

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TAX ALERT E PRÁTICAS
TRIBUTÁRIAS PERIGOSAS**

Gabriela Linck

Lajeado, maio de 2014

Gabriela Linck

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TAX ALERT E PRÁTICAS TRIBUTÁRIAS PERIGOSAS

Trabalho de conclusão de curso apresentado na disciplina de Estágio Supervisionado, Pesquisa Aplicada, Curso de Ciências Contábeis, do Centro Universitário UNIVATES, como exigência para a obtenção de título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Valmor Arsildo Kappler

Lajeado, maio de 2014

“O imposto é a arte de pelar o ganso fazendo-o gritar o menos possível e obtendo a maior quantidade de penas”.

John Garland Pollard

AGRADECIMENTOS

Conseguir o grau de bacharela no curso de graduação em Ciências Contábeis é uma grande realização na minha vida. Desde o início da minha graduação, eu me dediquei e me esforcei muito e durante toda a minha trajetória na Universidade eu tive a ajuda de muitas pessoas, diante disto, chegou o momento de agradecer a todos.

Agradeço, a Deus, o meu grande guia ao longo desta caminhada na Universidade, pois, sem ele, nada seria possível.

A meus pais Glassi e Paulo pela compreensão e apoio durante toda a minha caminhada.

A meu noivo Matheus, que me ajudou durante toda a minha jornada na Universidade, agindo sempre com muito amor, e me apoiando sempre acima de tudo.

A minhas amigas Janine A. Leindecker, Tamara A. Giebmeier e Luana de Maman, que estudaram comigo, fazendo parte da minha jornada durante todos estes anos, sempre me ajudando, incentivando a ser uma pessoa persistente e nunca desistir dos meus objetivos.

Em particular, agradeço ao professor Valmor Kappler que me orientou na elaboração deste estudo, sendo um orientador extraordinário, esclarecendo minhas dúvidas, com muita paciência, competência, confiança e dedicação.

Enfim, agradeço a todos os meus amigos que me deram força para seguir em frente, e a todas as pessoas que me ajudaram e me apoiaram de alguma forma, na execução deste estudo.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF –	Constituição Federal de 1988
CLT –	Consolidação das Leis do Trabalho
CARF –	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CNPJ –	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COAF –	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
COFINS –	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP –	Contribuição Patronal Previdenciária
CSLL –	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CT-e –	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN –	Código Tributário Nacional
DANFE –	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DCTF –	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIMOB –	Declaração de informações sobre Atividades Imobiliárias
DIPJ –	Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica
ECD –	Escrituração Contábil Digital

EFD – Escrituração Fiscal Digital

EFD CONTRIBUIÇÕES - Escrituração Fiscal Digital Contribuições

E-SOCIAL – Sistema Público de Escrituração Digital Social

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FPAS – Fundo da Previdência e Assistência Social

GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social

GPS – Guia da Previdência Social

ICMS – Imposto de Circulação de mercadorias

II – Imposto de Importação

IE – Imposto de Exportação

IGF – Imposto Sobre Grandes Fortunas

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto de Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas à Títulos e Valores Mobiliários

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IPI – Imposto de Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS – Imposto Sobre Serviços

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos

ITCD – Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Rural

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

MPF-GO – Ministério Público Federal do Estado de Goiás

MPS – Ministério da Previdência Social

MPT – Ministério Público do Trabalho

MTE – Ministério do Trabalho e Emprego

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica

NFS-e – Nota Fiscal Eletrônica de Serviço

ONU – Organização das Nações Unidas

PF – Polícia Federal

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/PASEP – Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público

RAIS – Relação Anual de Informações Sociais

RAT – Risco de Acidente de Trabalho

RFB - Receita Federal do Brasil

RICMS/RS – Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias do Rio Grande do Sul

RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda

S.A. – Sociedade Anônima

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

SIMPLES NACIONAL – Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TEC – Tarifa Externa Comum

TIPI – Tabela de Imposto de Produtos Industrializados

TRT – Tribunal Regional do Trabalho

TST – Tribunal Superior do Trabalho

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Cisão total.....	78
Figura 02 – Cisão parcial.....	78
Figura 03 – Incorporação.....	80
Figura 04 - Ágio abusivo em fusões e aquisições.....	103
Figura 05 – Fusão Globo Participações.....	107
Figura 06 – Caso Bbom.....	113

LISTA DE TABELAS

- Tabela 01 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta para obter a base de cálculo do IRPJ de empresas tributadas pelo lucro presumido..... 66
- Tabela 02 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta para obter a base de cálculo da CSLL de empresas tributadas pelo lucro presumido..... 67
- Tabela 03 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta para obter a base de cálculo do IRPJ de empresas tributadas pelo lucro arbitrado..... 69

