

Caio Camelo Cardoso

Danielle Lagares Assunção

Juliana Reis Veiga

Julio Cezar Sobrinho

Marcio Miller Borges e Silva

Nilson Ribeiro Viana Filho

Ricardo Vinicius Viana

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

- **Resumo**

O Planejamento Tributário nasceu no momento em que o Estado passou a ser mais devorador do que já era. O Planejamento Tributário é utilizado pelo contribuinte como um mecanismo de defesa dos ataques do fisco. Através do planejamento é possível organizar e otimizar recursos de forma a minimizar os custos com tributos. A elevação da carga tributária nos últimos anos tem forçado a competitividade das empresas. Esse artigo tem como objetivo comparar às formas de tributação que são aplicadas as pequenas empresas, a importância de analisar essas formas, onde se transforma em uma ferramenta para uma gestão de tributos e um planejamento bem feito e comparar essas formas de tributação: Simples, Lucro Presumido e Lucro Real. À medida em muda a forma de tributação, altera também o resultado da empresa. Nota-se que os métodos Simples e Lucro Presumido limitam a competitividade da empresa enquanto o Lucro Real permite sua continuidade. É questão de sobrevivência, pois com a economia cada vez mais globalizada e competitiva, com a face aos altos custos no país se as empresas não fizerem o Planejamento Tributário podem desaparecer. Este importante fato requer a participação e acompanhamento ativo do contador.

- **Abstrac**

The Planning Tax was born at the time the state has become more voracious than it was. The Planning Tax is used by the taxpayer as a defense mechanism of attacks by tax authorities. Through the planning you can organize and optimize resources in order to

minimize costs with taxes. The lifting of the tax burden in recent years has forced the competitiveness of enterprises. This article aims to compare the forms of taxation that are applied to small businesses, the importance of analyzing these forms, which turns into a tool for managing tax planning and a well done and compare these forms of taxation: Simple, Profit Profit and presumed Real. As changes in the form of taxation, also alter the outcome of the company. Note that the methods used Simple and presumed income limit the company's competitiveness as the Real Earnings allows its continuity. It is matter of survival, because with the economy becoming increasingly competitive and globalized, with the face of those high costs in the country if companies do not make the Tax Planning may disappear. This important fact requires the active participation and monitoring of the meter

- **Palavra-Chave:** Tributos, Planejamento Tributário, Competitividade, Globalização, Participação.

- **Introdução**

Em época de mercado competitivo e recessivo onde o aumento da concorrência entre as empresas nacionais é grande, o Planejamento Tributário assume um papel extremamente importante nas estratégias financeiras das empresas.

Quando se analisa de forma clara e objetiva, decide-se a partir de um planejamento, isto é, por meio de um projeto de previsão e realização, onde é o contador a figura em destaque no instante de implantar esse planejamento importantíssimo de gestão: O Planejamento Tributário.

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

(DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. Os Reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade. XVI, 2000, Goiânia.)

O Planejamento Tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais.

Quando se trata de Planejamento Tributário, busca-se através de uma ação do contador ou em conjunto com profissional da área jurídica promover menor impacto no fluxo de caixa da empresa.

Segundo GUERREIRO:

“...planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em ultima análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais onerosos do ponto de vista fiscal.”

(GUERREIRO, Rutnéa Nazário. Planejamento Tributário: Os limites de licitude. 1998, p.148.)

A finalidade do Planejamento Tributário:

- Evitar a incidência do tributo – nesse caso adotam-se procedimentos com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador;
- Reduzir o montante do tributo – as providencia serão no sentido de reduzir a base de cálculo ou alíquota do tributo;
- Retardar o pagamento do tributo – o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar o pagamento do tributo, sem ocorrência da multa.

Fonte; www.cosif.com.br/asp?=20040619elisao.

Tem se visto com muita freqüência artigos em jornais, de revistas e reportagens em jornais de televisão cujo tema é a carga tributária.

É comum se ver mídia fazendo referência e comparações com a carga tributária de outros países, e destacarem alguns produtos com a porcentagem de impostos que entram em seu valor venal.

Transportando essa matéria para o campo da gestão empresarial o planejamento tributário apresenta-se como uma ferramenta que permite a organização fiscal da entidade reduzindo a sua despesa tributária.

O efeito alcançado dá a empresa maior competitividade, pois reduz o percentual de tributos sobre faturamento, permitindo uma flexibilidade aos preços e elevando os lucros das organizações.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no primeiro semestre de 2008 a soma dos Tributos Federais, Estaduais e Municipais arrecadadas atingiu 37,27% do PIB (Produto Interno Bruto). O IBPT aponta um aumento de 1,24 ponto percentual da Carga Tributária Brasileira em relação ao mesmo período do ano anterior. Mesmo sem a cobrança da CPMF houve um aumento expressivo de Carga Tributária em

relação ao PIB neste primeiro semestre. Um dos principais motivos desta histórica arrecadação foi o aumento do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), que subiu de R\$ 3,66 bilhões para R\$ 9,67 bilhões em 2008.

Conforme revela o estudo feito pelo IBPT nos primeiros seis meses de 2008 foram arrecadados R\$ 515,36 bilhões de impostos sendo R\$ 355,43 bilhões de arrecadação Federal (68,97%), R\$ 134,27 Estadual (26,05) e R\$ 25,65 bilhões Municipal (4,98%) enquanto no mesmo período do ano de 2007 foram arrecadados R\$ 444,65 bilhões, sendo assim tivemos um aumento nominal de arrecadação de 70,71 bilhões em relação ao mesmo semestre de 2007, o aumento foi de 15,90%.

Segue abaixo gráfico apresentando os percentuais:

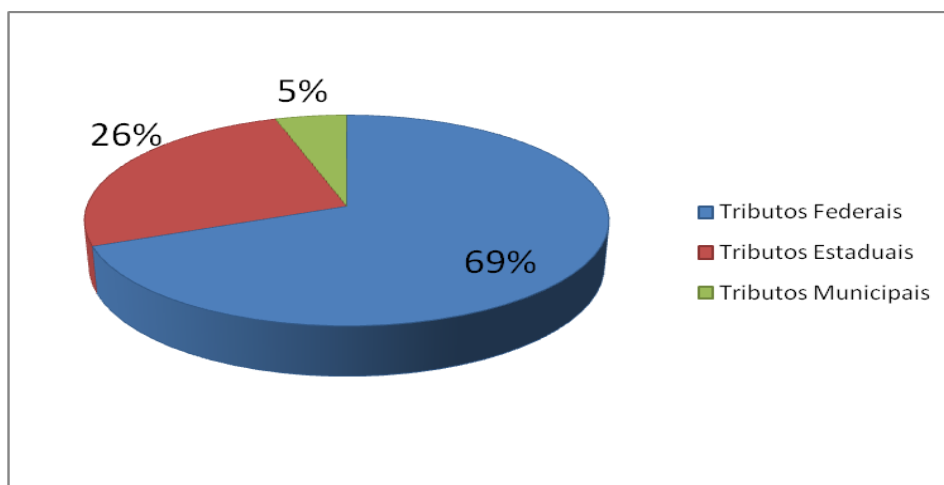


Fig 1: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 15/09/2008.

