

Aline Gonçalves de Souza

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Belo Horizonte, 28 de Dezembro de 2018.

1. Introdução

O Brasil tem a maior carga tributária da América Latina e a quinta maior do mundo. Em 1947 a carga tributária brasileira representava uma média de 12% do Produto Interno Bruto (PIB). No início dos anos 80, subiu para 24% chegando a 26% no início da década de 90, até atingir os 36,5% em 2002. O País ocupa a 54ª posição entre os países que dão o maior retorno para o cidadão. Os 36% de carga tributária do Brasil ficam atrás somente da Suécia, Noruega, França e Itália. O peso dos tributos brasileiros é o maior da América Latina e dos países em desenvolvimento, consoante pesquisa feita pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) (2003).

A carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo, e o Sistema Tributário Nacional é também um dos mais complexos. Estima-se a existência de cerca de 61 tributos, entre impostos, taxas e contribuições, bem como cerca de 95 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar manter-se em dia com o fisco consoante IBPT. Portanto, diante deste cenário, cresce significativamente a responsabilidade de todos os gestores da empresa, em particular aqueles envolvidos com a controladoria e a contabilidade.

Deve-se levar em consideração que a realidade tributária brasileira tem que ser observada sob dois aspectos: de um lado, os contribuintes reclamam da elevada carga tributária imposta a partir de 1994, apesar de se vivenciar um processo econômico recessivo, também, a partir daquela data; de outro lado, os Fiscos Federal, Estadual e Municipal enfrentam crescente diminuição de fontes de custeio essencial. Urge a reforma do Sistema Tributário Nacional que se previa ser operacionalizado a partir do terceiro milênio; entretanto, já o atingimos e a reforma ainda permanece em discussões políticas.

Esta é a realidade tributária brasileira, e a principal preocupação dos contribuintes é a redução da carga tributária. Portanto, o contribuinte pode e deve estudar opções de economia de tributos, ou seja, praticar quaisquer condutas objetivando a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos, desde que se mantenha no campo jurídico da licitude.

Há aproximadamente três décadas que empresários e executivos brasileiros estão conscientes de que o gerenciamento das obrigações tributárias já não poderá ser considerada apenas uma necessidade do cotidiano das empresas mas uma estratégia, seja qual for o setor de atividade.

Atente-se que, além da elevada carga tributária, deve-se também observar os custos administrativos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias bem como a burocracia.

Coelho Neto (2004:5) é enfático quando assevera: “Burocracia: um tributo insuportável!” E continua

“... a teia de obrigações acessórias a ser cumprida em prazos exíguos e respaldados por multas impagáveis, acompanhadas de uma carga tributária crescente, beirando o insuportável, é um forte estímulo para que os contribuintes evitem a legalidade. Tantas e tão descabidas exigências seriam somente ridículos, não fossem também catastróficas para a economia do nosso País.”

“Fica difícil explicar aos contribuintes brasileiros porque os demais países que cobram tão menos tributos de sua população possuem serviços públicos e qualidade de vida tão mais elevados que os do Brasil.”, afirma Arakaki (2004:11).

Os custos com a burocracia aumentam mais ainda a carga tributária e equivocadamente quem afirma que quem paga tais custos são apenas as empresas nacionais. A população também paga não somente através dos impostos indiretos mas, também, pelo fato de o País não ter um serviço público de qualidade, não dando retorno para o cidadão brasileiro em relação à carga tributária imposta.

A problemática envolvida na questão tributária brasileira vai além dos custos causados às empresas. Os tributos refletem na vida das empresas como um limitador ao desenvolvimento, sendo inclusive um entrave aos novos investimentos, em especial aqueles oriundos do exterior. Os tributos afetam não só exclusiva e diretamente a vida das empresas brasileiras mas também são refletidos na vida econômica da população. Ocorre de forma tão involuntária a tal ponto que grande parte da comunidade não tem consciência desses encargos em seu dia-a-dia.

Devido às responsabilidades tanto no aspecto da eficiência quanto da eficácia do planejamento tributário, o contador, *controller* ou tributarista, mais do que qualquer outro profissional das áreas administrativa ou financeira, é obrigado a conhecer de forma abrangente e específica a legislação tributária do País, suporte para a segurança das atividades sob sua responsabilidade.

Um dos principais objetivos da Contabilidade é a elaboração de demonstrações contábeis, as quais são constantemente consultadas pelo mercado e demais usuários da contabilidade para extrair informações para análise. Esses usuários podem ser prejudicados ou lesados com a ocorrência de fraudes e/ou outras irregularidades, tanto na escrituração contábil quanto fiscal. Citam-se como usuários da contabilidade, entre outros, as instituições financeiras; fornecedores; acionistas não controladores; autoridades fiscais; investidores do mercado de capitais; sindicatos e funcionários que participam dos resultados.

As informações confiáveis fornecidas pela Contabilidade elevam a capacidade das organizações para tomar decisões que implicam redução de custos em geral, e tributários em particular, como forma de obter vantagem competitiva. A Contabilidade, portanto, será uma das mais importantes ferramentas que os empresários poderão dispor para se planejarem objetivando economia de tributos dentro da licitude.

Deve-se pagar tributos de acordo com a lei. Trata-se de princípio jurídico que norteia o estilo neoliberal de administrar os tributos por empresários conscientes das responsabilidades não apenas administrativas e lucrativas, mas também sociais. Planejar o pagamento dos tributos é evitar lesar o patrimônio da empresa e do Estado. Afirma-se, assim, que se pratica a Elisão ao invés da Evasão. Através de Planejamento Tributário o contribuinte antecipa-se ao fato gerador, eliminando-o. O empresário tem consciência e conhecimento do que está previsto na Constituição Federal e o Estado só tem direito de tributar dentro do que está previsto na Carta Magna e de acordo com os princípios de tributação. Com tais conhecimentos, tem segurança de evitar que nenhum tributo inconstitucional atinja a empresa. O administrador cômico das responsabilidades faz Planejamento Tributário, conhece os direitos e, assim, não permite que o legislador tribute, prejudicando o desenvolvimento e o objetivo da empresa.

Observe-se que tanto as empresas quanto os profissionais responsáveis por procedimentos inadequados, seja de Contabilidade seja de Gestão e Planejamento Tributário, com ou sem má fé, poderão causar prejuízos ao gerar informações financeiras e contábeis errôneas além de correrem o risco de serem apenados pelos danos causados.

A propósito, torna-se necessário enfatizar a obrigatoriedade de conhecimentos fundamentais de Direito e Legislação Tributária pelo profissional contábil, em especial objetivando complementar de forma mais eficaz e eficiente a operacionalização da Contabilidade como instrumento de suporte para os procedimentos tanto de Gestão como de Planejamento Tributário.

2. Contabilidade Tributária

Serão abordados inicialmente alguns conceitos de Contabilidade, Contabilidade Tributária, Legislação e Planejamento Tributário, objetivando uma visão abrangente e que servirão de base para alguns esclarecimentos adicionais, em especial para aqueles que não têm a formação contábil ou não trabalham naquela área.

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica, consoante Francisco D'Auria (1957).

