do Código de Processo Civil brasileiro:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação. (BRASIL, 2015, n.p.)

No entanto, por vezes, a disposição da jurisprudência de acordo cada tribunal é verificado em formas distintas. Assim também, se apresenta em diferentes disposições a pesquisa jurisprudencial.

Para a advocacia, o papel da jurisprudência se dá em uniformizar e balizar a aplicabilidade do Direito no tribunal. Contudo, não é o único fator determinante nas decisões, mesmo que vinculado em certo nível à sentença. Visto que dispõe sobre o Novo Código de Processo Civil, observada para sua fundamentação, conforme expresso na redação do parágrafo 1º do artigo 489 do Novo CPC:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

VI – Deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. (BRASIL, 2015, n.p.)

Portanto, é essencial que a consulta de jurisprudências vinculadas a análises de questões e temas ligados ao campo do direito, seja para julgamento de caso, ou relação de pesquisas acerca de questões ligadas ao campo do direito. Onde o conhecimento da jurisprudência sobre um determinado tema auxilia nas estratégias em um processo e contribui ao enriquecimento de detalhes sobre o tema analisado (CHAVES, 2010).

Trazendo para o objeto deste estudo, a jurisprudência pode se tornar uma grande aliada, pois em casos complexos, ela pode ser utilizada para nortear as ações dentro do planejamento tributário. Como veremos a seguir, o próprio planejamento tributário foi alvo de ações por parte do fisco, pois, muitas vezes, a autoridade fiscalizadora desqualificava o planejamento tributário, tendo em vista a mera utilização para fins de redução de carga tributária.

Em 10.01.2001, foi promulgada a Lei Complementar nº 104/2001, oriunda de projeto de lei de iniciativa do Presidente da República, que alterou dispositivos da Lei n. 5.172/1966, o Código de Tributário Nacional, incluindo parágrafo único ao artigo 116.

A norma em questão dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II - Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
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. (BRASIL, 1966, n.p.)

A exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, elaborada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, esclarece quanto à inclusão do parágrafo único ao artigo 116:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito (BRASIL, 1999, n.p.).

Em razão dessa exposição de motivos, a norma em questão veio a ser apelidada, por muitos doutrinadores, de “norma geral antielisão”. Nesse contexto, já percebemos que alusivamente a norma propõe um recurso para combater a elisão fiscal, que, na prática, significaria a proibição do planejamento tributário.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF, firmou o entendimento, em sede de Repercussão Geral, que o planejamento pode ser utilizado com o objetivo tão somente de reduzir a carga tributária, conforme julgamento da ADI 2446, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia. Vejamos parte do voto:

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas também ao princípio da lealdade tributária.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada. (BRASIL, 2022, n.p.)

A relatora Ministra Cármen Lúcia destacou, ainda, a diferença entre elisão e evasão tributária. Para a Ministra, enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida (BRASIL, 2022).

É notório que a norma não traz proibição para planejamentos tributários lícitos, assim denominados como meios elisivos de redução de carga tributária. Entretanto reforça que os meios ilícitos ou simulações são expressamente proibidos, e que os planejamentos tributários, percorrem uma linha tênue que diferenciam de elisivos e evasivos.

No entanto, em que pese o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, os planejamentos tributários já foram objeto de diversos questionamentos por parte da fiscalização, como, por exemplo, o caso do tenista Gustavo Kuerten.

Neste caso, foi lavrado um auto de infração por entender o fisco federal que, por meio da constituição de uma pessoa jurídica, a Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda., o tenista teria burlado a legislação tributária para reduzir a tributação incidente sobre os direitos de imagem, de modo a não recolher o IRPF.