RESUMO

A contextualização deste estudo se iniciou em uma abordagem teórica sobre o Sistema Tributário Nacional Brasileiro, tributos, suas espécies e finalidades, apresentando, também, o conceito de planejamento tributário, elisão, elusão, evasão, fraude, crimes tributários e sonegação. Além disso, neste estudo foi realizada uma pesquisa em bibliografias especializadas na área de ágio, cisão, fusão e incorporação, paraísos fiscais, sociedades *offshore* e o uso de práticas tributárias ilegais no âmbito do Simples Nacional. A metodologia utilizada para a realização deste estudo se constituiu em uma pesquisa explicativa. Este estudo teve por objetivo apresentar algumas práticas tributárias perigosas, monitoradas pela Receita Federal do Brasil e utilizadas por empresas com o intuito de reduzir suas cargas tributárias. Nos casos apresentados foi possível perceber que as empresas deste estudo se utilizaram das mesmas práticas tributárias ilícitas para reduzir seus ônus tributários. Através deste estudo foi possível demonstrar alguns planejamentos tributários abusivos adotados por grandes empresas. Ao final deste estudo, constatou-se que, se a carga tributária brasileira não fosse tão elevada, provavelmente as empresas não adotariam diversas práticas tributárias ilícitas para reduzir seus ônus tributários.

Palavras-chave: Planejamento tributário. *Tax alert*. Práticas tributárias perigosas.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Tema	17
1.1.1 Delimitação do tema	18
1.1.2 Problema	18
1.2 Objetivos	18
1.2.1 Objetivo geral.....	18
1.2.2 Objetivos específicos.....	18
1.3 Justificativas	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 O Sistema tributário nacional	20
2.2 Tributo	21
2.2.1 Espécies de tributos	23
2.2.1.1 Impostos	24
2.2.1.2 Taxas	25
2.2.1.3 Contribuições de melhorias.....	26
2.2.1.4 Empréstimos compulsórios	28
2.2.1.5 Contribuições sociais	29
2.3 Estrutura do sistema tributário nacional	31
2.3.1 Tributos da União	31
2.3.1.1 Impostos referentes ao comércio exterior	31
2.3.1.1.1 Imposto de importação	32
2.3.1.1.2 Imposto de exportação	33

2.3.1.2 Impostos sobre a produção e circulação	34
2.3.1.2.1 Imposto sobre produtos industrializados	34
2.3.1.2.2 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros	35
2.3.1.3 Impostos sobre o patrimônio e renda	37
2.3.1.3.1 Imposto de renda.....	37
2.3.1.3.2 Imposto sobre a propriedade territorial rural.....	39
2.3.1.3.3 Imposto sobre grandes fortunas	40
2.3.1.4 Contribuições da União	40
2.3.1.4.1 Contribuição social sobre o lucro líquido.....	40
2.3.1.4.2 Contribuição para o programa de integração social e formação do patrimônio do serviço público.....	41
2.3.1.4.3 Contribuição para o financiamento da seguridade social	42
2.3.1.4.4 Instituto nacional da seguridade social.....	42
2.3.1.4.5 Fundo de garantia por tempo de serviço	43
2.3.2 Tributos dos Estados e do Distrito Federal.....	43
2.3.2.1 Impostos sobre a produção e circulação	44
2.3.2.1.1 Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços	44
2.3.2.2 Impostos sobre o patrimônio e renda	46
2.3.2.2.1 Imposto sobre propriedade de veículos automotores	46
2.3.2.2.2 Imposto sobre transmissão causa mortis e doação	47
2.3.3 Impostos dos Municípios	48
2.3.3.1 Impostos sobre a produção e circulação	48
2.3.3.1.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza	48
2.3.3.2 Impostos sobre o patrimônio e renda	49
2.3.3.2.1 Imposto predial e territorial urbano	49
2.3.3.2.2 Imposto sobre a transmissão de bens inter vivos	49
2.4 Planejamento tributário.....	50
2.4.1 Elisão fiscal	51
2.4.2 Elusão fiscal	52
2.4.3 Evasão fiscal e sonegação fiscal.....	53
2.4.3.1 Dos crimes de sonegação	54
2.4.4 Fraudes.....	55
2.5 Funcionamento do sistema tributário nacional.....	57