Para Roberto Benedetti (2001), Contabilidade é a ciência que estuda os aspectos relativos à composição e a variação do Patrimônio.

Láudio Carmargo Fabretti (2001) conceitua a Contabilidade como a ciência que estuda registra e controla as mutações em que operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeiro da entidade.

A expressão Legislação Tributária compreende as leis, os trabalhos e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes de acordo com Fabretti(2001).

Oliveira et all (2003) conceituam a Contabilidade Tributária como o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Fabretti (2001:27) conceitua a Contabilidade Tributária com “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.”

Evidente que a contabilidade deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato.

A legislação tributária atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor – o resultado fiscal, que nada tem a ver com o resultado econômico, enfatiza Fabretti (2001).

Observe-se, a propósito, que é comum encontrar a empresa com prejuízo econômico, ao qual o fisco determina ser acrescentado despesas que considera indedutíveis, gerando assim um lucro fiscal que é denominado de “lucro real”.

Indaga-se: o que informar aos sócios, cotistas ou acionistas que têm direito a saber do efetivo resultado econômico? Segundo Fabretti (2001:27), "... o resultado econômico não pode ser modificado para atender exigências fiscais. A contabilidade deve demonstrar com exatidão o patrimônio e o resultado do exercício."

Entretanto, Fabretti (2001) assevera que não se pode deixar de cumprir as exigências fiscais impostas pela lei, portanto, deverão ser elaborados controles extracontábeis e puramente fiscais.

Continuando, aquele autor (2001:27) é enfático quando exemplifica: "Na demonstração do resultado do exercício, devem ser provisionados os valores para pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL). Deduzindo-se do resultado do exercício essas provisões, o que sobra é o lucro líquido à disposição da sociedade."

Após essas conceituações de Professores e Pesquisadores da área contábil, poderemos prosseguir enfocando o objetivo da Contabilidade Tributária e continuar abordando outras informações que deverão servir de fundamentos para uma melhor compreensão da importância da Contabilidade como um dos instrumentos e/ou ferramentas mais importantes para a consecução e possibilidade das empresas fazerem os seus planejamentos tributários dentro da licitude objetivando uma diminuição da carga tributária imposta em tempos atuais.

Referência especial deverá ser feita ao Professor da Universidade Federal da Bahia (UFBA) o contador Wilson Thomé Sardinha Martins que foi um dos profissionais que contribuíram para a introdução da disciplina Contabilidade Tributária na grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis.

À propósito da contribuição daquele contador, consoante o Jornal do CFC (2004:12), "Sua primeira reivindicação, nesse sentido, foi registrada em artigo publicado pela Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), edição n.º 10, de setembro de 1974: 'Hoje em dia, o contador que não dominar a legislação sobre tributos não tem espaço para atuar.' "

Objetivo

A Contabilidade Tributária tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária de acordo com Oliveira et all (2003).

Concorda-se com a afirmação de Oliveira et all, entretanto, enfatiza-se que a Contabilidade Tributária deverá priorizar os princípios fundamentais de Contabilidade tanto quanto os princípios e normas básicas de Legislação Tributária.

O objetivo da Contabilidade Tributária, portanto, é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil as exigências, como, por exemplo, das legislações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), determinando a base de cálculo fiscal para a formação de provisões destinadas ao pagamento daqueles tributos. Tais provisões serão abatidas do resultado econômico (contábil) para a determinação da apuração do lucro líquido que ficará à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Quanto às exigências fiscais para determinação das bases de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSL, são demonstradas de forma extracontábil no livro fiscal denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Os valores das provisões para pagamentos daqueles tributos são lançados na contabilidade, abatendo-se do resultado econômico – contábil.

“Considerando que a contabilidade é a ciência que possui por objeto a mensuração do Patrimônio das Entidades, que consiste em um conjunto de bens, direitos e de obrigações com terceiros é óbvio que deve ser entendida como uma importante ferramenta informacional das conseqüências práticas e políticas tributárias praticadas pelo governo”, consoante Oliveira et all (2004:17).

Atente-se para o fato de que, para se atingir plenamente o objetivo da Contabilidade Tributária, torna-se necessário estudar, registrar e controlar os atos e fatos administrativos que produzem mutações patrimoniais e, conseqüentemente, obter-se o resultado econômico positivo ou negativo da empresa que será o lucro ou prejuízo. Isso só ocorrerá através dos procedimentos da escrituração contábil.

Em síntese: o alcance do objetivo da Contabilidade Tributária se dá através da escrituração contábil e das exigências fiscais que ficarão demonstradas no Livro Fiscal LALUR.

Consoante Fabretti (2001:29), “o método da Contabilidade Tributária consiste basicamente em: a) adequado planejamento tributário (que exige conhecimento da legislação tributária); b) relatórios contábeis eficazes que demonstrem a exata situação das contas do patrimônio e do resultado (que exige conhecimento de contabilidade.”

Pode-se afirmar, em síntese, que o método da Contabilidade Tributária consiste basicamente em Planejamento Contábil e Planejamento Tributário.

Far-se-á, a seguir, rápidas considerações sobre Planejamentos Contábil e Tributário para um melhor entendimento da afirmativa de Fabretti (2001).

Planejamento Contábil

A eficiência e exatidão dos registros contábeis são de fundamental importância para que empresários e técnicos responsáveis pelo processo decisório da administração possam planejar suas ações. Portanto, a contabilidade, entre outras funções, é um importante instrumento de informações gerais para a tomada de decisões. Para tanto, deve permanecer atualizada e emitir relatórios simples, claros e objetivos para aqueles administradores

Um bom Planejamento Contábil inicia-se a partir da elaboração de um Plano Contábil adequado para a empresa, ou seja, de acordo com a sua natureza jurídica, atividade(s) econômica(s), região de localização, redimensionamento de sua estrutura, legislações específicas, entre outros pontos a serem considerados. Cada empresa deverá ter um Plano de Contábil adaptável a sua real situação, o que permitirá aos administradores disporem de infra-estrutura capaz de contribuir para o processo decisório e enfrentar os desafios que surgem no mundo competitivo dos negócios.

Referindo-se a um excelente Planejamento Contábil, observe-se Fabretti (2001:31) quando afirma: “Fundamental é, sem dúvida, a função de fornecer elementos para a correta gestão do negócio, permitindo tomada de decisões eficazes.”

A propósito, atente-se para o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), padronizado para utilização por todas as empresas pertencentes ao Sistema Financeiro Nacional (SFN), que pode ser considerado não só uma excelente ferramenta capaz de atender plenamente aos aspectos contábeis daquelas empresas, e conseqüentemente ao mercado financeiro nacional, como também a base para que aquelas empresas possam elaborar com segurança suas informações gerenciais, além de seus planejamentos tributários, através de relatórios contábeis confiáveis emitidos de forma diária, mensal e semestral de forma tempestiva e atendendo as legislações específicas.

Planejamento Tributário

Observe-se para o fato de a carga global tributária das empresas brasileiras sobre o Faturamento importa em 33,25%; sobre o Total de Custos/Despesas, 47,14%; e sobre o Lucro, 52,23%, consoante Amaral (2004), o que por si só é muito mais do que apenas preocupante.