Segundo o fisco federal, essa operação foi executada com o intuito exclusivo de economia de tributos, pois possibilitou uma migração ao contribuinte do regime do Imposto de Renda de Pessoa Física para o regime do lucro presumido, um dos regimes aplicados às pessoas jurídicas, vantajoso nesse caso. O planejamento tributário se operou da seguinte forma:

- i. Constitui-se a pessoa jurídica, executando contrato de cessão de direitos de imagem à pessoa jurídica, onde possuía amplos poderes e direitos para gerenciamento e administração relacionado ao uso do nome, imagem, marca e voz do atleta;
- ii. Eram firmados pela pessoa jurídica os contratos a título de remuneração pela utilização por terceiros de tais direitos, ainda que houvesse a assinatura como interventor do sócio tenista;
- iii. Os pagamentos eram recebidos pela pessoa jurídica, a qual contabilizava e apurava tributo e a seguir distribuía a lucratividade aos seus sócios;
- iv. Tal operação possui o intuito de diminuir a carga fiscal, visto que era Gustavo Kuerten o responsável por garantir que o contrato seja cumprido. Onde se negou provimento por voto de qualidade por meio de julgamento do recurso voluntário;

Segundo o entendimento da fiscalização o Estado não tem a obrigação de reconhecer arranjos como o adotado por Gustavo Kuerten, visto que esse direito deve ser possibilitado à constatação da existência de um propósito legítimo como motor da operação, um propósito que seja comercial de forma efetiva. Ou seja, não poderia o

contribuinte se organizar no que se refere à forma societária com a única finalidade de redução da carga tributária. No entanto, este entendimento vai de encontro com o quanto firmado pela Supremo Tribunal Federal no julgamento acima citado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo bibliográfico foi compreender de que forma o planejamento tributário pode figurar como um aliado ao empreendedorismo brasileiro. Para atingir este propósito, foram estudados os conceitos de tributos, princípios tributários, planejamento tributário e seus limites, além da aproximação destes para com a atividade de empreendedorismo. A partir da pesquisa, foi possível entender a importância do planejamento tributário para as empresas e, também entender como ele é visto a partir da ótica do empreendedor como ferramenta a sua manutenção frente a complexa e alta carga tributária do nosso país, quanto do ponto de vista jurídico, no qual se era questionado a legalidade do planejamento e os limites para o seu uso.

Com a alta carga tributária brasileira, o planejamento tributário se apresenta como fator diferencial e preponderante a competitividade, mostrando que existem maneiras de reduzir despesas e impostos de forma lícita dentro das organizações empresariais. Dessa forma buscou-se analisar as contribuições da orientação profissional sobre direito tributário, no auxílio das decisões sobre gestão tributária. Portanto, o uso da governança tributária utilizada na gestão empresarial se apresenta como uma estratégia empresarial não só de competitividades, mas também que exerce papel diretamente no sucesso e continuidade das organizações.

Para obter sucesso nos negócios perante uma economia instável as empresas precisam de ferramentas que racionalizem os custos tributários, de forma legal. Sendo assim é necessário o acompanhamento destas empresas por um profissional que entenda de legislação tributária que possam colaborar no desenvolvimento de um planejamento estratégico de acordo o regime tributário viável para as organizações visando reduzir a carga tributária que onera grande parte dos empresários e consumidores. Sendo assim, o planejamento estratégico tributário se apresenta como ferramenta importante na gestão estratégica, sendo utilizada como suporte no processo de decisão nas empresas na busca de redução de ônus fiscais e tributários. Dessa maneira é imprescindível no combate ao alto índice de mortalidade de empresas.

Sobre a associação do planejamento tributário adequado ao regime de todas as empresas, o empresário deve escolher o regime tributário que mais favoreça o seu negócio, ou seja, o regime que lhe proporcione maiores benefícios econômicos. Para tanto se faz necessário realização de análise e planejamento tributário com auxílio do contador e ou advogado tributarista, visto que são muitas as leis e as variáveis que possibilitam e obrigam que as empresas sigam um determinado regime. É através da escolha correta do regime tributário pertinente as particularidades de cada empresa que é realizado o planejamento tributário eficiente permitindo a maximização do lucro e aumento da sustentabilidade.

