

**FACULDADES SÃO JOSÉ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ISABELLA SILVA DE OLIVEIRA
THIAGO COUTO LAGE**

O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS BRASILEIRAS

Rio de Janeiro

2018

O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS BRASILEIRAS

THE IMPACT OF THE TAX BURDEN ON BRAZILIAN COMPANIES

Isabella Silva de Oliveira

Graduanda em Ciências Contábeis

Thiago Couto Lage

Mestre em Ciências Contábeis, professor universitário e auditor.

RESUMO

O presente artigo pretende demonstrar e analisar a evolução da carga tributária brasileira e qual o impacto causado pelas diversas formas burocráticas de tributação nas empresas evidenciando o planejamento tributário como uma forma determinante para a obtenção de resultados positivo apresentando propostas para minimizar o impacto causado por um sistema tributário oneroso e complexo promovendo a aplicação de dispositivos legais para minimizar o impacto causados pelos altos impostos e assim promovendo uma redução no pagamento dos tributos. Aqui será apresentado um resumo histórico da evolução da carga tributária em relação ao PIB brasileiro, as diversas mudanças constitucionais em relação aos tributos e a distribuição da arrecadação dos impostos nos diversos entes da federação destacando assim, as dificuldades na gestão das micro, pequenas, médias, grandes empresas e também do próprio Estado no que diz respeito ao cumprimento das obrigações básicas para a sociedade. Também será destacado como essas dificuldades abrem caminhos para meios ilegais de burlar o pagamento de impostos.

Palavras-chave: carga tributária, empresas, planejamento tributário, tributos

ABSTRACT

The present article intends to demonstrate and analyze the evolution of the Brazilian tax burden and what the impact caused by the various bureaucratic forms of taxation in the companies evidencing the tax planning as a determinant form to obtain positive results presenting proposals to minimize the impact caused by a system onerous and complex taxes, promoting the application of legal provisions to minimize the impact caused by high taxes and thus promoting a reduction in the payment of taxes. Here we will present a historical summary of the evolution of the tax burden in relation to the Brazilian GDP, the various constitutional changes in relation to the taxes and the distribution of tax collection in the different entities of the federation, highlighting the difficulties in the management of micro, small, medium, large corporations and also the State itself with respect to the fulfillment of basic obligations for society. It will also be highlighted how these difficulties open paths to illegal means of circumventing tax payments.

Key-words: tax burden, companies, tax planning, tributes,

INTRODUÇÃO:

O Brasil está entre os países que mais se cobram impostos no mundo e de contrapartida é o que menos dá retorno de serviços públicos de qualidade para a sua sociedade. De acordo com economistas, a taxa de impostos do Brasil deve aumentar por conta da dívida pública. A taxa de impostos pode representar até 80% do valor dos itens básicos de sobrevivência. Já no ambiente empresarial, as taxas de impostos assustam e geram inúmeras dúvidas aos empresários e microempresários devido à alta complexidade do Sistema Tributário Nacional. Muitas empresas saem do mercado ou até mesmo não conseguem um espaço por conta da elevada tributação e de dívidas fiscais.

Arrecadar tributos é fundamental para a manutenção dos bens públicos e da sociedade assegurando bens e serviços básicos e essenciais para a sociedade como saúde, educação e segurança. A implicação de alta carga tributária nos países são diversas como a baixa competitividade entre as empresas nacionais versus empresas estrangeiras onde os altos impostos incidem sobre os custos de produção e lucro elevando assim o valor final dos bens produzidos no Brasil frente aos que são produzidos nos demais países. De tal forma, verificamos um desincentivo os empresários, às ações empreendedoras e microempreendedoras inibindo assim os investimentos, exportações e geração de emprego para a sociedade.

O presente projeto visa demonstrar os impactos causados por essa elevada carga tributária nas empresas brasileiras buscando os aspectos fiscais que influenciam a competitividade entre as empresas, qual a relação existente entre os altos tributos, a prática de sonegação fiscal e a distribuição de renda no Brasil e como o planejamento tributário pode ser uma ferramenta poderosa e importante para a sobrevivência das empresas. Em específico, a pesquisa visa demonstrar a evolução da carga tributária brasileira explorando o Código Tributário Nacional (CTN) e a Carga Tributária Brasileira, verificando sua estrutura e se atende os princípios da neutralidade e equidade. Avaliar o impacto dos impostos pelas diversas formas de tributação nas empresas, comparar a carga tributária brasileira e sua relação com a sociedade com a de outros países e definir qual a importância do planejamento tributário avaliando os cenários econômico

nacional e mundial tendo o planejamento tributário como forma essencial para garantir a sobrevivência das entidades.

O enfoque da monográfica é a complexidade do sistema tributário brasileiro e sua influência sobre as empresas, qual a importância do planejamento tributário e qual a influência da alta carga tributária sobre a competitividade entre as empresas, baseando-se em artigos atuais, materiais conhecidos pelo público das áreas de contabilidade, direito, economia e administração, jornais e monografias sobre o tema. Estudo de casos, livros e materiais utilizados por professores e alunos dos cursos de contabilidade, economia e direito mostrando assim, a atual situação econômica do país coletando dados para uma correta apresentação de resultados objetivos onde a pesquisa irá trazer os diversos conceitos existentes sobre o tema, fazendo assim, uma pesquisa exploratória, onde, segundo GIL (1999, p.43) têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é bastante flexível de forma que possibilita a consideração dos mais diversos pontos relativos ao fato estudado. Deste modo, ao final da pesquisa, existirá a possibilidade da geração de uma opinião sobre as indagações existentes levantando à hipóteses de como a carga tributária afeta os investimentos das organizações e qual o custo que as empresas tem para cumprir com todas as obrigações fiscais objetivando o Planejamento Tributário como uma ferramenta importante para as empresas obtendo questões e prováveis soluções para a simplificação do trabalho das empresas fazendo um breve estudo sobre uma possível reforma tributária e medidas do governo para unificação e simplificação dos números de obrigações existentes onde possa existir uma conexão entre os fiscos podendo, assim, levar à uma redução de custos e tempo para as empresas.

Diante do exposto e tendo em vista que a carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo, indaga-se qual é o impacto dessa carga tributária nas empresas e como ela afeta diretamente as entidades e os diversos setores da sociedade.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1- Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional é um sistema complexo e de difícil entendimento, ele abrange todo o conjunto de impostos, taxas e contribuições vigentes no país. O Sistema Tributário é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n.18 de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais e municipais (Art. 2º do Código Tributário Nacional (CTN)).

Segundo VALENTE (2017, Contabilidade Tributária), “O sistema tributário considera a autonomia entre os entes políticos, no caso a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios. Esse sistema tributário reporta a uma legislação tributária”.

Conforme disposto no Art. 3 do CTN tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. E, de acordo com o Art. 4 do CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la.

O Art. 6 do CTN no diz que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios. De acordo com Ching, Marques e Prado (2003, p.132) “A constituição Federal Brasileira conhece apenas duas espécies de competências tributárias: a exclusiva/privativa e a residual”.

Competência exclusiva ocorre quando os tributos podem ser exigidos apenas por um ente político. A competência *exclusiva* não pode ser delegada (Art. 21 Constituição Federal). A competência *residual* compete apenas à União criar tributos que não estejam previstos na Constituição Federal, sendo eles não cumulativos, não tenham nenhum fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados no contexto constitucional. (p.132).