Trata o Planejamento Tributário de estudo realizado previamente. Isto permite afirmar que, antes da realização do fato administrativo, dever-se-á pesquisar os efeitos econômicos e jurídicos e as alternativas legais menos onerosas. Assim, o empresário estará realizando o planejamento tributário para sua empresa.

Com o mercado competitivo e recessivo e o aumento de concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois, quando se analisam os balanços destas, percebe-se que os encargos relativos a tributos são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos da produção ou comercialização consoante Martinez (2002).

Nem sempre todas as empresas brasileiras têm condições de realizarem os seus planejamentos tributários dado o custo com as operações necessárias para execução destes planejamentos. Evidente que existem muitas alternativas legais válidas para as grandes empresas, mas são muitas vezes inviáveis para pequenas e médias empresas em face dos custos, entretanto, o empresário deve buscar alternativas viáveis que o possibilitam estudar um meio lícito de se organizar objetivando a economia tributária. O empresário não deve e nem pode ficar alheio à realidade tributária brasileira e tem que buscar alternativas lícitas e uma delas que pode ser favorável será o planejamento tributário adequado a realidade de sua empresa.

O Planejamento Tributário é preventivo pois deve ser feito antes da ocorrência do fato gerador do tributo, o que possibilita a *elisão fiscal*, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

Como já enfatizado, o planejamento tributário é um projeto de previsão das necessidades e realizações empresariais, portanto a participação do contador naquele projeto será vital no momento de implementar essa importante ferramenta de gestão tributária, e assim estará colaborando de forma decisiva para a continuidade dos negócios e a manutenção de empregos.

Quando se elabora um planejamento tributário, busca-se a participação do contador ou, em conjunto com profissional da área jurídica, promover menor impacto no fluxo de caixa da empresa. Atualmente na estrutura organizacional das grandes empresas existe um Comitê de Planejamento Tributário constituído por uma equipe de profissionais com conhecimentos específicos em Contabilidade, Direito e Legislação Tributária, Administração Empresarial, Economia, entre outros, além da

participação dos empresários envolvidos, consoante Borges (2002) e Martinez (2002).

Observe-se que o perigo de um planejamento tributário indevidamente elaborado pode gerar uma *evasão fiscal* que é uma redução da carga tributária mas, por descumprimento das determinações legais, é classificada como crime de *sonegação fiscal* consoante a Lei nº. 8.137/90.

3. Funções e Atividades da Contabilidade Tributária

São funções e atividades da Contabilidade Tributária, de acordo com Oliveira et all (2003):

- Escrituração e Controle;
- Orientação;
- Planejamento Tributário.
- A Escrituração e o Controle referem-se a: Escrituração fiscal das atividades do dia-a-dia da empresa e dos livros fiscais;
- Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar ou similar;
- Controle sobre os prazos para os recolhimentos; assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade;
- Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.

Quanto à orientação, trata-se de treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de tributos; orientação fiscal para as demais unidades da empresa ou das empresas controladas e coligadas, visando padronização dos procedimentos.

Planejamento Tributário, como já enfocado, é o estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos ICMS e IPI; todas as situações em que for possível o diferimento dos recolhimentos dos tributos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.

A elaboração, publicações e divulgações das Demonstrações Contábeis obrigatórias serão abordadas viabilizando que se possa perceber o quanto os mais

importantes Relatórios de Contabilidade podem contribuir para que os empresários possam analisar não exclusivamente a gestão de seus resultados mas também os custos das obrigações e os reflexos que impactam no patrimônio da empresa.

4. Demonstrações Contábeis Obrigatórias. Publicações Legais. Divulgação

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são diretrizes lógicas que devem nortear a escrituração e as demonstrações contábeis. Permitem ampla margem de liberdade ao contabilista no registro de operações. Devem ser obedecidos objetivando-se que se possa comparar e analisar as demonstrações contábeis de diversos períodos, entidades, setores etc.

Inexistindo essa unidade lógica em relação à Contabilidade, evidente que não existirá certeza de que se está procedendo uma análise de elementos e valores do mesmo gênero e espécie.

Se os Princípios permitem ampla margem de liberdade ao contabilista, as Convenções restringem, limitam ou até mesmo modificam parcialmente o conteúdo dos Princípios.

Tanto o Direito Comercial quanto o Direito Tributário estruturam-se fundamentados em inúmeros conceitos e princípios que pertencem à contabilidade.

Oliveira et all (2003:41) assevera: 'A própria base de cálculo do Imposto sobre a Renda é determinada com base em um instituto do Direito Comercial que ingressou no mundo jurídico pela contabilidade, que é o lucro líquido do exercício.'

Evidente que nada mais natural do que ressaltar os diversos aspectos inerentes às demonstrações contábeis obrigatórias em lei, tanto pela legislação societária, quanto pela comercial e tributária ou fiscal.

A legislação do Imposto de Renda determina que, ao final de cada período-base de apuração do lucro real, a pessoa jurídica deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância da lei comercial, das seguintes demonstrações contábeis: balanço patrimonial; demonstração do resultado do exercício; demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (ou demonstração das mutações do patrimônio líquido).

A Lei das Sociedades por Ações obriga para as sociedades de grande porte, incluindo as de capital aberto, a elaboração e publicação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

De acordo com o art. 249, da Lei 6.404/76 e a Instrução n.º 247, de 23.07.96, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as sociedades anônimas de capital que possuírem investimentos em sociedades controladas deverão elaborar e divulgar, juntamente com as demonstrações estabelecidas e já citadas, as demonstrações contábeis consolidadas.

Deve-se ainda observar outros aspectos sobre o assunto, tais como:

- As demonstrações de cada exercício devem ser publicadas com a indicação dos valores correspondentes aos das demonstrações do ano anterior;
- Podem ser publicadas adotando-se o milhar de reais como expressão monetária;
- Devem ser acompanhadas pelas notas explicativas para complementar, juntamente com outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis, o conjunto de informações relevantes sobre a situação patrimonial da empresa e de seus resultados dos exercícios.
- Consoante o art. 289 da Lei das Sociedades por Ações, aquelas sociedades devem elaborar e publicar:
 - Relatório da administração;
 - Demonstrações contábeis;
 - Convocação de assembléias;
 - Atas de assembléias, entre outros.

Referidas publicações deverão ser feitas no Diário Oficial da União ou do Estado, onde esteja localizada a sede da companhia. De acordo ainda com a Lei das S. A. e Instrução da CVM, as companhias de capital aberto devem efetuar as publicações exigidas por lei em jornal de grande circulação editado na localidade em que se situe a Bolsa de Valores na qual, nos dois últimos dois exercícios sociais, tenha-se verificado a maior quantidade de negócios com as suas ações e outros valores mobiliários de sua emissão.

Atente-se para o fato de que a companhia deverá fazer tais publicações sempre no mesmo jornal e que qualquer mudança deverá ser precedida de aviso aos acionistas no extrato da ata da assembléia geral ordinária.

Observe-se a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 6 – da Divulgação das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução n.º 737, de 27.11.92, do Conselho Federal de Contabilidade.