Ademais, após o julgamento da ADI 2446, restou firmado pelo Supremo Tribunal Federal que o contribuinte pode utilizar meios legais para fins de redução da carga tributária. Neste contexto, certifica-se de grande relevância a orientação profissional aos empresários sobre carga tributária e o direito tributário, para apoio a gestão e realização do planejamento tributário na escolha do regime de tributação, na viabilização da redução de custos, a partir da elisão fiscal, por meio de benefícios legais, através de um ambiente favorável para a empresa se manter no mercado e enfrentar o cenário tributário brasileiro atual.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F.; *et al.* **Contabilidade e Gestão de Tributos**. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

ALMEIDA, L. F. de C, *et al.* Análise Bibliométrica da Produção Científica Brasileira em Contabilidade Tributária. **Contexto**, v. 17, n. 35, p. 36-54, jan./abr., 2017.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARREIRO, L. **Como Calcular o Preço de Cada Produto**. 2014. Disponível em: <http://revistapegn.globo.com/revista/common/0,emi9138917198,00%20como+calcular+a+margem+de+lucro+de+um+produto.html>. Acesso em: 01 jun. 2023.

BARRETO, M. **O Impacto da Substituição Tributária Progressiva do ICMS no preço de venda de produtos de informática do setor varejista no estado de Santa Catarina**. 2013. 116 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma, 2013. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/2156/1/Monica%20Barreto.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2023.

BAZZI, S. **Gestão Tributária**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015. Disponível em: <https://bv4.digitalpages.com.br/?term=bazzi&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=0§ion=0#/edicao/35522>. Acesso em: 13 jul. 2023.

BORGES, H. N. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BORITZA, E. **Elisão, evasão e elusão fiscal**. 2017. Disponível em: <http://boritza.blogspot.com/2017>. Acesso em: 13 jul. 2023.

BRASIL. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil**. 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD. Receita Federal. **Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília: CETAD, 2018.

_____. **Código Tributário Nacional**. 17. Ed. São Paulo. Saraiva: 2011.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Normas Gerais de Direito Tributário**. Acórdão nº 9101-005.762. Relatora: Conselheira Livia De Carli Germano, CSRF/1ª Turma. 2009/2010. Brasília, DF, 08 set. 2021. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1631065714>. Acesso em: 01 jun. 2023.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. **Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de 1966 – Código Tributário Nacional. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. **Lei nº 11.196, de 21 de Novembro de 2005**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11196compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de Março de 2015**. Código de Processo Civil. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. **Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990**. Define Crimes Contra A Ordem Tributária, Econômica e Contra As Relações de Consumo, e Dá Outras Providências. 1990. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/busca?q=art.+1+da+lei+8137%2F90>. Acesso em 01 jun. 2023.

_____. **Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000**. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9983.htm. Acesso em: 01 jun. 2023.

_____. **Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a Legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Bem Como da Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido, e Dá Outras Providências. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm#:~:text=VETADO\),Art.,antes%20do%20rec%20ebimento%20da%20den%C3%Bancia](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm#:~:text=VETADO),Art.,antes%20do%20rec%20ebimento%20da%20den%C3%Bancia). Acesso em: 01 jun. 2023.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **Brasil teve 1,3 milhão de empresas abertas no 1º quadrimestre de 2023**. Mapa de Empresas.

2023. Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/brasil-teve-1-3-milhao-de-empresas-abertas-no-1o-quadrimestre-de-2023#:~:text=Abertura%20e%20fechamento,ao%20mesmo%20per%C3%ADodo%20de%202022>. Acesso em: 13 jun. 2023.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 77/1999**. Transformada na Lei Complementar 104/2001. 1999. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2574>
5. Acesso em: 10 maio 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2446/DF**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 abr. 2022. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 27 abr. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em: 13 jun. 2023.

CAETANO, V. B.; RIBEIRO, R. B. Planejamento tributário em empresa de construção civil: benefícios proporcionados pelo regime especial de tributação. **RAGC**, v. 5, n. 18, 2017.

CALCINI, F. P. Caso Guga e a desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais. **SEDEP**, 2023. Disponível em: <https://www.sedep.com.br/artigos/caso-guga-e-a-desconsideracao-da-pessoa-juridica-para-fins-fiscais/>. Acesso em: 01 jun. 2023.

CALDAS, W. W. M. Planejamento tributário para empresas de pequeno e médio porte: O papel do contador. **Revista Campo do Saber**, v. 6, nº 2, Jul/Dez, 2020. Disponível em: <https://periodicos.iesp.edu.br/index.php/campodosaber/article/view/356>. Acesso em: 22 abr. 2023.

