

## Sistema Tributário Brasileiro

**Silvio Aparecido Crepaldi**

Instituto de Pós-graduação e Graduação - IPOG

ORCID : <https://orcid.org/0000-0002-8350-978X>

E-mail: [professorsilvio@crepaldi.adv.br](mailto:professorsilvio@crepaldi.adv.br)

### RESUMO

O Direito Tributário regula a relação entre o Estado e os cidadãos, centrando-se na arrecadação de tributos, que são a principal fonte de receita pública. Essa arrecadação é essencial para financiar as atividades estatais, visando alcançar objetivos de justiça social, com a contribuição dos cidadãos conforme suas capacidades econômicas. O Sistema Tributário Brasileiro, descrito nos artigos 145 a 162 da Constituição de 1988, organiza as normas tributárias, os princípios constitucionais e as competências de cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) sobre a tributação e a repartição das receitas. O sistema tributário no Brasil é composto por 61 tributos entre federais, estaduais e municipais, o que gera complexidade na legislação e exige das empresas, especialmente as de grande porte, departamentos especializados em gestão tributária. Essa gestão busca garantir conformidade com as normas tributárias e controlar operações relacionadas aos tributos. A Constituição de 1988 atribui à União a competência para estabelecer normas gerais de direito tributário, regulando as obrigações, o lançamento e a prescrição dos tributos. Essas normas estão consolidadas no Código Tributário Nacional (CTN), que, embora seja uma lei de 1966, foi recepcionado pela Constituição como lei complementar, conforme entendimento do STF.

**Palavra-chave:** Direito tributário; Estado; Cidadãos; Arrecadação de tributos

### ABSTRACT

Tax Law regulates the relationship between the State and citizens, focusing on the collection of taxes, which are the main source of public revenue. This collection is essential to finance state activities, aiming to achieve social justice objectives, with the contribution of citizens according to their economic capabilities. The Brazilian Tax System, described in articles 145 to 162 of the 1988 Constitution, organizes tax rules, constitutional principles and the powers of each federative entity (Union, States, Municipalities and Federal District) regarding taxation and revenue sharing. The tax



Revista Paraense de Contabilidade © 2024 by Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Pará is licensed under CC BY 4.0. To view a copy of this license, visit



<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

**HISTÓRICO:** Recebido em: 13/11/2024. Aprovado em: 20/11/2024. Publicado em: 25/11/2024.

OBS: Artigo aprovado e apresentado no 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade em 2024.

Editor Responsável: Márcia Athayde Moreira.

Processo de Avaliação: Double Blind Review – OJS.

Editado em português. Versão original em português.

system in Brazil is made up of 61 federal, state and municipal taxes, which creates complexity in legislation and requires companies, especially large ones, to have departments specialized in tax management. This management seeks to ensure compliance with tax regulations and control tax-related operations. The 1988 Constitution gives the Union the competence to establish general rules of tax law, regulating the obligations, assessment and prescription of taxes. These standards are consolidated in the National Tax Code (CTN), which, although it is a law from 1966, was accepted by the Constitution as a complementary law, as understood by the STF.

**Keywords:** Tax law; State; Citizens; Tax collection

## 1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o ramo do Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares decorrentes da atividade financeira deste, em relação ao acréscimo de receitas derivadas (resultantes da arrecadação dos tributos), tratada nos artigos 163 a 169, “Das finanças pública/,/s na Constituição da República Federativa do Brasil” (CF, 1988).

A atividade financeira, por sua vez, é a arrecadação de receitas e sua aplicação nas despesas necessárias para o alcance das finalidades públicas. Neste aspecto, pode-se afirmar que a arrecadação de tributos — embora seja apenas parcela da atividade financeira do Estado — é considerada como a principal receita do governo. A tributação está intimamente ligada à ideia de equidade social, na medida em que os cidadãos devem contribuir para o custeio das atividades públicas de acordo com suas potencialidades económicas (e não por aquilo que recebem como contraprestação do Estado), como forma de colaboração na tarefa estatal de remoção de obstáculos e diferenças identificadas na ordem social e económica nacional (Barcellos, 2017).

Especificamente o Sistema Tributário Brasileiro está tratado no Capítulo I do Título VI da CF (1988), capítulo este que vai do art. 145 ao art. 162, e é formado pelas normas constitucionais de Direito Tributário, as quais abrangem essencialmente: os princípios constitucionais tributários e outras limitações ao poder de tributar (imunidades); a discriminação de competências, incluindo o delineamento geral dos impostos atribuídos a cada uma das pessoas políticas e a repartição das receitas tributárias (Carneiro, 2020).