2.5.1.1 Composição da carga tributária	58
2.5.1.2 Complexidade da carga tributária	59
2.6 Sistemáticas de tributação	60
2.6.1 Tributação dos resultados	60
2.6.1.1 Da opção	60
2.6.1.2 Da contribuição social sobre lucro líquido	61
2.6.1.3 Do imposto de renda pessoa jurídica e adicional do imposto de renda	62
2.6.1.4 Da compensação de prejuízos	63
2.6.1.5 Lucro real	63
2.6.1.5.1 Lucro real anual	64
2.6.1.5.2 Lucro real trimestral	64
2.6.1.6 Lucro presumido	65
2.6.1.7 Lucro arbitrado	68
2.6.1.8 Distribuição de lucros	70
2.6.1.9 Tributação do PIS/PASEP e COFINS	71
2.6.1.10 Tributação do INSS	73
2.6.1.11 Simples nacional.....	74
2.7 Combinações de negócios.....	77
2.7.1 Transformação de sociedades.....	77
2.7.2 Cisão	77
2.7.3 Fusão	79
2.7.4 Incorporação	79
2.7.5 Ágio e deságio	80
2.8 Participações societárias	82
2.8.1 Controladas e coligadas	82
2.8.2 Sociedades Holdings	83
2.9 Paraísos fiscais e sociedades <i>Offshore</i>	84
3 MÉTODO	87
3.1 Tipos da pesquisa	87
3.1.1 Pesquisa de abordagem	88
3.1.2 Procedimentos e meios.....	88
3.1.3 Fins ou objetivos	89

3.2 Unidade de análise	89
3.3 Plano de coleta de dados.....	90
3.4 Tratamento dos dados.....	91
3.5 Limitações do método.....	91
4 AMBIENTE DE PESQUISA.....	92
5 ESTUDO EXPLICATIVO.....	93
5.1 A RFB e o cruzamento de informações.....	93
5.2 Práticas tributárias ilegais no âmbito do simples nacional	98
5.3 Práticas tributárias ilegais em cisões, fusões e incorporações de sociedades .	101
5.4 Práticas tributárias em paraísos fiscais e a lavagem de dinheiro	108
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
REFERÊNCIAS.....	117

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tributária tem como objetivo possibilitar uma melhor análise da carga de tributos recolhidos através de um planejamento tributário, para que se possam controlar as obrigações tributárias, a fim de evitar pagamentos desnecessários de tributos.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2011), a carga tributária no Brasil é extremamente complexa, com isso, as organizações procuram alternativas para reduzir seus custos tributários.

O sistema tributário nacional é um sistema de tributos que possui princípios e normas. Este, por sua vez, tem uma legislação sujeita a diversas interpretações. O mesmo é composto por aproximadamente 84 tipos de tributos (Receita Federal do Brasil, 2011).

O planejamento tributário consiste em um conjunto de procedimentos lícitos realizados por uma organização, com o intuito de postergar a obrigação tributária e reduzir ou eliminar o ônus tributário empresarial.

Desta forma, um planejamento tributário bem estruturado permite ao contribuinte organizar seus tributos, de modo que este possa resultar em uma economia de tributos de maneira menos onerosa sob os aspectos fiscais.

O planejamento tributário deve estar em conformidade com os aspectos legais, caso contrário, não terá validade. O mesmo está vinculado aos conceitos de: elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal.

Elisão fiscal é o mesmo que elidir de forma legal a ocorrência da obrigação tributária, sendo esta uma prática legal e correta.

Elusão fiscal consiste na simulação do contribuinte de determinado negócio jurídico com o propósito de dissimular a ocorrência do fato gerador, isto é, um abuso das formas para escapar da tributação.

Evasão fiscal ocorre quando o contribuinte não paga seus tributos devidos, além disso, segundo a doutrina jurídica, evasão fiscal pode ser também caracterizada como sonegação fiscal. Sendo assim, na hipótese de incidência do tributo não podem ocorrer fatos ilícitos, ou seja, os tributos não podem ser formados e sancionados por atos ilegais.

Quando a sonegação fiscal é praticada por empresas com frequência, a União e os Estados tendem a aumentar ainda mais a carga tributária, ou seja, se as práticas de sonegação e os crimes tributários fossem realizados com menor frequência, a carga tributária não seria tão alta.

Existem muitos planejamentos tributários que ultrapassam a legalidade de tal modo, que as empresas criam situações fictícias e forjam documentos violando a ordem jurídica. Devido a isso, a Receita Federal do Brasil (RFB), para combater as sonegações e fraudes, adota uma mudança de postura, investigando a essência dos fatos em preponderância aos atos jurídicos praticados, criando métodos de alertas contra os crimes e práticas ilícitas chamados de *tax alerts*¹.

1.1 Tema

O tema do estudo é planejamento tributário: *tax alerts* e práticas tributárias perigosas.