“Neste Cenário de alta tributação, cada brasileiro pagou em média, R\$ 2.717,93 de tributos no semestre, visto que a Carga Tributária Per Capita no período cresceu 12,46% (Nominal) e 4,70 % (Real). Se este caso persistir cada brasileiro pagará aproximadamente R\$ 5.580,00, até o fim do ano” prevê Gilberto Luiz do Amaral.

Fonte: www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13035&pagina=0

Temos de um lado as empresas que são compelidas a inserir nos preços os acréscimos da Carga Tributária, sendo esses tributos novos ou antigos. Com isto os preços são pressionados para cima. Do outro lado temos os contribuintes que têm sua renda disponível reduzida, o que diminui o seu poder de compra. As vendas neste caso são pressionadas para baixo. Assim forma-se um contexto adverso à competitividade e ao crescimento das empresas, pois a elevação dos preços e a redução do consumo exigem o enxugamento dos custos, redução das margens de lucros e inibição dos investimentos.

- **O Papel do Contador no Planejamento Tributário**

É muito importante estudar e se informar sobre o papel da Contabilidade para o desenvolvimento do Planejamento Tributário, uma vez que há necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos, visando encontrar mecanismos que lhes permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos, visto que hoje para os executivos é uma questão de sobrevivência.

Devido a economia estar cada vez mais globalizada os altos custos tributários existentes em nosso país, pode provocar a extinção de um bom número de empresas despreparadas para estes novos desafios.

O planejamento tributário assume um papel importantíssimo na estratégia financeira das empresas, ele representa uma valiosa ferramenta no âmbito empresarial, e o contador é a figura de destaque no instante de implementar esta ferramenta que busca um projeto de previsão das necessidades e realizações de forma clara e objetiva.

O contador é o profissional liberal que exerce trabalho de alcance social e econômico. É ele quem informa à sociedade quão bem ou mal, se certa entidade utiliza os recursos conferidos pelos sócios ou pelo povo, exercendo um papel de grande relevância na sociedade. A figura do contador é quem exerce papel fundamental no planejamento fiscal e tributário na gestão de negócios, acompanhando o empresário no seu dia a dia, prevendo problemas e oferecendo soluções, racionalizando procedimentos fiscais, fazendo economia em impostos, com base na análise da legislação tributária e no mercado. Devido ao mundo globalizado em que vivemos os mercados cada vez mais competitivos e o pesado ônus tributário que as empresas têm que suportar, faz com que a profissão do contador não fique restrita somente a um mero registrador de fatos e sim desenvolver técnicas de gerenciamento eficazes para preservar a continuidade do empreendimento. Procurando condutas lícitas para que a entidade possa estar pagando menos tributos.. O planejamento tributário existe para todas as esferas do poder legislativo, quer seja municipal, estadual ou federal, e a pergunta que se faz é: estão os contadores preparados adequadamente para efetuar o planejamento tributário? Estão procurando formas lícitas de pagar menos tributos? Estão preferindo aplicar opções legais mais simplificadas que lhes tiram maiores responsabilidades e competências? Tais questionamentos ocorrem porque a imperícia do contador na aplicação dos dispositivos legais sempre ocasionará prejuízo para seu cliente ou seu empregador, quer que seja pelo recolhimento a menor de tributo que ocasionará o pagamento de acréscimos legais, quer que seja pelo recolhimento a maior que provocará maior desembolso por parte das empresas. Ao acompanhar a legislação tributária e o mercado diuturnamente o contador pode prever

problemas, racionalizar custos e oferecer soluções eficazes de modo a evita-lhes o eterno adiamento.

- **Tributos**

“É toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito; instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Código Tributário Nacional – artigo 3º

Podemos definir que tributo é a ligação que existe entre o cidadão e o governo, já prevista na Lei, na qual determina que alguma coisa deverá ser paga ao governo.

Destacam-se no texto legal alguns fragmentos que merecem algumas considerações:

a) prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: pagamento obrigatório em dinheiro ou em algum bem que possa se transformar em dinheiro.

b) que não se constitua sanção de ato ilícito: que não seja uma multa por alguma infração à lei, exemplo: multa por excesso de velocidade não é tributo, é sanção.

c) instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: prevista na Lei e cobrada sobre alguma coisa que se possa avaliar, por exemplo, o Imposto de Renda Pessoa Física tributa o salário das pessoas que ganham acima de determinado valor; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) recai sobre a propriedade dos veículos, etc.

- **Classificação dos Tributos**

Em todas as esferas de governo encontram-se os diversos tributos que recaem sobre produtos e serviços e podem ser classificados em:

a) Impostos: Pagamento obrigatório e não depende de nenhuma prestação de serviço em favor do contribuinte, por exemplo: Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU), que tributa os imóveis do município sem uma contraprestação de serviço específica para esse imóvel.

b) Taxas: Pagamentos referentes à utilização de serviços públicos, tais como Coleta de lixo, limpeza pública, iluminação Pública, etc.

c) Contribuições de Melhoria: São cobradas quando o governa faz uma melhoria numa rua ou num bairro e isso trazem uma valorização para os imóveis; como quando a prefeitura asfalta uma determinada rua e todas as casas dessa rua são valorizadas, dessa forma o poder público pode cobrar uma contribuição graças a esse benefício.

Deve-se destacar que a Constituição Federal no artigo 149 faculta à União instituir outras contribuições.

- **Processo de Tributação**

Toda a atividade econômica que se pretender executar, de uma forma ou de outra será tributada como contribuinte o cidadão que paga o tributo, diretamente ao setor público como o Imposto de Renda, ou indiretamente, como quando compra uma mercadoria. Neste caso o tributo está calculado e embutido na nota fiscal emitida pelo comerciante do qual foi comprado o produto, este por sua vez recolhe valor dos tributos aos cofres públicos.

- **Formas de Tributação**

Para que se possa elaborar de maneira eficiente o planejamento tributário para uma empresa, é necessário saber quais os impostos e as contribuições que as empresas são obrigadas a recolher aos cofres públicos; conhecer as formas de tributação e ter o faturamento, ou seja, quanto a empresa vende por determinado período, seja mensal, semestral, ou anual, é o que se chama de receita bruta.