## 2 O SISTEMA E OS TRIBUTOS

O referido sistema é composto por sessenta e um tributos federais, estaduais e municipais, configurando um exagero, porque contribui para a complexidade das normas que regulamentam os tributos. Isto faz com que sociedades empresariais, principalmente as de grande porte, tenham departamentos específicos para cuidar exclusivamente da gestão tributária, uma atividade que requer profissionais especializados e atualizados sobre as frequentes, mas nem sempre, alterações constitucionais nas legislações. Trata-se do processo de gestão dos aspectos tributários de uma determinada sociedade empresarial, com a finalidade de adequação e planejamento, visando o controle das operações que tenham relação direta com tributos, conforme declaram Barroso, Oliveira e Boldrin (2020).

Conforme a CF (88), compete à União, mediante lei complementar, instituir normas gerais de direito tributário (tais como definição de tributos e suas espécies, obrigações, lançamento, prescrição e decadência), regular as limitações constitucionais sobre o poder de tributar e dirimir conflitos de competência entre todos esses entes federados (art. 146). Tais normas estão dispostas no CTN, que, apesar de editado como lei ordinária em 1966, tem o *status* de lei complementar recepcionada pela CF de 1988 (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 34, parágrafo 5º.), o que é entendimento pacificado pela jurisprudência do STF (Barcellos, 2017).

Compete, também, à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre o direito tributário e o orçamento (art. 24, incisos I e II). Já aos Municípios, por outro lado, compete legislar sobre matérias de interesse local, suplementar à legislação federal e estadual no que couber, bem como instituir e arrecadar os tributos de sua competência (art. 30, *caput* e incisos I a III), (Barcellos, 2017).

Ainda segundo Barcellos (2017), para além da divisão político-administrativa em três diferentes níveis (o que significa três esferas de tributação), é de se notar que o sistema constitucional tributário brasileiro prevê a existência das seguintes exações: impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145), sem prejuízo de contribuições sociais e contribuições para intervenção no domínio econômico (art. 149, 149-A, 177, parágrafo 4º. e 195, *caput* e parágrafo 4º), empréstimos compulsórios (art. 148), contribuições previdenciárias dos Estados e Municípios (art. 149, parágrafo 1º.), contribuições para o custeio de iluminação pública (art. 149-A) e contribuições sociais gerais (art. 149 e 195, parágrafo 4º).

A maior dificuldade encontrada no atual sistema tributário brasileiro não consiste na arrecadação tributária confrontada ao Produto Interno Bruto (PIB), na carga tributária, mas, sim, na ausência de claridade no arrecadamento. O gasto público, que mantém os serviços públicos, é regulado pela carga tributária, e é exatamente aí que reside o verdadeiro problema, na qualidade da gestão das despesas públicas e nos serviços prestados.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), a carga tributária brasileira, em 2018, foi de 34% do PIB. Desta forma, ainda segundo o IBPT, o Brasil estaria na 12ª posição, em 2018, no ranking que avalia os países com maior percentual de carga tributária, ficando, apenas, abaixo de países da Europa.

A ampla diferença existente entre o Brasil e os países europeus citados é a qualidade dos serviços públicos prestados, isto é, serviços de saúde, educação, segurança, medicamentos ou reembolsos, auxílio moradia, *etc.* Neste sentido, de acordo com o estudo elaborado pelo IBPT, o Brasil ficou, pela quinta vez consecutiva, em 30º lugar, em uma lista dos 30 países com maior carga tributária, em um *ranking* que afere a qualidade do retorno oferecido, em termos de serviços públicos à população, em relação ao que o contribuinte do país paga em impostos.

Desta forma, o contribuinte que dispõe de bons serviços públicos prestados não necessitará de recorrer ao sector privado para a prestação dos serviços essenciais, não gerando gastos significativos de seus rendimentos. Logo, a dificuldade com que a população se defronta está na qualidade dos serviços públicos prestados, bem como na gestão de gastos por parte da administração, porque, no Brasil, muito é gasto para manter serviços de péssima qualidade e, às vezes, até ineficientes.

No campo empresarial, a atividade de gestão de tributos engloba a correta organização, mediante o emprego de contratos, fórmulas jurídicas e estruturas societárias que permitam excluir, reduzir ou adiar os encargos tributários que oneram a empresa. Não se pode deixar de mencionar o trabalho de organização contabilística da empresa, da correta escrituração dos tributos devidos, dos reflexos contabilísticos e fiscais das transações comerciais, que são elementos relevantes no trato da rotina fiscal.

A base de um planejamento fiscal adequado é a existência de dados regulares e fiáveis. Chaves (2017) define “contabilidade” como um conjunto de escrituração das receitas, custos e despesas, bem como de controle patrimonial (ativos e passivos). Logo, sendo um sistema de registros permanentes das operações, é, também, um pilar deste planejamento.

Para administrar um empreendimento, não é necessário ser especialista em Contabilidade, mas, certamente, deve-se conhecer o básico para entender melhor as finanças da empresa e ter como avaliar o trabalho do seu Contabilista. A contabilidade deve ser entendida como o processo que visa medir, a fim de posteriormente informar o conhecimento financeiro a quem toma a decisão na empresa. É um instrumento de gestão e de controle das organizações, que expressa sua capacidade para resolver suas dívidas, e auxilia a definir o preço de venda e mostrar sua lucratividade (Pegas, 2017).