¹ *Tax alerts* consistem em operações monitoradas pelo fisco.

1.1.1 Delimitação do tema

O estudo se delimitou como planejamento tributário, mais especificamente evasão fiscal, isto é, sonegação fiscal e fraudes. O principal foco foi realizar um estudo detalhado sobre *tax alerts* e suas práticas tributárias perigosas, limitado a algumas práticas de ágio abusivo, fraudes através do uso do Simples Nacional, bem como a utilização de paraísos fiscais como mecanismo de sonegação.

1.1.2 Problema

Qual o risco dos *tax alerts* em um planejamento tributário?

1. 2 Objetivos

Os objetivos dividem-se em geral e específicos.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é conhecer os principais crimes de sonegação e fraudes e quais as principais práticas tributárias perigosas.

1.2.2 Objetivos específicos

- Estudar a estrutura do Sistema Tributário Nacional e seus conceitos;
- Analisar a bibliografia existente sobre fraudes cometidas por empresas, em especial considerar a despersonalização da personalidade jurídica;
- Explicitar quais as práticas tributárias perigosas que geram crimes tributários;
- Exemplificar e pesquisar casos de sonegação de tributos.

1.3 Justificativas

Este estudo no meio empresarial serve como instrumento para a organização de planejamentos tributários confiáveis, sendo que alguns contadores não possuem um amplo conhecimento sobre a legislação tributária, sobre os crimes contra sonegação e fraudes e sobre práticas tributárias perigosas fiscalizadas pela RFB.

O estudo é importante para os profissionais que atuam na área contábil. Analisando a ideia de que estes não têm muito conhecimento sobre planejamentos tributários seguros e lícitos, através deste estudo, os mesmos, poderão aprofundar seus conhecimentos sobre planejamento tributário, sonegação fiscal, fraudes e crimes tributários, conseguindo, assim, trabalhar de maneira segura.

O tema supracitado possui grande relevância dentro dos conteúdos abordados no curso de Ciências Contábeis, uma vez que permitirá aos acadêmicos aprofundarem o estudo acerca das práticas tributárias perigosas e ao combate a mecanismos de sonegação.

A realização deste estudo é extremamente importante para minha formação profissional, pois permitirá que eu adquira conhecimentos que melhorem meu desempenho como profissional da área contábil e também permitirá que eu aprofunde os conceitos estudados durante o curso de graduação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo teve como objetivo fazer uma abordagem teórica da estrutura do Sistema Tributário Nacional e seu funcionamento, do tributo e suas espécies, bem como da carga tributária brasileira e sua complexidade. Além disso, este referencial tratou de assuntos como: fraudes, crimes de sonegação, práticas tributárias sobre o alvo da RFB e os principais conceitos de planejamento tributário, cisão, fusão, incorporação, paraísos fiscais entre outros.

2.1 O Sistema tributário nacional

O Sistema Tributário Nacional foi estruturado no ano de 1965 através da Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965, e sancionado pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, sendo que, a partir desta Lei, foi instituído o Código Tributário Nacional (CTN). O CTN foi criado com a finalidade de harmonizar as relações da sociedade. O Sistema Tributário Nacional, além de obedecer à imposição do CTN, é regulamentado pela Constituição Federal de 1988 (CF).

Para Bastos (1997), o Sistema Tributário Nacional pode ser definido como um conjunto de normas que são agrupadas pelo conceito de tributo. O mesmo está vinculado à cobrança de tributos que fazem parte do ordenamento jurídico.

O Sistema Tributário Nacional, de acordo com Denari (2000, p. 31), é “[...] o conjunto de normas jurídicas, conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder inquisitivo”.

É comum o emprego da expressão Sistema Tributário pra designar dentro de um país, especificamente os tributos federais, estaduais e municipais. Assim se diz Sistema Tributário Federal, Sistema Tributário Estadual e Sistema Tributário Municipal. Mas devemos empregar a expressão Sistema Tributário Nacional para designar o conjunto de todos os tributos cobrados no país sem distinguir os da competência federal, estadual e municipal, e bem assim, todas as regras jurídicas, com relações entre si, que disciplinam a arrecadação destes tributos (Santos apud Denari, 2000, p. 32).

No referido parágrafo, o autor enfatiza que o Sistema Tributário Nacional é formado por tributos de competência Federal, Estadual e Municipal, sendo assim, o mesmo deve ser chamado de Sistema Tributário Nacional, uma vez que engloba todas as competências e suas normas jurídicas.