Enfocar-se-á, a seguir, os procedimentos relativos aos Livros Contábeis, Fiscais e Societários objetivando-se expor a importância da Contabilidade como principal suporte de controle para fins de economia de tributos.

5. Livros Contábeis, Fiscais e Societários

A contabilidade das empresas brasileiras é exigência da legislação comercial tendo em vista os interesses dos sócios quotistas ou acionistas bem como dos credores envolvidos na atividade empresarial tais como clientes, bancos, fornecedores.

Para atender aos interesses da arrecadação tributária, o fisco federal, estadual ou municipal também dispõe sobre a matéria, reportando-se às disposições da legislação comercial e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, acrescentando outras normas de caráter fiscal que algumas vezes atropelam as normas contábeis.

A excessiva interferência do fisco federal dificultava a adoção dos princípios contábeis, já que a Contabilidade, na maioria das empresas, era feita com base nas normas fiscais, que nem sempre eram compatíveis com aqueles princípios.

Com a vigência da Lei 6.404/76, ficou determinado expressamente que a escrituração contábil deveria ser elaborada com estrita observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, o que implica se afirmar que o problema foi parcialmente solucionado.

Para atender à legislação fiscal, no tocante às exigências divergentes da aplicação dos princípios contábeis, devem ser adotados registros auxiliares à parte.

Portanto, observe-se a importância da Lei das Sociedades por Ações para o desenvolvimento da contabilidade no Brasil.

As demonstrações contábeis são utilizadas tanto pelo mercado de capitais e financeiro para obtenção de informações com relação à empresa quanto para atender as exigências impostas pelas diversas legislações tributárias, fiscais e societárias.

Nos termos da legislação vigente, a escrituração contábil das pessoas jurídicas é de responsabilidade e atribuição do contabilista legalmente habilitado. Óbvio, portanto, que a elaboração e assinatura de quaisquer documentos ou demonstrações contábeis serão de responsabilidade de contabilistas para todos os efeitos legais e judiciais.

Livros Contábeis

Objetivando a elaboração de uma escrituração contábil de qualidade, são indispensáveis instrumentos e métodos adequados.

A legislação comercial e fiscal exige a escrituração dos atos e fatos administrativos das organizações em livros próprios.

Os principais Livros Contábeis obrigatórios são:

- Diário
- Razão
- Registro de Inventário
- Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)
- Livro Caixa e Conta Correntes
- Registro de Duplicatas

O Livro Diário é um livro obrigatório consoante os artigos 11 e 12 do Código Comercial e tem por objetivo o registro e escrituração contábil. Deverá ser obrigatoriamente registrado na Junta Comercial ou no Cartório Civil da Comarca, no caso das empresas comerciais e mercantis, ou no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, no caso de empresas exclusivamente prestadores de serviços, ou seja, as sociedades civis.

Especial atenção para o “Livro de Balancetes Diários e Balanços” (LBDB) de uso exclusivo dos Bancos Múltiplos e Comerciais, que tem sua obrigatoriedade prevista na Lei 4.834/64.

O livro Razão é um livro obrigatório pela legislação tributária, ou seja, pela legislação do Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas, a partir de 1992 de acordo com o art. 14 da Lei 8.218/91, e do art. 62, da Lei 8.383/91, consolidadas no art. 259 do Regulamento do Imposto de Renda (RI R).

Observe-se que o Razão é o principal livro para o gerenciamento da contabilidade pois permite que se possa visualizar de imediato a posição de cada elemento do patrimônio bem como as suas mutações. Trata-se de livro de ordem sistemática, classificada por contas e subcontas com os respectivos débitos e créditos escriturados em ordem cronológica. A principal função do Razão é demonstrar a situação de cada conta e subconta e secundariamente os respectivos registros em ordem cronológica, conforme Fabretti (2001). O

Livro Razão está dispensado de registro e autenticação nos órgãos de registro de comércio.

Oliveira et all (2003) observam que, no encerramento do exercício contábil, as empresas devem elaborar o Inventário ou contagem física das mercadorias em

estoque, incluindo as mercadorias e produtos prontos para venda, as matérias-primas, os produtos em processo, os materiais de embalagem e os bens estocados no almoxarifado.

Consoante as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, as quantidades apuradas no inventário e os respectivos valores devem ser relacionados no Livro de Inventário.

As empresas tributadas com base no lucro real estão obrigadas a transcrever no livro Registro de Inventário os estoques existentes ao final de cada trimestre-período de apuração, no caso de apurarem o lucro real trimestralmente, ou exclusivamente em 31 de dezembro, de cada ano, no caso em que as empresas optem pela alternativa de efetuar o pagamento do imposto de renda mensal por estimativa.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, bem como as optantes do SIMPLES, estão obrigadas a registrarem no Livro de Inventário os seus estoques existentes em 31 de dezembro de cada ano.

O Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) destina-se a controlar os registros que influenciaram a determinação do lucro real, que pode ser diferente do lucro contábil, devido as exclusões e inclusões permitidas em lei.

Referido livro deve conter termos de abertura e de encerramento, com a assinatura do contabilista e de um sócio ou administrador, entretanto, não é obrigatório ser registrado ou autenticado na Junta Comercial ou em qualquer outro órgão fazendário.

O Livro Caixa e de Contas Correntes destinam-se ao registro das entradas e saídas de recursos monetário. Tal livro está dispensado de registro e autenticação nos órgãos públicos exceto quando a empresa utilizá-lo objetivando resumir a escrituração do Livro Diário ou Razão de acordo com a observação de Oliveira et al (2003).

O livro utilizado para registro e controle individualizado das duplicatas a receber emitidas nas vendas feitas a prazo, após a emissão da fatura, denomina-se Livro de Registro de Duplicatas. No caso da empresa utilizá-lo como registro auxiliar da escrituração mercantil, o livro deverá ser autenticado nos órgãos competentes.

Segundo Fabretti (2001), as empresas de maior porte atualmente trabalham com programas específicos de escrituração de Contas a Receber e Contas a Pagar elaboradas através de meios eletrônicos os quais, após impressos, encadernados e

registrados no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, passam a ter valor de livro auxiliar. Seu movimento pode ser lançado por totais mensais no livro Diário de acordo com o art. 204, parágrafo, do RIR/94.

Idêntico procedimento aplica-se, conforme Fabretti (2001), aos programas de folhas de pagamento, escrituração fiscal e estoques.

Livros Fiscais

Os livros fiscais de escrituração obrigatória referem-se aos:

- Impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS);
- Impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);
- Impostos de produtos industrializados (IPI);
- Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).¹

Os livros fiscais de escrituração obrigatória pelas empresas prestadores de serviços são:

- Notas fiscais de serviços prestados;
- Notas fiscais-faturas de serviços prestados;
- Movimento diário de ingressos em diversões públicas;
- Recebimento de impressos fiscais e termos de ocorrências;
- Impressão de documentos fiscais.