### **3 A CONTABILIDADE**

A Contabilidade é uma ciência que tem a função de avaliar e informar a situação patrimonial e financeira de uma entidade. Em termos contabilísticos, o patrimônio é a soma de bens e direitos (ativos) menos o total das obrigações (passivas). Segundo Crepaldi (2023), o objeto da contabilidade é o patrimônio das entidades que o setor contabilístico estuda e controla, registrando todas as ocorrências nele verificadas. A prática contabilística surgiu da necessidade de controlar o patrimônio. É verdade que há pessoas, entidades e empresas que realizam muitas transações, decorrendo, daí, maior complexidade de controle. Seria impossível controlar um patrimônio – conjunto de bens, direitos e obrigações – sem haver registros organizados sobre todas as alterações ocorridas. Nesta perspectiva, a contabilidade estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro dos atos e factos de uma administração econômica, servindo como ferramenta de gestão da evolução de uma entidade e, também, para a prestação de contas entre os sócios e demais utilizadores, dentre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos. A sua finalidade é estudar e controlar o patrimônio, fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. Por tudo isto, atualmente, a contabilidade é a ciência da informação.

Uma empresa pode determinar qual o curso a seguir e, por meio do controle, observar se a política traçada está a ser cumprida. Neste sentido, a contabilidade, no sistema de informações da empresa, auxilia sobremaneira na geração de informações para o planejamento e o controle das atividades. Por conseguinte, a sua estrutura, quer seja a apresentação das informações, quer seja o registro e a avaliação, deverá atender a essa finalidade. Historicamente, o objetivo da contabilidade tem sido o patrimônio e seu uso, a determinação do lucro e o controle do patrimônio. E a sua finalidade, o registro dos factos e a produção de informações que possibilitam ao administrador

societário o planejamento e o controle das suas ações. Assim, a função econômica da contabilidade é apurar o lucro ou o prejuízo. O planejamento das atividades, os custos, as receitas e os resultados fazem parte de uma estruturação mínima para o sucesso de uma empresa e, principalmente, na possibilidade de corrigir rotas de problemas. E, ainda, assegurar o controle do patrimônio administrado e fornecer informações sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins (Crepaldi, 2023, p. 9).

São também importantes os conceitos de receita, de custo e de despesa. As principais receitas de uma pessoa jurídica provêm da venda de mercadoria ou de serviços, do rendimento de aplicações financeiras e de juros recebidos nas compras a prazo. Por outro lado, os custos são os gastos diretamente relacionados com as mercadorias vendidas ou produzidas, ou com serviços prestados. Quanto às despesas, definem-se pelos gastos que não têm relação direta com a mercadoria vendida ou com o serviço prestado, como determinados impostos e juros. O resultado é o valor das receitas menos os custos de despesas. Se for positivo, chama-se lucro e pode ser distribuído aos sócios ou reinvestido na empresa. O negativo denomina-se prejuízo e significa uma diminuição do patrimônio da empresa.

Crepaldi (2023) ainda afirma que o controle é o processo pelo qual a administração assegura, tanto quanto possível, o seguimento dos planos e das políticas da administração, ao passo que o planejamento se caracteriza pelo processo de decidir qual curso de ação a ser tomado para o futuro. Por meio das funções contabilísticas, são exercidas as atividades de escrituração, de organização e de apuração das condições do patrimônio e de inspeção e informação dos administradores desta conjuntura.

Desta feita, entende-se que a Contabilidade é uma ciência fundamentalmente utilitária. Seu grande produto é o provimento de informações para o planejamento e o controle, evidenciando informações referentes à situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa. O seu propósito básico é prover aos “tomadores de decisões” informações úteis para este fim (Crepaldi, 2023, p. 25).

O Estado, enquanto sociedade política, tem um propósito geral, constitui-se em meio para que os indivíduos e as demais sociedades atinjam seus respectivos fins particulares. Tendo como propósito o bem comum — um conjunto de todas as condições de vida social que consistem e favorecem o desenvolvimento integral da personalidade humana —, por intermédio da atividade financeira, desenvolve diversos atos voltados para a obtenção, a gestão e a aplicação de recursos pecuniários nos fins perseguidos pelo Poder Público (Greco, 2019).

Neste sentido, segundo Crepaldi (2023), os tributos ou exações fiscais são receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. Caracterizam-se pelo instrumental necessário à obtenção de recursos, com vista à viabilização do atendimento e à satisfação das necessidades públicas. Podem-se arrolar, entre outras, as seguintes responsabilidades estatais, cujo atendimento demanda recursos pecuniários: manutenção da ordem, solução de litígios, prestação de serviços públicos, fiscalização de atividades e realização de ações sociais nos campos da saúde e da educação. Entre as atividades que o Estado desenvolve, tutelando necessidades públicas, algumas são essenciais — segurança pública, prestação jurisdicional *etc.*; outras são complementares, protegem itens secundários, exercidas por meio de concessionárias.