Oliveira (2009), enfatiza que a existência de um Sistema Tributário Nacional estará sempre vinculada à cobrança de tributos que estejam continuamente em concordância com as normas que o regulamentam, limitando o Estado de tributar livremente.

2.2 Tributo

A contextualização histórica do tributo nos remete há uma obrigação cuja finalidade histórica servia apenas para custear as instituições do Estado, como, por exemplo, a administração pública. De um modo geral, suas inúmeras obras de benfeitoria comum obrigavam o Estado a fazer o uso indiscriminado deste, como meio de justificar suas maiores obras.

De acordo com Martins (2006, p. 99), o art. 3º do CTN define tributo como:

Toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela de possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No artigo supracitado, pode ser observado que tributo é uma obrigação estabelecida às pessoas físicas e jurídicas, a qual deve ser paga em dinheiro para o Estado, União ou para os Municípios. O tributo não pode ser constituído por atos ilegais, devendo estar situado na legislação vigente, sendo sua cobrança uma atividade exclusiva da administração pública.

Além disso, Oliveira (2009, p. 59) enfatiza que:

O tributo é compulsório, pois a sua obrigatoriedade faz parte da sua essência. O tributo não decorre de negócio jurídico realizado mediante manifestação de vontade das partes, e sim de uma relação de soberania do Estado que lhe permite exigir de todos aqueles que praticam o fato gerador independentemente da vontade.

Desta forma, o fisco não pode praticar abuso de poder e deve agir conforme a lei. Por outro lado, após o fato gerador ser praticado, o recolhimento dos tributos passa a ser obrigatório para as pessoas físicas e jurídicas.

Segundo Machado (2007), o tributo tem como principal objetivo arrecadar recursos financeiros para o Estado, interferindo diretamente na economia privada, estimulando atividades e desestimulando o consumo de alguns bens e serviços.

Martins (2006) destaca que os tributos possuem diversas classificações. Quanto à competência impositiva, os tributos podem ser classificados como federais, estaduais ou municipais. Quanto à vinculação à atividade do Estado, os tributos podem ser divididos em vinculados e não vinculados. Quanto à função os tributos, podem ser classificados como fiscais, extrafiscais e para-fiscais. Estes, por sua vez, ainda podem ser divididos em tributos diretos e tributos indiretos.

Para Machado (2007), os tributos são classificados como vinculados quando sua arrecadação é destinada para um fim específico e como não vinculados quando sua arrecadação não tem destino final específico.

O referido autor afirma que quanto à função, os tributos podem ser fiscais, quando visam arrecadar recursos para o Poder Público, extrafiscais quando seu objetivo é interferir no domínio econômico, e para-fiscais quando seu objetivo está na arrecadação de recursos para o custeio de atividades que não integram funções próprias do Estado, isto é, entidades que exercem alguma relevância pública.

Martins (2006) afirma que nos tributos diretos quem paga e suporta o ônus é o contribuinte de direito, sendo que o mesmo não repassa nada a terceiros. Nos tributos indiretos é o contribuinte quem suporta o tributo, isto é, quando o mesmo adquire uma mercadoria e o pagamento do tributo independe da renda e da situação financeira do contribuinte.

Considerando as ênfases dos autores supracitados, foi possível concluir que o tributo é uma obrigação fundamental que deve ser paga para a União, o Estado ou

para os Municípios. Por sua vez, o tributo deve obedecer à legislação e não pode, de forma alguma, ser formado por atos ilícitos.

Portanto, o legislador diz que a prestação tende a assegurar ao Estado o meio financeiro de que necessita para a consecução de seus objetivos, sendo que ocorre a ausência do elemento da vontade da incidência. A atividade administrativa plenamente vinculada é aquela cujo desempenho a autoridade não goza de liberdade para apreciar a conveniência, nem a oportunidade de agir. Todo o tributo possui um fato gerador da obrigação principal, ou seja, uma situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou, ainda, é aquele acontecimento previsto em lei que, uma vez ocorrido, gera para o sujeito passivo da relação tributária o dever de prestar dinheiro ao Estado. A incidência tributária ocorre quando aquele fato, abstratamente previsto na Lei, se materializa, fazendo que a norma de tributação gere efeitos.