As empresas sujeitas à apuração e ao recolhimento do ICMS, do IPI ou dos dois impostos, de acordo com Oliveira et all (2003) são :

Registro de	Modelo	Usuário
Entradas	1	Contribuintes do IPI e do ICMS
Entradas	1-A	Contribuintes do ICMS
Saídas	2	Contribuintes do IPI e do ICMS
Saídas	2-A	Contribuintes do ICMS
Controle da produção e estoque	3	Estabelecimentos Industriais
Selo especial de controle	4	Produtores – cigarros, bebidas, relógios, entre outros
Impressão de documentos	5	Estabelecimentos que confeccionam

¹ Livro contábil e fiscal.

		documentos fiscais para terceiros e uso próprio
Utilização de documentos fiscais e termo de ocorrência	6	Estabelecimentos comerciais e industriais
Inventário	7	Estabelecimentos comerciais e industriais
Apuração do IPI	8	Estabelecimentos industriais ou equiparados
Apuração do ICMS	9	Estabelecimentos comerciais e industriais
Controle de crédito do ICMS do ativo permanente		Estabelecimentos comerciais e industriais

Livros Societários

Até a promulgação e publicação da Lei n.º 6.404/76 – a Lei das Sociedades por Ações, a Contabilidade era muito influenciada pelos critérios advindos da legislação tributária, em especial do Imposto de Renda, para a apuração dos tributos a pagar.

Com a Lei 6.404/76, foram introduzidas várias inovações que possibilitaram a evolução da Contabilidade. Observe-se a seguir:

- Nítida separação entre a contabilidade e a legislação do Imposto de Renda, com a adoção do LALUR para controle de demonstração das diferenças entre o lucro contábil e o tributável;
- Fortalecimento dos Princípios Contábeis como base para a escrituração contábil e elaboração das demonstrações contábeis;
- Maior preocupação da contabilidade em atender a outros usuários e não apenas o fisco. Afinal um dos principais objetivos da contabilidade são as suas informações contábeis, portanto, outros usuários são os investidores no mercado de capitais, acionistas, dirigentes e outros usuários internos à empresa, financiadores de capitais, como os Bancos, entre outros;
- Novas demonstrações contábeis e financeiras obrigatórias;
- Forma de apresentação dos grupos das contas do Balanço Patrimonial de acordo com o grau de liquidez para as contas do Ativo. De acordo com o grau de exigibilidade, para o Passivo;
- Avaliação de investimentos em participações societárias, normatizando a metodologia da equivalência patrimonial;
- Procedimentos referentes à consolidação das demonstrações contábeis;
- Normatização das notas explicativas às demonstrações contábeis.

As sociedades anônimas são obrigadas a manter, além dos livros comuns ao comerciante, requeridos por leis especiais, outros livros obrigatórios por legislação específica.

O art. 100, da Lei das S.A. enumera os livros próprios da companhia, principalmente os que têm caráter de registro público, os quais estão sujeitos às formalidades para registro e preenchimento. Referida legislação relaciona as anotações que a companhia deve efetuar na escrituração desses livros.

Os principais livros societários obrigatórios às sociedades anônimas são: Registro de Ações Nominativas; Transferência de Ações Nominativas; Atas de Assembléias Gerais; Presença de Acionistas; Atas das Reuniões da Diretoria; Atas das Reuniões do Conselho de Administração; Atas das Reuniões do Conselho Fiscal; Livro de Registro de Ações Endossáveis; Registro de Partes Beneficiárias Nominativas; Registro de Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas; Registro de Partes Beneficiárias Endossáveis; Registro de Letras Imobiliárias; Registro de Debêntures Endossáveis; Registro de Bônus de Subscrições Endossáveis.

Tais livros devem ser encadernados e suas folhas numeradas, devendo conter, na primeira página e na última, os Termos de Abertura e Encerramento, respectivamente, com indicação do razão social, do nome comercial, do local da sede ou estabelecimento, do número e da data do registro da firma ou do arquivamento dos atos constitutivos da sociedade no Registro do Comércio, da finalidade a que se destinam os livros, dos respectivos número de ordem e do número de suas páginas.

Quanto aos Termos de Abertura e de Encerramento, devem ser assinados pelo empresário, pelo contabilista e pelo funcionário competente do Registro do Comércio.

Quanto à documentação contábil, deverá ser observado o constante na Resolução n.º 597/1995, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a NBC T 2.2. - Da Documentação Contábil.

6. Escrituração Fiscal

No tocante à escrituração dos Livros Fiscais, tanto estes quanto os documentos que serviram de base para a sua escrituração devem ser mantidos atualizados, sendo permitido um atraso máximo de cinco dias, em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, e conservados na empresa à disposição do fisco.

Existindo matriz, filial, fábrica, depósitos, etc, cada unidade manterá os próprios livros, não sendo permitida a centralização.

Constará no Regulamento do ICMS de cada Estado se referidos livros fiscais poderão ser ou não utilizados pelos contribuintes sem o prévio visto do fisco competente bem como outras formalidades a serem cumpridas.

Observe-se, entretanto, que, para tornar esses livros registros auxiliares da contabilidade, devem ser autenticados na Junta Comercial antes da iniciação da escrituração.

Atualmente a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais podem ser autorizados a utilizar sistema eletrônico de dados quando serão especificados os programas básicos e os relatórios-padrão a serem apresentados ao fisco, podendo ou não ser integrados à contabilidade.

Os livros devem conter os Termos de Abertura e de Encerramento, datados e assinados pelo representante legal da empresa e pelo contabilista legalmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

Os livros e documentos fiscais devem ser conservados em ordem e em local seguro à disposição não apenas do fisco mas do titular da empresa ou de seus representantes.

A propósito, o Regulamento do Imposto de Renda dispõe sobre a obrigatoriedade de guarda e manutenção e ordem de livros, papéis e documentos relativos às atividades da empresa.

Finalizando, serão traçadas algumas considerações sobre Gestão e Planejamento Tributário objetivando que se possa acompanhar a veracidade do que foi afirmado em relação ao papel da Contabilidade como importante suporte para a economia de tributos.

7. Gestão e Planejamento Tributário

O método da Contabilidade Tributária consiste basicamente na elaboração de relatórios contábeis confiáveis e eficazes capazes de demonstrar a real situação das contas do patrimônio e do resultado da empresa bem como de permitir um adequado planejamento tributário, assunto já enfocado anteriormente.

Há uma tendência generalizada de se afirmar que o Planejamento Tributário é lícito quando feito antes do fato gerador do tributo. Referida afirmação deve ser entendida tendo em vista que o importante não é o elemento cronológico. Se

ocorrer o fato gerador, o tributo é devido; não importando qual a conduta do contribuinte, tendente a evitar ou retardar o pagamento ou reduzir o valor correspondente, seja anterior ou posterior, ao fato gerador. É evidente que se a conduta do contribuinte ocorreu depois do fato gerador, obviamente referido fato gerador aconteceu.

A distinção essencial entre o *Planejamento Tributário* - que é lícito - e a *fraude* - que é ilícito - reside no fato de que, no Planejamento Tributário, evita-se que o fato gerador aconteça, enquanto na fraude fiscal o que ocorre é a ocultação, o disfarce, evitando, enfim, que o fisco tome conhecimento do fato gerador.

O elemento intencional, por outro lado, também não é decisivo para distinguir o Planejamento Tributário da Fraude Fiscal. Quando o empresário tem por objetivo a fabricação de produto isento de IPI, declarando que tal objetivo será exercido com o firme e exclusivo propósito de fugir ao pagamento do imposto, estará, não obstante o propósito evasivo, praticando conduta inteiramente lícita. É lícito ao contribuinte organizar os negócios de forma que o valor dos tributos seja reduzido.