Outrossim, os tributos são a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada, porque advinda do patrimônio privado, e compulsória, uma vez que decorrem de lei, independente da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal, segundo Carneiro (2020). Parte do patrimônio de entidades particulares é transferida para os domínios públicos, de forma compulsória e dentro do limite da legalidade, com o intuito de financiar o Estado. De facto, ainda que atividade de arrecadação, deve ser pautada estritamente pela lei, com vistas a proteger o contribuinte dos excessos e desvios do fisco.

Dessa forma, um Sistema Tributário é essencialmente um conjunto de tributos cuja principal função é arrecadar recursos para que o Estado possa custear atividades que lhe são inerentes, como educação, saúde, segurança, moradia, saneamento entre outras. Essa é a função fiscal dos tributos (Carneiro, 2020, p. 23).

Os tributos podem ser utilizados na distribuição de renda ou para reduzir desigualdades entre pessoas ou regiões, ou seja, possuem uma funcionalidade extrafiscal. Também protegem a economia das nações e podem estimular a produção ao influenciar a geração de novos empregos. Devem restringir o consumo de produtos não essenciais, de luxo, ou nocivos à saúde. Podem fomentar o desenvolvimento económico e social, promover a educação e a cultura, fortalecer a Economia formal, desonerar a produção, garantir a função social da propriedade e das cidades, entre muitos outros objetivos. Tudo isto balizado pelos princípios do Direito Tributário, como os da legalidade, da capacidade contributiva, do não confisco, da anterioridade, da personalização do imposto, da igualdade tributária, da irretroatividade, da imunidade, da uniformidade, da progressividade das alíquotas (Carneiro, 2020, p. 23).

Integra, ainda, o Sistema Tributário Nacional (STN) a vasta legislação que o disciplina, compreendendo a “Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, as leis complementares, as leis ordinárias, os decretos-lei, os decretos, as portarias, as resoluções, as instruções e demais normas” (Crepaldi, 2021, p. 29).

Conforme já explicitado, o STN compõe-se por 61 (sessenta e um) tributos federais, estaduais e municipais, fato que contribui para a complexidade das normas que regulamentam os tributos. A despeito de toda essa complexidade, muitos empresários não têm conhecimento da legislação tributária e, por isto, gerem deliberadamente seu empreendimento e, assim, acabam por sofrer com os ataques do Fisco ou até fechar sua empresa. Diante deste entrave, várias leis foram sendo elaboradas, visando a um aperfeiçoamento da tributação brasileira, a exemplo da Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte (SIMPLES), e, após alterações sucessivas, foi revogado em julho de 2007, com a publicação da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Super Simples). Com a publicação da Lei Complementar 128, de 14 de dezembro de 2008, foi novamente alterada a lei que trata das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) e, dentre outras alterações, detalhou as obrigações, os direitos e os deveres do Microempreendedor Individual (MEI), cujas normas e procedimentos só vieram a vigorar a partir de 1º de julho de 2009. Atualmente, a Lei Complementar 139/2011 trouxe várias mudanças e complementações que demudaram substancialmente a conformação tributária das empresas brasileiras, principalmente no que se refere ao processo de abertura, registro, alteração e baixa para o microempreendedor individual, como explica Pimentel (2014, p5 ):

Com a última alteração, feita pela LC 139/11, reajustamos todas as faixas de enquadramento do Simples Nacional – o que aliviou a carga tributária e permitiu a permanência do sistema das empresas que faturam até R\$3,6 milhões/ano. Simplificamos ainda mais o processo de registro, alteração e baixa das empresas e permitimos a renegociação de dívidas tributárias – o que só era possível para as grandes empresas.

Chaves (2017) explica que através dessa Lei, os estados puderam manter os seus regimes de ICMS, integrando-os ao Simples Nacional, desde que sejam melhores do que as alíquotas do novo sistema de tributação, cujo diferencial é a aglutinação de oito impostos, a saber:

Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), COFINS, PIS, Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS), em um só tributo, incluindo as obrigações acessórias. Vale ressaltar que o Simples Nacional é um regime de tratamento diferenciado que beneficia as micro e pequenas empresas, e não um sistema de imposto único. (Chaves, 2017)

Salienta-se que, mesmo com a simplificação dos impostos, existe a importância do Planejamento Tributário, dado que a carga tributária, para algumas empresas, ainda é elevada; por esta razão, o planejamento fiscal permite a racionalização da carga tributária, bem como beneficia o empreendimento, levando-o a otimizar a aplicação dos recursos disponíveis. Shoueri e Mosquera (2020) e Vasques (2017) conceituam o planejamento fiscal como uma alternativa de ações ou omissões lícitas, portanto, não dissimuladas e sempre anteriores à ocorrência dos factos geradores dos tributos, que objetivem direta ou indiretamente a redução destes ônus face a um ato administrativo ou a facto económico.