2.2.1 Espécies de tributos

A CF instituiu que os tributos podem ser classificados quanto as suas espécies tributárias, ou seja, seus tipos de tributos. A abordagem mais usual adotada para classificá-los quanto a sua denominação legal é: impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Conforme Nogueira (1999, p. 120), o art. 145 da CF impõe que:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Analisando o artigo supramencionado foi possível observar que a CF impõe que a União, os Estados e os Municípios somente podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Martins (2006, p.101) destaca que “o art. 5º do CTN define que os tributos possuem três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

No entanto, Oliveira (2009, p.64) afirma que:

[...] a Constituição Federal de 1988 incluiu duas outras figuras tributárias que se enquadram perfeitamente na definição de tributo e são aceitas por corrente (doutrinária e jurisprudencial) dominante: os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Embora o artigo 145 da CF defina como espécies tributárias somente os impostos, taxas e contribuições de melhorias, os artigos 148 e 149 da CF permitem a interpretação de que existem cinco espécies tributárias, isto é, impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, sendo estas aceitas por correntes doutrinárias e jurisprudenciais.

2.2.1.1 Impostos

Impostos são tributos desvinculados, ou seja, não dependem de uma atividade estatal ou de algum serviço do Poder Público, sendo tributos unilaterais. A instituição do imposto se dá por Lei Ordinária.

Segundo Fabretti (1999, p. 116), o art. 16 do CTN define imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

De acordo com Oliveira (2009), o imposto é pago pelo contribuinte, e este, por sua vez, não recebe contraprestação do Estado. A receita que for arrecadada não deve estar associada a nenhuma despesa específica, fundo ou órgão determinado, ou seja, esta receita deve estar associada a uma parte do orçamento ao qual a mesma será dividida.

De acordo com Martins (2006), os impostos podem ser reais, quando recaem sobre algo específico, como por exemplo, os impostos sobre a propriedade, independentemente de quem é o dono, sendo que, neste caso, é levada em consideração a renda da pessoa física. Além disso, os impostos podem ser pessoais, quando incidem exclusivamente sobre as pessoas, como por exemplo, o IRPF que é imposto incidente sobre a renda de pessoas físicas.

Oliveira (2009, p. 65) afirma que:

Sob o aspecto econômico, a doutrina estabelece que os impostos podem ser ordenados em apenas duas categorias: diretos e indiretos. Esta classificação visa ao estudo e a avaliação do impacto que os impostos causam no patrimônio e nas etapas de produção, circulação e consumo.

Na mesma linha de pensamento, Nogueira (1999, p. 158-159):

O imposto direto tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte de conformidade com a sua capacidade contributiva [...]. Imposto indireto, diferentemente, liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte.

Analisando as ideias dos autores, entende-se por impostos diretos aqueles que são cobrados em razão do patrimônio, independente da situação do devedor, podendo ser o imposto de renda pessoa jurídica um exemplo de imposto direto. Por outro lado, os impostos indiretos são aqueles que se instituem em função de um fato gerador e independem da renda, sendo um exemplo de imposto indireto o ICMS, que tem como fato gerador do imposto a circulação de mercadorias.

Conforme Oliveira (2009), os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre produção e vendas, circulação de mercadorias e sobre o consumo de bens e serviços. Todavia, os impostos diretos incidem sobre o patrimônio e a renda das pessoas físicas ou jurídicas.

Sendo assim, o imposto é uma obrigação instituída por lei, que independe de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Desta forma, somente a União, os Estados e os Municípios poderão exigir das pessoas físicas e jurídicas o cumprimento da obrigação.

2.2.1.2 Taxas

As taxas são tributos vinculados que apenas podem ser cobrados quando há uma contraprestação estatal específica, direcionada de maneira singular ao contribuinte, ou seja, a taxa é um tributo pago em troca da prestação de um serviço público ou de poder de polícia.

Conforme Oliveira (2009, p. 66), o art. 77 do CTN afirma que:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Conforme o autor citado no parágrafo anterior, as taxas são de competência da União, dos Estados e dos Municípios e possuem o objetivo de regular o poder de polícia, sendo que o serviço prestado deve ser específico e também divisível.

De acordo com Martins (2006, p. 116), “o art. 77, parágrafo único, explica que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”.

O autor supracitado afirma que a taxa não pode, sobre hipótese alguma, ter base de cálculo própria de impostos e também não pode incidir sobre o patrimônio da empresa.

Para Harada (1997), a conceituação de taxa surge da atuação estatal que está ligada de forma direta ao contribuinte, seja pelo exercício do poder de polícia, seja pela prestação de um serviço público específico e divisível.

Segundo Martins (2006), as taxas podem ser de serviços ou de polícia. A taxa de serviço depende do serviço que é prestado e que está à disposição do contratante. Entretanto, a taxa de polícia envolve uma atividade administrativa por parte do Estado, sendo que, para que se valide a cobrança da mesma, é necessário que o poder de polícia seja exercido pelo poder público.

2.2.1.3 Contribuições de melhorias

A contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma obra pública. Ela ocorre quando o Estado realiza uma obra e como consequência há uma valorização do imóvel do contribuinte.

