



UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”



THAYSA ARANTES SILPER

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO
CONTRA A EVASÃO FISCAL

UBERLÂNDIA – MG

2021

THAYSA ARANTES SILPER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO
CONTRA A EVASÃO FISCAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia – Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis”.

Docente-orientador: Prof. Dr. Cristiano Gomes de Brito

UBERLÂNDIA – MG

2021

TERMO DE APROVAÇÃO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO CONTRA A EVASÃO FISCAL

UBERLÂNDIA/ MG, 07 de junho de 2021.

Prof. Dr. Cristiano Gomes de Brito

Profa. Dra. Marcela Cunha Guimarães

Prof. Me. Ricardo Rocha Viola

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por me conceder saúde e me auxiliar durante toda a minha trajetória acadêmica. Diante de diversas dificuldades nos estudos, Deus sempre me ajudou e me concedeu muitos sucessos ao longo dos anos.

Um agradecimento especial à minha eterna avó Marilda que sempre estará em minha mente e coração, por todo o carinho que sempre teve comigo, pelas diversas orações e por sempre ser minha inspiração de determinação, perseverança, garra e fé. Agradeço, também, à minha família, especificamente, aos meus pais Cristiane e Carlos por sempre me incentivar nos meus estudos, pelo apoio emocional, por acreditarem em mim, pelas orações e por tudo que já fizeram e fazem por mim. Ao meu irmão Kelyson por toda ajuda em todos os anos da faculdade e por ser meu melhor amigo em todos os momentos. Grata à minha Tia Mirna, à Dindinha e à minha avó Umbelina pelo carinho e por todas orações.

Sou grata, também, aos meus amigos por aguentarem meus surtos de desespero ao longo da faculdade e por sempre acreditarem no meu potencial. Quem esteve perto da minha rotina nos últimos anos sabe o quão desafiador foi fazer esse TCC e terminar a graduação, e com a ajuda de Deus e de todos os mencionados, estou completando mais uma vitória na minha vida.

“Que diremos, pois, a estas coisas? Se Deus é por nós, quem será contra nós?”

Bíblia Sagrada: Aos Romanos 8, verso 31.

RESUMO:

O ramo empresarial é pressionado a competir no mercado com qualidade de seus produtos e em preços mais acessível, só que por trás da fixação do preço, muitos não enxergam a quantidade da carga tributária que o empreendimento tem que desembolsar para não ficar com dívidas perante o Fisco. Com isso, tem-se uma dualidade entre o Estado Fiscal e o contribuinte, pois de um lado existe o Estado que depende da arrecadação de tributos para gerir em prol do funcionamento da máquina estatal e do outro lado o contribuinte que tem um rol enorme de despesas para pagar. O empresário desacredita na destinação dos tributos, tendo em vistas os enormes rombos na economia do país decorrentes de corrupção, e enxerga como saída para obter lucro a lavagem de dinheiro, a sonegação fiscal e a destinação do dinheiro à paraísos fiscais. Por isso, o planejamento é uma proposta de ação que se aproveita de brechas legais dentro do sistema tributário para economiza e evitar a evasão fiscal.

Palavras-chaves: Estado Fiscal; evasão fiscal; planejamento tributário.

ABSTRACT:

The business sector is pressured to compete in the market with the quality of its products and at more affordable prices, but behind the price fixing, many do not see the amount of tax burden that the enterprise has to disburse in order not to be in debt with the Tax authorities. With this, there is a duality between the Fiscal State and the taxpayer, because on the one hand there is the State that depends on the collection of taxes to manage for the functioning of the state machine and on the other side the taxpayer that has a huge role to play. expenses to pay. The businessman disbelieves in the allocation of taxes, in view of the huge holes in the country's economy resulting from corruption, and sees money laundering, tax evasion and the destination of money to tax havens as a way to make a profit. Therefore, planning is a proposal for action that takes advantage of legal loopholes within the tax system to save and avoid tax evasion.

Keywords: Fiscal State; tax evasion; tax planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. ESTADO FISCAL <i>VERSUS</i> CONTRIBUINTE	3
2. GESTÃO FINANCEIRA	9
3. EVASÃO FISCAL	11
3.1 PARAÍSO FISCAL E LAVAGEM DE DINHEIRO	14
3.2 EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL	16
4. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	20
4.1 LUCRO PRESUMIDO	20
4.2 LUCRO REAL	22
4.3 LUCRO ARBITRADO	24
4.4 SIMPLES NACIONAL.....	24
5. ELISÃO FISCAL	27
6. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	31
6.1 RENEGOCIAÇÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS.....	31
6.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO <i>VERSUS</i> EVASÃO FISCAL	32
6.3 TIPOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	35
6.3.1 ESTRATÉGICO.....	35
6.3.2 OPERACIONAL.....	36
6.3.3 TÁTICO	36
6.3.4 PREVENTIVO.....	37
6.3.5 CORRETIVO	37
6.3.6 ESPECIAL	37
7. CONCLUSÃO	39

INTRODUÇÃO

A economia empresarial não tem sua competitividade somente em preços e na qualidade de seus produtos, mas também na carga tributária na qual a entidade tem que desembolsar para não ficar em débito com o fisco. Ao redor do mundo, cada país possui uma maneira diferente na arrecadação de impostos e isso se tornou um objeto de pesquisa a ser analisado pelos empresários para aplicar um planejamento tributário eficaz que possibilite a redução de tributos de forma lícita e maximize o seu lucro.

Não obstante, o Estado é uma máquina muito grande que exerce várias funções ao mesmo tempo e, para que opere em bom funcionamento, seu orçamento é bem acentuado, às vezes, faltando uma boa gerência para controlar e direcionar os gastos. Apesar desse impasse econômico, é de suma importância averiguar os motivos que levam a Administração a aumentar as alíquotas dos tributos que impactam diretamente a economia dos empresários na logística de seus empreendimentos.

Assim como o serviço público necessita de arrecadação para executar suas funções em prol da máquina estatal e de melhoria para a população, o empresário precisa ser orientado de como organizar a parte financeira de seu negócio, obter rendimentos e, desse modo, não desviar valores destinados ao pagamento de tributos para outras finalidades.

Por isso, o planejamento tributário é uma proposta de ação que se aproveita de brechas legais dentro de cada sistema tributário para economizar. No entanto, é possível encontrar planejamentos abusivos que visam benefícios exorbitantes e ilegais, ao ponto de existir operações financeiras realizadas em paraísos fiscais (países com tributação favorecida).

A necessidade de empreender o método de planejamento tributário nas empresas é evitar os subterfúgios adotados pelas entidades privadas em que formas “estratégicas” para pagar menos impostos é a partir de lavagem de dinheiro e sonegação fiscal na qual a contabilidade da empresa é maquiada, patrimônios são ocultados ou mesmo colocado em nome de terceiros. Por conseguinte, percebe-se que além de ser uma prática recorrente é uma atividade de cunho ilícito que gera como consequência evasão fiscal dos cofres públicos.

O método de pesquisa a ser utilizado será o dedutivo, pois tem-se como ponto de partida uma generalização para uma questão particularizada, isto é, a presente

monografia tem como parâmetro que o planejamento tributário é um modelo de ação financeira capaz de reduzir os índices de evasão fiscal no país. A problemática desse tema gira em torno de meios ilegais para obter a economia financeira pretendida. Desse modo, meios ilícitos geram uma evasão fiscal grande para os cofres públicos e acarreta em impactos de arrecadação tributária. Modelos “agressivos” de ludibriar o sistema tributário brasileiro tem um abrigo econômico mais rentável em paraísos fiscal no qual certos países que adotam esse procedimento possuem pouquíssimas regras de incidência tributária nos lucros das empresas.

Isto posto, nota-se que a relação existente entre o Estado em seu modo fisco e o empresário como contribuinte é permeada por interesses no qual há a interferência no patrimônio do gestor para alimentar a máquina que orienta o funcionamento estatal. É nessa dualidade que surge o planejamento tributário, como um meio a ser utilizado para beneficiar tanto a parte que deseja o tributo a ser pago (Estado), quanto a que quer ficar limpa e conseguir o máximo de lucro possível durante o seu funcionamento, devendo ser alertado que o tributo a ser pago é obrigatório.

1. ESTADO FISCAL *VERSUS* CONTRIBUINTE

O pensamento liberal estava presente no Estado mínimo pregado nos séculos XVIII e XIX, em que a intervenção estatal era bastante restrita. Todavia, após o colapso da Segunda Guerra Mundial, muitos Estados passaram adotar medidas mais intervencionistas para reconstruir a economia do país de modo a retomar os desenvolvimentos econômicos.

Segundo Hadara, a atividade econômica do Estado está ligada a três pilares: prestação de serviços públicos, exercício regular do poder de polícia e intervenção no domínio econômico. Com isso, conceitua-se atividade financeira do Estado como “sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.” (HADARA, 2017, p.26)

No que tange a intervenção no domínio econômico, percebe-se que o Brasil não adota o regime de livre iniciativa de modo absoluto, pois no parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal diz que “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

Nesse trecho extraído da Carta Magna, observa-se que é garantido a propriedade privada na qual os empresários têm o poder de gerir seus negócios, entretanto, esbarra-se na interferência estatal de intervir na atividade econômica quando necessário. É possível perceber essa intercessão através de seu poder normativo, a proteção concedida aos consumidores e a inserção de cada vez mais carga tributária às pessoas jurídicas.

É imprescindível destacar que as normas constitucionais trazem em si o cerce da imperatividade. Essa imperatividade não se caracteriza somente por que o Estado seja soberano e autoritário, pelo contrário, protege os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais. (CARRAZA, 2017, p. 39)

A ideia de justiça deve ser a orientação do Sistema Tributário e Financeiro, pois além de ser um dos valores pregados no preâmbulo da Constituição Federal para um Estado Democrático de Direito, o cidadão brasileiro tem que ter a convicção de estar participando da democracia como contribuinte ao pagar um tributo. Os cidadãos têm que possuir a responsabilidade pela contribuição não só pelo motivo de participarem indiretamente da gestão financeira da nação, mas por uma consciência fiscal que gera uma postura mais ativa em cobra do Estado maior retorno para a coletividade.

(...) todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical). (NABAIS, 2012, p. 687).

Dessa maneira, sempre é exigido do contribuinte uma postura honesta e legal frente as decisões de seu negócio. Para que uma conduta praticada por um indivíduo seja considerada lícita, ela não pode ser considerada ilícita pelo ordenamento jurídico. Isto é, o que não estiver proibido, está permitido. Sendo assim, é imprescindível que haja segurança jurídica para que os cidadãos tenham conhecimento de seus direitos e deveres estabelecidos pela lei.