CALIJURI, M. S. S.; LOPES, A. B. **Gestão Tributária**. São Paulo: Atlas, 2011.

CAMPOS, L. H. Carga tributária no Brasil é a 2ª maior da América Latina. **Revista da Federação das Indústrias do Estado do Ceará (FIEC)**, v. 2, ano 8, ed. 81, 2014.

CARVALHO, J. R. M. *et al.* Dificuldades dos Profissionais de Contabilidade em Relação à Prestação dos Serviços Contábeis. *In: Anais do XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza – Ceará, Brasil, 03 a 05 nov. 2009*. Disponível em: file:///C:/Users/Brendha%20Nunes/Downloads/cbc,+XVICongresso_artigo_0183.pdf. Acesso em: 13 jun. 2023.

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 28. Ed. São Paulo: Atlas S.A., 2018.

CERVO, A.; BERVIAN, P. A.; DA SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6ª ed. São Paulo: Pearson, 2006.

CHAVES, F. C. **Planejamento Tributário na Prática – Gestão Tributária Aplicada**. 4.Ed. São Paulo: Grupo GEN, 2017. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011876/>. Acesso em: 15 jun. 2023.

_____. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2.Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHIAVENATO, I; SAPIRO, A. **Planejamento estratégico**. 2.Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. **Administração geral e pública: provas e concursos**. 4.Ed. Barueri: Manole, 2016.

COELHO, S. C. N. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

CORREIA NETO, C. B. **Sistema Tributário Nacional e Proposta de Reforma (Jun./2019)**. 57ª Legislatura – 1ª Sessão Legislativa Ordinária. Câmara dos Deputados – Palácio do Congresso Nacional – Praça dos Três Poderes. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>. Acesso em: 13 jul. de 2023.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CUSTÓDIO, E. M; PEREIRA, J. F; NICKEL, K. E. Importância da contabilidade, planejamento tributário e de custos para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. **Memorial TCC – Caderno da Graduação. Núcleo de Pesquisa Acadêmica – NPA**. Curso de Ciências Contábeis da FAE Centro Universitário, 2019. Disponível em: <https://memorialtcccadernograduacao.fae.edu/cadernotcc/article/view/268>. Acesso em: 02 maio 2023.

DIAS, B. *et al.* **Estudo do planejamento tributário: Sua importância nas organizações**. Artigo da Faculdade FGP, p. 1-15, 2022. Disponível em: <https://www.fgp.edu.br/wp-content/uploads/2023/05/TCC-CC-2022-estudo-do-planejamento-tributario-sua-importancia-nas-organizacaoes.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2023.

DIAS, G. B. S. **A importância do planejamento tributário na escolha do regime de tributação**. Artigo do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Doctum de João Monlevade. 2018. Disponível em: <https://dspace.doctum.edu.br/handle/123456789/2129>. Acesso em: 01 maio 2023.

DICIONÁRIO FINANCEIRO. **Regime Tributário**. 2018. Disponível em: <https://www.dicionariofinanceiro.com/regime-tributario/>. Acesso em: 15 jun. 2023.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____.; FABRETTI, D. R. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERREIRA FILHO, M. G. **Curso de Direito Constitucional**. 18.Ed. São Paulo: Saraiva, p. 116, 1990.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GIMENES, E. V. **Planejamento Tributário** – Reflexões na gestão financeira de micro e pequenas empresas: Estudo de caso. Trabalho de Conclusão de curso de pós-graduação em Gestão Estratégica em Finanças pela Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-9BEGZK>. Acesso em: 28 abr. 2023.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JARDIM NETO, J. G. **Planejamento fiscal**: constitucionalidade da norma geral antielisiva e impossibilidade de sua aplicação. Artigo da dissertação de mestrado denominada Planejamento Tributário: limites da elisão fiscal no Brasil, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008.

JORDÃO, R.V. D; OLIVEIRA, G. R. Gestão tributária nas atividades de reorganização societária em empresas de Minas Gerais. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v.35, n.3, p.139-157, 2016. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/31389>. Acesso em: 01 jun. 2023.