Impossível supor que contribuintes, tanto pessoa jurídica como pessoa física, podendo pagar menos sem cometer ilegalidade, prefiram pagar mais. É, portanto, absolutamente, lícito ao contribuinte buscar alternativas operacionais que permitam pagar menor tributo desde que não haja violação da lei.

Toda conduta de que se utiliza o contribuinte para, através do conhecimento de Direito Tributário, planejar, organizar, dirigir atividades com vistas a evitar, retardar ou diminuir, de forma lícita, o ônus do pagamento de tributos constitui-se ao que chamamos de Planejamento Tributário.

Não se pode deixar de observar que a gestão de tributos comporta estilos de administração conservador, democrático e neoliberal.

O elevado ônus tributário incidente no universo dos negócios e a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação e versatilidade da legislação pertinente são dois fatores que determinam a importância e a necessidade da decisão do Planejamento Tributário na empresa.

A superior administração das organizações empresariais, em geral, ao decidirem-se pelo Planejamento Tributário, realiza vultosos investimentos de recursos, visando identificar todas as alternativas legais disponíveis e viáveis no sentido de evitar, retardar ou diminuir o ônus tributário.

O Planejamento Tributário, também conhecido como Gestão Fiscal, Evasão Tributária Lícita, Elisão Fiscal, Economia de Impostos e Engenharia Tributária, consiste em técnica que projeta as operações, visando conhecer as obrigações tributárias pertinentes a cada uma das alternativas legais que são aplicáveis para, em seguida, adotar a que possibilita emprego de procedimentos tributário legitimamente inserido na esfera de liberdade fiscal.

A propósito, far-se-á algumas considerações jurídicas sobre a Elisão Fiscal, ou seja, a ação de elidir, eliminar, suprimir, portanto, o procedimento lícito, não simulado, de natureza preventiva pois antecede a ocorrência do fato gerador do tributo, adotado pelas empresas com a finalidade de reduzir legalmente a carga tributária.

Para atingir aquele objetivo, as empresas deverão projetar atos e fatos administrativos com a finalidade de escolher, entre duas ou mais alternativas legais, aquela cuja aplicação resulte em legítima economia de tributos.

Toda ação ou omissão praticada e formalizada pelas empresas após a ocorrência do fato gerador, visando impedir ou retardar sua ocorrência ou reduzir os seus efeitos econômicos, é considerada fraude por implicar sonegação fiscal, portanto, comete-se um ilícito.

Conclui-se ser fundamental que a ação ou omissão do Planejamento Tributário ocorra e seja formalizada antes da ocorrência do fato gerador.

A Elisão Fiscal não pode ser confundida com a Evasão Fiscal embora a diferença entre ambas seja muito sutil.

Evasão Fiscal é o procedimento ilícito ocorrido posterior ao fato gerador e praticado com o objetivo de fugir, mascarar, dissimular, escapar da ocorrência deste.

Quanto à sonegação, é a ação ou omissão dolosa que tenta impedir ou relatar total ou parcial o conhecimento por parte da autoridade fazendária relativa à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e as condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Pode-se conceituar a Fraude como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcial, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características especiais, objetivando a redução do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu recolhimento aos cofres da Fazenda Pública.

O Conluio é o ajuste doloso de duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas visando qualquer um dos efeitos de sonegação ou fraude. Observe-se sobre o assunto pertinente, o constante nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº. 4.502/64.

Consoante a Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001, foi acrescentado ao artigo 116 do CTN o parágrafo único: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

De acordo com Gomes (2001:4), “ certamente o parágrafo único acrescido ao artigo 116 do CTN, não se refere a elisão fiscal, ou seja, ao planejamento tributário lícito, não simulado e que antecede o fato gerador do tributo, mas à evasão fiscal ilícita, aos atos ou negócios praticados com o objetivo de dissimular (esconder, ocultar) o fato gerador do imposto.”

Os fundamentos da existência da liberdade fiscal encontram-se nos princípios da estrita legalidade tributária e da tipicidade cerrada.

De acordo com o Princípio da estrita legalidade de tributos (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal), a Administração Fiscal da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderá exigir ou aumentar tributos mediante lei escrita e estrita.

O Princípio da tipicidade cerrada surge em decorrência do Princípio da estrita legalidade tributária. Determina, portanto, que a lei, ao desempenhar a outorga constitucional de instituir ou criar tributos, deve descrever abstratamente todos os aspectos ou critérios integrativos de estrutura normativa.

Há relativa unanimidade na existência de três tipos de Planejamento Tributário, tomando-se por base fundamental o objetivo das organizações empresariais: a anulação do ônus fiscal, a redução do ônus fiscal e o adiamento do ônus fiscal.

Para alcançar quaisquer dos objetivos, o Planejamento Tributário deve articular as atividades empresariais com estrutura e forma-jurídica que visem o deslocamento da ocorrência do fato devedor; a procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto.

Levando-se em consideração os estilos de administração conservador, democrático ou neoliberal na Gestão Fiscal, a operacionalização referente ao Processo de Elaboração pode conter as fases: Pesquisa do fato objeto do planejamento; Articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado; Aspectos jurídico-fiscais relacionados ao fato pesquisado; Conclusão; Formalização.

No Processo de Elaboração de um Planejamento Tributário, a operacionalização corresponde a cinco fases e é o que se pode chamar de período da elaboração do Planejamento.

Observa-se, entretanto, que há, também, um período que antecede à elaboração assim como um período posterior que é a execução do Planejamento. Para melhor entendimento far-se-á rápidas considerações, como a seguir.

A Superior Administração da empresa solicita à Gerência ou Comitê de Tributos ou outro órgão responsável por referido serviço que analise, emita parecer e/ou forneça planos que tornem viável redução do ônus fiscal sobre atividades desenvolvidas pela empresa, objetivando adaptar-se ao plano econômico vigente.

O órgão competente procederá à avaliação fiscal da redução, qualificando-a como hipótese de elisão (economia legítima de imposto) ou se implicará razoável, remota ou remotíssima possibilidade de contingência fiscal. Determinará, como próxima etapa, o procedimento de elaboração do Planejamento Tributário específico ao que foi solicitado pela Superior Administração da empresa.

A seguir serão tomadas as providências julgadas cabíveis para atender a solicitação, que corresponderá a realização das fases que correspondem ao período do processo de elaboração do Planejamento Tributário: Pesquisa do Fato objeto do Planejamento; Articulação das Questões Fiscais Oriundas do Fato Pesquisado; Estudo dos Aspectos Jurídico-fiscais relacionados com as Questões decorrentes do Fato Pesquisado; Conclusão; Formalização do Planejamento Tributário

Atente-se para que, nas fases realizadas para elaboração do documento de formalização do Planejamento Tributário, deverão evidenciar-se a legitimidade e a viabilidade operacional e será emitido parecer formalizando a aprovação do Planejamento a ser encaminhado à Superior Administração da empresa, que irá proceder a apreciação final, quando será decidido a aplicabilidade ou não.