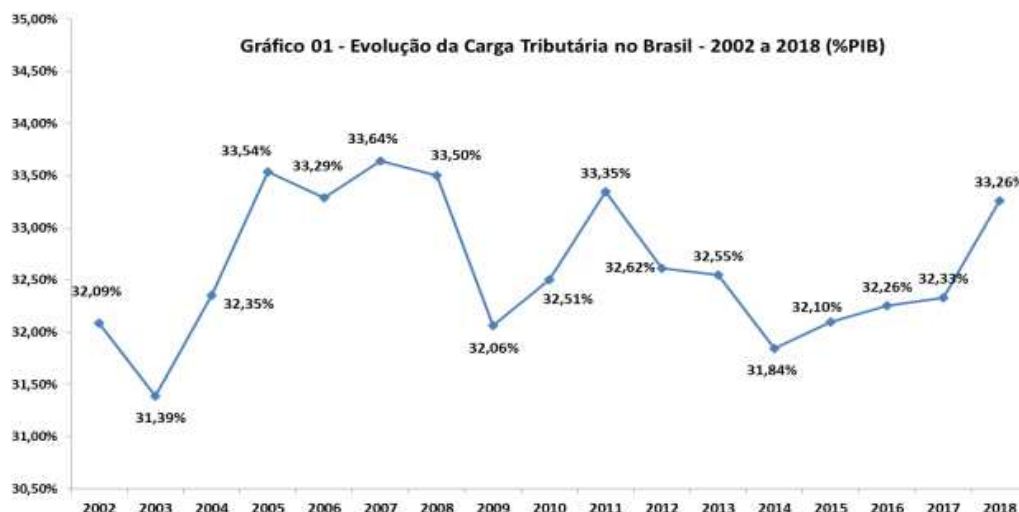
Entretanto, o que dá ensejo ao empresário a cometer práticas ilícitas é a alta carga tributária imposta e a postura ineficaz do Estado em atender demandas de melhoria no país. O dirigente empresarial já possui um elevado custo com as demandas trabalhista, somando o que tem que recolher com tributos, o empreendimento torna-se questão de prejuízo e não de oportunidade financeira.

“Devido à excessiva carga tributária imposta pelo Estado brasileiro, a injustiça do sistema tributário, a má distribuição da carga tributária, principalmente para aqueles que agem dentro da lei, a incorreta e ineficaz aplicação dos recursos coletados, os desvios e corrupção dos poderes públicos, a concorrência desleal, e a falta de retorno do Estado quanto à prestação de seus serviços, os contribuintes no exercício de suas atividades econômicas procuram meios lícitos para minimizar seus efeitos. Para isso, empregam o planejamento empresarial e tributário.” (CAMINHOTO, 2015, p. 379)

O imposto “não constitui um fim em si mesmo, antes é um meio, um instrumento de realização das tarefas (finais) do estado” (NABAIS, 2012, p. 226). É através desse encargo que Governo gere sua máquina estatal e destina recursos aos seus funcionários e ao desenvolvimento nacional.

“o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o tributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada de um estado”. (NABAIS, 2012, p. 185)

O gráfico abaixo, extraído do site da Receita Federal, apresenta a evolução da Carga Tributária brasileira em percentual do PIB para os períodos de 2002 a 2018.



Como comparativo, a tabela abaixo mostra que no período de 2008 a 2017, o Brasil promoveu uma redução na carga tributária em relação a médias dos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

Evolução da Carga Tributária (% do PIB) - Brasil e Média OCDE (36 países)

	Carga Tributária Total		Renda, Lucros e Ganhos de Capital		Folha de Salários		Propriedade		Bens e Serviços		Outros	
	2008	2017	2008	2017	2008	2017	2008	2017	2008	2017	2008	2017
Brasil	33,5	32,3	7,6	7,0	8,5	9,0	1,2	1,5	15,5	14,3	0,6	0,0
Média OCDE ⁽¹⁾	32,9	34,5	11,7	11,4	8,9	9,9	1,7	1,9	10,3	11,1	0,2	0,2

Fonte: OECD Revenue Statistics. <https://stats.oecd.org>

(1) Média de 36 países da OCDE

Por conseguinte, essa postura do Estado de exigir o pagamento de tributos decorre de sua soberania que constitui um de seus fundamentos. A legitimidade desse poderio todo advém do cidadão que confere aos seus representantes no legislativo e executivo através do voto, a autonomia desses poderes de editar e exigir o cumprimento de normas sobre a tributação. O dever de pagar imposto de uma forma consciente nasce a partir de uma reciprocidade que tem que existir entre o contribuinte que participa da arrecadação monetária e o Estado que presta serviços à comunidade.

“A educação fiscal é um importante instrumento de conscientização da sociedade sobre seus direitos e deveres fiscais. Assim, fomentar a consciência fiscal como mecanismo de estímulo à solidariedade tributária trata-se de requisito fundamental para a existência de um Estado Democrático e Social de Direito.” (NASCIMENTO; FERREIRA, 2016, p. 414)

Uma maneira que o Estado age para fiscalizar o pagamento correto dos tributos é através da atuação da Receita Federal que é um órgão estatal responsável pela administração dos tributos federais, controle aduaneiro (entrada e saída de mercadorias estrangeiras) e ação contra a evasão fiscal. Para que isso ocorra, os funcionários incumbidos da tarefa de inspeção são os auditores-fiscais.

“Compete aos auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil realizar a fiscalização e proceder ao lançamento de créditos correspondentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nos âmbitos estadual, distrital e municipal competem aos respectivos fiscais as atribuições de fiscalização e lançamento. (PAULSEN, 2020, p. 480)

Assim sendo, nada é operado de maneira desorganizada, toda a atuação do Fisco é devidamente documentada para evitar qualquer tipo de comportamento arbitrário. Isso segue conveniente aos princípios da Administração Pública de legalidade, impessoalidade e moralidade.

“Vale destacar que a atuação do Fisco é toda documentada. O art. 196 do CTN dispõe no sentido de que: ‘A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas’. Esta exigência de formalização dos diversos atos recebe detalhamento no art. 7º, inciso I, do Decreto n. 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo-fiscal).” (PAULSEN, 2020, p. 480)

Por outro lado, uma outra maneira de imposição estatal para a continuidade dos devidos pagamentos é a criação de leis que combatem o não cumprimento das obrigações pecuniárias frente ao fisco. Todavia, o que é mais alvo de críticas são os constantes aumentos de alíquotas quando o orçamento do governo se encontra baixo, essa justificativa não é mais adequada para constantes adições, dado que frequentes reportagens abordam os desvios de um grande montante de recursos públicos.

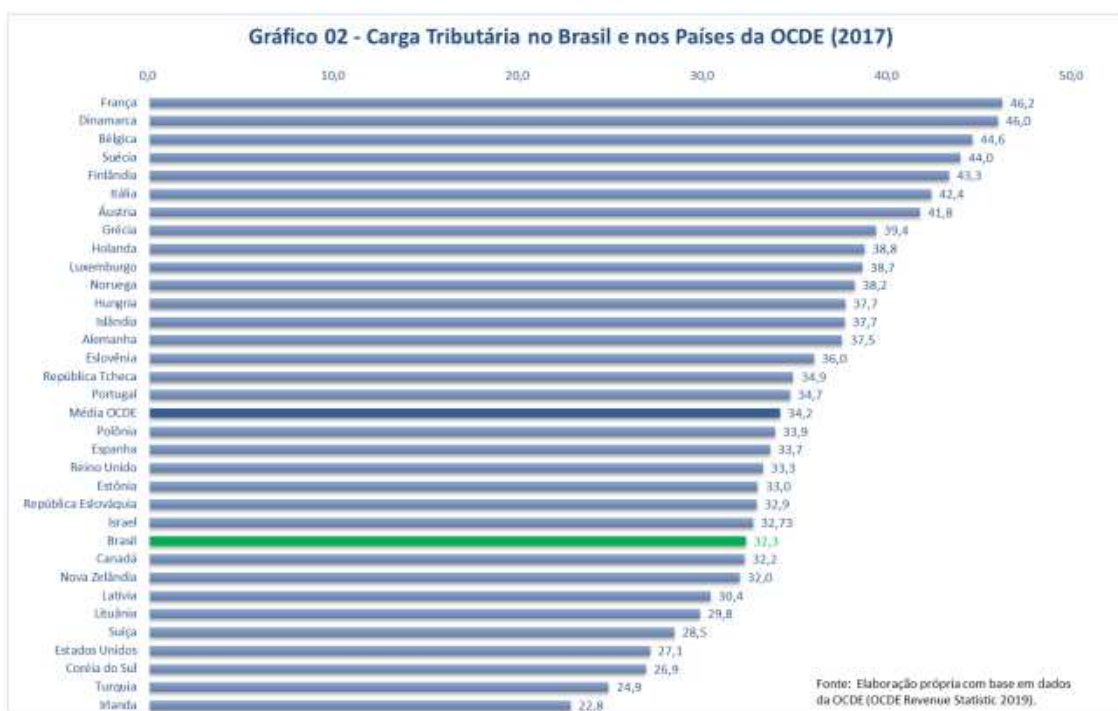
“O Estado, munindo-se da isonomia e justiça fiscal, objetivando alcançar os fins a que se destina, como, a redistribuição de renda, o fomento da solidariedade, e da igualdade, pela capacidade contributiva, cada vez mais procura instrumentar-se a fim de evitar a diminuição de suas receitas tributárias, por meio de novas normas, com hipóteses de incidência tributária mais aptas a exigir recursos dos contribuintes, por meio de aumento de alíquotas, criação de novas contribuições, combate à sonegação, limitações de despesas e deduções, e criando instrumentos aptos a restringir liberdade e autonomia negocial privada, combatendo acirradamente os planejamentos tributários considerados abusivos. Com isso, pretendem coibir e evitar a elisão, ensejando a criação de uma norma geral antiabusiva.” (CAMINHOTO, 2015, p. 379)

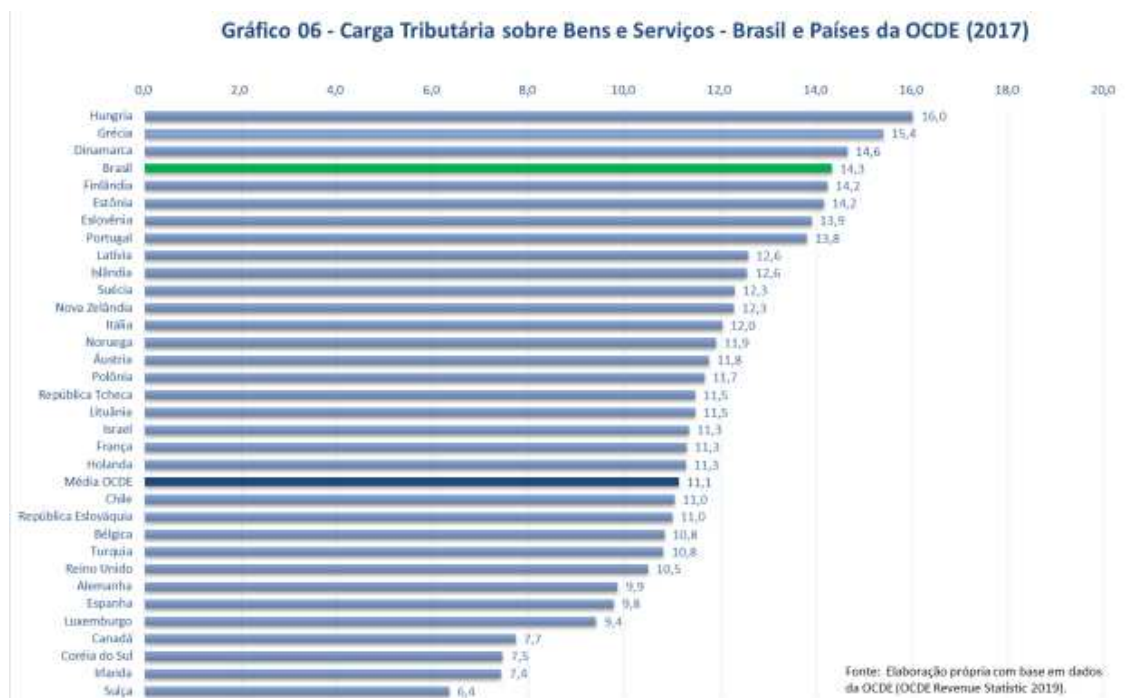
O que desmotiva o cidadão brasileiro é a ganancia dos indivíduos que experimentam o poder e querem tirar vantagem para si próprio. Com isso, ocorre o desvio de dinheiro público em pró da corrupção que é um tema que está em voga há muito tempo

no país e faz com que o contribuinte desacredite na real destinação do dinheiro dos tributos. O que o país carece é de representantes que farão jus ao exercício do Estado de garantir os direitos fundamentais a todos os cidadãos.