De acordo com o Decreto 3000 de 26 de março de 1999, as empresas podem optar por uma das três formas de tributação, a saber: Simples, Lucro Presumido e Lucro Real que vamos analisar a seguir. Entendemos que é muito importante a apuração correta dos tributos e o aproveitamento das brechas da lei para pagar menos impostos, ou seja utilizar um planejamento tributário eficientemente. Os impostos e as contribuições que estão sujeitas às atividades econômicas estão dispostos na próxima tabela:

TABELA 01 – Impostos e Contribuições Incidentes nas Atividades Econômicas

Tipo de Imposto ou Contribuição	Alíquota	Base de Cálculo
IRPJ – Imposto de Renda Jurídica	15%	Lucro
Adicional IRPJ (parte do lucro acima de R\$ 20.000,00)	10%	Lucro
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	9%	Lucro
PIS – Programa de Integração Social	0,65% 1,65%	Receita Bruta
COFINS – Contribuição para Seguridade Social	3,0% 7,6 %	Receita Bruta

ENCARGOS SOCIAIS – INSS – patronal, FGTS	35,3%	Folha de Pagamento
	36,3%	
	37,3%	
ENCARGOS SOCIAIS – INSS sobre a Retirada	20%	Pró Labore

- **Elisão e Evasão Fiscal**

Ultrapassando o estudo dos conceitos básicos necessários para o êxito de um bom planejamento tributário, é importante passar á análise da distinção entre evasão (sonegação) e elisão (Planejamento Tributário Lícito), vez que há uma sensível distinção entre ambos, que, não várias vezes, confundimos o planejamento tributário lícito com a sonegação criminosa.

O Planejamento Tributário se define como a atividade preventiva que estuda os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (Empresa, Instituição Financeira Cooperativa, Associação etc.).

Como dito anteriormente a Finalidade do Planejamento Tributário é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei. Deve-se estudar e identificar todas as lacunas (brechas) existentes na lei, portanto, resta inquestionável que a economia tributária, se resultante da adoção de uma alternativa legal, menos gravosa, ou de lacuna na lei, denomina-se elisão fiscal. Logo a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.

Há duas espécies de elisão fiscal:

Aquela decorrente da própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios. É o caso, por exemplo, dos Incentivos à Inovação Tecnológica (Lei 11.196/2005).

Já a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

É o caso, por exemplo, de uma empresa de serviços que decide mudar sua sede para determinado município, visando pagar o ISS com uma alíquota mais baixa. A lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão atividades, pois os contribuintes possuem liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo se a definição do local for exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

Já a evasão fiscal, contrário de elisão, é prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90). A citada lei, define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto, das quais ressaltamos as seguintes:

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

b) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ,ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

c) Elaborar, distribuir ,fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

d) 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 á Fazenda Pública;

e) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Note-se que, posteriormente, a Lei nº 9.249/95 dispôs em seu art.34:

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

A lei nº 9.430/96, determinou em seu artigo 83, que a representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária, só será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

- **Norma Geral de Anti – Elisão**

Como remédio saneador da elisão, sugere-se a positivação de norma geral restritiva, visando ao preenchimento das lacunas do direito tributário, e permitindo ao aplicador do direito a utilização dos critérios não jurídicos.

Tal norma expressamente permitiria, numa amplitude de situações, a desconsideração para efeitos tributários dos atos e negócios jurídicos com fins estritamente elisivos. funcionaria como ferramenta hermenêutica para o trato das lacunas jurídicas.

Outro aspecto decorrente do conflito entre formalismo e realismo fiscal envolve o tema da norma geral anti-elisão. Havendo um conflito, ou uma situação nebulosa onde, segundo alguns, existe uma lacuna, ou em que se tem uma situação concreta indefinida, qual o critério de fechamento (completude) dos sistema?

A regra de fechamento do sistema deve ser uma regra de liberdade (norma geral exclusiva) de modo que, na lacuna, o sujeito não é alcançado? Ou a regra de fechamento deve ser uma norma de inclusão, como resultaria da invocação da capacidade contributiva? Vale dizer, se alguém manifesta o mesmo perfil ou aptidão, conclui-se que há uma norma geral inclusiva de tributação?

De fato, vários países já adotaram tanto a norma inclusiva (regra anti-elisão) quanto a exclusiva (regra de liberdade) em seus ordenamentos.

No Brasil, como é consabido, a norma tributária rege-se por três princípios: tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal. Importa dizer que as lacunas no direito pátrio são intencionais, e não podendo ser preenchidas pelo intérprete, por vedação legal.

Assim sendo, a norma geral anti-elisão não encontra espaço no Sistema Tributário Constitucional, o qual optou pela norma exclusiva (regra da liberdade), e qualquer interpretação moral ou econômica da lei tributária nada mais é que inconstitucional.

De outro lado, vislumbramos no pacote antielisivo somente os seus efeitos perniciosos. O Estado possui todos os instrumentos necessários ao combate de operações que se revelem simuladas ou fraudulentas, não havendo justificativa racional na permissão concedida para a autoridade fiscal simplesmente desconsiderar atos e/ou negócios jurídicos quando da verificação da ocorrência do fato gerador.

Consignamos aqui, portanto, ainda que sem a necessária profundidade, as razões pelas quais consideramos inadequada a atual política de combate à sonegação fiscal, lembrando: o Estado não é um ente de mãos atadas, incapacitado de exercer seu poder fiscalizatório – ainda que se coloque aos olhos da mídia como tal. Tampouco atravessa dificuldades de arrecadação: pelos dados fornecidos pela própria Receita Federal, somente durante o Governo Fernando

Henrique Cardoso, a receita quase triplicou – já extirpada as distorções inflacionárias (R\$ 64,319 bilhões em 1994 / R\$ 151,516 bilhões em 1999). E pelo que informa o jornal Gazeta Mercantil, a carga tributária, ao longo destes anos, elevou-se em aproximadamente 65% (sessenta e cinco por cento).

Isso tudo sustentado, entre outras, pelas seguintes alterações na legislação tributária:

- a) a implantação de severas limitações às compensações de prejuízos fiscais no Imposto de Renda (1996);
- b) a criação da CPMF (1996);
- c) a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras (1996);
- d) a indedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do lucro real (1997);
- e) a modificação na sistemática dos depósitos judiciais de tributos, em benefício do fisco (1998);
- f) a ampliação da base de cálculo da COFINS e concomitante elevação de sua alíquota (1998);
- g) a ampliação da base de cálculo do PIS (1998);
- h) a prorrogação da CPMF com elevação de sua alíquota (1999);
- i) a elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (1999);
- j) a limitação da compensação de créditos fiscais com débitos de terceiros

Dir-se-á que a norma geral anti-elisão constitui simplesmente uma diretriz hermenêutica. Apenas aponta um caminho para o intérprete, que deve dar maior importância à realidade econômica do que à forma jurídica. Essa norma simplesmente deixaria expressamente autorizada a denominada interpretação econômica, que já foi objeto de profundas divergências na doutrina dos tributaristas, no Brasil como em outros países.

Até que ponto, porém, é possível admitir-se tal interpretação das leis tributárias, em face do princípio da legalidade?

Estabelece a Constituição Federal de 1988 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para

garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Não é necessário discorrer a respeito da importância da segurança jurídica como valor fundamental a ser preservado pelo Direito. Sabemos todos que a segurança, além de ser importante para viabilizar as atividades econômicas, é essencial para a vida do cidadão. Nem é necessário demonstrar a importância do princípio da legalidade como instrumento de realização da segurança jurídica. Ela é evidente. E qualquer amesquinhamento do princípio da legalidade implica sacrificar a segurança.