Na concepção de Greco (2019, p. 58), o Planejamento fiscal “é uma atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

Pode-se dizer que o Planejamento Fiscal é a forma legal e lícita de se economizar impostos. Todavia, Chaves (2017) recomenda que, na execução do planejamento tributário, as decisões sejam tomadas de forma a que todas as estratégias sejam combinadas com a legislação. Isto quer dizer que:

[...] planejamento tributário deve ser efetivado anualmente pelos administradores empresariais, relativamente às opções: Simples Nacional Lucro Real, ou Lucro Presumido. A opção por uma dessas modalidades será determinante, pois, se a decisão for acertada, ela terá efeito negativo no ano todo. A opção é definida até o último dia útil de janeiro para as empresas optantes pelo Simples Nacional, e para as demais no primeiro pagamento do imposto. A apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) pode ser feita de três formas: Simples Nacional (opção exclusiva para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), Lucro Presumido e o Lucro Real (apuração anual ou trimestral). (Chaves, 2017, p. 102)

Segundo Andrade Filho (2018), na análise de opções tributárias, a definição do ramo de atividade, os produtos comercializados, a estimativa mensal de faturação e o número de funcionários devem ser estimados. Em sequência, o cálculo do imposto é realizado por um sistema com base na legislação e nos impostos a serem considerados. Chega-se assim, ao resultado real do tributo a ser cobrado sobre a iniciativa empresarial. Assim, os resultados possibilitam a definição de uma opção tributária

mais favorável à empresa. Salienta-se que a implantação do Planejamento Fiscal não pode ser confundida com uma análise contábilístico-financeira ou com um estudo restrito a tributos legalmente regulamentados usualmente pagos pela empresa contribuinte, mas sim uma ferramenta que visa reduzir tributos e maximizar lucros. Deste modo, nota-se que o Planejamento fiscal é de suma importância, uma vez que a carga tributária, para algumas empresas, é elevada, e através da execução de um planejamento, permite a racionalização da carga tributária, bem como beneficia o empreendimento, levando-o a otimizar a aplicação dos recursos disponíveis. Portanto, o Planejamento fiscal tem de fazer parte do planejamento estratégico da empresa, desde quando a sua implantação reclama a análise dos mesmos elementos essenciais à definição da gestão empresarial, tais como: ramo de atividade econômica; natureza do produto ou serviço; matérias-primas e fornecedores; definição da localidade da sede e filiais; opção pelos processos de produção que serão utilizados e a forma de constituição adotada pela sociedade (Varsano, 2021; Brito, 2014; Greco, 2019).

O governo brasileiro, embora mantenha um processo de crescimento paulatino da carga tributária, sempre se preocupou em não provocar mudanças bruscas no Sistema Tributário Brasileiro, buscando assim amenizar o descontentamento geral dos contribuintes. Todavia, é imperativo realizar uma reforma tributária, com substituição dos tributos existentes por outros de melhor qualidade, com a implementação de um sistema efetivo de combate à sonegação, investindo no aprimoramento das administrações fazendárias, visando assim melhorar a qualidade e a distribuição de carga fiscal entre os contribuintes. O confronto da carga tributária brasileira em relação a outros países é um exercício de alta complexidade. Há tantas semelhanças, que é preciso bem mais que números para declarar que a carga de determinado país é alta, baixa ou adequada. Por isto, se compararmos a carga tributária em relação ao PIB, conseguimos determinar que a do Brasil é semelhante à da Espanha e à da Alemanha, nações cujo retorno dos impostos e serviços para o cidadão é reconhecidamente maior. Além disso, o peso dos tributos sobre empresas e cidadãos brasileiros é maior do que o registrado em economias como a dos Estados Unidos, Japão, México e Coréia do Sul (Varsano, 2021; Brito, 2014; Greco, 2019).

O fato de a tributação no Brasil recair mais sobre o consumo do que sobre a renda, na contramão de outros países, está associado, essencialmente, à arrecadação. Para evitar ou dificultar a sonegação, preferem tributar o consumo, uma vez que estes tributos são passíveis de fiscalização. No entanto, o ideal, para o país, seria dar mais ênfase aos tributos que recaem sobre a renda, desonerando a produção para estimular a economia, como acontece na maioria dos demais países. A carga tributária do Brasil é a terceira maior do mundo. Supera até mesmo as de países que, embora tenham carga elevada, reverterem boa parte da arrecadação à sua infraestrutura de serviços sociais, como o Canadá (Varsano, 2021; Brito, 2014; Greco, 2019).