“O fato é que não se pode continuar tentando resolver o problema do planejamento tributário ilícito apenas com leis repressivas ou proibitivas, que, no caso brasileiro, como acima explicitado, fazem é fomentar a sonegação fiscal. Faz-se imperativa uma mudança de paradigmas, uma transformação radical na forma como os cidadãos-contribuintes interage com o Estado fiscal que os representa, para que, assim, o cidadão possa compreender e queira participar/colaborar com a arrecadação do Estado.” (NASCIMENTO; FERREIRA, 2016, p. 416)

Apesar de uma ideia de senso comum que o Brasil tributa muito a renda dos cidadãos, tendo como padrão a “renda”, este tributa menos que a média comparado aos países da OCDE. Por outro lado, no tocante a “bens e serviços” o Brasil tributa um pouco mais.





A nação não se desenvolverá sozinha, não é uma via de mão única. A gestão financeira só será próspera no Brasil se houver a participação ativa do contribuinte como cidadão reivindicando a destinação adequada dos tributos, estes sendo cobrados de maneira justa e não com valores exorbitantes que onere quem cumpre corretamente com suas obrigações, leis que combatem a evasão fiscal e o Estado como gestor de capital que será revertido em benefício e progresso da sociedade nacional.

2. GESTÃO FINANCEIRA

A Revolução Industrial, a partir do século XVIII, pode ser considerada um marco para que as finanças possam ser consideradas relevante para o início do mercado. Com isso, a visão de alguns indivíduos amplia para o desejo de investir em algo que traga retorno financeiro e, posteriormente, maximize sua riqueza.

A importância de boa gestão financeira para uma empresa é possuir um bom administrador que conduza de forma eficiente a gerência de recursos aplicados no ativo e no passivo de uma empresa. Com isso, se administração for feita com êxito, a empresa pode aumentar seu valor agregado e proporcionar lucros para os seus acionistas.

Para que isso ocorra, é notório que o administrador possua um planejamento que possa dimensionar as previsões associadas aos gastos e investimentos de uma entidade. As decisões tomadas impactam diretamente a saúde financeira do empreendimento.

Sendo assim, verifica-se que a administração financeira é um método para que um bom gestor aplique conceitos de uma gerência eficaz e capaz de fazer uma empresa tenha movimentação monetária prática para lidar com o desenvolvimento comercial que evite gastos desnecessários. Com esse mecanismo, a empresa terá menos desperdício relacionado ao dinheiro e, conseqüentemente, maior lucro. Logo, compreende-se que o papel de um gestor ou administrador financeiro constitui uma parte estratégica para traçar um plano viável para alavancar os negócios.

Entretanto, não basta focar somente em operações internas, as interferências externas são capazes de desestabilizar financeiramente o rendimento da empresa, pode-se ter como referência a enorme carga tributária que a empreendimento tem que desembolsar para não ficar em débitos com o Estado. As incertezas de quais tributos têm que serem quitados e a alíquota a ser inserida, é um dos obstáculos a serem superados através de um planejamento tributário apropriado.

Conforme a Lei das Sociedades por Ações, Lei 6.404/76, é de responsabilidade do administrador o bom desempenho da empresa: “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.”

Um bom administrador terá organização e comprometimento para que a empresa possa alcançar excelentes resultados. Assim, terá que empregar técnicas administrativas, financeiras e jurídicas. Com isso, é recomendável que se faça um bom planejamento

tributário para que se analise como será organizada a maneira e como isso afetará no pagamento de tributos ao Estado.

“O planejamento tributário, por conseguinte, trata-se de um ato recomendável de gestão empresarial: tem conotação de orientação e recomendação estratégica e de ato ou negócio resultante do plano inicial, que se concretiza a partir do momento em que se materializa, pois assim é possível provar sua licitude ou se se trata de ato abusivo, ilícito, fraudulento ou simulado.” (CAMINHOTO, 2015, p. 380)

Quando o administrador ou gestor não possui capacidades técnicas para comandar uma empresa ou não busca um auxílio para isso, ele acaba utilizando de artifícios ilegais para continuar no seu empreendimento e possuir mais lucros. É a falta de informação e até mesmo não querer aplicar o correto que o faz cometer crimes fiscais.

“Institutos distintos, a elisão e a evasão fiscal, no Brasil sofrem divergências na prática, por parte da Administração Pública e do setor privado, cada um deles antagonicamente conectados: o setor privado, a fim de justificar seus atos e negócios jurídicos como válidos e lícitos para a persecução do seu objetivo maior, ou seja, a economia tributária e o lucro, em contrapartida, a Administração Pública, com sua cultura fiscalista, a fim de satisfazer as necessidades da máquina estatal.” (CAMINHOTO, 2015, p. 369)

Sendo assim, a junção de gestão financeira e controladoria empresarial é uma excelente ferramenta para operações lícitas na empresa. Pois, a controladoria empresarial seria um ramo dentro da empresa cuja função é gerir a parte econômica e fiscal, com isso, estaria exercendo a parte contábil e administrativa de forma qualificada.

3. EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal, conhecida como sonegação fiscal, é uma forma ilegal e criminosa que utiliza de declarações falsas, informações omissas para evitar o pagamento de tributos. Pode-se exemplificar essa situação quando uma empresa não declara corretamente os valores de produtos ou serviços prestados na sua totalidade. Isso acontece quando não se emite uma nota fiscal ou até mesmo alterações de relatórios e informações formais para o Imposto de Renda.

“A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

É tradicional em doutrina se afirmar que a evasão sempre é posterior ao fato gerador do tributo, pois só se esconde um fato que já ocorreu. Também neste caso a regra comporta exceções, basta lembrar dos casos em que contribuintes de ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador do tributo). Trata-se de uma forma de esconder a futura ocorrência do fato gerador do tributo (ou diminuir criminosamente o seu montante). É caso de conduta evasiva anterior à ocorrência do fato gerador.” (ALEXANDRE, 2016, p. 269)

O termo evasão fiscal também pode ser interpretado da seguinte maneira:

- a) Pode significar a pura economia de impostos, por ausência de fato gerador, como ocorre o caso em que o contribuinte deixa de fumar para não pagar tributo;
- b) Ou pode ter sentido de evasão ilícita (*tax evasion*), que constitui também crime contra a ordem tributária, como acontece, entre outras, nos casos de simulação, sonegação e fraude contra a lei. (TORRES, 2013, p. 123)

Os artigos abaixo mencionados da Lei 4.502/64 sobre imposto de consumo demonstram alguns conceitos importantes a serem analisados:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O crime de sonegação fiscal especificado nos incisos do artigo 1º da Lei 4.729/1965. Nessa norma há a previsão de pena de detenção caso houver a prática de

alguma conduta descrita nesses incisos e ainda a redução da pena para as situações de réu primário, devendo apenas efetivar o pagamento da multa.

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

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

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

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

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

Os crimes de evasão fiscal são chamados de crimes contra a ordem tributária e constam na Lei 8.137/1990, traz praticamente as mesmas ações da lei anterior para que haja a concretização do delito. Todavia, a pena que se apresenta é mais severa por se tratar de reclusão.

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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

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

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

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

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

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

Nesse mesmo sentido, o artigo 2º da lei supracitada, encaminha para a alongar mais fatos típicos que também pode ser englobado como crime contra a ordem tributária.

Entretanto, a pena é mais branda por se tratar de detenção e ter menor tempo de cumprimento.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza

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

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

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

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

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

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

Essas transgressões ocorrem com o fito de ocultar, impossibilitar ou tardar o pagamento integral ou fracionário de tributos. Em suma, são considerados delitos as fraudes, simulações, falsificações, apropriações indevidas, omissão ou fraude ao fisco, entre outros.

A simulação pode ser conceituada como a manipulação dos fatos praticados em que há o fato gerador de forma concreta. No Código Civil, em seu artigo 167, trata acerca dessa temática:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Tem que se ter em mente que o termo “dissimulação” empregado no artigo 116, parágrafo único do CTN, que será abordado mais adiante, não tem relação a simulação que compreende o Código Civil, pois essa dissimulação se relaciona com elisão abusiva, pois o fato gerador está no plano abstrato e não concreto. Na simulação o fato não existiu ou é verídico parcialmente, há ilicitude e falsidade dos meios; já na elisão abusiva o fato gerador é lícito, porém sua consequência é ilícita.

3.1 PARAÍSO FISCAL E LAVAGEM DE DINHEIRO

Paraíso fiscal é o nome dado ao país estrangeiro que oferece uma tributação muito abaixo do que é exercido no país de origem, ocorre que além dos tributos serem extremamente baixos, os bancos daqueles locais não oferecem as informações de seus clientes, podendo, portanto, a pessoa jurídica ou pessoa física ficar no anonimato e “seguro” com o seu dinheiro.

No site da Receita Federal é possível encontrar um conceito do que seria paraíso fiscal como sendo “países ou dependências que tributam a renda com alíquota inferior a 20%. O país, cuja legislação protege o sigilo relativo à composição societária das empresas, também é classificado pelo Brasil como ‘paraíso fiscal’.”

É notório observar a diferença entre sigilo bancário e sigilo fiscal. Ricardo Torres traz suas concepções da seguinte forma:

“O sigilo bancário protege o cidadão contra a divulgação de dados seus que se encontram em poder de instituições financeiras públicas ou privadas. O sigilo fiscal é o que ampara o contribuinte contra a divulgação de informações sobre a sua situação financeira ou econômica por parte de qualquer funcionário do Fisco.” (TORRES, 2013, p. 113)

O sigilo fiscal foi regulamentado no Brasil conforme o artigo 198 do CTN:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

Por outro lado, o artigo 199 do mesmo Código, traz uma autorização de informações mútuas que pode ocorrer entre as Fazendas da União, Estados e Municípios e Estados estrangeiros decorrente do princípio da transparência, como forma de evitar a evasão fiscal e a utilização de paraísos fiscais.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

No ano de 1988 foi realizado a Convenção das Nações Unidas, que ficou conhecida como a Convenção de Viena, nela foi discutido a cooperação internacional para o combate ao crime de lavagem de dinheiro, que é encontrada no artigo 3º da referida convenção. No ano de 1990 foi realizada a Convenção do Conselho da Europa e em 1991 foi feita a Diretiva 91/308 do Conselho da Comunidade Europeia, tendo como objetivo a “prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais”, e finalmente a Convenção de Palermo em 2000 que tinha como foco o crime organizado transnacional.