Quando se fala em economia de tributos, o que se quer é designar todas e quaisquer condutas tendentes a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos das pessoas físicas ou jurídicas, desde que mantendo-se no campo jurídico da licitude.

Algumas considerações serão feitas embora o assunto já tenha sido abordado, objetivando que se perceba que o assunto está suficientemente embasado e que conseqüentemente, existe segurança em planejar a economia de tributos respaldado na legislação vigente.

A intenção do contribuinte de não pagar, pagar menos ou de retardar o pagamento do tributo constitui elemento caracterizador da fraude fiscal, ou evasão tributária ilícita. A afirmativa não pode ser considerada como líquida e certa. Concluir que a presença da intenção do contribuinte seja suficiente para caracterizar a fraude ou evasão ilícita não é correto. A evasão, como conduta lícita, pode ser intencional - ter o propósito de evitar, reduzir ou adiar o pagamento do tributo e pode ser não intencional - não ter o referido propósito.

É preciso que se esclareça que a evasão compreende a elisão, que é a conduta lícita, e a evasão em sentido restrito, que é a conduta ilícita.

A elisão é a conduta qualificável como lícita. É a conduta adotada pelo contribuinte com o propósito de evitar o ônus tributário e inexistem quaisquer dúvidas de que a conduta seja absolutamente lícita.

Há, ainda, algumas observações a se fazer sobre a distinção entre elisão e fraude fiscal, visando, assim, prestar esclarecimentos para que se possa ter melhor entendimento quando forem sugeridos alguns tópicos objeto de Planejamento Tributário.

Em qualquer das formas de evasão tributária, deve haver o propósito de evitar, reduzir ou adiar o pagamento do tributo. A finalidade da intenção é a mesma e o resultado também é o mesmo, ou seja, a exclusão, a redução e/ou o adiamento do ônus tributário.

O que distingue a elisão da fraude é a qualificação jurídica dos meios utilizados pelo contribuinte e a intenção da conduta a evitar, reduzir ou adiar o ônus tributário. Há elisão quando os meios utilizados pelo contribuinte são lícitos. Ao contrário, se os meios utilizados são ilícitos, há fraude. Se a intenção de evitar o tributo é anterior ao fato gerador, a intenção do contribuinte é evitar que ocorra ou retardar a ocorrência do fato gerador ou fato tributável - há a elisão. Entretanto, se a intenção do contribuinte a evitar ou postergar o tributo é posterior a ocorrência do fato gerador ou fato tributável, trata-se de ocultar ou mascarar - há fraude.

Por fim, cabe esclarecer que a elisão é ensejada pelas lacunas e todas e quaisquer imperfeições da lei. Não se pode esquecer que, tratando-se de lacunas, tem que ser considerado o que está previsto no art. 108, parágrafo 1º. do Código Tributário Nacional.

O momento de planejar deve ocorrer no dia a dia ou no máximo, mês a mês e as ferramentas de que o planejador tributário se utiliza para realizar o seu trabalho deverão ser a atuação contábil e fiscal permanentes através da leitura diária de livros e revistas técnicos, jornais e diários oficiais; participação em eventos da classe; tecnologia de informação que disponibilize a qualquer momento relatórios contábeis e fiscais; revisão e atualização periódica do Plano de Contas; análise de balanços publicados por outras empresas; auditoria periódica, entre outros, conforme Gomes (2001)

Após estas considerações, citar-se-á alguns itens julgados importantes para se trabalhar com Gestão e Planejamento Tributário: Opção pela Forma de Tributação do Imposto de Renda; Mercado de Capitais; Aplicações Financeiras; Reorganização Societária; Investimentos/Arrendamento Mercantil; Avaliação de Estoques; Avaliação dos Produtos em elaboração ou acabados; Reavaliação de Imóveis; Compensação de Tributos; Parcelamento de Tributos; Consulta à Legislação Tributária; Investimentos.

Conclusão

Observa-se que o Brasil tem sido considerado perverso em relação às desigualdades sociais medidas pela iniquidade da distribuição da Renda Nacional. Consoante Santos (2002:13), “isso ocorre em face de que 10% da população se apropria de 50% da renda, enquanto 50% recebem cerca de 10%.”

Ainda em relação à Renda, confirma-se uma dura realidade em relação ao consumo: uma parcela da população que recebe baixos salários ou que vive na informalidade trabalhista paga mais impostos, proporcionalmente, em relação às classes de maior poder aquisitivo.

A carga tributária brasileira atingiu, em 2002, 36,5% do PIB, um nível superior aos dos Estados Unidos e de outros países europeus que contam com uma infraestrutura de serviços públicos de qualidade, o que não ocorre no Brasil.

A carga global tributária das empresas brasileiras sobre o Faturamento importa em 33,25%, sobre o Total de Custos/Despesas, 47,14% e sobre o Lucro, 52,23%, de acordo com Amaral (2004).

Em 1993, cada brasileiro pagava, em média, R\$ 700,51 em impostos e contribuições ao governo. Em 2003, os impostos pagos pelos brasileiros alcançaram, em média, R\$ 3.092,47 de acordo com o estudo divulgado pelo IBPT (2004).

Segundo o Coordenador Geral de Política Tributária da Receita Federal (2003), a carga tributária brasileira é a maior de toda a América Latina e chega a ser superior inclusive a de países como os Estados Unidos, onde os impostos atingiram de 30% a 33% do Produto Interno Bruto (PIB).

Por fim, pode-se afirmar que o brasileiro é o cidadão que mais paga tributos na América Latina e paga mais impostos que nos Estados Unidos.

É fundamental que o País proceda algumas Reformas a se iniciar pela Reforma Política, no que diz respeito à repartição de atribuições entre as três esferas de Governo, a Administrativa, a da Previdência Social e a do Sistema Tributário Nacional (STN).

A Reforma mais esperada era a do STN, entretanto foi aprovada uma Reforma Tributária após mais de dez anos de discussões sobre o assunto no Congresso Nacional. Pode-se afirmar que aquela não foi a reforma esperada pelos contribuintes e pela sociedade brasileira.

Consoante Santos (2002:13), “a complexidade e a irracionalidade do nosso sistema eleva sobremaneira o custo da administração fiscal, seja para o Governo, seja para o contribuinte. Por isso, não adianta falar em Reforma Tributária se não houver nítida vontade política para atacar os dois problemas fundamentais: reduzir a carga tributária e simplificar o sistema.”

A Contabilidade, entendida como meio de fornecer informações confiáveis para os seus usuários, deverá contribuir como um dos instrumentos e/ou ferramentas mais importantes para subsidiar o processo de tomada de decisões diante da possibilidade das empresas estudarem e elaborarem os seus planejamentos tributários dentro da licitude, objetivando uma diminuição da carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros. Portanto, será mais um desafio para a Contabilidade! Para que as empresas possam tomar decisões em relação aos desafios referentes a economia de tributos, necessitam de informações confiáveis de quanto gastam com suas obrigações tributárias.