KONKEL, C. L. O Impacto dos Tributos na Formação de Preços. **Revista Maiêutica**, Indaial, v. 2, n. 1, p. 13-23, 2016.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos da metodologia científica**. 7.Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, A. L., *et al.* Impacto da carga tributária sobre o preço final dos produtos. **Revista de auditoria governança e contabilidade RAGC**, v.6, n. 23, p. 128-143, 2018.

LIMA, F. de B.; DUARTE, A. M. da P. Planejamento Tributário: Instrumento Empresarial de Estratégia Competitiva. **QUALIT@S Revista Eletrônica**, v. 6, n. 1, p.1-24, 2007.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**, 24.Ed. Editora: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31.Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____.; MACHADO, S. F. **Dicionário de Direito Tributário**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MALKOWSKI, A. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme: Editora de Direito, 2000.

MARQUES, G. S. **Um estudo da moralidade tributária e sua concretização por meio da garantia dos direitos sociais**. Monografia de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/Monografia_pdf/2020/gustavo-salema-marques.pdf. Acesso em: 15 jun. 2023.

MARTINEZ, A. L.; BASSETTI, M. Ciclo de Vida das Empresas, Book-Tax Differences e a Persistência nos Lucros. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v.10, n. 2, art. 2, p. 148-162, abr./jun., 2016.

MARTINEZ, Bruno. **Estudo de caso: a interpretação do planejamento tributário no caso “Guga”**. 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/79616/estudo-de-caso-a-interpretacao-do-planejamento-tributario-no-caso-guga>. Acesso em: 15 jun. 2023.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10.Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MEDEIROS, Mauro. **Real ou presumido: não perca dinheiro ao escolher o regime errado de tributação**. 2018. Disponível em: <https://www.gestaomultipla.com.br/real-ou-presumido-nao-perca-dinheiro-ao-escolher-o-regime-errado-de-tributacao/#:~:text=Artigos-,Real%20ou%20presumido%3A%20n%C3%A3o%20perca%20dinheiro%20ao,%20regime%20errado%20de%20tributa%C3%A7%C3%A3o&text=Muitos%20empres%C3%A1rios%20sequer%20consid%20eram%20outros,%C3%A9%20pequena%20e%20fatura%20pouco>. Acesso em:

NARDI, D. C. N.; *et al.* Planejamento tributário na Micro e pequena empresa: O papel do contador. **Revista Diálogos em Contabilidade: Teoria e prática (Online)**, v. 1, n. 3, edição 1, jan./dez. 2015. Disponível em: <https://periodicos.unifacel.com.br/index.php/dialogoscont/article/view/1250>. Acesso em: 29 abr. 2023.

OLIVEIRA, L. M.; *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com as respostas**. 14.Ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002003/cfi/0!/4/2@100:0.0>. Acesso em: 15 jun. 2023.

OLIVEIRA, M.O.; *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. 3.Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, R.; ALMEIDA, J. Planejamento tributário de uma empresa prestadora de serviços na área de ensino. **Revista Científica E-Locução**, v. 1, n. 05, p. 1-14, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.57209/e-locucao.v1i05.64>. Acesso em: 25 abr. 2023.

OSÓRIO, T. W. C. **A aplicação da governança tributária como forma de contribuição ao crescimento das empresas.** Trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Brasília, 2018. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/prefix/13940?mode=full>. Acesso em: 27 abr. 2023.

PASSOS, G. R. P.; VILAR, E. N. Ágio em operações de incorporação reversa indireta: um estudo de caso sob o ponto de vista contábil e fiscal. *In: Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, 2010.

PÊGAS, P. H. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PIMENTA, S. C. **O planejamento tributário e sua aplicação para análise e tomada de decisão do regime de tributação em empresas comerciais.** Monografia do curso de Administração da Universidade Federal de Ouro Preto. Mariana, 36 fls. 2018. Disponível em: https://www.monografias.ufop.br/bitstream/35400000/1573/6/MONOGRAFIA_PlanejamentoTribut%c3%a1rioAplica%c3%a7%c3%a3o.pdf. Acesso em: 08 jun. 2023.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples.** Incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano calendário de 2006. 15.Ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

PIZUTTI, A.; DA SILVA, K. P. A Contribuição do Planejamento Tributário como Ferramenta na Redução da Carga Tributária das Empresas. **Revista Múltiplo S@ber**, Instituto de Ensino Superior de Londrina – INESUL, 2012. Disponível em: https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_1380816635.pdf. Acesso em: 28 abr. 2023.