A partir dessas convenções e acordo entre os entes federativos, os Estados despertaram para a nova modalidade criminosa desempenhada. Destarte, foram sendo adotadas medidas para evitar a ocorrência de lavagem de dinheiro e os desvios monetários a locais com tributação favorecida.

O Direito Penal Brasileiro adotou a nomenclatura lavagem de capitais, oriunda do direito estadunidense, criando em 1998 a Lei 9.613, conhecida como a lei de lavagem de capitais. O seu artigo 1º sofreu uma reforma com a lei 12.683/12, o conceito desse delito foi proclamado como: “Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.”

Porém, o COAF - Conselho de Controle de Atividades Financeiras – atribui um conceito ainda mais completo de quais ações praticadas pelo agente pode ser considerada lavagem de capitais: um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam a incorporação na economia de cada país, de modo transitório ou permanente, de recursos, bens e valores de origem ilícita e que se desenvolvem por meio de um processo dinâmico que envolve, teoricamente, três fases independentes que, com frequência, ocorrem simultaneamente.

No site do Governo Federal, na área do Ministério da Economia, há a apresentação, de forma didática, como é feita a lavagem de dinheiro:

O crime de lavagem de dinheiro caracteriza-se por um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam a incorporação na economia de cada país, de modo transitório ou permanente, de recursos, bens e valores de origem ilícita e que se desenvolvem por meio de um processo dinâmico que envolve,

teoricamente, três fases independentes que, com frequência, ocorrem simultaneamente.

Para disfarçar os lucros ilícitos sem comprometer os envolvidos, a lavagem de dinheiro realiza-se por meio de um processo dinâmico que requer: primeiro, o distanciamento dos fundos de sua origem, evitando uma associação direta deles com o crime; segundo, o disfarce de suas várias movimentações para dificultar o rastreamento desses recursos; e terceiro, a disponibilização do dinheiro novamente para os criminosos depois de ter sido suficientemente movimentado no ciclo de lavagem e poder ser considerado "limpo".

Fase 1 - Colocação

É a colocação do dinheiro no sistema econômico. Objetivando ocultar sua origem, o criminoso procura movimentar o dinheiro em países com regras mais permissivas e naqueles que possuem um sistema financeiro liberal. A colocação se efetua por meio de depósitos, compra de instrumentos negociáveis ou compra de bens.

Para dificultar a identificação da procedência do dinheiro, os criminosos aplicam técnicas sofisticadas e cada vez mais dinâmicas, tais como o fracionamento dos valores que transitam pelo sistema financeiro e a utilização de estabelecimentos comerciais que usualmente trabalham com dinheiro em espécie.

Fase 2 - Ocultação

Consiste em dificultar o rastreamento contábil dos recursos ilícitos. O objetivo é quebrar a cadeia de evidências ante a possibilidade da realização de investigações sobre a origem do dinheiro.

Os criminosos buscam movimentá-lo de forma eletrônica, transferindo os ativos para contas anônimas – preferencialmente, em países amparados por lei de sigilo bancário – ou realizando depósitos em contas abertas em nome de "laranjas" ou utilizando empresas fictícias ou de fachada.

Fase 3 – Integração

Os ativos são incorporados formalmente ao sistema econômico. As organizações criminosas buscam investir em empreendimentos que facilitem suas atividades – podendo tais sociedades prestarem serviços entre si. Uma vez formada a cadeia, torna-se cada vez mais fácil legitimar o dinheiro ilegal.

Posto isto, percebe-se que os motivos que levam os indivíduos a desviarem seu dinheiro à paraísos fiscais ou realizarem a lavagem de dinheiro é evitar a grande incidência de tributação em cima das operações financeiras. Descartando as negociações criminosas, empresas que querem gerir suas funções de forma lícita não veem vantagens em obter uma margem de lucro pequena levando em consideração o grande desfalque que terá em grande parcela ser destinada à tributação.

3.2 EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL

Um dos grandes desafios encontrados para que multinacionais desenvolvam melhor seu comércio é a “pluriritributação”, pois as transações internacionais não são estimuladas e o que semeia é a possibilidade da criação de planejamentos abusivos para não sofrerem prejuízos. O planejamento tributário internacional é um plano de ação tendo

em vista as transações internacionais, sistemas jurídicos distintos e a forma de economizar.

São analisados “a viabilidade do negócio, a disponibilidade de recursos, o acesso ao mercado e o seu potencial, essas decisões devem ser baseadas em fatores comerciais, econômicos e até mesmo em fatores sociais e políticos” (CAPONE; VALADÃO, p. 7) Não obstante, os planejamentos abusivos podem ser encontrados através de redução dos custos, por algumas empresas, em operações financeiras localizadas em paraísos fiscais (países com tributação favorecida).

O Brasil assinou tratado contra a dupla tributação, no artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) diz que só o país onde é domiciliada a empresa tem a competência para a tributação.

“Art. 7º - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.”

Apesar do Brasil reconhecer a existência e validade desse tratado, a Receita Federal entende que os pagamentos de serviços realizados sem transferência de tecnologia não se enquadram nesse artigo. Pois, estes não são considerados lucros, mas sim outros rendimentos, conforme o artigo 21 dessa Convenção, cuja competência para a tributação seria do Estado da fonte pagadora: “Art. 21 - Os rendimentos de um residente em um Estado Contratante, provenientes do outro Estado Contratante e não disciplinados nos Artigos precedentes desta Convenção, podem ser tributados nesse outro Estado.”

O Supremo Tribunal Federal já ressaltou a superioridade dos tratados internacionais sobre a legislação interna, até mesmo no CTN isso é explícito: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” Contudo, há uma interpretação de que a norma interna só terá sua eficácia suspensa enquanto durar o tratado internacional

A estrutura *Double Irish Arrangement* foi uma das maiores ferramentas de evasão fiscal com base na BEPS (*base erosion and profit shifting*) usada por multinacionais americanas para evitar tributação de todos os lucros fora dos EUA. Foi uma estrutura usada pelas empresas de tecnologia americanas para rotear os lucros para paraísos fiscais.

Os empreendimentos que exploraram esse sistema colocaram sua propriedade intelectual em empresas registradas na Irlanda controlada por um paraíso fiscal. Quando

os royalties eram enviados para a empresa, eles ficavam isentos de impostos, pois a legislação fiscal irlandesa não incluía regras de preço de transferência e não tributava rendimento contabilizado em subsidiárias fora de seu país. Com isso, essas operações incentivaram esses negócios a relatar o menor lucro possível no país que operam. Alguns lucros em empresas como a Apple, Google, Amazon, Hewlett-Packard e Microsoft não derivam de bens físicos, mas de royalties sobre a propriedade intelectual, como as patentes de software que fazem os dispositivos funcionar.

“Sendo a alíquota aplicável aos lucros das empresas com atividade na Irlanda, de 12.5%, uma das mais baixas se comparada com países em posição econômica semelhante e, quando alinhada a extensa rede de tratados tributários firmados pela Irlanda, cria um grande atrativo para investidores externos, prática condenada por diversos outros países. A Irlanda é um país europeu, membro de União Europeia, politicamente estável, e portanto, tem vantagens adicionais em relação a outras jurisdições com baixa tributação no que diz respeito à tributação da renda das empresas.” (CAPONE; VALADÃO, p. 13)

Uma matéria intitulada como “*How Apple Sidesteps Billions in Taxes*” realizada pela revista *The New York Times* revelou como eram realizadas as operações internacionais da empresa Apple. As transações dessa empresa aconteciam da seguinte maneira: se a venda de uma mercadoria era realizada nos Estados Unidos, o dinheiro era pago a uma subsidiária irlandesa com royalties sobre as patentes da empresa, de forma que não ocorria a tributação de 35% sobre renda no país de origem, sendo assim, a subsidiária irlandesa ficava livre de tributos, pois a sua controladora situava-se em um paraíso fiscal.

“O arranjo necessita de uma empresa americana, que deve criar duas subsidiárias, ambas na Irlanda. A primeira empresa subsidiária (Sub1) é subsidiária direta da empresa americana, organizada de acordo com as leis irlandesas, mas é administrada e controlada das Bermudas. Poderia ser administrada e controlada em qualquer outro país, mas para que o arranjo proporcione grande economia, a escolha decaiu sempre em uma jurisdição com baixas alíquotas ou sem tributação da renda. No caso de Bermudas não existe tributação de renda das empresas.

Já a segunda empresa subsidiária (Sub2) pertence à primeira empresa subsidiária (Sub1), e é organizada, administrada e controlada na própria Irlanda. Então são ao todo três empresas, sendo uma americana, uma irlandesa, mas o seu controle e administração é feito de um outro país (Bermudas, sendo que é considerada uma empresa bermudense) e a última é irlandesa e é controlada e administrada na própria Irlanda.” (CAPONE; VALADÃO, p. 14)

“Um risco para o esquema é a aplicação da seção 367 do IRC, que considera a troca de intangíveis como uma venda (o que atingiria a empresa situada nos EUA), mas o problema é contornado pela criação da propriedade intelectual (intangível) fora dos EUA, ou pelo menos uma aparência documental de que isto é feito, via arranjos de *cost-sharing*.” (CAPONE; VALADÃO, p. 17)

Todavia, esse método foi alvo de crescentes críticas internacionais como um meio de aumentar o lucro de multinacionais e, por outro lado, diminuir drasticamente a

arrecadação de impostos no país de origem. Por isso, a Comissão Europeia investigou esses acordos fiscais e o Estado Irlandês foi induzido a eliminar o esquema de *Double Irish*. Dessa forma, muitas lacunas que oportunizava o emprego de planejamentos “inovadores” em sistemas jurídicos de diversos países por meio das empresas foram encerradas, contudo, ainda existe companhias que buscam algumas alternativas “diferentes” para conseguir competir no mercado global.

4. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

O regime de tributação é um sistema que designa a cobrança de impostos de cada empresa conforme o montante de sua arrecadação. Analisa-se o porte da empresa, o seu faturamento anual, qual atividade exerce, entre outras características.

No Brasil, existem três categorias de regimes de tributação mais empregados: Lucro Presumido, Lucro Real e Simples Nacional.

4.1 LUCRO PRESUMIDO

Lucro presumido é a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho, já o lucro é o acréscimo patrimonial decorrente do exercício da atividade da empresa ou entidade equiparada.