1.1- Características dos Tributos

Segundo MACHADO (2005, p.81) “No mundo moderno (...) o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia”. Segundo o autor, os tributos podem ser *fiscal, extrafiscal e parafiscal*.

Onde o tributo fiscal tem como por objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Enquanto o tributo extrafiscal tem como objetivo a interferência no domínio econômico, na busca de um efeito diverso na simples arrecadação de recursos financeiros. O tributo parafiscal, (Ibid, p. 82), é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Seguindo a mesma linha de pensamento, GIAMBIAGI (2008, p.10) afirma que a política fiscal pode ser realizar três funções principais. Sendo a primeira função alocativa, referindo-se ao fornecimento de bens públicos. A segunda função sendo distributiva com associação à redistribuição de renda através da tributação e a terceira função corresponde à estabilização onde o objetivo é influenciar a política econômica buscando atingir certos níveis de emprego, estabilidade dos preços e taxa de crescimento econômico.

1.2- Espécies dos Tributos

De acordo com PÊGAS (2003, p.30), os tributos podem ser divididos em duas espécies: vinculados e não-vinculados. Os tributos vinculados, são representados pelas taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. (Ibid, p. 30), são assim chamados, devido ao vínculo do tributo pago com o serviço já prestado ou a prestar pelo Estado.

Os tributos não-vinculados, são os impostos, que é devido independente de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte.

Os tributos também podem ser classificados de acordo com a sua incidência:

- a) Tributos sobre a Renda:** são os tributos cobrados sobre o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos. Ex: Contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda.
- b) Tributos sobre o Patrimônio:** são tributos cobrados sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas. Ex: IPTU, IPVA e ITBI.
- c) Tributos sobre o Consumo:** são os tributos que incidem sobre a cadeia produtiva: Ex: IPI, ICMS, PSI, Cofins e ISS.

1.3- Princípios Constitucionais Tributários

O ordenamento dos fundamentos e diretrizes jurídicas se dá por meios dos princípios constitucionais, nenhuma norma pode contrariar um princípio pois não terá validade por não ter um fundamento jurídico.

a) Princípio da Anterioridade Tributária

O princípio da anterioridade está expresso no art.150, III, alíneas B e C da Constituição Federal. Segundo STRAPASSON (2003, p.82), “a anterioridade da lei tributária é um princípio especificamente tributário, valendo ressaltar que também é um princípio específico para alguns dos tributos”. Mantendo o pensamento do autor, o princípio da anterioridade é limitador do poder de tributar do Estado e serve de instrumento de proteção ao contribuinte pois ele proíbe a cobrança de tributos criados e/ou aumentados durante o exercício de publicação da lei.

De acordo com Fabretti e Fabretti (2004), o cumprimento do princípio da noventena conjuntural, juntamente com o da anterioridade é aplicado somente para os imposto, um vez que as contribuições sociais estão sujeitas apenas ao princípio da noventena.

b) Princípio da Irretroatividade

“A irretroatividade conecta-se à própria ideia do Direito, trazendo o timbre de segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado” SABBAG (2016, p.200)

c) Princípio da Capacidade Contributiva

Segundo CARLIN (2008), o princípio da capacidade contributiva determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão ajustados segundo a disposição econômica do contribuinte.

d) Princípio da Proibição do Confisco

Confisco ou Confiscação de acordo com SILVA (2006, p.342) é “o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao Fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundada em lei”.

Para SABBAG (2016, p243), o conceito de confisco tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular do Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, surge o confisco em matéria tributária, revestindo-se da roupagem de tributo inconstitucional.

Em resumo, a cobrança de tributos deve estar dentro de um critério razoável não podendo ser exercidos de forma antieconômica e/ou excessiva.

e) Princípio da Legalidade

Segundo o art.150 da Constituição Federal

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I- Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

f) Princípio da Igualdade ou Isonomia

Para Fabretti e Fabretti (2014), o princípio da igualdade determina a obrigatoriedade do agente arrecadador de tratar igualmente os contribuintes que se equiparem em atividades e situação econômica, assegurando capacidade de tributação do sujeito passivo, realizando assim uma tributação com justiça social.

2- Obrigação Tributária

Obrigação tributária   uma rela o de Direito Público que está previsto em lei pelo qual o Fisco pode cobrar dos contribuintes uma presta o. Tais obriga es podem ser acessórias ou principal. A principal obriga o surge com a ocorrência do fator gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Já a acessória decorre da legisla o tributária e tem por objeto as presta es nela previstas no interesse da arrecada o ou da fiscaliza o dos tributos.¹

3- Tributos Empresariais

Dentre todos os tributos instituídos constitucionalmente, nem todos são t picos, exclusivos e obrigatórios para as empresas. Existem tributos que são destinados   empresas de um único segmento, com por exemplo o IOF (Imposto Sobre Opera es Financeiras), que   devido pelos bancos em geral e o CIDE (Contribui o de Intervens o do Domínio Econ mico) que incide sobre a importa o e comercializa o de petróleo, gás e seus derivados.

Segundo POHLMANN (2012, p.30-31), os tributos empresariais que são recorrentemente recolhidos pela maior parte das empresas são:

- **Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)**- recolhido   União, incide sobre o lucro das empresas, podendo,   op o da empresa, ser apurado anualmente ou trimestralmente.
- **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**- recolhido   União, incide sobre a saída de produtos da estabelecimento industrial ou equiparado   industrial e, como regra geral,   apurado mensalmente.
- **Imposto sobre Opera o Relativas   Circula o de Mercadorias e Presta o de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunica o (ICMS)**- recolhido para os estados e o Distrito Federal, incide sobre a saída de mercadorias do estabelecimento comercial ou sobre a presta o dos serviços referidos, sendo, como regra geral, apurado mensalmente.

¹ CHING, Hong Yuh. Contabilidade & Finanças. 2  ed. São Paulo:2003.

- **Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN)**- recolhido para os municípios e o Distrito Federal, incide sobre a prestação de serviços em geral e usualmente tem apuração mensal.
- **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**- recolhido para a União, incide sobre o lucro das empresas e é apurado anualmente ou trimestralmente, a exemplo do IRPJ.
- **Programa de Integração Social (PIS)**- recolhido para à União, incide sobre a receita das empresas e é apurado mensalmente. É devido também, na importação de bens e serviços do exterior. Incide também sobre a folha de salários.²
- **Contribuição para Financiamento Social (COFINS)**- recolhido para à União, incide sobre a receita das empresas e é apurado mensalmente. É cobrado também na importação de bens e serviços do exterior.
- **Contribuição Previdenciárias**- recolhidas para à União, são aquelas que incidem sobre a remuneração para a empregados e outros trabalhadores sem vínculo empregatício, podem incidir, em casos específicos, sobre outras bases, como a receita de venda. São apurados e recolhidos mensalmente.
- **Simples Nacional**- é uma sistemática diferenciada e simplificada de recolhimento dos tributos empresariais, aplicáveis exclusivamente mediante opção, às microempresas e empresas de pequeno porte, sendo que sua apuração é mensal. É recolhido para à União, que repassa aos estados e municípios a parcela relativa aos tributos de competência dos mesmos.

As empresas enquadradas no Simples Nacional são aquelas empresas que possuem Receita Bruta de até R\$4,8 milhões. Essas empresas que se encaixam no Simples Nacional, reúnem todos os tributos em uma única guia denominada **Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS)**, e nela estão o IRPJ, o CSLL, o PIS, o COFINS, o IPI, o CPP, o ISS e o ICMS.