Levando-se em consideração o fato de os Governos estarem mais ágeis na cobrança de dívidas fiscais, tem-se uma maior preocupação de empresários íntegros em se evitar efeitos negativos oriundos do não pagamento dos impostos. Evita-se estas forma a penhora e execução de bens, penhora de faturação, indisponibilidade de bens dos sócios, obstáculos na aquisição de serviços financeiros, tais como, financiamentos e parcelamentos, e, em últimos casos, a ameaça de prisão (por apropriação indébita). Nesta conjuntura, o Planejamento Fiscal possibilita a economia fiscal ou mesmo a redução de tributos, utilizando métodos e procedimentos técnicos que permitem o estudo personalizado minucioso dos diversos setores e atividades empresariais.

O planejamento tributário é um fator de grande relevância na estratégia da empresa. A gestão fiscal busca a redução de custos, o que pode levar a resultados positivos para a empresa. Os tributos pesam na composição dos preços finais dos produtos. A atividade empresarial que visa a manutenção dos negócios leva o empresário ao conhecimento dos tributos que incidem em sua atividade fim. O empresário deve procurar soluções lícitas e confiáveis para que chegue a uma carga tributária reduzida, sem a preocupação com multas e problemas com o fisco. Além disso, um bom planejamento tributário leva em conta a forma constitutiva da sociedade empresarial e a necessidade de uso de empréstimos ou financiamentos.

A Base de erosão e deslocamento de lucro (BEPS) é objetivada como uma tentativa das principais economias do mundo para tentar reescrever as regras relativas à tributação das empresas para abordar a percepção generalizada de que as grandes corporações e conglomerados econômicos não pagam sua parte justa de impostos. Desta forma, baseiam-se na premissa de que a instituição de uma tributação mundial, com a participação do Brasil, pode aproximar o sistema tributário brasileiro dos outros, permitindo e facilitando a eficácia do livre comércio no mundo e evitando a saída de recursos financeiros de forma ilegal. Todavia, não é tão simples a ocorrência de uma situação destas em países como o Brasil, que alimentam uma forte tendência de impostos diferentes e não um imposto Federal único, pois existe a dificuldade de alteração em sua legislação para atender às normas internacionais neste sentido (Falcão; Guerra; Almeida, 2016).

O sistema jurídico brasileiro admite a figura da elisão fiscal, conceituando-a como um mecanismo para alcançar um impacto tributário reduzido, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, não carregando vício no seu alicerce fático nem na manifestação de vontade, razão pela qual se materializa como lícita. (Shoueri; Mosquera, 2020).

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Difere da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, evitando, de forma honesta, a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando a uma carga fiscal menor, mesmo quando este comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando de realizar determinadas operações ou executando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento fiscal ou economia fiscal. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem diminuir o impacto tributário nos gastos do ente administrado (Sabbag, 2020).

A evasão fiscal é caracterizada pela ação do contribuinte que age de forma fraudulenta, seja antes ou depois da submissão da hipótese tributária desfavorável, cabendo aos órgãos fiscalizadores fazerem o necessário para impedir a ilegalidade. São utilizados procedimentos que diretamente violam a lei ou o regulamento fiscal, através de ilicitudes que visam evitar o pagamento de impostos ou tributos. A fraude em flagrante é imperdoável pelo fato do contribuinte se opor de forma consciente ao ordenamento legal. Os juristas a consideram repreensível. São formas utilizadas para se evitar tributos: produção de documentos falsos ou com informações distorcidas e

a omissão de informações (Rocha e Rocha, 2021). A evasão, ao contrário da elisão, consiste na lesão ilícita do Fisco, não pagando o tributo devido ou pagando menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência. A evasão propositada poderia ocorrer por sonegação ou por fraude. A sonegação teria lugar após o facto gerador, com sua ocultação perante o Fisco e o não pagamento do tributo. A fraude (na evasão) seria arquitetada antes do fato gerador, com artifícios e simulações no sentido de afastar a incidência do tributo. A distinção não parece adequada, pois a sonegação pode também ter conotação fraudulenta. O conluio, por sua vez, consiste no ajuste de duas ou mais pessoas para a prática de evasão fiscal.

De acordo com o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal (CF), de 1988, “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O princípio da segurança jurídica é extraído do art. 5º, XXXVI, da CF. Por este dispositivo, a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Representa a obrigatoriedade de o contribuinte conhecer com antecedência o fato impositivo — regime jurídico a que ele está sujeito —, o que se efetiva pelo respeito à lei e pela aplicação dos efeitos desencadeados pelo citado regime no caso concreto. Trata-se, portanto, de princípio que garante a preservação dos direitos subjetivos do contribuinte quanto a acontecimentos imprevistos, calcados na arbitrariedade do legislador e do aplicador da norma jurídica, já que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (Constituição Federal, 1988).