No artigo 153, III da CF/88 consta que é competência de a União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, logo no §2º, I, estabelece critérios de generalidade, universalidade e progressividade. No artigo 44 do CTN indica que uma das bases de cálculo do imposto é o montante presumido.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) está presente nas Leis nº 8.981/95 e nº 9.430/96 e o detalhamento de seu regime está na IN RFB nº 1.700/17. A Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas integra na Lei nº 7.689/88 e o detalhamento de seu regime está no mesmo IN do IRPJ.

Para a pessoa jurídica, o imposto de renda pode ser calculado de duas formas distintas, podendo considerar como parâmetro mais comum o lucro real ou o lucro presumido. “A pessoa jurídica, por sua vez, submete-se, ordinariamente, ao imposto de renda calculado com base no lucro real ou com base no lucro presumido, podendo, ainda, vir a ser tributada com base no lucro arbitrado.” (PAULSEN, 2020, p. 582)

O IRPJ sobre o lucro presumido será pago tendo como pilar o cálculo presumido segundo a atividade que cada empresa desempenha. A base de cálculo do imposto e de seu adicional advém da receita bruta de cada trimestre, será definida por intermédio da observância do percentual de 8% sobre a receita bruta obtida no período de apuração em consonância com as disposições do artigo 15 da Lei 9.249/ 1995 e artigos 1º e 25 da Lei 9.430/1996. Essa porcentagem é como regra geral, pois em atividades específicas essa alíquota pode sofrer alterações.

“Já a tributação pelos lucros presumidos e arbitrados envolve a utilização de bases substitutivas.

Empresas com receita total no ano-calendário anterior de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) podem optar por ser tributadas pelo lucro presumido, nos termos do art. 13 da Lei n. 9.718/98, com a redação da Lei n. 12.814/13. Em vez de apurarem o lucro real, apuram lucro presumido mediante aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida, seguindo o art. 15 da Lei n. 9.249/95. Esse percentual é de 8% como regra geral, mas de 32% para as prestadoras de serviços, contando, ainda, com algumas outras exceções. Sobre tal base de cálculo presumida (é presumida porque, em verdade, o lucro pode ter sido maior ou menor que tal percentual da receita), é aplicada a alíquota do imposto sobre a renda e recolhido. Como o lucro é presumido, a pessoa jurídica fica dispensada da apuração do lucro real e das formalidades que lhe são inerentes.” (PAULSEN, 2020, p. 583 e 584)

Quando a companhia optar pelo lucro presumido como base de cálculo do IRPJ, a CSL também será aferida conforme a apuração do lucro presumido também. A opção é escolhida considerando o modelo mais vantajoso e rentável para a empresa.

“As empresas que, no IRPJ, optem pela tributação conforme o lucro presumido são tributadas a título de CSL conforme o resultado também presumido. Efetivamente, a CSL terá sua base de cálculo determinada conforme o resultado presumido quando a empresa tenha optado por apurar o Imposto de Renda pelo lucro presumido, o que envolve a adoção de base substitutiva tendo como referência percentual da receita bruta. Cuida-se de medida de simplificação da apuração e do recolhimento de tais tributos. Podem optar pelo lucro presumido empresas com receita bruta total, no ano-calendário anterior, até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) e cujas atividades não estejam obrigatoriamente sujeitas à apuração do lucro real, nos termos do art. 13 da Lei n. 9.718/98, com a redação da Lei n. 12.814/13. Em vez de apurarem o lucro real e o resultado ajustado, apuram o lucro presumido, seguindo o art. 15 da Lei n. 9.249/95. A base de cálculo diz-se presumida porque, em verdade, o lucro pode ter sido maior, ou menor, que o percentual da receita apontado por lei. Sobre o lucro presumido, aplica-se a alíquota do imposto, chegando-se ao montante devido. Como o lucro é presumido, a pessoa jurídica fica dispensada da apuração do lucro real e das formalidades que lhe são inerentes.” (PAULSEN, 2020, p. 696 e 697)

Nesse caso, a alíquota que será utilizada para a CSL é, como regra geral, de 9%. O que deve ser analisado com cautela nos balanços da empresa é qual categoria será mais interessante e proveitosa para a empresa, o recolhimento dos tributos em períodos trimestrais ou anuais.

“A alíquota da CSL é de 9%, nos termos do art. 3º da Lei n. 7.689/88, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei n. 11.727/08. Note-se que, para instituições financeiras, a Lei n. 11.727/08 estabeleceu alíquota superior de 15%.

A CSL apurada trimestralmente é paga em quota única no último dia do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, podendo o contribuinte optar pelo parcelamento em até três quotas, procedendo-se à sua atualização pela Selic. Na CSL anual, há pagamentos mensais por estimativa até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir o ajuste anual, com pagamento de eventual saldo até o último dia do mês de março do ano subsequente.” (PAULSEN, 2020, p. 698)

4.2 LUCRO REAL

O Lucro Real é o lucro líquido do período apurado com base em toda a movimentação da empresa, realizando as devidas adições, exclusões e compensações da contabilidade. Pode-se apurar o Lucro Real anual ou trimestral. A escolha de qual ciclo utilizar impacta o orçamento da empresa no que diz respeito ao fluxo de caixa da empresa.

“No IRPJ, tem-se período de apuração trimestral, podendo a pessoa jurídica que pagar com base no lucro real fazer opção pelo período anual, com antecipações mensais. No imposto trimestral, considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre civil; no anual, em 31 de dezembro do ano-calendário” (PAULSEN, 2020, p. 582)

“A contribuição pode ser anual ou trimestral, como o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, sendo paga, também, nos mesmos prazos. A base de cálculo da contribuição é o resultado do trimestre ou do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2o da Lei n. 7.689/88), com os ajustes determinados pela legislação. Daí falar-se em “resultado ajustado”. Não há que se confundir o resultado ajustado, tributado a título de contribuição sobre o lucro líquido, com o lucro real, tributado pelo Imposto de Renda. O que difere é justamente que as deduções e compensações admissíveis para a apuração de um não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do outro.” (PAULSEN, 2020, p. 696)

Na forma anual, a empresa recolhe os devidos valores com base em uma estimativa mensal por meio do faturamento do período, conforme os percentuais de cada atividade, aplicando-se a alíquota do IRPJ e CSLL. Sua vantagem é gerar balancetes mensais, diminuindo ou cessando o valor a ser pago se o Lucro Real for realmente inferior do que a base presumida.

Na modalidade trimestral, conforme a operação na empresa, o prejuízo de um período de apuração não poderá ser utilizado por completo para a compensação do intervalo subsequente. O IRPJ e o CSLL são calculados segundo o balanço apurado no final de cada semestre, logo, o lucro do semestre não é somado ao prejuízo fiscal dos períodos anteriores, mesmo que esteja inserido no mesmo ano-calendário a etapa seguinte. A solução é a compensação de até 30% desse dispêndio nas próximas fases.

Com relação ao lucro real, sabe-se que há uma alíquota padrão de 15% sobre ele, e também existe uma alíquota de 10% em cima do lucro real para valores acima de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), o dispositivo que fundamenta a aplicação desta percentagem encontra-se previsto no artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96. Com isso, muitas pessoas jurídicas possuem uma taxa de 25% que são atribuídas a elas em cima do rendimento que a mesma possuiu durante o mês.

“A alíquota padrão é de 15% sobre o lucro real. Há, ainda, um adicional de 10% sobre o montante do lucro real que superar, no mês, R\$ 20.000,00, conforme o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96. Desse modo, acaba ficando em 25% para grande parte das pessoas jurídicas.” (PAULSEN, 2020, p. 583)

A utilização do lucro real é mais rigorosa, pois envolve uma forma mais detalhada da parte contábil da empresa. Dessa forma, deve-se saber que há diferença entre lucro real e lucro líquido, esses conceitos não podem ser confundidos por abordas de aspectos distintos na área financeira.

“A tributação pelo lucro real pressupõe maiores rigores formais para a apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, mediante consideração das suas receitas e das deduções cabíveis. Apura-se efetivamente o lucro ocorrido, calculando-se sobre ele o montante devido a título de IRPJ. Não há que se confundir o lucro líquido – que é o lucro contábil – com o lucro real. O que difere é que as deduções e compensações admissíveis para a apuração do lucro líquido não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ou seja, do lucro real. Assim, obtido o lucro líquido, fazem-se as adequações necessárias (adições, exclusões e compensações) para a apuração do lucro real. (PAULSEN, 2020, p. 582 e 583)

No que tange a compensação de prejuízos quando se faz os cálculos da apuração daquele período, tem que conhecimento se existe uma legislação que ratifica expressamente, porque há algumas previsões legais que autoriza a compensação de prejuízos na base de cálculo do IRPJ e CSL.

“A compensação de prejuízos entre períodos de apuração, ou seja, do prejuízo de um trimestre ou ano, com o lucro do período subsequente, depende de previsão legal que a autorize expressamente. O arts. 42 da Lei n. 8.981/95 e 15 da Lei n. 9.065 autorizaram a compensação de prejuízos para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL (contribuição de seguridade que também incide sobre o lucro) até o limite de trinta por cento das suas bases de cálculo, ou seja, do lucro real e do lucro líquido, respectivamente. E não há um direito constitucional à compensação plena dos prejuízos. Essa questão foi objeto do Tema 117 de Repercussão Geral, tendo o seu mérito julgado pelo Tribunal Pleno do STF no RE 591.340, em junho de 2019, que fixou a seguinte tese: ‘É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSL.’” (PAULSEN, 2020, p. 583)

“A compensação de base de cálculo negativa (prejuízo apurado no ano anterior) é questão legal. Não há que se falar em comunicação automática de exercícios. Esta, quando admitida, constitui medida de política tributária estabelecida por lei, visando minimizar os efeitos da carga tributária. O STF, inclusive, tem posição firmada no sentido da constitucionalidade de leis que limitaram a compensação de prejuízos passados. Inexiste, assim, direito constitucional à dedução de prejuízos de períodos anteriores, considerada tal autorização, quando existente, como uma liberalidade do legislador, como verdadeiro benefício fiscal.

O STJ reconheceu o direito das empresas de não pagarem CSL sobre o chamado lucro inflacionário, que não corresponda a acréscimo patrimonial propriamente, mas a mera atualização monetária das demonstrações financeiras.” (PAULSEN, 2020, p. 697)

Somente as empresas que fazem apuração de IRPJ e CSLL pelo Lucro Real que podem fazer a compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. O STF julgou um litígio instaurado no Recurso Extraordinário nº 591.340, com repercussão geral, e declarou constitucional a trava de 30% para a compensação, ou seja, é lícito ao contribuinte compensar prejuízos fiscais de IRPJ e CSLL e bases negativas de CSLL com montante de tributo a pagar até a porcentagem de 30% do lucro.

4.3 LUCRO ARBITRADO

O Lucro Arbitrado é posto pelo fisco propriamente ao contribuinte quando a empresa afasta de cumprir suas obrigações acessórias correlato ao Lucro Real ou Presumido. Não é uma estratégia nem um pouco viável a qualquer negócio.

4.4 SIMPLES NACIONAL

É um modelo de tributação simplificada previsto na Lei Complementar nº 123/2006 admissível somente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Com esse método, é legítimo recolher apenas uma guia de arrecadação os seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS.