Se a Receita Bruta da empresa ultrapassar os R\$4,8 milhões, ela poderá optar pelo **Lucro Presumido ou Lucro Real**. Empresas que adotam o lucro presumido, possuem sobre o Imposto de Renda (IRPJ) e a Contribuição Social (CSLL) uma têm por base uma margem de lucro pré-fixada pela lei. Mesmo que a empresa tenha obtido uma margem de lucro maior, a tributação se dará apenas sobre a margem de lucro pré-fixada.

Empresas enquadradas no lucro real são aquelas que possuem receita bruta superior a R\$78 milhões (instituições financeiras, por exemplo). As empresas do lucro real devem calcular o PIS e a COFINS de 9,25% sobre o faturamento, no chamado **regime não cumulativo**. Enquanto a tributação do IRPJ e do CSLL são determinadas pela apuração do **Lucro Líquido** da empresa de forma periódica, ou seja, o valor de apuração pode variar de acordo com os resultados da empresa, podendo até a empresa ficar sem ter apuração a pagar para o Governo, se ela **apurar um prejuízo no exercício**.

4- Impostos em Espécie

De acordo com o art. 153 da CF/88, são impostos de **competência da União**:

- Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros **(II)**;
- Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados **(IE)**;
- Imposto sobre produtos industrializados **(IPI)**;
- Imposto sobre operação de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários **(IOF)**;
- Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza **(IR)**;
- Imposto sobre propriedade territorial rural **(ITR)**;
- Imposto sobre grandes fortunas **(IGF)**;
- Imposto extraordinário de guerra (IEG)- (art.154, II, da CF/88)
- Contribuições Especiais (art. 149, CF/88)
- Empréstimos Compulsórios (art.148, CF/88)

De acordo com o art.155 da Constituição Federal, são impostos de **competência dos Estados e do Distrito Federal:**

- Imposto sobre transmissão, *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos **(ITCMD)**;
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação **(ICMS)**;
- Imposto sobre propriedade de veículos automotores **(IPVA)**;

Segundo o art.156 da Constituição Federal de 1988, são imposto de **competência dos municípios e do Distrito Federal:**

- Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana **(IPTU)**;
- Imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis **(ITBI)**;
- Imposto sobre serviço de qualquer natureza **(ISS)**;

Como já citado anteriormente, o sistema tributário brasileiro possui seus princípios constitucionais. Para CARLIN (2008) os princípios da Equidade, Progressividade, Simplicidade, Neutralidade, Responsabilidade Política e Harmonização do Federalismo Fiscal também fazem parte do sistema tributário nacional. Cada ente da federação tem sua capacidade contributiva porém, muitos ferem o princípio da responsabilidade política o que acaba gerando ainda mais um sistema tributário pesado e complexo. É importante ressaltar que, cada ente da federação tem as suas responsabilidades e, no que diz respeito à divisão das receitas fiscais é importante frisar o Art.3º do Código Tributário Nacional Lei 5.172/66 que diz que os tributos são “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 administrativa plenamente vinculada.”

5- A Evolução da Carga Tributária Brasileira

A carga tributária brasileira é obtida pelo volume de receitas tributárias arrecadas pelo governo de forma bruta pelo valor do PIB do período. Neste conceito de carga tributária, estão inclusos os impostos, taxas, contribuição de melhorias e as contribuições sociais. A medição da carga tributária brasileira começou a partir do ano de 1947 quando o PIB atingiu aproximadamente 13,80%. No ano de 1952, o governo brasileiro criou o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) buscando atrair capital estrangeiro para o país por meio de favores financeiros, cambiais e pela transformação o imposto de importação que na época era desprezível no financiamento de gastos públicos. Em 1959, foi criada a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) que tinha a intenção de gerar apoio ao desenvolvimento regional, apoiando a industrialização porém tal medida gerou um crescimento das despesas que giravam em torno de 8% do PIB mostrando que o sistema tributário era ineficiente para manter a carga tributária que vinha arrecadando na década de 50 fazendo com que as despesas continuassem crescendo e entre os anos de 1962 e 1963 o déficit do Tesouro Nacional chegou a marca de 4% do PIB. A taxa de inflação anual chegou a ordem de 12% em 1950 e a 29% em 1960. Nos anos subsequentes atingiu as marcas de 37% e 52% respectivamente e saltou para 74% em 1963. No final do ano de 1963 se criou a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com o intuito de reorganizar a administração fiscal.

O novo sistema tributário foi implantado entre os anos de 1964 e 1966 dando prioridade às medidas que reabilitassem as finanças federais e dessem um alívio aos setores empresariais que eram a base política do regime da época fazendo com que a administração fazendária federal fosse reorganizada, o IR sofresse revisões que gerou um grande crescimento de sua arrecadação e o imposto de consumo se transformou no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O percentual do PIB no ano de 1965 geral em torno de 19%.

Pode-se dizer, que o objetivo principal da reforma tributária foi elevar o nível de esforço fiscal de modo a atingir um equilíbrio orçamentário que pudessem ser dispensados por meio de incentivos fiscais e acumulação de capital para que pudessem impulsionar o crescimento econômico privilegiando o crescimento econômico acelerado e a acumulação privada, ou seja, os grandes empresários detentores da riqueza

desprezando totalmente o princípio da equidade. De acordo com as estratégias do governo a orientação e controle do crescimento caberiam ao governo federal que exigiam uma centralização das decisões econômicas. No setor privados, as decisões eram moldadas por incentivos fiscais e no setor público, era necessário ter o comando central dos impostos que eram instrumentos da política econômica e também uma forma de utilização dos recursos tributários.

De acordo com a reforma tributária, os estados e os municípios deveriam contar com recursos suficientes para desempenhar suas funções de forma a não atrapalhar o crescimento econômico geral do país. Sendo assim, para que ficasse assegurado a não-interferência das unidades subnacionais, o controle e definição do processo de crescimento e o grau de autonomia fiscal ficavam restringidos ao governo central. Após completar a reforma, os estados ficaram limitados ao seu poder de tributar e as transferências. Os percentuais de arrecadação do IR e do IPI que eram destinados ao Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM) foram reduzidos de 10 para 5% pelo Ato Complementar nº 40/68, entretanto, foi criado o Fundo Especial (FE) que visava a distribuição e utilização dos recursos de forma integral pelo Poder Central, sendo destinado a ele, 2% da arrecadação daquele tributo. A autonomia fiscal dos estados e dos municípios permaneceu mínima até 1975.

Até o ano de 1978 a carga tributária do Brasil conseguiu se manter acima dos 25%, onde a União arrecadava aproximadamente 3/4 do montante de recursos e após transferir a parte para os estados e municípios, dispunha de 2/3 dos mesmos porém, era evidente, desde 1970 que a concessão de incentivos fiscais corroía a receita do país. Como alternativa para reforçar as fontes de financiamento, foi criado o Programa de Integração Social (PIS) marcando o ressurgimento da cumulatividade na tributação. Passada a fase chamada de “milagre brasileiro”, o sistema tributário já estava em defasagem, os incentivos fiscais já estavam enfraquecidos em sua capacidade de arrecadar e, em 1975, o sistema deixou de ser um instrumento para a nova política deixando evidente suas más características, acentuando mais ainda à equidade e exigindo ajustes na legislação do IR, que foram realizados em 1974. No período de 1973 à 1983 a recessão se caracterizou porém através de alterações frequentes na

legislação e criação de novos incentivos e eliminação de outros, a carga tributária se manteve entre 24,5% e 27% do PIB.