De acordo com Fabretti (1999, p. 117), o art. 81 do CTN define que:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

As contribuições de melhorias têm destinação diante dos custos de obras públicas, sendo que no artigo supracitado a CTN atribui como limite total a realização da despesa e, como limite individual, o acréscimo de valor para cada imóvel beneficiado que for resultante de alguma obra.

Para Martins (2006), a contribuição de melhorias é um tributo que tem como propósito custear obras públicas decorrentes de valorização imobiliária. Uma vez que esta valorização imobiliária não ocorrer, não existe cobrança de contribuição de melhorias. Esta contribuição, por sua vez, pode ser considerada como um tributo vinculado pelo fato de estar relacionada à atividade estatal prestada pelo contribuinte.

De acordo com Martins (2006), as contribuições de melhorias têm como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel situado nas áreas beneficiadas por obras públicas.

Martins (2006) enfatiza que o responsável pelo pagamento das contribuições de melhorias é o proprietário do imóvel ao tempo de seu lançamento, sendo que esta responsabilidade, futuramente, deve ser transferida aos sucessores.

Segundo Oliveira (2009, p. 69), o art. 82 do CTN impõe que:

A Lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos

- a) memorial descritivo do projeto;
 - b) orçamento do custo da obra;
 - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos

imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

No artigo mencionado, é possível entender que o CTN impõe requisitos para a cobrança das contribuições de melhorias, devendo estes serem cumpridos conforme as regras estabelecidas.

2.2.1.4 Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos que a União instituiu para captar recursos financeiros em momentos de contingências, comoções internas, emergências, calamidades públicas, catástrofes e fatos indesejados, ou seja, a União arrecada dinheiro para custear as despesas ocasionadas por estes fatos.

Segundo Oliveira (2009, p. 69), o art. 148 da CF impõe que:

A União, mediante Lei Complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O art. 15º do CTN regulamenta que:

Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A Lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Analisando os artigos supramencionados foi possível constatar que somente a União poderá, mediante Lei Complementar, instituir empréstimos compulsórios, ou seja, os mesmos não podem ser instituídos pelos Estados e Municípios. Além disso, os empréstimos compulsórios são instituídos para atender despesas extraordinárias ou para atender casos de investimentos públicos urgentes.

Baleiro, apud Denari (2000), afirma que não existe contrato de qualquer natureza e acordo de vontade nos empréstimos compulsórios, sendo assim, o Estado destina uma pessoa a entregar-lhe dinheiro, devendo este se comprometer a fazer um reembolso.

Para Denari (2000), os empréstimos compulsórios são considerados tributos porque o ente público cria uma prestação pecuniária compulsória quando destina alguém a lhe entregar dinheiro, comprometendo-se em fazer o reembolso.

2.2.1.5 Contribuições sociais

Contribuições sociais são tributos de competência exclusivamente da União, estando destinadas a custear atividades estatais. Além disso, este tipo de tributo possui como destino a intervenção de domínios econômicos e interesse das categorias profissionais ou econômicas. Estas contribuições visam desenvolver um fundo para ser aproveitado em prol da sociedade através da concessão de benefícios assistenciais de caráter não contributivo.

Oliveira (2009, p.70) destaca que, conforme o art. 149 da CF:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19/12/2003).

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001).

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001);

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003.)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001);

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001);

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001);

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da Lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001);

§ 4º A Lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001).

De acordo com o referido artigo, somente a União pode instituir contribuições sociais, isto é, os Estados e os Municípios não possuem este poder. As contribuições sociais podem ser de intervenção no domínio econômico, contribuições da seguridade social, as quais estão previstas no § 6 no art. 195 da CF, e contribuições das categorias profissionais econômicas.

Para Oliveira (2009), as contribuições sociais são consideradas tributos e são instituídas para o financiamento dos sistemas oficiais da Previdência e Assistência Social, intervenção na economia e também para financiar as entidades representativas de classe ou profissional.

Oliveira (2009, p. 71) afirma que, de acordo com o art. 195 do CTN:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da Lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, incidentes sobre: (Redação dada pela emenda constitucional nº 20 de 1988).

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela emenda constitucional nº 20 de 1988).

b) a receita ou o faturamento

c) o lucro; (Incluído pela emenda constitucional nº 20 de 1988).

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; Redação dada pela emenda constitucional nº 20 de 1988).

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a Lei a ele equiparar. (Incluído pela emenda constitucional nº 42, de 19.12.2003).