Ao contrário de recolher diversos impostos e contribuições, as empresas podem decidir por essa modalidade e farão mensalmente um único pagamento, calculando mediante a aplicação de um percentual progressivo sobre sua receita bruta. Dessa forma, espera-se que esse recolhimento seja menor do que a soma de tudo que teria que ser pago. Por outro lado, para que essa opção de sistema seja eficaz, é essencial que a sua folha de pagamento seja baixa para que não sofra prejuízos.

Sendo assim, pode-se definir o Simples Nacional como “um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País.” (ALEXANDRE, 2016, p. 622)

Nessa modalidade, é imprescindível uma boa gestão financeira e planejamento tributário para analisar a integralidade de todos os tributos e taxas que recaem sobre o funcionamento da empresa, observando se há redução concreta da carga tributária. Pois, tem que verificar que a redução de alguns tributos pode acarretar na diminuição de outros também, ou se ao menos é compensável.

Consoante ao princípio da isonomia tributária que confere tratamento desigual aos sujeitos passivos que esteja em situação de desigualdade, as microempresas e empresas de pequeno porte tem justificativa por tal proteção tendo em vista que elas são responsáveis pela geração da maioria dos empregos no país, sendo assim, o legislador constituinte incluiu a seguinte regra na Constituição Federal:

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

Por conseguinte, também foi inserido um parágrafo único do artigo 146 da CF/88 autorizando uma lei complementar que transmitisse as normas gerais de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Com isso, o Simples Nacional cumpriria as seguintes determinações nos seus incisos:

- a) adesão opcional para o contribuinte;
- b) possibilidade de estabelecimento de condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
- c) recolhimento unificado e centralizado, com imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, sendo vedada qualquer retenção ou condicionamento;
- d) possibilidade de compartilhamento entre os entes federados do sistema de arrecadação, fiscalização e cobrança, com adoção de cadastro nacional único de contribuintes.

A adesão a esse regime simplificado de tributação, inclui os seguintes impostos e tributos:

- I. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- II. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- III. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- IV. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- V. Contribuição para o PIS/Pasep;
- VI. Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação dos seguintes serviços:

- a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
 - b) serviço de vigilância, limpeza ou conservação;
 - c) serviços advocatícios.
- VII. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- VIII. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Para que haja a adesão ao Simples Nacional, algumas condições devem ser observadas para que a empresa se encaixe nessa modalidade de regime tributário:

- Micro e pequenas empresas (ME) e Empresas de pequeno porte (EPP);
- Não possuir outra empresa no quadro societário: apenas pessoas físicas podem ser sócias;
- Não ser sócia de outra empresa: o CNPJ não pode participar do capital social de outra pessoa jurídica;
- Caso os sócios possuam outras empresas, a soma do faturamento de todas elas não pode ultrapassar o limite de 4,8 milhões de faturamento;
- Não ser uma sociedade por ações (S/A);
- Não possuir sócios que morem no exterior;
- Não possuir débitos com a Receita Federal, Estadual, Municipal e/ou Previdência;
- Empresas com atividades permitidas em um dos anexos;
- Não possuir débitos em aberto (aqueles sem negociação/parcelamento) com o Governo.

5. ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal é uma maneira de planejamento tributário no qual há previsão em dispositivos legais ou existente em lacunas da própria lei que permite que o contribuinte tenha economia no pagamento de tributos. Um exemplo de elisão fiscal que decorre de uma norma é a Lei 11.196/2005 que diz respeito a Incentivos à Inovação Tecnológica.

“A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa.” (ALEXANDE, 2016, p. 269)

Por outro lado, quando há brechas no ordenamento jurídico, é uma questão interpretativa em que o contribuinte pode optar por formas que a lei não proíbe para impedir a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, acarreta em menor encargo tributário. Exemplifica-se no caso que a empresa muda o endereço de sua sede para pagar uma alíquota menor de Imposto Sobre Serviço (ISS) conforme o município ou quando os sócios são pagos com a divisão dos lucros e não com pró-labore ou programas de incentivo cultural.

“Tem-se afirmado, em sede doutrinária, que a elisão fiscal ocorre antes da concretização do fato gerador, uma vez que seria impossível evitar ou diminuir o ônus de uma incidência tributária já verificada no mundo dos fatos. O raciocínio, entretanto, comporta exceções. A título de exemplo, o momento da elaboração da declaração do imposto de renda das pessoas físicas (ano-exercício) é posterior ao fato gerador do tributo (ano-calendário); ainda assim é possível fazer que a incidência tributária seja menos onerosa, escolhendo o modelo de declaração mais favorável para cada caso concreto (completa ou simplificada).

Explique-se melhor o exemplo. Ao elaborar a declaração do IRPF, o contribuinte pode optar entre dois modelos de declaração. No modelo completo, pode abater dos rendimentos tributáveis determinadas despesas (educação, saúde, previdência, dependentes etc.). No modelo simplificado, o contribuinte troca todas as deduções que lhe seriam cabíveis no modelo completo por uma dedução-padrão de 20% (vinte por cento) até determinado limite. Assim, se um declarante possui quarenta mil reais de rendimentos tributáveis e a soma de suas deduções é de seis mil reais, aconselha-se que opte pela declaração simplificada, pois neste modelo lhe é lícito o abatimento de oito mil reais (20% dos rendimentos tributáveis), o que terá por consequência uma tributação menos onerosa. Agindo assim, tal contribuinte estará fazendo elisão fiscal (conduta lícita) posterior à ocorrência do fato gerador.

O exemplo proposto é excepcional, pois a regra é que a conduta elisiva se verifique antes da ocorrência do fato gerador do tributo.” (ALEXANDRE, 2016, p. 269)

É importante frisar a diferença do referido termo com elusão fiscal, pois este se utiliza de atos da elisão fiscal, mas que gera uma operação abusiva. Nessa circunstância, tem-se como paradigma na ocasião em quem duas empresas simulam uma fusão, para posteriormente desassociarem, repartindo o capital, ao contrário de realizar uma compra e venda de empreendimento.

“Existem casos em que o comportamento do contribuinte não é, a rigor, ilícito, mas adota um formato artificioso, atípico para o ato que está sendo praticado, tendo por consequência a isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. Alguns denominam esta última hipótese de elusão fiscal; outros, de elisão ineficaz (pois possibilitaria que o fisco, descobrindo a simulação, lançasse o tributo devido).” (ALEXANDRE, 2016, p. 268)

“Nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (elisão ineficaz ou elisão abusiva), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação.” (ALEXANDRE, 2016, p. 269)

Para a realização da elisão fiscal, é necessário a contratação de um bom gestor que analise os fatores econômicos da empresa de forma imparcial e que indique as melhores soluções na área contábil e jurídica.

Ricardo Torres, em sua obra Planejamento Tributário, ressalta que no direito comparado há dois testes para averiguar a elisão abusiva, são eles: o teste do propósito negocial (a finalidade de obtenção de economia no tributo produzir efeitos contra o Fisco) e o teste da proporcionalidade (escolha da forma jurídica inadequada que resulte vantagem não prevista em lei). A elisão ilícita pode ser efetuada a partir de conceitos jurídicos abertos ou indeterminado no qual se utiliza desse artifício para manobrar formas lícitas, mas que resulte em um abuso de direito. Importante salientar que fraude à lei é elisão abusiva e fraude *contra legem* é evasão ilícita. (TORRES, 2013)

Podemos encontrar norma “antielisivas” no ordenamento jurídico brasileiro no parágrafo único artigo 116 do Código Tributário Nacional, CTN, que diz: “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”. Nesse sentido, Ricardo Torres diseca esse trecho e traz algumas considerações importantes a serem observadas que destacarei em alguns pontos (TORRES, 2013, p. 45 a 52):

- A Autoridade Administrativa é a Administração fazendária que é responsável pelos lançamentos fiscais;

- A legislação é a única que combate à elisão fiscal abusiva;
- O ônus da prova é da autoridade administrativa;
- Não compete ao Poder Judiciário desconsiderar ato ou negócio jurídico;
- Ao Judiciário cabe a requalificação, isto é, atribuir um conceito diverso ao fato praticado pelo contribuinte que obteve resultados abusivos;
- A dissimulação pode ter sentido de: instrumento de simulação ou componente da elisão (refere-se à hipótese de incidência ou ao fato gerador abstrato);
- Para ocorrer a hipótese de incidência da norma autorizada da desconsideração, é imprescindível: a) que exista definição legal desse fato gerador já tipicamente caracterizado; b) ocorrência material, mesmo que dissimulante;
- A fiscalização é um procedimento administrativo federal, estadual e municipal;

O capítulo IV do CTN dispõe sobre os meios de interpretação e integração da legislação tributária, o artigo 108 desse código discorre que:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Sendo assim, mesmo que uma das formas de integração da norma jurídica seja o uso de analogia, pelas palavras de Ricardo Torres, esse mecanismo dá ensejo à prática de uma elisão abusiva, pois se manuseia esse método como uma interpretação bem contraditórias para benefício próprio por parte do contribuinte. O Supremo Tribunal Federal, STF, faz uso da interpretação conforme a Constituição para evitar que os sentidos da lei se extrapolem ao descrito na norma.

Pode-se resumir a análise desses dois artigos supracitados da seguinte forma:

“A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre *intention facti* e *intention juris*, o que a característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de

incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil. A nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao artigo 108, parágrafo 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária. A regra antielisiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o procedimento administrativo tributário.” (TORRES, 2013, p. 55)

Um outro artigo que merece destaque como sendo uma norma especial antielisiva do Imposto de Renda é o 43, §1º do CTN. Traz a seguinte redação: “§ 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”. Para completa-la, o §2º traz o texto: “§ 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”.

Sendo assim, é possível perquirir que há o princípio da transparência fiscal que garante, de qualquer forma, a “incidência do imposto de renda das empresas residentes relativos ao lucro obtido por suas controladas e consolidadas no estrangeiro” (TORRES, 2013, p. 61).

6. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento tributário é um meio lícito de sintetizar a carga tributária imposta pelo Estado à pessoa jurídica. Em um país sobrecarregado de tributos, como o Brasil, é fundamental estudar estratégias financeiras que identificam ocasiões favoráveis que reduzem os custos e promove rendimentos. É responsabilidade do administrador financeiro realizar a programação e compreender as limitações legislativas.

Realizar um projeto a longo prazo é analisar as possibilidades de incidência tributária em sua totalidade, considerando os procedimentos operacionais aplicáveis na empresa. Objetiva-se um progresso não necessariamente imediato, mas sim gradativo e futuro. Há necessidade de ter um planejamento bem formulado e, principalmente, executá-lo conforme delineado.

O planejamento tributário pode ser realizado de forma legal, denominado elisão fiscal, ou de maneira ilegal que é designado como sonegação fiscal, no qual ocorre a evasão monetária para os cofres públicos.

6.1 RENEGOCIAÇÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

Em um país onde a carga tributária na parte empresarial é um encargo exorbitante, muitas empresas contraem dívidas com o Fisco e o acúmulo de débitos tende a ficar mais alto com o acréscimo de multas e juros. Considerando essa situação, o Governo Federal realiza alguns programas com o intuito dos negócios ficarem com as obrigações fiscais liquidadas.