Com as constantes alterações na legislação tributária na década de 80 que se iniciaram na década de 60 que visava sustentar o nível de arrecadação de um sistema deficiente, o governo conseguiu evitar que a carga tributária se reduzisse drasticamente. Entre os anos de 1984 e 1988 a tributação se manteve em um nível inferior do que aqueles observados até 1983, variando de 23,4% à 24,3%. No ano de 1986, foi criado o Plano Cruzado e a carga tributária atingiu o nível de 26,2%. Devido a desconcentração dos recursos, a perda do poder de arrecadação da União, a perda de participação da União no total da receita tributária fez com que, logo no início do primeiro trimestre de 1987 entrasse em processo a criação de uma nova Constituição. A criação da Constituição de 1988 consolidou uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrando uma insuficiência de recursos para a União não promovendo também meios legais e financeiros para a descentralização dos encargos de tal forma já se cogitava uma nova reforma do Estado brasileiro. Após o ano de 1989, notava-se uma dificuldade na transição do novo sistema tributário onde a arrecadação ficou prejudicada devido à grande aceleração da inflação.

A carga tributária superou níveis de décadas anteriores, nível anormalmente alto devido ao Plano Collor que, de acordo com medidas de curta duração possibilitou o aumento das receitas federais sobre o nível de inflação permitindo bom desempenho de arrecadação nas três esferas do governo, havendo assim, uma redistribuição das receitas. Apenas em 1990, a receita da União foi inferior aos anos anteriores mas em contrapartida, a arrecadação dos estados e municípios dobraram em relação aos níveis históricos.

De modo a combater os desequilíbrios fiscais e financeiros pós-Constituição, o governo adotou medidas para compensar suas perdas que se intensificavam a cada tributação e serviços prestados. Foram criados novos tributos e elevação de alíquotas dos tributos existentes, principalmente daqueles que não eram partilhados com os estados e os municípios. Foi criada a contribuição que incide sobre o lucro líquido das empresas em 1989, aumento da alíquota da COFINS de 0,5% para 2% e do Imposto sobre Operações Financeiras em 1990. Em 1993, foi criado o Imposto Provisório sobre

Movimentação Financeira (IPMF) e de mais um tributo cumulativo. Em suma, a nova ordem tributária instituída pela Constituição de 1988 ocasionou um queda no sistema tributário revelando assim um deficiência e um desequilíbrio financeiro e fiscal gerando assim um processo grande de descentralização esses processos não foram decorrentes de políticas deliberadas mas sim de uma política restritiva para controle de déficit faltando assim uma negociação com os governos subnacionais para descentralização de modo que, no processo, não afetasse as ações do governo federal nas áreas sócias deixando-a comprometida enquanto havia um fortalecimento financeiro significativo dos estados e municípios mesmo que ainda fossem insuficientes para atender as demandas sociais.

Em 1994, já com o Plano Real foi possível conter a inflação mesmo que em padrões baixos brasileiros porém elevados para padrões de países desenvolvidos. A economia nacional enfrentou mais uma balanço como ocorreram em todas as transições de planos. Na esfera fiscal, a inflação era baixa e isso contribuía para a elevação da receita. Em 1994, o PIB girava em torno de 29,46%. Em 1995, a execução financeira do Tesouro Nacional mostrava crescimento da receita em 11% e da despesa fiscal em torno de 14% porém, nos estados a receita tributária era insuficiente até para fazer face à folha de pagamento. No período de janeiro a setembro o déficit operacional estava na casa de 4,4% do PIB. O governo federal apresentava 0,8% enquanto os estados e municípios apresentava 2,7% e 0,9% respectivamente.

De acordo com PÊGAS (2007, p.6) “A atual Constituição Federal trouxe profundas e importantes modificações para o sistema tributário, principalmente em relação à distribuição dos recursos entre os entes federativos (...) e a ampliação de direitos trabalhistas e previdenciários.” Porém, o que se vê é um situação complexa desde antes da primeira reforma onde sempre se nota um aumento de gastos, muitas despesas que visa cobrir o ônus da arrecadação sem dar uma assistência para a sociedade.

Evolução da Carga Tributária

| ANO | PERCENTUAL |
|------------|-------------------|
|------------|-------------------|

| | |
|------|--------|
| 1947 | 13,80% |
| 1965 | 19,00% |
| 1970 | 26,00% |
| 1986 | 26,20% |
| 1988 | 26,40% |
| 1990 | 30,50% |
| 1991 | 25,21% |
| 1992 | 25,85% |
| 1993 | 25,72% |
| 1994 | 29,46% |
| 1995 | 37,30% |
| 1996 | 28,97% |
| 1997 | 29,03% |
| 1998 | 29,74% |
| 1999 | 32,15% |
| 2000 | 33,18% |
| 2001 | 34,70% |
| 2002 | 36,45% |
| 2003 | 34,92% |
| 2004 | 35,88% |
| 2005 | 37,37% |
| 2006 | 34,23% |
| 2007 | 35,30% |
| 2008 | 36,54% |
| 2009 | 34,85% |

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)

5.1- A Complexidade Tributária

O Brasil é conhecido por ter em sua economia uma enorme complexidade tributária que, de um modo geral, é algo fora do conhecimento real do povo brasileiro. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o brasileiro trabalha em média 153 dias por ano para pagar impostos. Do total de tudo o que é consumido no país, em média 33% é imposto. No ano de 2006 o IBPT realizou um estudo, em que demonstrava que, no ano de 2006 o brasileiro trabalho em média 145 dias aproximadamente cinco meses apenas para pagar impostos. Existem milhares de entraves burocráticos para quer o sistema tributário seja sólido, forte e até mesmo justo mas o que vemos é um total descaso pois o país arrecada muito retorna pouco para seus cidadãos.

Na esfera empresarial, são gastas aproximadamente 1.958 horas por ano para cumprir as obrigações tributárias. O Brasil tem o sistema tributário mais complexo e mais eletrônico do mundo, atualmente todas as declaração e registros são exportados para os sistemas desenvolvidos pelo Fisco porém a informatização não trouxe uma simplificação na vida das empresas e dos empresários. Tecnicamente, essa informatização trouxe apenas um controle da fiscalização mas em contra partida aumenta o custo para as empresas pois o empresário tem mais sistemas e mais controles para prestar ao Fisco.

Uma pesquisa realizada pela Federação da Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), mostra que 84% da população considera o Brasil como sendo um país burocrático. 75% das pessoas entrevistadas, acreditam que essa burocracia não estimula a competitividade e gera um estímulo para a corrupção. 78% acreditam que essa burocracia dificulta o desenvolvimento do país. No total, a pesquisa realizada pela Fiesp ouviu 1200 pessoa e 452 empresas em âmbito nacional.

Para as 452 empresas entrevistadas, 83,2% creditam ao enorme custo do Brasil a dificuldade de expansão dos seus negócios, enquanto 94,7% acreditam que o a falta

de desenvolvimento econômico e o ambiente de negócios no Brasil provem dessa enorme burocracia e carga tributária.

CARLIN (2008, p.37) compartilha da opinião que “O Brasil apresenta uma carga tributária muito superior quando comparado com outros países sul-americanos, como por exemplo o Chile e a Argentina”. Levando em consideração os princípios em que se baseia o sistema tributário brasileiro e a capacidade tributária dos entes estatais (União, Estados, DF e Municípios) é nítido que não há uma deficiência no que diz respeito aos princípios constitucionais e tributários. Até 2008, estavam em vigor 85 tipos de tributos entre taxas, impostos e contribuições. Nos dias atuais, segundo o IBPT, temos 63 tributos e 97 obrigações acessórias e mais de 3.790 normas para as empresas. Em 20 anos de Constituição, foram criadas mais de 250mil normas tributárias o que já demonstra o tamanho e a complexidade do sistema tributário nacional.