A segurança jurídica é, portanto, o direito do contribuinte de conhecer, com clareza e exatidão, os limites e o conteúdo de sua relação com o Fisco, e há de estar vinculada a três pontos distintos de inflexão: a estabilidade da lei, a determinação do direito aplicável ao caso e a certeza sobre os remédios jurídicos colocados à disposição do contribuinte, quando tiver seus direitos atingidos pelo Fisco (Crepaldi, 2021).

Este princípio diz respeito aos procedimentos de planejamento fiscal na medida em que garante o respeito aos negócios realizados sob determinado regime pelo contribuinte, ainda que com o objetivo de reduzir a sua carga tributária. Logo, garante que o regime jurídico aplicável aos negócios realizados pelo contribuinte, na vigência de determinada norma, não seja ignorado ao arbítrio da autoridade fiscal, nem prejudicado por norma posterior. Trata-se, desta feita, de princípio constitucional que, em matéria tributária, protege principalmente o ato jurídico perfeito, ainda que realizado com fins precípuos de redução da carga tributária (Crepaldi, 2021).

Consoante Castardo (2017), o princípio da segurança jurídica, em conjunto com os da tipicidade e da legalidade, desautoriza a introdução em nosso ordenamento de cláusulas antielisivas que tenham como escopo desconsiderar negócios jurídicos válidos do ponto de vista da norma civil, desde que evidentemente não simulados. Esses princípios refletem o fortalecimento do Estado de Direito e a eliminação do arbítrio. Pagar tributo, apesar de um dever, não é uma imposição que retira do contribuinte o direito à liberdade quanto ao Planejamento e à gestão de seu patrimônio.

Ora, se a Constituição não nos obriga a fazer algo que nos prejudique, obviamente nenhum contribuinte estará coagido a pagar maior carga fiscal do que aquela efetivamente definida em lei. Trata-se de um direito de escolha por livre iniciativa (art. 170, CF). Então, se o contribuinte tiver duas ou mais opções, que são

lícitas, terá o direito de escolher aquela que resulte no menor pagamento de numerário ao ente governamental tributário.

Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva garante ao contribuinte ser tributado segundo a grandeza do fato descrito em lei, passível de gerar a constituição da obrigação tributária que lhe é imputável. Trata-se, portanto, de uma garantia ao contribuinte de que ele será tributado segundo dimensão adequada ao evento jurídico ou econômico que realizar, descrito na hipótese de incidência do tributo previamente estabelecido em lei (Chaves, 2017).

É indiscutível a existência de uma forte tensão entre livre iniciativa e o poder de tributar, a reclamar a intervenção do Estado para limitar e controlar, de forma ampla, os atos estatais que afetam bens e interesses individuais fundamentais, como a propriedade, a liberdade de dispor do próprio patrimônio e a segurança. Pode-se retirar do ordenamento jurídico como um todo em que existe um princípio da preservação da empresa, vinculado, inclusive, à capacidade contributiva (Crepaldi, 2021).

É o que se encontra estabelecido no § 1º do art. 145 da CF, que assim dispõe: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos (...) e as atividades econômicas do contribuinte”.

O Código Tributário Nacional estabelece que 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”. Poderá ser aplicado, se forem observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. O art. 110, do Código Tributário Nacional (CTN), que afirma explicitamente que

a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A legislação também enumera as práticas ilícitas, a saber:

- Crimes contra a Ordem Tributária – Lei nº 8.137/1990 - fraudar a fiscalização, omitir informação ou prestar declaração falsa, falsificar ou alterar nota fiscal, deixar de recolher tributo no prazo legal por má fé;
- Sonegação Fiscal – ação ou omissão dolosa, impedir ou retardar total ou parcialmente o conhecimento pelo fisco de um facto ocorrido, ou da natureza do facto;
- Simulação – art. 167, Código Civil – transmissão de direitos a pessoas diversas, falsa declaração e confissão, registro de datas divergentes da ocorrência do ato, intenção de prejudicar terceiros ou violar dispositivo legal. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do facto gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, segundo o art. 116, parágrafo único, da Lei 5.172/1966. Em termos normativos, os atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração poderão também ser justificados pelos seguintes dispositivos legais:

- Abuso de forma e negócio jurídico indireto – essência sobre a forma, Lei 10.406/2002 – art. 187: é visto como uma modalidade de abuso de direito, cuja manifestação se daria quando o contribuinte realizasse condutas voltadas à economia de tributos fundada em formas atípicas ou anormais para a prática do negócio pretendido, o que denotaria um abuso na utilização dos institutos de direito privado para a realização dos negócios jurídicos;
- Ausência de motivos – Lei 10.406/2002 – art. 140;
- Fraude à lei imperativa – Lei 10.406/2002 – art. 166, VI, realização de Planeamento com a finalidade de contornar norma cogente que obriga determinada conduta;
- Abuso do direito – Lei 10.406/2002 – art. 187;
- Boa-fé objetiva – Lei 10.406/2002 – art. 422;
- Função social da propriedade – CF/1988, art. 5º, XXIII;
- Função social dos contratos – Lei 10.406/2002 – art. 421.