Atualmente, alguns meios existentes para quitar os débitos contraídos com o fisco são os planos de “renegociações” no qual empresas podem ajustar suas dívidas. Tais programas são REFIS, PAES e PAEX. Os conceitos a seguir são extraídos do próprio site do governo federal.

O REFIS é um programa de recuperação fiscal que consiste em um regime operacional parcelado de débitos fiscais proposto às pessoas jurídicas com dívidas perante a Secretaria da Receita Federal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o Instituto Nacional do Seguro Social. Foi instituído pela Lei nº 9.964/2000 destinado a promover a regularização desses créditos constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos com prazo até 29 de fevereiro de 2000.

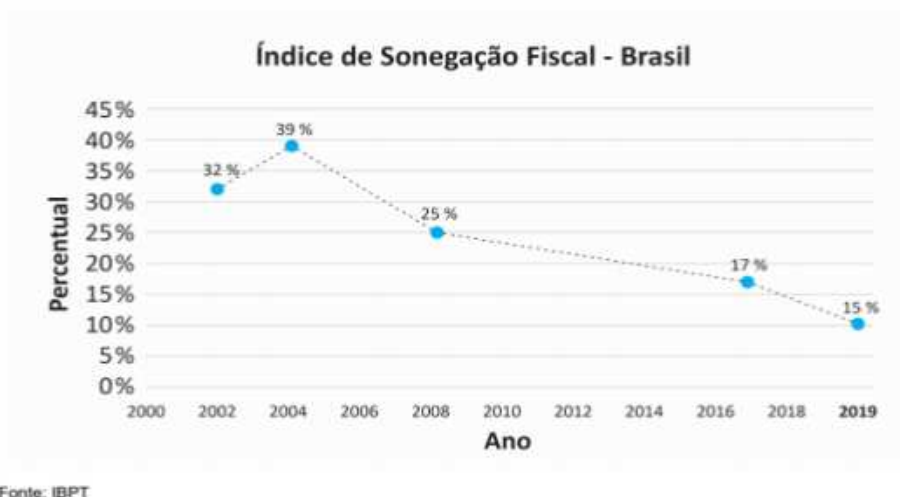
É uma opção a pessoa jurídica que fará jus a um regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais. O parcelamento pode ser feito em até sessenta parcelas mensais sucessivas com incidência de juros da TJLP (taxa de juros a longo prazo).

O REFIS foi um método utilizado no ano de 2000, mas como nem todos aderem a esse programa, existiu novas versões dele tal qual o PAES e o PAEX. Atualmente, o REFIS incentiva descontos e condições vantajosas para as empresas quitarem seus débitos fiscais, com descontos de até 100% em multas e juros.

6.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO *VERSUS* EVASÃO FISCAL

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, IBPT, a sonegação fiscal vem diminuindo ao longo dos anos graças a organização financeira das empresas. Logo abaixo será constado dados apresentados por esse instituto juntamente com a amostra de tabelas e gráficos ilustrativos de fonte própria e, também, da Receita Federal:

- O faturamento não declarado chega a ser cerca de R\$2,33 trilhões/ano;
- Tributos sonegados pelas empresas somam R\$417 bilhões/ano;
- Os responsáveis pela queda da sonegação são: obrigações acessórias eletrônicas, cruzamento de informações, retenção de tributos e fiscalização mais efetiva;
- Os impostos mais sonegados são: ICMS, IR e CSLL;
- Os índices de sonegação representam: 47% das empresas de pequeno porte, 31% das empresas de médio porte e 16% das grandes empresas;
- A sonegação de tributos federais é mais encontrada no setor industrial, seguido pelas empresas financeiras, prestadoras de serviço e comércio.
- As empresas de serviços financeiros apresentam indícios de aumento na sonegação de tributos federais de 252,3% entre 2018 e 2019;



- Apesar da diminuição da sonegação fiscal no Brasil graças ao aumento da fiscalização, o índice em 2019 corresponde a 15% da arrecadação tributária.



Fonte: Receita Federal do Brasil e IBPT

- A quantidade de autos de infração emitidos pela Receita Federal contra as pessoas jurídicas entre os anos de 2018 e 2019 aumentou 145,6%.

Tributos	Brasil 2018		Brasil 2019		% 2018 - 2019	
	Qtd	R\$	Qtd	R\$	Qtd	R\$
ICMS	244.032	94.715.123.654	192.035	69.555.220.541	-21,31	-26,56
Total	244.032	94.715.123.654	192.035	69.555.220.541	-21,31	-26,56

Fonte: IBPT e SEFAZ dos estados

- Por atividade econômica, a sonegação de ICMS é maior no setor do comércio, seguido das empresas industriais e das prestadoras de serviço.
- Verifica-se que a quantidade de autos de infrações lavrados diminuiu em 2019 em relação a 2018.

Autos Infração ICMS 2019	Qtde	Valor	% Qtde	% Valor
Agricultura, pecuária	2.247	R\$ 542.530.720	1,17	0,78
Indústria	72.949	R\$ 25.165.078.792	37,99	36,18
Infraestrutura	2.571	R\$ 2.928.274.785	1,34	4,21
Comércio	85.935	R\$ 32.593.576.346	44,75	46,86
Serviços	28.333	R\$ 8.325.759.899	14,75	11,97
Total	192.035	R\$ 69.555.220.541	100	100,00

Fonte: IBPT e SEFAZ dos estados

- Em relação a atividade econômica, no ano de 2019 o Comércio obteve mais autos de infrações de ICMS, seguido da Indústria.

Tributos	Total 2019		Participação
	Qtd	R\$	%
IRPJ	2.440	76.580.949.055	40,22%
CSLL	1.999	33.731.690.830	17,71%
COFINS	1.892	25.779.555.872	13,54%
IRRF	417	10.671.969.924	5,60%
Contribuição Previdenciária	2.858	16.876.185.083	8,86%
IPI	606	10.616.448.608	5,58%
Cide remessa exterior	46	225.666.225	0,12%
PIS	1.892	5.252.570.357	2,76%
Outras multas adm	605	4.597.595.020	2,41%
IOF	283	1.390.549.625	0,73%
Multas previdenciárias	209	342.118.888	0,18%
Pasep	197	1.150.604.165	0,60%
Simples Nacional	966	166.874.402	0,09%
ITR	5	10.947.655	0,01%
Outros tributos	16.209	3.033.184.639	1,59%
Total	30.624	190.426.910.348	100,00%

Fonte: Receita Federal do Brasil e IBPT

- Na tabela, percebe-se que o tributo mais sonegado no país pelas empresas é o IRPJ representado cerca de 40% dos valores em auto de infrações, seguido pelo CSLL e COFINS.

Analisando todas as informações acima apresentadas, nota-se que o trabalho da Receita Federal brasileira está sendo cada vez mais eficaz. Como as obrigações tributárias podem parecer um pouco complexas para o contribuinte, é possível que ele se equivoque em alguns lançamentos ou até mesmo faça errado de propósito, logo, propicia inconsistências fiscais e cruzamento de dados contraditórios que geram casos suspeitos a serem analisados pela Receita.

A metodologia utilizada para fiscalizar os contribuintes tem sido optar por encontrar condutas ilícitas empreendidas por pessoas jurídicas de grande e médio porte e pessoas físicas que possuem patrimônio ou renda bem proeminente. Um dos primordiais procedimentos de reconhecimento de inconsistência é a diferença entre a receita bruta declarada e o valor dos documentos fiscais emitidos pela empresa.

6.3 TIPOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário independe do tamanho e das dimensões financeiras da empresa, o que se preza é não desperdiçar recursos em tributos que não seriam necessários ou em alíquotas desproporcionais.

Sabendo disso, a Treasy (solução de Planejamento e Controladoria) criou um e-book ensinando passo a passo com as empresas podem se portar através de seus métodos de planejamento tributário. Nesse guia existem alguns tipos de tipos de planejamento tributário: estratégico, operacional, tático preventivo, corretivo e especial. Cada tipo de empresa pode ser adotado uma forma de planejamento diferente, para que possasse saber qual a estratégia que deverá ser adotada e realizada é necessária ter conhecimento de como a empresa funciona devidamente em cada um dos setores. Tal como um médico tem que entender toda a funcionalidade do corpo humano para entender o que o paciente possui, o gestor/administrador deve conhecer a empresa por completo, pois o planejamento tributário é a solução para o problema existente ou que possa a vir a existir.

6.3.1 ESTRATÉGICO

No planejamento estratégico é definido quais serão as deliberações adotadas, pensando nos benefícios que a empresa terá no futuro, logicamente este tipo de método tem seus procedimentos voltados ao ganho a longo prazo.

Tem como escopo projetar qual será o futuro do negócio, auxiliando os administradores e os trabalhadores da empresa qual será o alvo em que eles deverão chegar, atualizando no momento da adoção deste planejamento a perspectiva, as tarefas, e princípios da pessoa jurídica.

Como já foi dito, este tipo de organização tem um período de 5 a 10 anos para ser concluído com eficácia. Por esse motivo, ele deve ser atualizado com bastante frequência, sempre analisando o mercado interno e externo para que se tenha uma maior ideia do que pode ser realizado para aumentar ainda mais os ganhos da empresa. Deve ser dito que algumas características da PJ serão modificadas, com isso, quem deverá realizar estas mudanças são realizadas pelos presidentes, ou proprietários ou a diretoria.

Por fim, para que se tenha um planejamento bem feito e estruturado é necessário analisar alguns aspectos que são de suma importância para a sua realização, sendo elas: qual a função de cada pessoa dentro da empresa; onde a empresa se encontra e onde quer

chegar e quais são os princípios dentro da PJ. E para que isso se adeque ainda mais, é indispensável a análise da localização da mesma, qual o capital e qual o ramo empresarial.

6.3.2 OPERACIONAL

O planejamento operacional se utiliza dos métodos previstos na lei dentro de um negócio, tendo como objetivo a execução completa das obrigações fiscais. Este tipo de procedimento satisfaz as normas vigentes, incluindo o pagamento dos tributos que são cobrados e a correta escrituração da empresa. Este modelo visa o pagamento antecipado dos tributos para que se tenha uma verdadeira redução dos mesmos.

Neste planejamento, ocorre o inverso do anterior, enquanto no estratégico o prazo para ocorrer uma verdadeira redução exigia um prazo de 5 a 10 anos, neste é elaborado um plano de 3 a 6 meses que serão definidos todos os métodos que deverão ser realizados, de maneira a alcançar os propósitos determinados. Devendo todos serem cumpridos dentro do prazo estabelecido.

Assim sendo, são enumeradas quais serão as obrigações de cada pessoa envolvida na empresa, bem como as atividades desempenhadas e quais os meios que podem ser utilizados.

Com isso, o planejamento tributário do tipo operacional precisa ter todos os instrumentos necessários para a devida implementação e realização, almejando uma redução dos tributos e um aumento considerável do lucro da pessoa jurídica.