Por tais razões o princípio da legalidade tem sido concebido pela doutrina como uma exigência de previsão legal específica das hipóteses de incidência tributária, tendo essa concepção doutrinária sido incorporada pelo Código Tributário Nacional, que o explicitou em seu art. 97, estabelecendo que somente a lei possa estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal, vale dizer, o fato gerador do dever jurídico de pagar tributo.

Diante do que foi exposto, o confronto entre a vontade do contribuinte em diminuir sua carga tributária e a ânsia do Estado de maximizar cada vez mais a arrecadação de tributos ainda está longe de ser solucionado.

A regra geral antielisiva suscita ainda questões em todos os países, que se valem de diferentes institutos e construções jurídicas para sua utilização, mas que, de certa forma, ainda não encontraram a fórmula ideal para equilibrar os interesses públicos e privados no âmbito tributário. No Brasil, aqueles que defendem a possibilidade de implantação e aplicação da norma geral antielisiva valem-se, em geral, de conceitos importados, até com finalidades louváveis, mas conflitantes com o ordenamento constitucional pátrio.

- **Simples Nacional**

A Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, chamada por Lei Geral da MPE é o novo Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e possui o objetivo de estabelecer as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP) no âmbito dos entes federativos, representados pelos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nos termos dos artigos 146, 170 e 179 da Constituição Federal. Conforme o disposto no artigo 3º da Lei Geral, considera-se microempresa ou

empresa de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário individual devidamente registrado na Junta Comercial do Estado ou no Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – MICROEMPRESA (ME): aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00;

II – EMPRESA DE PEQUENO PORTE (EPP: aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

É bom que se diga que a Lei Complementar nº. 123 é uma conquista da sociedade brasileira. A sua formulação objetivou atender aos reclamos do empresariado e de pessoas potenciais empresários, ávidos especialmente por: desoneração de Impostos - questão abordada pelo Capítulo IV, a desburocratização pelos capítulos I, III, VI, VII e XI, XII e XIV e os incentivos, nos capítulos V, VIII, IX e X.

A Lei Complementar nº. 123 por se propor a fomentar o desenvolvimento e a competitividade da ME e da EPP, nos âmbitos das três esferas dos poderes da Federação, é chamada de Lei Geral. Alguns dos Capítulos e dos Artigos precisam de regulamentação especial, havendo casos em que são auto-aplicáveis. A Lei Geral é abrangente e poderá trazer avanços importantes à União, aos Estados e aos Municípios para garantir crescimento econômico por meio dos pequenos negócios, no entanto requerendo os ajustes da sua legislação. Esta amplitude de regulamentações da Lei Geral em prol das microempresas e empresas de pequeno porte objetivo os benefícios para o fortalecimento desse segmento empresarial, o que se traduz em importância fundamental para o desenvolvimento do País e da sociedade brasileira.

A Lei Geral das ME foi aprovada pelo Congresso Nacional em Dezembro de 2006, por mais de dois terços (2/3) dos congressistas, ou seja, por maioria ampla, com mais de quatrocentos deputados e senadores representando especialmente os apelos da sociedade organizada tais como as associações, os sindicatos e as federações empresariais, sendo em seguida sancionada pelo presidente da República. No entanto, resultou em um texto legal diferente do que havia sido previsto no projeto original. A Lei Geral regulamenta a Constituição Federal quanto ao tratamento da ME e EPP pelos entes federativos, com abrangência sobre impostos e contribuições, burocracia, acesso a mercados, tecnologia e crédito, dentre outros benefícios. Assunto tratado pela Lei Geral e que possibilitará à microempresa e à empresa de pequeno porte ampliar as suas vendas, refere-se ao Capítulo V - Acesso a mercados, pois permitirá com a sua devida regulamentação pelos entes federados,

que a microempresa e a empresa de pequeno porte tenham preferência nos processos públicos de licitação.

O importante avanço proposto pela Lei Geral é o referente aos benefícios almejados pelo Capítulo IV, da Ordem Tributária, denominado por Simples Nacional, que é o regime especial de tributação, instituído pelo artigo 12 e que trata do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pela ME e a EPP. Em aderindo ao Simples Nacional a microempresa e a empresa de pequeno porte estarão sob o regime unificado de apuração e de recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive com a simplificação das obrigações fiscais acessórias. Informa-se que não se trata de imposto único, mas, sim, de regime unificado (simplificado) de arrecadação. Ao pagar o DAS do Simples Nacional (antigo Darf), o empresário estará pagando o IRPJ, o IPI, a CSLL, o PIS/Pasep, a Cofins, a Contribuição para o INSS (pessoa jurídica), o ICMS e o ISS. Além de simplificar a arrecadação dos impostos e contribuições, por outro lado, a Simples Nacional objetiva viabilizar a desoneração de impostos, em atendimento aos reclamos do empresariado e da sociedade brasileira.

Em atenção ao Capítulo IV da Lei Geral das ME o Simples Nacional pode trazer benefícios significativos para as microempresas e empresas de pequeno porte em se tratando da desoneração, bem como em determinados casos, pode não representar a melhor alternativa de tributação. É importante ressaltar que cada caso deve ser analisado detidamente - pelo empresário, sob as orientações e cálculos elaborados pelo seu contador - com a finalidade de proceder a melhor opção em benefício do empreendedor. Em muitos casos de indústria e comércio de mercadorias com tributação normal, de serviços da Tabela do Anexo III, é possível observar vantagens na opção pelo Simples Nacional, ou um equilíbrio entre a situação anterior e a atual. Em outros casos, no que se refere ao Capítulo IV (da Ordem Tributária) entendemos que a Lei Geral deva ser aperfeiçoada, ao passo que apresenta inúmeras vantagens em outros Capítulos que também são muito importantes.

Em se tratando do Capítulo IV, a orientação do Sebrae em Goiás é de que cada caso deva ser tratado com o apoio do contador para a aplicação de cálculos comparativos entre a tributação pelo Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional, para verificar qual sistema é o mais vantajoso, levando também em consideração as análises frente ao objeto especificado no contrato social e a participação das atividades desenvolvidas pela empresa na Receita Bruta e a análise frente à Legislação Tributária Estadual e Municipal. Embora os nobres objetivos da Lei Complementar 123/2006, o texto legal foi promulgado com algumas imperfeições e que necessitam ser tratadas, à exemplo das referentes ao Capítulo IV, de

grande preocupação por parte do empresariado e que estão sendo objetos das regulamentações do Comitê Gestor do Simples Nacional (ver resoluções do CGSN de nº 1 a 16 e as instruções normativas da Receita Federal do Brasil - RFB e as portarias da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional-PGFN/RFB). Com essa finalidade, a Receita Federal anunciou a prorrogação, de 31 de julho para 15 deste mês, do prazo para a adesão das empresas ao Simples Nacional e, além disso, prorrogou o prazo para pedir o parcelamento das dívidas com o fisco. A nova data também concede o direito para as empresas que migraram automaticamente para o Simples Nacional, mas que desejam sair do novo regime, manifestar contra essa migração. Outra importante alteração advinda com o PLC 43/2007 diz respeito ao parcelamento dos débitos fiscais em até 120 meses. Antes, a possibilidade de parcelamento nessa condição estava restrita às dívidas contraídas até 31 de janeiro de 2006. Com a sanção e publicação desse projeto de Lei Complementar será possível parcelar os débitos registrados até 31 de maio de 2007.