Essa alta complexidade do sistema tributário brasileiro, levanta diversos questionamentos como, o quão elevada é a carga tributária nacional comparada a outros países? Segundo um parâmetro realizado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com um grupo de 35 países com IDH elevados onde o objetivo é comparar os dados entre as nações ajudando no desenvolvimento econômico, social e sustentável.

Esses dados comparativos mostram que, mesmo com uma enorme carga tributária, o Brasil está abaixo da média da OCDE, onde a média varia de 34% a 35% sobre o Produto Interno Bruto ou sobre a renda da população e a renda brasileira está em torno dos 32% e 33% ou seja, em relação aos países desenvolvidos o Brasil, em média, tem a menor tributação.

Mas, em relação aos países da América Latina, a proporção se torna muito maior. Onde a média de tributação varia em torno de 22%. O Brasil não tem uma arrecadação muito diferente da dos países desenvolvidos mas a diferença está em como os recursos arrecadados são aplicados. Mas porque existe a sensação de que pagamos muito para um retorno quase que nulo? Podemos citar uma série de fatores como a corrupção, regressividade da tributação, distribuição desigual de recursos aos entes federativos.

Por ano, o Brasil gasta aproximadamente 200 bilhões de reais com corrupção o que seria mais ou menos 3% do PIB brasileiro o que, em comparativo esquilava a 7 vezes mais do que é gasto anual do Programa Bolsa Família. Anualmente, a União gasta em torno de R\$110,2 bilhões com saúde e R\$62,5 bilhões em educação. Portanto, podemos concluir que a corrupção também é um fator importante no que diz respeito ao desenvolvimento do país frente aos países desenvolvidos.

Outro fator importante é a Regressividade da Tributação, em resumo, há pessoas que pagam mais enquanto outras pagam menos. Onde os mais pobres acabam tendo que contribuir mais do que os mais ricos. Isso acontece pois os tributos brasileiros incidem, na maioria das vezes sobre o consumo e não sobre a renda ou seja, se paga mais em produtos e serviços consumidos que naturalmente são transferidos para o Estado.

Exemplo: A compra de um celular

- ✓ **No Brasil:** o consumidor paga o preço de custo do produto + os impostos + a margem de lucro do empresário
- ✓ **Nos países desenvolvidos:** a tributação incide sobre a renda dos trabalhadores, ou seja, o preço do produto tem que cobrir apenas o preço de custo + a margem de lucro ou seja, é tirado já do salário do trabalhador uma certa porcentagem uma vez que o produto já possui uma carga tributária menor.

A regressividade da tributação se dá pelo fato de que, se um indivíduo é pobre ele possui uma maior porcentagem de tributação em relação a sua renda.

Exemplo: Pedro recebe mil reais por mês, enquanto Francisca recebe dez mil. Os dois frequentam o mesmo mercado e precisam comprar macarrão, frango e leite. O total das compras é de R\$60 sendo que R\$25 são apenas tributos e R\$35 são preço de custo + lucro. No final, Pedro acaba pagando 2,5% de seu salário enquanto Francisca paga apenas 0,25%. Pode-se concluir que, ambos contribuíram com a mesma quantia de impostos mas para Francisca é um valor insignificante visto que a mesma ganha dez vezes mais do que Pedro que, por sua vez sente uma diferença.

Em contrapartida nos países desenvolvidos, como já citado anteriormente, o imposto é tributado sobre a renda de maneira progressiva, onde, quem é mais pobre paga menos e quem é mais rico paga mais ou seja, se Pedro e Francisca se mudassem para um país desenvolvido, Pedro gastaria 25% do seu salário em tributos, enquanto Francisca gastaria 35% de sua renda.

Outro fator, é a questão da distribuição desigual dos recursos onde a maioria dos recursos arrecadados pelos Estados fica nas mãos do Governo Federal que, conseqüentemente, não é repassado efetivamente para as políticas públicas dos municípios. O Brasil adota a forma federalista de Estado onde parte das obrigações é descentralizada para os estados e municípios porém esse federalismo é o que também dá maior autonomia aos municípios em todo o mundo, ou seja, os prefeitos e vereadores brasileiros são os que tem maior atribuição governamental para aplicarem a educação básica, transporte, saúde, assistência social e etc).

Uma tabela feita pela Receita Federal em 2015, comprovava que, embora a Constituição de 1988 tenha dado autonomia legal aos municípios não ficou estabelecido que eles pudessem ter autonomia econômica. Neste estudo, percebe-se que, 68,47% da arrecadação do país é feita pela União, enquanto 25,35% é dos estados e 6,19% dos municípios. Vale ressaltar que, após a arrecadação total a União repassa recurso para os demais entes da federação para que a distribuição orçamentária não fique totalmente desigual porém a maior parte dos tributos ficam nas mãos do governo federal o que acaba limitando as políticas públicas e estratégias dos demais entes da federação principalmente dos municípios.

6- Tributos Diretos versus Tributos Indiretos

Impostos diretos são aqueles que recaem sobre o patrimônio e a renda do contribuinte. São impostos federais, estaduais e municipais. Esses impostos não podem ser repercutidos, ou seja, repassado para o preço e/ou outra pessoa.

São considerados tributos diretos: IPTU, IPVA, IRPJ, IRPF, CSLL, dentre outros. Vale ressaltar que, nas locações imobiliárias, é de costume que em seus contratos de locação exista uma cláusula que obriga o locatário a pagar o IPTU. Neste caso, o

imposto da propriedade é repassado para quem não é o proprietário do imóvel. Entretanto, essa cláusula não pode ser oposta ao Fisco ela só é válida entre as partes envolvidas. De acordo com SOUSA (1975, p.98):

“Os efeitos tributários dos atos, contratos ou negócios são os que decorrem de lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes, ao contrário do que acontece no direito privado, em que as partes, pelo menos em certos casos, podem alterar ou modificar os efeitos jurídicos dos atos, contratos e negócios, mudando-lhes a forma embora sem lhes alterar a substância.”

Deste modo, quando não há o pagamento do IPTU por parte do inquilino, a execução fiscal recai sobre o imóvel e seu proprietário como está determinado na lei tributária.

Já os tributos indiretos, são aqueles que incidem sobre um produto e/ou serviço. Tais impostos são cobrados dos comerciantes e produtores que conseqüentemente repassam este imposto para o valor final de seus produtos e serviços.

São exemplos de tributos indiretos: ICMS, ISS, IPI, PIS, COFINS, Importação. Segundo um estudo realizado pela KPMG, O ICMS tem uma grande importância na arrecadação. No total dos 26 estados brasileiros mais o Distrito Federal, a participação de arrecadação do ICMS é de 82% do total arrecadado e, em nível nacional tem uma participação de 21%. Já em nível federal, a COFINS, o PIS, IPI e a importação possuem competência e legislação própria e correspondem 35% da arrecadação em sua esfera e 25% da arrecadação total.

A tributação indireta tem um papel importante na competitividade das organizações, pois está incorporada em toda a cadeia produtiva do produto ou serviço.