6.3.3 TÁTICO

Este tipo de planejamento encontra-se no meio termo entre o operacional e o estratégico, pelo motivo dele ser de médio prazo. Para a sua devida execução, é elaborado um plano que irá durar em média de 1 a 3 anos.

Ele irá manter o ponto de vista global que é presente no estratégico, porém, no caso do tático, será voltado para áreas determinadas dentro da empresa. Ou seja, enquanto o estratégico tem um projeto que engloba toda a pessoa jurídica e qual o ponto em que devem chegar, o tático dará para cada setor um objetivo que deverá ser cumprido, devendo todos desejar chegar naquela posição, propondo metas para cada um, aumentando bastante o alcance das propostas do planejamento tributário.

É preciso ser dito que o planejamento tático faz uma junção entre o estratégico e o operacional. Por conseguinte, é neste tipo de organização que ocorrerá a atualização

periódica das metas e objetivos para que cada área da empresa sempre esteja inteirada dos acontecimentos para que todos possam saber como está a progressão nos objetivos gerais da empresa.

6.3.4 PREVENTIVO

Atualmente muitas pessoas jurídicas escolhem de forma equivocada os regimes tributários, não sendo condizente com a realidade dos negócios que são empreendidos. Pagar tributos que não deveriam ter sido pagos e calculá-los de forma indevida, é a vivência de muitas empresas no país, com isso o desperdício de capital que poderia ser destinado a outras áreas da empresa é astronômico.

O planejamento tributário do tipo preventivo trata-se de uma análise que é realizada antes do fato gerador ocorrer. Outrossim, para que não ocorra situações de gastos excessivos, tais como os exemplos citados acima, será dado para a pessoa jurídica as ferramentas ideias para melhorar a competitividade e ajudar a alavancar o negócio da empresa.

6.3.5 CORRETIVO

Ao contrário do que acontece com o planejamento tributário preventivo, o corretivo entra em ação quando se detecta alguma anormalidade na empresa, devendo ser analisado quais serão as estratégias adotadas para corrigir devidamente os erros que foram cometidos.

Este tipo de plano é utilizado como uma forma de reduzir qualquer tipo de demonstração ao fisco, porém, devendo ser empregado como um método para recuperar os capitais que foi perdido, de maneira que os créditos fiscais não venham a ser cobrados indevidamente.

6.3.6 ESPECIAL

Diferente de todos os outros tipos de planejamento tributário, o especial é utilizado em situações específicas em que ocorrerá um grande impacto na economia da empresa, devendo ter uma análise bem detalhada do que pode vim a acontecer, tanto os pontos negativos quanto os pontos positivos devem ser verificados com bastante cuidado.

Como por exemplo: a abertura de filiais ou lançamento de um produto novo.

Estes tipos de acontecimentos são ocorridos que podem levar a empresa tanto para um patamar de capital gigantesco, quanto pode leva-la a uma recuperação judicial.

Por isso este tipo de planejamento tributário é de grande importância, pois é a partir dele que os riscos serão analisados e os proprietários, ou sócios, ou a diretoria tomaram a decisão de prosseguir com o plano ou suspender a ideia para que num futuro próximo eles possam realizar o que estava sendo pretendido.

7. CONCLUSÃO

É notória a percepção de que ter um empreendimento na atualidade não é nada fácil. Fundamental se faz o estudo do cenário econômico onde ficará localizado o empreendimento. Não depende somente do tipo de atividade econômica que será exercida, mas também a quantidade de funcionários, o foco da empresa e o controle perante as despesas que serão realizadas.

Para que isso ocorra de forma correta, é necessário a existência de uma boa gestão financeira praticada por uma pessoa com um vasto conhecimento e domínio das questões empresariais, contábeis e fiscais. Pois, o que será averiguado é a forma mais vantajosa do funcionamento da empresa que possa gerar bons frutos econômicos para os sócios.

Apesar de não ser levado tanta em consideração, os pequenos empreendimentos são os maiores responsáveis por geração de emprego no país. Os métodos que grandes empresas adotam para a economia de despesas com o auxílio de excelentes gestores, também tem que estar ao alcance os donos dos pequenos comércios para que eles possam ter prosperidade no seu ofício.

É de suma importância que todo cidadão possua em mente quais são os seus deveres e direitos perante a entidade federativa e a sociedade. É dever do cidadão contribuir com impostos e é seu direito exigir do Estado uma boa gerência desse dinheiro em prol da comunidade nacional.

Um país não se constrói sozinho, mas sim com o auxílio de todos, por isso, a necessidade de consciência fiscal como cerne da questão de não desprezar o real fundamento do imposto. Não é para bancar despesas exageradas e sem razão, muito menos bancar a desonestidade de corrupção espalhada no território. Mas sim para gerar uma qualidade de vida boa que todo cidadão brasileiro tem por direito assegurado na Constituição Federal.

Não é porque funcionários do Estado são corruptos que os contribuintes têm que ser também. Isso não os dá o direito de usar artifícios ilícitos para não cumprir com seus deveres. É o que acontece, legitimam a prática de evasão fiscal como não sustentar um país corrupto com uma margem de tributos sobrecarregados. Nesse cenário que aparece crimes contra a ordem tributária como a lavagem de direito, destinação monetária a paraísos fiscais. Muita concentração de renda é destinada a outras finalidades.

É nessa circunstância que o planejamento tributário, ou melhor, elisão fiscal, surge como uma ferramenta de combate a evasão fiscal na nação. Não é preciso disponibilizar os recursos financeiros das empresas para meios ilícitos, ter que sofrer penalidades por parte do Fisco. Mas sim saber gerir o negócio de forma a encontrar maneiras benéficas de fazer o orçamento e produzir lucro.

O planejamento tributário não vai analisar somente a direção mais precisa para um regime de tributação, mas fará uma administração toda a parte operacional, financeira e burocrática da empresa será mais simplificada e clara de ser seguida.

Por tanto, essa ação não deve ser somente feita pelo cidadão, mas sim uma via de mão dupla havendo a reciprocidade entre o contribuinte e o Estado Fiscal. Visto que quando os indivíduos atentarem que os recursos que ele destinou para o pagamento de tributos está sendo efetuado de forma justa, legal e correta. Sendo assim, ninguém será sobrecarregado, pois existirá um equilíbrio entre ambas as partes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10^a ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

B. DE PAULA, Gilles. Treasy. Planejamento tributário: aprenda o que é, vantagens e como fazer na sua empresa [Modelo], 2019. Disponível em: <<https://www.treasy.com.br/blog/planejamento-tributario/>>. Acesso em: 10 de abril 2021.

B. DE PAULA, Gilles. Treasy. Planejamento Estratégico, Tático e Operacional. Disponível em: <<https://www.treasy.com.br/blog/planejamento-estrategico-tatico-e-operacional/>>. Acesso em 10 de abril de 2021.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas, Brasília, DF, nov 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm>. Acesso em: 2 mar 2021.

BRASIL. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965., Brasília, DF, jul 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm>. Acesso em: 3 abril 2021.

BRASIL. 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, Brasília, DF, out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 2 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações, Brasília, DF, dez 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 2 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, Brasília, DF, dez 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 16 de abril 2021.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências, Brasília, DF, jan 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm>. Acesso em: 2 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 9.249, 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, Brasília, DF, dez 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: 6 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências, Brasília, DF, dez 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 5 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências, Brasília, DF, dez 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 16 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências, Brasília, DF, mar 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm>. Acesso em: 5 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994., Brasília, DF, abr 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm>. Acesso em: 17 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil, Brasília, DF, jan2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm> Acesso em: 1º maio 2021.

BRASIL. Decreto nº 5.015, de 12 de março de 2004. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, Brasília, DF, mar 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5015.htm>. Acesso em: 15 abril 2021.

BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital, Brasília, DF, nov 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em: 18 abril 2021.

BRASIL. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT e revoga as Leis no 9.317/96 e 9.841/99, Brasília, DF, dez 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 6 abril 2021.

BRASIL. Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66, Brasília, DF, dez 2009. Acesso em: 3 abril 2021.

CAMINHOTO, Rita Diniz. A livre iniciativa e a autonomia privada no direito tributário: elisão e evasão fiscais e planejamento tributário versus art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, 2015.

Disponível em:

<<https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/164/pdf>>

CAPONE, Rodrigo Senne; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. Planejamento Tributário Internacional: *Double Irish Arrangement*.

Disponível em:

<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08>>

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CONSELHO DA COMUNIDADE EUROPEIA. Directiva do Conselho de 10 de Junho de 1991. Relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais (91/308/CEE), Luxemburgo, jun 1991. Disponível em:

<[https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31991L0308&from=PT)

[content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31991L0308&from=PT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31991L0308&from=PT)>. Acesso em: 15 abril 2021.

DUHIGG, Charles; KOCIENIEWSKI, David. How Apple Sidesteps Billions in Taxes.

Disponível em:

<<https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>>

ESTADOS MEMBROS DO CONSELHO DA EUROPA E OS PAÍSES MEMBROS DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO (OCDE). Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal. Texto alterado pelas disposições constantes do Protocolo de alteração à Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal que entrou em vigor a 1 de junho de 2011, jun 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 5 maio 2021.

HADARA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Sonegação Fiscal das Empresas. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Disponível em: <<https://ibpt.com.br/sonogacao-fiscal-da-empresas/>>. Acesso em: 14 abril 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras. Disponível em: <<file:///D:/Arquivos%20do%20Usuario%20NAO%20APAGAR/Desktop/Material%20TCC/ESTUDO%20AUTOS%20DE%20INFRA%C3%87%C3%83O%20E%20SONEGA%C3%87%C3%83O%20FISCAL%20-%20IBPT.pdf>>. Acesso em: 14 de abril de 2021.

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Tese de doutoramento. Edições Almedina S.A. Gráfica Coimbra Ltda. Biblioteca Nacional de Portugal, Coimbra, 2012.

NASCIMENTO, Esdras Oliveira Costa Belleza do; FERREIRA, Celso Antonio Pires. A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito. Revista de Direito Tributário e Financeiro, 2016.

Disponível em:

<<https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1053/pdf>>

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. Orientações Gerais - Refis. Receita Federal - Ministério da Economia, 2000. Disponível em:

<<https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais/parcelamento-refis-2013-programa-de-recuperacao-fiscal-paginas-e-links/orientacoes-gerais-refis>>. Acesso em: 14 maio 2021.

RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, Brasília, DF, mar 2017.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>>. Acesso em: 10 maio 2021.

SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA. Prevenção à lavagem de dinheiro e combate ao financiamento do terrorismo. Gov.br. Disponível em:

<<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/prevencao-lavagem-dinheiro>>. Acesso em: 13 de maio 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Inteiro Teor do Acórdão. Recurso Extraordinário 591.340 São Paulo, Brasília, DF, 27 jun 2009. 1-75. Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342267030&ext=.pdf>>.

Acesso em: 05 de maio 2021.

TREASY. Planejamento Tributário: o guia completo para planejar e reduzir os custos tributários de sua empresa. Disponível em: <

<file:///D:/Arquivos%20do%20Usuario%20NAO%20APAGAR/Desktop/Material%20TCC/e-book.pdf>>. Acesso em 10 de abril de 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2013.