Outras anomalias que prejudicam a adesão das empresas ao Simples Nacional requerem medidas ainda mais fortes, tais como as que estão sendo tratadas em última instância, pela aprovação de projetos de leis complementares pelo Congresso Nacional para corrigir distorções na redação do texto da Lei Complementar nº. 123. Com esse objetivo o Senado Federal aprovou por unanimidade no dia 7 de agosto, o Projeto de Lei Complementar 43/2007 (PLC 43/2007) que instituiu medidas para evitar que diversas empresas do setor de serviços sofram aumento de carga tributária.

A preocupação ora reside no fato de que essas modificações somente vão entrar em vigor após a sanção da Presidência e a sua publicação, o que está previsto para a véspera do fim do prazo para a adesão ao sistema. O Projeto de Lei Complementar 43/2007 assim aprovado visa preservar a premissa central do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas), que é não produzir retrocessos para as empresas, especialmente na carga tributária, tomando-se por base o Simples Federal e as legislações anteriores nos âmbitos dos Estados. Com a entrada em vigor do PLC 43/2007 as atividades não especificadas no artigo 17 da Lei Geral das Microempresas, e que seriam tributadas com alíquotas entre 4% e 13,5%, e além dessa com a contribuição previdenciária paga à parte, poderão quitar os impostos com base em uma alíquota única, que variará de 6% a 17,42%, conforme o faturamento mensal. Nesse percentual já estará incluída a contribuição à Previdência Social.

Para efeito de tributação no Simples Nacional, as empresas foram divididas em cinco categorias: comércio, indústria e três grupos para serviços. A mudança vai beneficiar

copiadoras, borracharias, lavanderias, salões de beleza, sorveterias e outras atividades que não haviam sido mencionadas na lei e, por isso, foram inicialmente incluídas numa categoria com tributação mais elevada. Para as empresas que optarem por não aderir ao sistema, foram definidas as formas de tributação pelo lucro presumido ou lucro real, nas modalidades semestral ou anual. A Lei Geral dá plenos poderes aos Estados para poder legislar sobre o ICMS. O Estado de Goiás tem que encontrar meios para conceder o aproveitamento dos créditos acumulados de ICMS até junho de 2007 e para tanto terá que legislar sobre o assunto, sendo que o prazo limite é até a 1ª quinzena de agosto, pois o pagamento da 1ª parcela ocorre no último dia útil da 1ª quinzena (dia 15) de agosto.

Medidas tais como essas contribuirão para aumentar significativamente a adesão das microempresas e empresas de pequeno porte goiano ao Simples Nacional.

- **Lucro Presumido**

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. O imposto de renda devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. O imposto de renda com base no lucro presumido é determinado por períodos de apurações trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25; RIR/1999, art. 516, § 5º). Via de regra, a opção é manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração, sendo considerada definitiva para todo o ano-calendário (RIR/1999, art. 516, §§ 1º e 4º).

As pessoas jurídicas que tenham iniciado suas atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, ocorrida a partir do segundo trimestre do ano-calendário, poderão manifestar a sua opção por meio do pagamento da primeira ou única quota relativa ao trimestre de apuração correspondente ao início de atividade (RIR/1999, art. 517). Considera-se receita bruta total a receita bruta de vendas somada aos ganhos de capital e às demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade (v. pergunta 522). Durante o período em que estiverem submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis), as pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real, exceto Instituições Financeiras

(inclusive as equiparadas e as factoring), poderão optar pelo lucro presumido (Lei no 9.718, de 1998, art. 14, inciso II; e Lei no 9.964, de 2000, art. 4o). A partir de 1o/01/2001, as sociedades em conta de participação (SCP) ficaram autorizadas a optar pelo lucro presumido, exceto aquelas com atividades imobiliárias, enquanto mantiverem registro de custo orçado (IN SRF no 31, de 2001). Para efeito da verificação do limite (v. pergunta 520), considera-se como receita bruta total o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc e dos ganhos de capital (RIR/1999, arts. 518, 519 e 521). Nos casos em que a Pessoa Jurídica iniciou as atividades ou submeteu-se a algum processo de incorporação, fusão ou cisão durante o curso do ano-calendário anterior, o limite a ser considerado (v. pergunta 520) será proporcional ao número de meses em que esteve em funcionamento no referido período, isto é, deverá ser multiplicado o valor de R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais) pelo número de meses em que esteve em atividade, para efeito de verificação do limite em relação à receita bruta total (Lei no 9.718, de 1998, art. 13).

Não, tendo em vista que o limite para opção pelo lucro presumido é verificado em relação à receita bruta total do ano-calendário anterior. Quando a pessoa jurídica ultrapassar o limite legal em algum período de apuração dentro do próprio ano-calendário, tal fato não implica necessariamente mudança do regime de tributação, podendo continuar sendo tributada com base no lucro presumido dentro deste mesmo ano. Contudo, automaticamente, estará obrigada à apuração do lucro real no ano-calendário subsequente, independentemente do valor da receita bruta que for auferida naquele ano. Daí por diante, para que a pessoa jurídica possa retornar à opção pelo lucro presumido deverá observar as regras gerais aplicáveis à espécie.

A obrigatoriedade a que se refere o item "b" acima não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita de exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. Não se considera direta a prestação de serviços realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas (ADI SRF nº 5, de 2001). A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ e a CSLL sob o regime de apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato (ADI SRF nº 5, de 2001). Como regra, não há a possibilidade de

mudança. A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (RIR/1999, art. 516, § 1o).

Todavia, abre-se exceção quando ocorrer qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária, situação em que a pessoa jurídica poderá, desde que conhecida a receita bruta, determinar o lucro tributável segundo as regras relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado. Não é permitido REDARF para alterar o código de receita identificador da opção manifestada. Excepcionalmente, em relação ao 4º trimestre de 2003, as pessoas jurídicas submetidas ao lucro presumido puderam optar pelo regime de tributação com base no lucro real trimestral, tomando, nesta hipótese, como definitiva a tributação com base no lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres (Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, parágrafo único, acrescentado pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003).