7- Planejamento Tributário

O planejamento tributário tem como objetivo a diminuição do pagamento de tributos de forma legal fazendo com que o contribuinte possa estruturar o seu negócio da forma mais adequada diminuindo suas despesas de maneira lícita. Para Fabretti e Fabretti (2004, p.139) “(...) Devemos estudar e identificar todas as alternativas legais

aplicáveis ao caso ou à existência de lacunas na lei que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível ao contribuinte, sem contrariar a lei.”

Antes de qualquer ação, o empresário e/ou empreendedor deve conhecer quais os impostos que incidem sobre o seu negócio pois existem variações nas diversas modalidades de tributos federais, estaduais e municipais, no porte e volume do negócio e, qual a situação econômica da empresa.

De acordo com Megginson, Mosleu e Petri (1986, p.104):

“Por definição, planejamento implica o desenvolvimento de um programa para realizar os objetivos e metas da organização. Por isso o planejamento envolve reconhecer a necessidade de ação, investigar e analisar a necessidade, desenvolver uma proposta de ação com base na investigação e na análise e tomar uma decisão.”

O planejamento tributário é um ferramenta de suporte. Para CARLIN (2008, p,39) 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 de o Fisco alterar as regras fiscais.”

O planejamento tributário pode ser dividido em três categorias:

- **Planejamento Operacional:** Nada mais é do que o planejamento básico, com os procedimentos estabelecidos para que sejam cumpridas as obrigações fiscais. No planejamento operacional, as empresas devem atender às normas vigentes como o pagamento dos tributos dentro dos prazos estabelecidos e sua correta escrituração. Nele estão articulados todos os planos de ação que precisarão ser desenvolvidos no período projetado. O planejamento operacional é elaborado para um período de 3 a 6 meses e nele são especificados os recursos a serem utilizados, a metodologia, objetivos esperados e qual a responsabilidade de cada indivíduo envolvido para a realização do processo.

- **Planejamento Estratégico:** O planejamento estratégico consiste na análise do regime tributário mais adequado para o negócio e, de ter o conhecimento de outras particularidades fiscais que como já citado anteriormente, que variam de acordo com o

ramo de atividade, estrutura de capital e outros. O planejamento estratégico é elaborado para um período de 5 a 10 anos. Não é um planejamento muito detalhado por isso precisa de revisões constantes para que não se torne obsoleto. Nele se consideram fatores internos e externos para uma melhor alocação dos recursos. Durante a elaboração do planejamento estratégico leva-se em consideração questões fundamentais da empresa como missão, visão e valores para que se possa conseguir a adoção dos métodos corretos para implementação das mudanças.

- **Planejamento Tático:** É um planejamento de médio prazo, costuma ser elaborados para 1 a 3 anos e mantém a visão global da organização utilizada no planejamento estratégico a diferença é que, o planejamento tático está voltado para as áreas e departamentos da empresa. No planejamento estratégico são elaborada as decisões e o planejamento tático aloca os planos para cada setor afim de alcançar as metas propostas no planejamento estratégico.

Para que exista um bom planejamento são imprescindíveis que exista um levantamento de dados para uma otimização da atividade empresarial, ter uma previsão de faturamento pois a partir dela é possível ter uma projeção do faturamento para um determinado período, o que possibilita um enquadramento correto do regime de tributação. Também é necessário que exista uma previsão das despesas operacionais que, sob a ótica da contabilidade, são os gastos em atividades administrativas e a venda de produtos e serviços da empresa. Dentro desta visão, o planejamento tributário pode ser baseado na previsão de despesas operacionais pois é possível estimar os gastos obtidos no exercício contábil o que permite a existência de uma previsão para o orçamento do próximo exercício.

Seguindo a linha de raciocínio do parágrafo anterior é possível também estimar a margem de lucro da empresa a partir do planejamento tributário onde se faz um simulação e uma comparação dos benefícios e desvantagens do regime de tributação adotado. E, é importante também que exista uma simulação de cenários que é uma excelente maneira de verificar se o regime adotado é benéfico. Essa avaliação permite ao administrador buscar alternativas para que a carga tributária seja menos onerosa avaliando os impactos nos resultados financeiros pelo regime de tributação escolhido.

Em resumo CARLIN (2008), define o planejamento tributário como uma ferramenta para:

- Melhorar o resultado das operações;
- Aproveitar as oportunidades que a legislação proporcionar;
- Reduzir de maneira eficaz a carga tributária;
- Eliminar pontos vulneráveis internos e externos à organização;
- Ter uma gestão tributária com base nas oportunidades de redução da carga tributária atendendo à legislação vigente no sentido de se evitar riscos ou desembolsos desnecessários;
- Buscar janelas de oportunidades através de profissionais especializados;
- Prevenir-se contra eventuais problemas analisando juridicamente os impactos das ideias de planejamento.
- Elaboração e planificação com bases técnicas de planos e programas com objetivo de se avaliar a melhor forma de apurar e recolher tributos.

8- Elisão e Evasão Fiscal

Para YOUNG (2006, p.65) “A distinção que se faz entre elisão e evasão fiscal está no aspecto temporal da ocorrência do fato gerador, ou seja, na primeira conduta ocorre antes do fato gerador e na segunda, após.”

Elisão fiscal é a execução de procedimentos éticos, legítimos e lícitos antes do fato gerador. Na elisão fiscal, tenta-se eliminar ou postergar a obrigação tributária. O objetivo da elisão fiscal é obter uma maior economia fiscal. Antes de praticar elisão fiscal, o contribuinte deve pesquisar cada operação e suas consequências econômicas e jurídicas pois uma vez concretizada já é considerado fator gerador e existentes os seus feitos (art. 116 do CTN) surgindo assim, a obrigação tributária.

A elisão fiscal é legítima e lícita, é necessário estudar e identificar todas as alternativas legais possíveis para que o contribuinte realize a operação de formas menos onerosa.

YOUNG (2006, p.70) define evasão fiscal como “(...)Um ilícito tributário, sobre o qual caem as normas pautadas na lei que dispões sobre crimes contra a ordem tributária- Lei 8.137/90, conjugada a Lei 9.249/95”. A evasão fiscal é toda ação que visa retardar ou reduzir o cumprimento das obrigações tributárias por meio de condutas ilícitas como:

- Omissão de informações ou prestação de declarações falsas à autoridades fazendárias;
- Fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos;
- Omitir operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal;
- Falsificar e/ou alterar notas fiscais, faturas, duplicatas e qualquer documento de operações tributáveis;
- Fazer declarações falsas ou omitir declarações sobre rendas, bens ou fatos ou empregar outra fraude para eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo;

Para CARLIN (2008, p.40) evasão fiscal “Consiste na ação espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos de se evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento dos tributos. Compactuando com o pensamento citado, MARINS (2002, P.31) diz:

“Pratica crime tributário quem suprime ou reduz tributo por meio de supressão de informações ou por meio de informação falsa, ou através da inserção de dado inexato em livros ou documentos fiscais, ou mesmo pela falsificação ou alteração de nota fiscal ou negar-se a emití-la ou através de outras condutas consideradas fraudulentas.”

| EVASÃO FISCAL | ELISÃO FISCAL |
|--|--|
| Ato Ilegal | Ato legal |
| Passível de sanção penal | Não é passível de sanção |
| Medidas adotadas após a ocorrência do fato gerador | Medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador |

| | |
|--------------------|---------------------|
| Deve ser combatida | Deve ser estimulada |
|--------------------|---------------------|

Fonte: Amaral (2002, p.48)

8.1- Sonegação Fiscal

A sonegação fiscal é um crime que consiste na omissão ou ocultação de valores na hora de declarar os ganhos com o intuito de pagar menos impostos. Também é chamada de evasão fiscal como já citato anteriormente. Segundo a Lei 4.729/65, sonegar imposto é crime o que prever a prisão e o pagamento de multa. A pena para sonegação de imposto varia de 6 meses a dois anos de prisão e a multa varia de duas a cinco vezes o valor do tributo. Para criminosos primários, não há prisão mas a a penalização de pagar a multa equivalente a 10 vezes o montante do tributo.