Pode-se observar a importância da Lei das Sociedades por Ações que possibilitou novos horizontes para o desenvolvimento da contabilidade no Brasil. Conforme aquela legislação, ficou determinado expressamente que a escrituração contábil deveria ser elaborada com estrita observância dos princípios contábeis, o que importa em se afirmar que, no tocante às exigências divergentes da aplicação dos princípios contábeis, devem ser adotados registros auxiliares à parte.

Em síntese, as informações confiáveis pela Contabilidade elevam a capacidade das organizações para tomada de decisões que implicam redução de custos, inclusive os tributários, como forma de obter vantagem competitiva.

A Contabilidade há muito tempo deixou de ser meramente a atividade de mensurar ativos e passivos financeiros para se configurar como ciência enredada com as múltiplas possibilidades de ação e reação empresarial diante dos fenômenos que interferem na dinâmica das organizações segundo Tinoco e Kraemer (2004).

Diante deste cenário, profissionais não exclusivamente da área tributária brasileira mas também da área contábil começaram a repensar esta situação para o terceiro milênio, antes deste iniciar-se, com vistas a reinvenção do futuro, pretendendo suscitar o debate em torno de uma nova era de pensar sobre estratégia na Administração Tributária, colocando, intencionalmente, em confronto a abordagem tradicional de planejamento, baseada em “fórmulas e rituais”, e outra que se denomina Gestão Estratégica, mais exploratória e aberta.

Referências Bibliográficas

- AMARAL, Gilberto Luiz do e OLENIKE, João Eloi. *Carga Tributária Brasileira aumentou 295,63% desde 1986*. IBPT, Análise de 10 de março de 2000. <http://www.ibpt.com.br>. gilberto@ibpt.com.br. olenike@abdc.org.br.
- _____. *Carga Tributária Brasileira - 1º. Semestre de 2003*. IBPT. <http://www.ibpt.com.br>. gilberto@ibpt.com.br. olenike@abdc.org.br.
- AMARAL, Gilberto Luíz. *Realidade tributária brasileira. Seminário Nacional de Excelência em Gestão Tributária*, IBPT: São Paulo, 2004.
- ARAKAKI, Marta. *Espetáculo do crescimento X tributação espetacular!* FENACON em Serviços, Ano IX, Ed. 98, fev. 2004.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DEFESA DO CONTRIBUINTE (ABDC) abdc@abdc.org.br, www.contribuinte.org.br
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito constitucional*. 17ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BENEDETTI, Roberto. *Contabilidade: Técnica e Prática*. 2ª. ed. São Paulo: Editora Scipione, 2001.
- BORGES, Humberto Bonavides. *Gerência de Impostos*. 4ª. Ed., São Paulo, 2002.
- _____. *Planejamento de tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. *Curso de especialização de analistas tributários*. . 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

- BRASIL, LEIS, DECRETOS. Constituição Federal I. 6ª. Ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 2002.
- BRASIL, LEIS, DECRETOS. Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.
- CASSIA, Rosana de, e MADUEÑO, Denise. Reformas são publicadas no Diário Oficial e já valem. O POVO – Política, p. 15, 2 de janeiro de 2004, Fortaleza.
- CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 9ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- _____. *Sistema tributário nacional na nova Constituição*. São Paulo: Atlas, 1989.
- COELHO NETO, Pedro. *Burocracia: um tributo insuportável!*. FENACON em Serviços, Ano IX, Ed. 99, mar. 2004.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 7ª. Edição, São Paulo: Atlas, 2001.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Prática tributária da micro e pequena empresa*. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade tributária*. 7ª. Edição, São Paulo: Atlas, 2001.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Incorporação, fusão, cisão e outros eventos*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FEDERIGHI, Wanderley José. *Direito tributário: Parte Geral*. São Paulo: Atlas, 2000.
- FURLAN, Valéria C. P. *Apontamentos de direito tributário*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2000.
- FUTIDA, Honório T. *Planejamento tributário das empresas (aspectos contábil e fiscal)*. Cursos Empresarias – Grupo IOB – jul. 2002.
- GATTI, Ivan Carlos e BORDIN, Antonio Carlos. *Regime especial de tributação para as micro, pequenas e médias empresas*. Revista Brasileira de Contabilidade do Rio Grande do Sul, nº. 107 dez. 2001.
- GOMES, Tércia Maria Maciel. *Imposto de Rendas das empresas: planejamento tributário*. MARPE, Seminário – Fortaleza, 22 a 25.012001.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT) – sites www.ibpt.com.br e www.tributarista.org.br. Acesso em 06 de outubro e 19 de dezembro de 2002; 09 de janeiro, 07 de abril, 09 e 19 de maio, e 09 de junho de 2003.
- INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA) – site www.ipea.gov.br. Acesso em 15 de agosto de 2002 e 15 de setembro de 2002.
- INTERLEGIS - Comunidade Virtual do Poder Legislativo. Site: <http://www.interlegis.gov.br>.
- JORNAL O POVO. *Brasileiro tem a maior carga tributária da AL*. Fortaleza, 9 de maio de 2003, Economia.
- LIMA, Maurício. *A sorte está lançada*. São Paulo, Editora Abril, Revista Veja, edição 1801, 7 de maio de 2003.
- LOPES, Manoel Birches. *Procedimentos de Importação*. São Paulo: FINANCE, Treinamento, Assessoria e Publicações Ltda., 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- MARTINEZ, Manuel Perez. *O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva*. Estudos do IBPT.: 26.08.002 . <http://www.ibpt.com.br>. acesso em 19 de março e 19 de maio de 2004.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. Site: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>
- MONTEIRO, Manoella. Discussão sobre reforma volta à tona. Jornal “O POVO” – Economia, p. 27, 11 de agosto de 2002, Fortaleza.

- MUNARETTO, Lorimar Francisco . *Planejamento Tributário: uma análise das formas de tributação das pessoas jurídicas com fins lucrativos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, nº. 110, nov. 2002.
- PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Carga tributária brasileira se mantém em alta atingindo 37,57% do PIB no 1º semestre*. Pesquisa. Publicação do IBPT, Ano I - nº 1 – Outubro/Novembro/Dezembro 2003.
- OLIVEIRA, Luís Martins et all. *Manual de contabilidade tributária*. São Paulo: Atlas, 2003.
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Site: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/leg>
- SANTOS, Antonio Oliveira Santos. *Revolução tributária*. FENACON em Serviços, Ano VII, edição 74, fev. 2002.
- SHINGAKI, Mário. *Dicas de planejamento tributário*. São Paulo, FINANCE, Treinamento, Assessoria e Publicações Ltda., 2001.
- SUZUKI, Orlando. *Fundamentos de Câmbio e Comércio Exterior*. São Paulo: FINANCE, Treinamento, Assessoria e Publicações Ltda., 2001.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio, KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *A contabilidade na gestão ambiental.*, São Paulo: Atlas, 2004.
- VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.
- VEIGA, Marcelo da. *O Planejamento tributário como ferramenta do planejamento estratégico*. Estudos do IBPT: 23.12.03 . <http://www.ibpt.com.br>. acesso em 19 de maio de 2004.
- VENTURA, Francisco dos Santos. *A contabilização não adequada do Imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), nas empresas tributadas com base no lucro real*. Boletim do IBRACON, nº. 286, ano XXV, agosto 2002.