Sobre mudança de regime durante o ano-calendário, v.: Lucro Arbitrado, perguntas 560 e 561; Lucro Real-Estimado, pergunta 597; v. ainda Lucro Presumido, pergunta 528. Sobre: retorno ao lucro real, v. pergunta 529; hipóteses de arbitramento, v. pergunta 563. Após a entrega da declaração de informações com base no lucro presumido, não há mais como o contribuinte alterar a sua opção (IN SRF no 166, de 1999, art. 4o). Entretanto será admitida a retificação da declaração quando o contribuinte comprovar ter exercido irregularmente a opção pelo lucro presumido, na hipótese em que a legislação fiscal expressamente torne obrigatória a sua tributação com base no lucro real; ou, ainda, quando for constatado tal fato por meio de procedimento de ofício, o qual poderá adotar a tributação com base no lucro real quando exigido por lei, ou lucro arbitrado, dependendo do caso (IN SRF no 166, de 1999, art. 4o).

A base de cálculo do imposto e adicional no regime do lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas (cfe. sobre: base de cálculo do lucro real por estimativa, pergunta 599; base de cálculo do lucro arbitrado, perguntas 566 e 574): A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Lalur (Lei no 9.430, de 1996, art. 54). No último trimestre de cada ano-calendário, a pessoa jurídica poderá ter ainda que proceder aos seguintes cálculos na apuração dos impostos e contribuições na sistemática do lucro presumido (sobre Preços de Transferência, v. perguntas 672 a 733): Para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços, exceto as que prestam serviços hospitalares e as sociedades civis de prestação de

serviços de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual a ser considerado na apuração do lucro presumido será de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta de cada trimestre (RIR/1999, art. 519, § 4º).

A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual reduzido cuja a receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R\$120.000,00 ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto, apurada em relação a cada mês transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente aquele em que ocorrer o excesso, sem acréscimos (RIR/1999, art. 519, §§ 6o e 7o). O exercício de profissões legalmente regulamentadas, como as escolas, inclusive as creches, mesmo com receita bruta anual de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), não podem aplicar o percentual de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta para fins de determinação do lucro presumido, devendo, portanto, aplicar o percentual de 32% (trinta e dois por cento) (ADN Cosit no 22, de 2000). O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade (ADN Cosit no 6, de 1997).

As pessoas jurídicas que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF no 25, de 1999, art. 2o; sobre a possibilidade de opção quando da adesão ao Refis, v. Nota à pergunta 520). Estas pessoas jurídicas deverão adotar o percentual de 32% (trinta e dois por cento) se prestam serviços de suprimento de água tratada, a coleta e tratamento de esgotos, cobrados diretamente dos usuários dos serviços, ou se exploram rodovias mediante cobrança de preço dos usuários (ADN Cosit no 16, de 2000). Compreende-se no conceito de receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (RIR/1999, art. 224; cfe., sobre conceito de receita bruta para fins de: aferição do limite para adesão ao Lucro Presumido, pergunta 522; Lucro Real-Estimativa, pergunta 602; Lucro Arbitrado, pergunta 572). Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI (RIR/1999, art. 224, parágrafo único; IN SRF no 93, de 1997, art. 36, § 3o).

A não comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará a adição integral da receita à base de cálculo do lucro presumido. Caso na alienação de bem ou direito seja verificada perda essa não será computada para fins do lucro presumido. Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a pessoa jurídica comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (RIR/1999, art. 521, § 4º). Para imóveis rurais adquiridos anteriormente a 1º/01/1997, considera-se custo de aquisição o valor constante da escritura pública (RIR/1999, art. 523, parágrafo único). O adicional do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido será calculado mediante a aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro presumido que exceder ao valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) em cada trimestre.

- **Lucro Real**

A expressão Lucro Real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

De acordo com o artigo 247 do RIR/99, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no LALUR, observando-se que:

1) Serão adicionados ao lucro líquido (RIR/99, art. 249):

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

2) Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/99, art. 250):

a) Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (Exemplo: depreciação acelerada incentivada);

b) Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real.

3) Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (parte B). (Lei nº 8.981/1995, art. 42).

A principal desvantagem do lucro real decorre da obrigatoriedade de escriturações comercial e fiscal.

A apuração do lucro real demanda uma estrutura administrativa mais complexa, pois muitos são os documentos e livros exigidos pela fiscalização, obrigando a empresa a ter controle de todo movimento financeiro, administrativo, de estoques, de produção, de comercialização, etc.

As normas básicas relativas ao IRPJ - Lucro Real, estão fixadas através das Leis 8.981/95, 9.065/95, 9.249/95, 9.430/96, 9.532/97 9.718/98 e INs SRF 11/96 e 93/97, bem como o Decreto 3.000/99 (RIR/99, arts. 246 e seguintes).

O IRPJ - Lucro Real e CSLL deverão ser apurados em periodicidade trimestral ou anual. Optando pela apuração anual, o contribuinte estará obrigado ao pagamento mensal calculado em base estimada (presunção de lucro sobre a receita mensal), sendo-lhe facultada a redução ou suspensão desses através de balancete e apuração específica, em qualquer mês do ano-calendário.

Estarão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (anual ou trimestral) as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 48.000.000,00 ou de R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses (Lei 10.637/02);

Considera-se receita total, o somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades *de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras* de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

O Ato Declaratório Interpretativo SRF 05/01 estabelece que o lucro real deverá ser apurado inclusive a partir do próprio trimestre, para pessoa jurídica que vinha sendo tributada com base no lucro presumido.

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma exemplificada em texto específico neste módulo;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

A pessoa jurídica optante pelo REFIS poderá adotar o regime tributário do lucro presumido, exceto entidades financeiras (inciso II) e factoring (VI).

- **Análise comparativa das formas de tributação**

Tomando-se a cadeia de comercialização da empresa SUPERMERCADO SÃO FRANCISCO, que tem como atividade Supermercado fizemos a apuração dos valores a serem recolhidos como tributos por esta empresa através dos três sistemas: SIMPLES, LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL, mês a mês, cabe agora fazer as comparações necessárias para a tomada de decisão quanto ao mais econômico deles, o sistema mais viável e o que dê menor impacto no resultado da empresa.

Segue abaixo tabelas que demonstram o impacto dos sistemas no resultado econômicos da empresa, o primeiro apresentado é o Simples Nacional:

TABELA 02 – Apuração de Imposto - Simples Nacional

Simples Nacional			
Mês	Receita Bruta	Alíquota	Valor Imposto

Janeiro	R\$ 60.000,00	4 %	R\$ 2.400,00
Fevereiro	R\$ 60.000,00	4%	R\$ 2.400,00
Março	R\$ 60.000,00	5,47 %	R\$ 3.282,00
Abril	R\$ 60.000,00	5,47 %	R\$ 3.282,00
Maio	R\$ 60.000,00	6,84 %	R\$ 4.104,00
Junho	R\$ 60.000,00	6,84 %	R\$ 4.104,00
Julho	R\$ 60.000,00	7,54 %	R\$ 4.524,00
Agosto	R\$ 60.000,00	7,54 %	R\$ 4.524,00
Setembro	R\$ 60.000,00	7,60 %	R\$ 4.560,00
Outubro	R\$ 60.000,00	7,60 %	R\$ 4.560,00
Novembro	R\$ 60.000,00	8,28 %	R\$ 4.968,00
Dezembro	R\$ 60.000,00	8,28 %	R\$ 4.968,00
TOTAL	R\$ 720.000,00		R\$ 47.676,00

Considerando que a empresa tem 5 (Cinco) funcionários com os seguintes salários, calculamos a retenção do FGTS.