8.1.1- Tipos de Sonegação Fiscal

As formas mais comuns de sonegação fiscal são:

- **Meia nota:** É um expressão que se define como a emissão de uma nota fiscal com valor reduzido onde o contribuinte declara um valor menor para pagar menos impostos. É uma prática ilegal que promete redução de custos mas gera complicações judiciais e incidências de multas.
- **Acréscimo patrimonial a descoberto:** É quando o contribuinte não declara de forma correta o aumento de seu patrimônio.
- **Nota Calçada:** Consiste na geração de documentos fiscais adulterados seja no preço seja na descrição da mercadoria. É tratado como um crime de ordem tributária.
- **Uso de laranjas:** É uma prática muito utilizada por criminosos. Consiste na utilização do nome de uma pessoa ou conta bancária para intermediar uma negociação fraudulenta ocultando assim a identidade do criminoso. Seu objetivo consiste em fugir do fisco e não deixar rastros nos casos de lavagem de dinheiro ou desvio de dinheiro público. Em muitas vezes ocorrem a criação de empresas fantasmas e notas frias.

Segundo dados de uma pesquisa realizada em 2009 pelo IBPT tendo como base os anos de 2006, 2007 e 2008 cerca de 9.925 empresas de pequeno, médio ou grande porte revelam que a sonegação nas empresas vem caindo porém ainda correspondem 25% do seu faturamento. Essa mesma pesquisa traz quais os impostos mais sonegados por essas empresas

| | |
|-----------------------|--------|
| INSS | 27,75% |
| ICMS | 27,14% |
| IMPOSTO DE RENDA | 26,64% |
| ISS | 25,02% |
| CSLL | 24,89% |
| IMPOSTO DE IMPOSTAÇÃO | 24,83% |
| PIS/COFINS | 22,13% |
| IPI | 19,08% |
| IOF | 16,55% |
| CPMF | 4,03% |

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)

Reza o art.136 do Código Tributário Nacional que:

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O Brasil também é conhecido como o país do futebol, então para se ter noção do quanto é sonegado em terras nacionais, segundo o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, são sonegados R\$798 milhões de reais a cada 12 horas esse valor equivale ao valor que foi pago na negociação do craque francês Kylian Mbappé do Paris Saint-Germain ou seja, em uma semana poderiam ser comprados 14 Mbappé, montar o time dos sonhos e ainda sobriam 3 para a reserva ou seja, mais ou menos R\$9.576 milhões de reais.

A sonegação fiscal é uma questão que deve ser combatida. Medidas devem ser adotadas pelas empresas para que não cometam crimes fiscais. É de extrema importância que as empresas tenham um bom contador que é a pessoa ideal para ajudar no que diz respeito a compreender a legislação tributária e quais atitudes tomar em relação a elas. É de extrema importância ter um planejamento tributário bem estruturado e elaborado. Há também a questão de emitir notas fiscais de forma correta pois nelas que são comprovadas o recolhimento dos tributos de cada venda realizada e também estar atento na hora de calcular a alíquota tributária de cada estado ou município.

A prática de sonegação fiscal não provem apenas da elevada e burocrática carga tributária existente no país outro fator que ajuda a corroborar essa sonegação é que, quase metade da carga tributária provém de tributos indiretos que, como citado anteriormente citado, são aqueles que são repassados para o consumidor final, dessa forma, existem empresários que fazem disso o seu negócio embutindo os tributos no custo de seus produtos e não repassando os menos aos cofres públicos.

Outro fator que também ajuda a prática de sonegar é a insuficiência e despreparo de auditores fiscais. Para suprir essa deficiência foi criado o Sistemas Públicos de Escrituração (SPED). Para ALCAZAR (2008):

“É louvável, sem dúvida, essa intenção de modernizar a inteligência fiscal e tomar medidas anti-sonegação. No entanto, a realidade das empresas brasileiras é outra, principalmente no caso das micro e pequenas, que correspondem à maioria. Falta muito ainda para que elas mergulhem completamente nesse universo de avanço tecnológico.

Resta-nos esperar que os discos percebam isto e a correspondente necessidade das muitas adaptações que certamente implicarão investimentos tanto em software como em hardware, requerendo assim o planejamento de novas aquisições por parte dos contribuintes.”

Segundo MALKOWSKI, (2000) “O contribuinte não se sente estimulado ao cumprimento dos seus deveres com o fisco, pois em geral a eficiência do estado na contraprestação dos serviços é péssima. Sem contar o desrespeito do fisco pelos direitos dos contribuintes nas questões tributárias. Mesmo direitos legais do contribuinte, como a compensação de tributos, sempre é dificultada ao máximo. Desta forma, o empresário começa a buscar meios para evitar inclusive o nascimento da

obrigação tributária, pois vê na sonegação meio de aumentar seus ganhos, ou mesmo de se tornar competitivo e se manter em atividade. Inclusive enxerga na sonegação uma forma de se dar o “troco” no estado.

Na visão de DOMINIK (2005):

(...) Reduzir os impostos faz com que os empresários invistam mais. Investindo mais, mais impostos retornam ao governo. A ideia é lógica e funciona. Mesmo que não haja aumento real da arrecadação com estas medidas, no mínimo a economia irá se aquecer mais e a população se beneficiará. No Brasil, o grande impedimento contrário a medidas desta natureza é a sonegação, que é enorme. Isto talvez pudesse reduzir a arrecadação do governo em vez de aumentar. Temos uma questão tautológica em voga: a sonegação existe porque a carga tributária é alta ou a carga tributária é alta porque a sonegação existe? O ideal aqui, além da fiscalização, seria uma boa reforma tributária, amplamente medida e negociada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente muito se fala sobre reforma tributária como sendo uma das formas de melhorar a economia do país pois existe uma necessidade no que diz respeito a simplificação das obrigações tributárias e redução do ônus fiscal. Deve-se tentar descobrir caminhos mais eficientes e eficazes para que seja realizada essa reforma. É necessário que haja uma revolução fiscal apresentando alternativas criativas e ousadas. A tributação não serve como uma forma de restringir gastos de pessoas ou empresas ela serve como uma alocação de recursos de fins sociais e patrimoniais. É necessário que haja uma tributação justa que beneficie tanto o contribuinte como a máquina administrativa.

O sistema tributário nacional é completamente pesado, complexo e oneroso. A cada dia surgem novas normas com as quais os gestores devem se preocupar para garantir a sobrevivência da sua empresa no mercado e trazer benefícios para a sociedade. A proposta da monografia foi de reforçar a importância do conhecimento da legislação tributária do país ainda que não haja em vista uma reforma tributária, que ter um planejamento tributário é a melhor forma de se manter no mercado obedecendo as leis e tendo ela como aliada na hora do pagamentos das obrigações.