O Sistema Contabilístico adotado por uma empresa precisa ser integrado e coordenado com os demais sectores, de forma informatizada, visando facilitar o registro dos factos e contar com a rapidez necessária para a geração de dados fiáveis e periódicos. Os Contabilistas são as pessoas chave nesta gestão, e são necessários apoio, treinamento e motivação para que estes profissionais participem efetivamente do planejamento fiscal na empresa (Crepaldi, 2021).

Já no caso de infração tributária penal, seguem-se as regras do Direito Penal. Independente da intenção ou dolo do agente. Em princípio, o autor do crime só pode ser pessoa física, maior de 18 anos. Nos crimes praticados através de associação ou sociedade, vigora a regra de que o sujeito ativo do delito não será a pessoa jurídica, mas a pessoa física que através dela praticou o ato (Greco, 2019).

Sobre responsabilidade tributária, consoante Pêgas (2017), o representante legal de pessoa jurídica de direito privado, ainda que não seja sócio da empresa, é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, exceto se houver lei em sentido contrário.

## Considerações finais

A realidade fiscal brasileira é extensa e demanda não só um cuidado extremo na interpretação das leis, mas também no entendimento de que formas podem ser usadas em favor das sociedades empresariais. O sistema tributário brasileiro, conforme exposto, é caracterizado por sua complexidade e pela grande quantidade de tributos federais, estaduais e municipais. Essa estrutura intrincada exige das empresas um alto nível de organização e especialização para garantir a conformidade com as normas fiscais. A gestão tributária eficiente não apenas assegura o cumprimento das obrigações legais, mas também pode resultar em economia significativa para as empresas, através de um planejamento fiscal adequado que visa a otimização dos recursos disponíveis.

A contabilidade desempenha um papel crucial nesse contexto, fornecendo as informações necessárias para o planejamento e controle das atividades empresariais. A correta escrituração dos tributos e a análise detalhada das transações comerciais são fundamentais para a elaboração de estratégias fiscais que minimizem os encargos tributários. Além disso, a contabilidade permite uma visão clara da situação patrimonial e financeira da empresa, facilitando a tomada de decisões informadas e a avaliação do desempenho econômico.

A carga tributária no Brasil é uma das mais altas do mundo, o que torna ainda mais relevante a busca por eficiência na gestão dos tributos. A comparação com outros países revela que, apesar da alta arrecadação, a qualidade dos serviços públicos oferecidos à população brasileira é inferior. Isso destaca a necessidade de uma reforma tributária que não apenas simplifique o sistema, mas também melhore a distribuição da carga fiscal e a qualidade dos serviços públicos. A reforma deve focar na redução da tributação sobre o consumo e no aumento da tributação sobre a renda, seguindo o exemplo de países desenvolvidos.

Por fim, é essencial que as empresas adotem práticas de elisão fiscal, que são legais e visam reduzir a carga tributária de forma lícita, evitando a evasão fiscal, que é ilegal e sujeita a penalidades severas. O planejamento tributário deve ser uma parte integrante da estratégia empresarial, garantindo que todas as ações estejam em conformidade com a legislação vigente e que a empresa possa operar de maneira sustentável e competitiva. A adoção de um sistema contábil integrado e a capacitação contínua dos profissionais envolvidos são fundamentais para o sucesso dessa abordagem.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo - Brasil: Atlas, 2018.

BARCELLOS, Maria Andréa Machado. **Estudo comparado entre o sistema constitucional tributário de Portugal e do Brasil**. Universidade do Algarve. Tese de Mestrado. Mestrado em Fiscalidade, 2017.

BARROSO, Darlan; OLIVEIRA, Marcos; BOLDRIN, Roberta. **Prática Tributária**. 3. ed. São Paulo - Brasil: Saraiva Jur, 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo - Brasil: Saraiva Jur, 2020.

CASTARDO, Hamilton. **Direito Tributário na Prática**. 4. ed. São Paulo - Brasil: Saraiva Jur, 2017.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária aplicada**. 4. Ed. São Paulo - Brasil: Atlas, 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2019. 511 p.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo - Brasil: Quartier Latin, 2019.

PIMENTEL, José. **Empreendedorismo forte: mais emprego, renda e desenvolvimento**. Brasília: Senado Federal, 2014.

SHOUERI, Luís Eduardo e MOSQUERA, Roberto Queiroga. **Manual de tributação direta da renda**. São Paulo - Brasil: Fernando Aurelio Ziveti, 2020.

ROCHA, Isabel e ROCHA, Joaquim Freitas. **Fiscal: códigos tributários e legislação conexa**. 41. ed. Porto - Portugal: Porto Editora, 2021.

VARSANO, R. et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2021. Disponível em:  
[http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td\\_0583.pdf](http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td_0583.pdf). Acesso em jan. 2021.