TABELA 03 – Folha de Pagamento – Simples Nacional

Folha de Pagamento		
Funcionário	Salário	Retenção FGTS 8% e 9%
Mauro Ferreira	R\$ 1.245,00	R\$ 112,05
Sabrina Gomes Azevedo	R\$ 461,54	R\$ 36,92
Samuel José Valério	R\$ 830,92	R\$ 66,47
Wilsmar Félix	R\$ 415,00	R\$ 33,20
Dorimar Félix de Moura	R\$ 705,65	R\$ 56,45
TOTAL (Mensal)	R\$ 3.658,11	R\$ 305,10

TOTAL (Estimado Anual)		R\$ 3.661,20
-------------------------------	--	---------------------

Em resumo depois do cálculos apresentados acima temos o seguinte resultado no sistema do Simples Nacional:

TABELA 04 – Resumo dos Resultados – Simples Nacional

Planejamento Tributário Simples Nacional (Resumo)	
Simplex	R\$ 47.676,00
FGTS	R\$ 3.661,20
TOTAL ANUAL	R\$ 51.337,20

Seguindo, no sistema do Lucro Presumido teremos os seguintes resultados:

TABELA 05 – Cálculo de imposto – Lucro Presumido

Lucro Presumido						
Mês	Receita Bruta	Cofins (3%)	PIS (0,65%)	CSLL (1,08%)	IRPJ (1,2%)	Valor Imposto
Janeiro	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Fevereiro	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Março	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00	R\$ 1.944,00	R\$ 2.160,00	R\$ 6.294,00
Abril	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Maio	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Junho	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00	R\$ 1.944,00	R\$ 2.160,00	R\$ 6.294,00
Julho	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Agosto	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Setembro	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00	R\$ 1.944,00	R\$ 2.160,00	R\$ 6.294,00
Outubro	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Novembro	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00			R\$ 2.190,00
Dezembro	R\$ 60.000,00	R\$ 1.800,00	R\$ 390,00	R\$ 1.944,00	R\$ 2.160,00	R\$ 6.294,00
TOTAL	R\$ 720.000,00	R\$ 21.600,00	R\$ 4.680,00	R\$ 7.776,00	R\$ 8.640,00	R\$ 42.696,00

De acordo com o sistema de tributação do Lucro Presumido, deve-se calcular também o INSS dos funcionários de uma maneira diferente dos demais sistemas, e de acordo com nosso Planejamento ficará da seguinte forma:

TABELA 06 – Folha de Pagamento – Lucro Presumido

Folha Pagamento (Lucro Presumido)				
Funcionário	Cargo	Salário	FGTS (8% e 9%)	INSS (27,8%)
Mauro Ferreira	Pró-Labore	R\$ 1.245,00	R\$ 112,05	R\$ 346,11
Sabrina Gomes	Caixa	R\$ 461,54	R\$ 36,92	R\$ 128,31
Samuel José	Caixa	R\$ 830,92	R\$ 66,47	R\$ 231,00
Wilsmar Félix	Repositor	R\$ 415,00	R\$ 33,20	R\$ 115,37
Dorimar Félix	Repositor	R\$ 705,65	R\$ 56,45	R\$ 196,17
TOTAL (Mensal)		R\$ 3.658,11	R\$ 305,10	R\$ 1.016,95
TOTAL (Anual)			R\$ 3.661,20	R\$ 12.203,40

Em resumo depois dos cálculos apresentados acima temos o seguinte resultado no sistema do Lucro Presumido:

TABELA 07 – Resumo dos Resultados – Lucro Presumido

Planejamento Tributário Lucro Presumido (Resumo)	
Imposto	R\$ 42.696,00
FGTS	R\$ 3.661,20
INSS	R\$ 12.203,40
TOTAL ANUAL	R\$ 58.560,60

Seguindo a análise nas formas de tributação segue abaixo tabelas com apuração no Lucro Real.

TABELA 08 – Cálculo de Imposto – Lucro Real

Lucro Real						
Mês	Receita Bruta	Cofins (7,6%)	PIS (1,65 %)	CSLL (9%)	IRPJ (15%)	Valor Imposto

Julho/07	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Agosto/07	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Setembro/07	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Outubro/07	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Novembro/07	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Dezembro/07	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Janeiro/08	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Fevereiro/08	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Março/08	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Abril/08	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Mai/08	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
Junho/08	R\$ 60.000,00	R\$ 1.824,00	R\$ 396,00	R\$ 294,30	R\$ 490,49	R\$ 3.004,79
TOTAL	R\$ 720.000,00	21.888,00	R\$ 4.752,00	R\$ 3.531,60	R\$ 5.885,88	R\$ 36.057,48

TABELA 09 – Demonstração do Resultado no Exercício – Lucro Real

LUCRO REAL		
	Deduções	Receitas
RECEITA BRUTA MENSAL		R\$ 60.000,00
ICMS (-)	R\$ 7.200,00	
PIS (-)	R\$ 990,00	
COFINS (-)	R\$ 4.560,00	
TOTAL	R\$ 12.750,00	R\$ 60.000,00
RECEITA LÍQUIDA		47.250,00
CMV 60% (-)	R\$ 36.000,00	
LUCRO BRUTO (=)		R\$ 11.250,00

DESPESAS		
Salário Pro Labore (-)	R\$ 3.658,11	
Encargos Sociais (-)	R\$ 1.016,95	
FGTS	R\$ 305,10	
Despesas Diversas (-)	R\$ 3.000,00	
TOTAL DESPESAS	R\$ 7.980,16	
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA		R\$ 3.269,84
PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (-)	R\$ 490,49	
PROVISÃO PARA CSLL (-)	R\$ 294,30	
LUCRO DO EXERCÍCIO		R\$ 2.485,05

TABELA 10 – Folha de Pagamento Lucro Real

Folha Pagamento (Lucro Real)				
Funcionário	Cargo	Salário	FGTS (8% e 9%)	INSS (27,8%)
Mauro Ferreira	Pró-Labore	R\$ 1.245,00	R\$ 112,05	R\$ 346,11
Sabrina Gomes	Caixa	R\$ 461,54	R\$ 36,92	R\$ 128,31
Samuel José	Caixa	R\$ 830,92	R\$ 66,47	R\$ 231,00
Wilsmar Félix	Repositor	R\$ 415,00	R\$ 33,20	R\$ 115,37
Dorimar Félix	Repositor	R\$ 705,65	R\$ 56,45	R\$ 196,17
TOTAL (Mensal)		R\$ 3.658,11	R\$ 305,10	R\$ 1.016,95
TOTAL (Anual)			R\$ 3.661,20	R\$ 12.203,40