É difícil esperar um retorno positivo do Estado mesmo com uma grande arrecadação. Não há investimento em infraestrutura para a sociedade, não há um investimento digno em questões básicas e nem há um incentivo aos micro e pequeno empreendedores. O Sistema apenas induz à sonegação, contrabando, clandestinidade, uma economia informal que faz com que as empresas que operam de forma legal sejam esquecidas e tenho que lutar pela sobrevivência. Faz-se necessário que os próximos governos tenham em mente que o Brasil tem todas as condições de ser um país de primeiro mundo com uma boa educação, com saúde de qualidade, com segurança e que incentive o seu povo à empreender dando condições para receber um bom retorno e assim fazer com que a econômica alcance um patamar que faça jus ao tanto de imposto que se é cobrado de seus contribuintes. Enquanto não há uma reforma tributária no país, é necessário que as empresas se adequem da melhor forma possível a realidade e possam alcançar seus objetivos perante a sociedade.

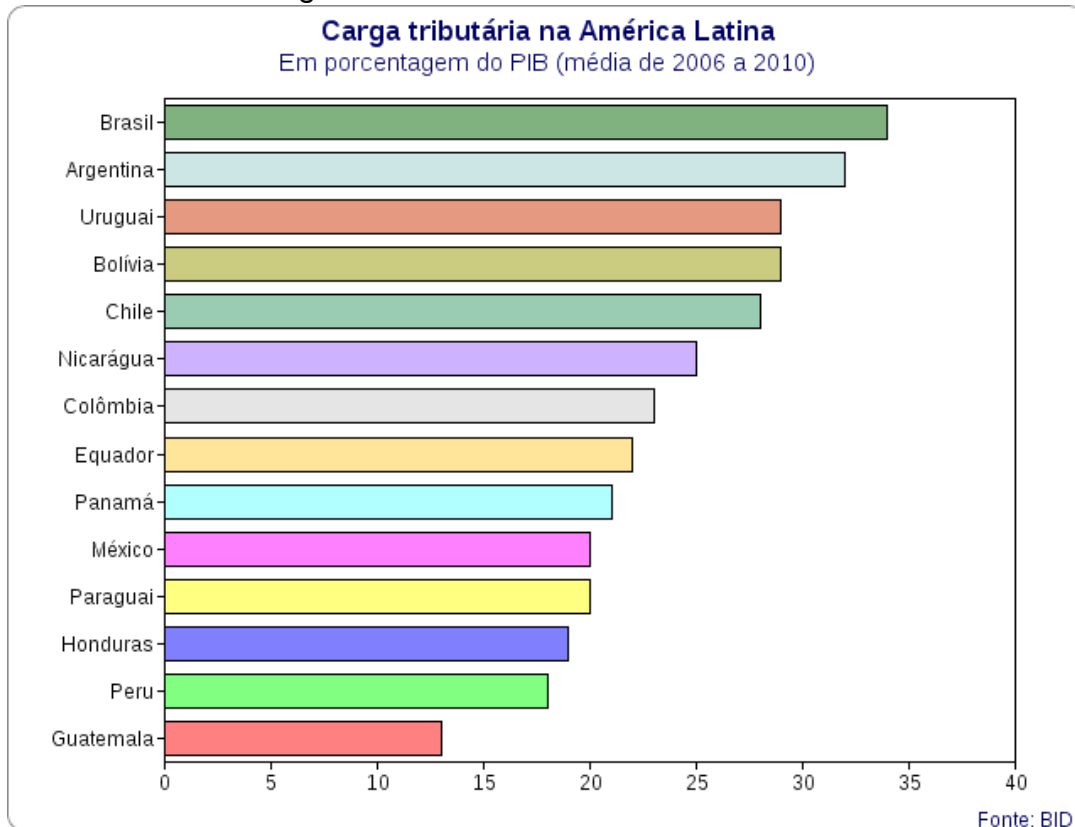
REFERÊNCIAS

- VALENTE, Adriana. Contabilidade Tributária. 2018. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0088P0203.pdf>>. Acesso em: 22abr. 2018
- CÉSPEDES, L; ROCHA, F; Mini Código Saraiva Tributário Nacional, Constituição Federal e Legislação Complementar. 23. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.
- SALVADOR, Evilasio. As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda. 1. Ed. Brasília: Inesc, 2014. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 29abr. 2018.
- Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada- IPEA. Brasília. Junho. 2009. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf. Acesso em: 29abr. 2018.
- DINO. Elevada carga tributária para empresas bloqueia crescimento da economia brasileira. Brasil. 2jun 2016. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/negocios/dino/elevada-carga-tributaria-para-empresas-bloqueia-crescimento-da-economia-brasileira-dino89096487131/>>. Acesso em: 29abr. 2018>
- PÊGAS, Paulo Henrique. Manual da Contabilidade Tributária. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.
- CARLIN, Everson Luiz Breda. Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária. Curitiba, 2008
- SABBAG, Eduardo. Manual do Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.
- FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- POHLMANN; Marcelo Coletto. Contabilidade Tributária. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

- CHING, Hong Yuh. Contabilidade & Finanças. 2º ed. São Paulo:2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GIAMBIAGI, Fabio; além, Ana. Finanças Públicas. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- CHING, Hong Y; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. 2 ed. São Paulo: Editora Prentice Hall, 2003
- ALCAZAR, José Maria Chapina. O SPED e as suas muitas implicações. Disponível em: < <http://nota-dez.jusbrasil.com.br/noticias/106594/artigo-o-sped-e-as-suas-muitas-implicacoes> > Acesso em: 02nov. 2018>
- MALKOWSKI, Almir. Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal. Leme- São Paulo, 2000.
- STRAPSSON, Maria das Graças. Princípio Constitucional da Legalidade Tributária. Curitiba: Juruá, 2003.
- YOUNG, Lúcia Helena Briski. Planejamento Tributário: Fusão, cisão e incorporação. 2ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- ALVES, Henrique Napoleão. A complexidade tributária é boa para mim, mas péssima para o país. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2018-mar-07/henrique-napoleao-complexiade-tributaria-pessima-pais> > Acesso em: 20set.2018>
- Quanto Custa o Brasil. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/> > Acesso em: 11nov. 2018.

APÊNDICES E ANEXOS

Tabela 1: Carga Tributária na América Latina



Fonte: UOL Economia

Tabela 2: Arrecadação de Imposto no Brasil

ARRECAÇÃO DE IMPOSTOS NO BRASIL

Participação dos entes federativos na arrecação total
(em %)

Governo Federal

69,21 **68,26**

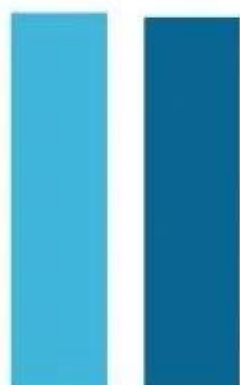


2006

2015

Estados

25,68 **25,37**



2006

2015

Municípios

5,11 **6,37**



2006

2015

Fonte: Receita Federal

Fonte: Receita Federal

Tabela 3: Evolução Histórica da Arrecadação dos Entes Federativos

Série Histórica - Evolução da Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total - 2005 a 2014

| Ente Federativo | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Repres. Gráfica |
|---------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|
| Governo Federal | 69,60% | 69,32% | 70,08% | 69,51% | 68,91% | 69,03% | 70,04% | 69,11% | 68,96% | 68,47% | |
| Governo Estadual | 25,51% | 25,60% | 24,77% | 25,36% | 25,63% | 25,45% | 24,44% | 25,11% | 25,22% | 25,35% | |
| Governo Municipal | 4,89% | 5,09% | 5,14% | 5,14% | 5,46% | 5,52% | 5,53% | 5,78% | 5,82% | 6,19% | |
| Receita Tributária Total | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | |

Fonte: Receita Federal