POHLMANN, M. C. **Contabilidade Tributária.** Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SAMPAIO, L. E. T.; MARQUES, H. R. A Importância do Planejamento Tributário nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista Controle: Doutrina e Artigos.** n.5, v.2. p. 199-217. 2016. Disponível em: <file:///F:/arquivos%20pessoais/downloads/DialnetAImportanciadoPlanejamentoTributarioNasMicroEPeque-6167543.pdf>. Acesso em: 10 maio 2023.

SANTANA, A. O; MARINHO, J. C. P; VAZ, R. M. R. **O papel do contador na gestão tributária:** Um estudo em uma empresa prestadora de serviços optante pelo Simples Nacional. Trabalho de Conclusão de Curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Unida de Campinas - FacUnicamps. Goiânia - GO, 2019. Disponível em: https://facunicamps.edu.br/cms/upload/repositorio_documentos/44_o%20papel%20d o%20contador%20na%20gestao%20tributaria%20um%20estudo%20em%20uma%2

0empresa%20prestadora%20de%20servi%c3%87os%20optante%20pelo%20simple s%20nacional.pdf. Acesso em: 01 maio 2023.

SCHANZ, D.; SCHANZ, S. **Business taxation and financial decisions**. Berlim: Springer Science & Business Media, 2010.

SEIXAS FILHO, A. P. A interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo. Dialética: 2001.

SILVA, F. F. V.; MACÊDO, M. E. C. Análise do Planejamento Tributário na Perspectiva da Gestão. **Id on Line Rev. Mult. Psic.**, vol.13, n.43, p. 627-639, 2019.

SILVA, J. F. da; PENA, R. P. M. O “Bê-Á-Bá” do Ensino em Empreendedorismo: Uma Revisão da Literatura sobre os Métodos e Práticas da Educação Empreendedora. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**. v. 6, n.2, p. 372-401, Mai/Ago. 2017.

TORRES, R. L. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier Campus Jurídico, 2012.

TRINDADE, E. P; MACEDO, M; GAUTHIER, F. Á. O.; BOTELHO, L. de L. R; JÚNIOR, SILVESTRE, L. Soluções de gestão do conhecimento para Pequenas e Médias Empresas – PME. **Revista Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 6, Número Especial, p. 189-203, jan. 2016.

VEZARO, D.S.; OLIVIO, E. C. **A utilização do planejamento tributário como ferramenta para redução legal da carga tributária empresarial**. UNIEDU, 2014. Disponível em: <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wpcontent/uploads/2014/01/Daiane-de-Souza-Vezaro.pdf>. Acesso em: 01 maio 2023.

VIAPIANA, C. Fatores de sucesso e fracasso da micro e pequena empresa. *In*: **Anais do II EGEPE**, p. 505-525, Londrina, nov., 2001.

ZANGIROLAMI, A. **Planejamento tributário: estudo realizado em uma empresa que atua no ramo de comércio varejista de combustíveis**. Monografia da Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do SUL - UNIJUI, DECON-Departamento de Economia e Contabilidade Curso de Ciências Contábeis, Ijuí, RS, Agosto de 2010. Disponível em: <https://bibliodigital.unijui.edu.br:8443/xmlui/bitstream/handle/123456789/684/tcc%20-%20planejamento%20tribut%c3%81rio.pdf?sequence>. Acesso em: 12 jul. 2023.

ZANLUCA, J. C. **Planejamento Tributário**. 2023. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>. Acesso em: 11 jul. 2023.

ZITTEI, M. V. M.; LUGOBONI, L. F.; SOUZA, R. C. A percepção dos microempresários da cidade de São Paulo quanto ao sistema tributário Brasileiro. **REMIPE – Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec**, Osasco, v. 2, nº1, jan./jun., 2016.