TABELA 11 – Resumo dos Resultados – Lucro Real

Planejamento Tributário Lucro Real (Resumo)	
Imposto	R\$ 36.057,48

FGTS	R\$ 3.661,20
INSS	R\$ 12.203,40
ICMS (12%)	R\$ 7.200,00
TOTAL ANUAL	R\$ 59.122,08

Após todas análises apresentadas, e apesar de todos os cuidados que devem ser tomados, o Sistema de tributação mais oneroso para a empresa, e verificando que a empresa se enquadra neste sistema a melhor opção é o Simples Nacional, indicando uma economia de R\$ 7.223,40 com relação ao Lucro Presumido e uma economia de R\$ 7.784,88 com relação ao Lucro Real; como exposto na Tabela Abaixo:

TABELA 12 – Demonstração do Resultado do Exercício por Sistema

	SIMPLES NACIONAL	PRESUMIDO	LUCRO REAL
VENDA BRUTA	R\$ 720.000,00	R\$ 720.000,00	R\$ 720.000,00
ICMS S/ VENDAS (-)		R\$ 86.400,00	R\$ 86.400,00
SIMPLES NACIONAL (-)	R\$ 51.337,20	-	-
PRESUMIDO (-)	-	R\$ 58.560,60	-
LUCRO REAL (-)	-	-	R\$ 59.122,08
RECEITA LÍQUIDA (=)	R\$ 668.662,80	R\$ 575.040,00	R\$ 574.477,92
CMV (-)	R\$ 432.000,00	R\$ 432.000,00	R\$ 432.000,00
LUCRO BRUTO (=)	R\$ 236.662,80	R\$ 143.040,00	R\$ 142.477,92
DESPESAS OPERACIONAIS (-)	R\$ 87.069,00	R\$ 95.760,72	R\$ 95.760,72
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (=)	R\$ 149.593,80	R\$ 47.279,28	R\$ 46.717,20

Deve-se notar na apresentação do Resultado comparativo (Tabela 10), alguns fatos relevantes. No sistema Simples:

a) o total do imposto apurado incide totalmente sobre as vendas brutas, reduzindo dessa forma a receita líquida;

b) às Despesas Operacionais não consta o INSS Patronal e o INSS sobre as Retiradas, já inclusos no SIMPLES.

c) o recolhimento é feito apenas em um pagamento através de uma única guia de com um vencimento específico.

No sistema de Lucro Presumido:

a) apenas os impostos e contribuições são deduzidos da RECEITA BRUTA, o INSS patronal e sobre as retiradas estão registrados em seu local original que são as Despesas Operacionais;

b) devem-se emitir tantas guias de recolhimento quanto forem necessárias para os tributos;

c) no recolhimento é imprescindível ficar atento às datas de vencimento dos tributos.

No sistema de lucro real:

a) somente as contribuições ao PIS à Cofins estão registradas como dedução da RECEITA BRUTA;

b) o INSS patronal e sobre as retiradas estão em Despesas Operacionais;

c) o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido estão devidamente registrados como provisões deduzidas do Lucro Antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

• Conclusão

Como destacamos no início deste trabalho as empresas vivem um contexto limitador de sua competitividade, cuja causa está associada à carga Tributária imposta à sociedade.

A limitação pressiona para cima os preços e no sentido oposto às vendas. Neste contexto as empresas são compelidas a buscarem alternativas para continuar no mercado. Dentre as possibilidades lícitas, releva-se o planejamento tributário, que para gerar economia tributária, entre outras coisas, analisa o sistema de tributação melhor aplicado às empresas.

É fundamental refletir sobre o papel da contabilidade para o desenvolvimento do planejamento tributário, uma vez que há necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos, dentro da estrita observação da legislação vigente, visando encontrar mecanismos que lhe permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos, visto que hoje para os executivos é uma questão de sobrevivência.

Podemos concluir que o Planejamento Tributário é saúde para o bolso dos contribuintes, pois representa uma maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos.

ANEXO I

OS TRIBUTOS NO BRASIL

Relação Atualizada em 24/09/2008

Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil:

Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - Lei 10.893/2004

Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC) - Lei 5.461/1968

Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - Lei 10.168/2000

Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - Decreto 6.003/2006

Contribuição ao Funrural

Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955

Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)

Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990

Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - Decreto-Lei 8.621/1946

Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993

Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942

Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991

Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946

Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946

Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da MP 1.715-2/1998

Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993

Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)

Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)

Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - Lei 10.336/2001

Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - Lei 10.168/2000

Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - Decreto 6.297/2007

Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - Emenda Constitucional 39/2002

Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da Medida Provisória 2228-1/2001 e Lei 10.454/2002

Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)

Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo 578 da CLT, e a Confederativa foi instituída pelo art. 8, inciso IV, da Constituição Federal e é obrigatória em função da assembléia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na CLT)

Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - Lei Complementar 110/2001

Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)

Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.

Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974

Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da EC 31/2000

Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - Lei 5.070/1966 com novas disposições da Lei 9.472/1997

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)

Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da Lei 9.998/2000

Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do Decreto-Lei 1.437/1975 e art. 10 da IN SRF 180/2002

Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - Lei 10.052/2000

Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Imposto sobre a Exportação (IE)

Imposto sobre a Importação (II)

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)

Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)

Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

INSS Autônomos e Empresários

INSS Empregados

INSS Patronal

IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)

Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)

Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro

Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - Lei 10.870/2004

Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - Decreto-Lei 1.899/1981

Taxa de Coleta de Lixo

Taxa de Combate a Incêndios

Taxa de Conservação e Limpeza Pública

Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - Lei 10.165/2000

Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - Lei 10.357/2001, art. 16

Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)

Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - Lei 11.292/2006

Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da MP 437/2008

Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - Lei 7.940/1989

Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da MP 2.158-35/2001

Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999, art. 23

Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - Lei 10.834/2003

Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - art. 12 da MP 233/2004

Taxa de Licenciamento Anual de Veículo

Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - Lei 9.765/1998

Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal

Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999

Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - Lei 9.960/2000

Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da Lei 9.933/1999

Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)

Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996

Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998

Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001

Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000, art. 18

Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006.

Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004

Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)

Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - Lei 9.718/1998

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *Planejamento tributário: os limites de licitude e ilicitude.*

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. *“Carga Tributária Brasileira*

IUDÍCIBUS, Sergio de, et all, *“Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”*, São Paulo, Atlas, 5ª.ed, 2000

OLIVEIRA, Luis Martins de, et all, *“Manual de Contabilidade Tributária”* São Paulo, Atlas, 3ª. ed., 2004

Portal do Tributário: www.portaltributario.com.br

Wikipédia: http://pt.wikipedia.org/wiki/Elis%C3%A3o_e_evas%C3%A3o_fiscal

Boletim Jurídico: <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>

BORGES, Humberto B. Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISSQN e IR. 6º ed., São Paulo, Editora Atlas, 2001

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília.
Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: Escola de Administração Fazendária – Esaf, 2002. 1v

<http://www.fiscodata.com.br>

<http://www.receita.fazenda.gov.br>

FABRETTI, Láudio C. Contabilidade Tributário. 7ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 2001.