No referido artigo, entende-se que a seguridade social deve ser financiada mediante recursos derivados de orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios referente às contribuições sobre a folha de salário de funcionários, sobre receitas de vendas e sobre o lucro.

2.3 Estrutura do sistema tributário nacional

O Sistema Tributário Nacional está estruturado e regulamentado pela CF e pelo CTN, sendo que o mesmo possui uma estrutura complexa, devido ao fato de que existem diversos tipos de tributos e espécies tributárias de competência dos diferentes entes da federação: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

2.3.1 Tributos da União

A União possui competência de instituir impostos relativos ao comércio exterior, à produção e circulação, sobre o patrimônio, a renda e contribuições sociais.

Conforme Bastos (1997, p. 243), o art. 153 da CF afirma que compete a União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de Lei complementar.

De acordo com o autor, através do embasamento legal da CF, evidencia-se que a União, como ente supremo da federação, pode instituir, exclusivamente, impostos dentro da sua esfera de atuação, não podendo instituir impostos Estaduais ou Municipais.

2.3.1.1 Impostos referentes ao comércio exterior

Os impostos referentes ao comércio exterior são tributos que têm a função de regulamentar o comércio internacional entre nações, estando sempre sujeito a oscilações conjunturais devido à dinamicidade do mercado mundial. Os tributos relativos ao comércio exterior compreendem impostos de importação (II) e impostos de exportação (IE).

2.3.1.1.1 Imposto de importação

O imposto de importação (II) tem função predominantemente extrafiscal e consiste na criação de proteções para o país, elevando ou diminuindo as suas alíquotas, para que a produção da economia interna não seja prejudicada.

De acordo com Harada (1997, p. 218), o CTN impõe em seus arts. 19 e 20 que:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela Lei tributária;

II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

Conforme o artigo 19 supramencionado, compete exclusivamente à União instituir o II. No artigo 20 verifica-se que a base de cálculo do imposto de importação se dá quando a alíquota for específica a uma unidade de medida ou quando o preço de um produto alcançaria ao tempo da importação em condições de livre concorrência no mercado, para a entrega do produto no seu local de destinação. Além disso, o artigo 20 menciona que a base de cálculo se dá quando ocorrem apreensões ou abandono de produtos, sendo estes levados a leilão e sua base de cálculo passa a ser o preço de arrematação.

Conforme Denari (2000), o fato gerador do II consiste na entrada da mercadoria estrangeira no país.

O II possui uma alíquota específica, expressa por uma quantia determinada em função da unidade de quantificação dos bens importados, logo, o imposto corresponderá a um valor em reais por qualquer unidade de medida do produto. E a outra alíquota é *ad valorem*, sendo indicada uma porcentagem a ser calculada sobre o valor do bem. O II é seletivo, pois varia de acordo com o país de origem das mercadorias e com as características do produto. Suas alíquotas estão definidas na Tarifa Externa Comum (TEC), que é a tarifa aduaneira utilizada pelos países do

Mercosul, sendo esta baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). A base de cálculo do II é também o valor aduaneiro da mercadoria.

2.3.1.1.2 Imposto de exportação

O imposto de exportação (IE) é utilizado como instrumento de política de controle cambial. O contribuinte deste imposto é a empresa que exportar a mercadoria para território estrangeiro ou quem a lei a ele equiparar.

Segundo Harada (1997, p. 218), o art. 23 do CTN institui que:

O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador à saída destes do território nacional.

O mesmo autor afirma que o art. 24 do CTN institui que:

A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela Lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Conforme o artigo 23 supracitado, compete exclusivamente à União instituir o IE, sendo o seu fato gerador a saída da mercadoria do país para território estrangeiro. No artigo 24 pode ser verificado que a base de cálculo do IE é quando a alíquota for específica a alguma unidade de medida, ou quando o preço de um produto alcançaria, ao tempo de exportação, as condições de livre concorrência no mercado.

Segundo Machado (2007), o IE possui função extrafiscal, pois o mesmo se presta mais como um instrumento de política econômica, do que propriamente uma fonte de recursos financeiros para o Estado.

Denari (2000) enfatiza que o fato gerador do IE consiste na saída da mercadoria nacionalizada do território nacional para algum território estrangeiro.

Para Rezende et. al. (2010), o cálculo do IE é realizado através da ocorrência do fato gerador na data do registro de exportação do SISCOMEX, isto é, um sistema

integrado de comércio exterior utilizado pelo Governo Federal para registrar as atividades ocorridas, e para fazer um controle das operações de exportação.

2.3.1.2 Impostos sobre a produção e circulação

Os impostos sobre produção e circulação são compostos por imposto de produtos industrializados (IPI) e imposto de operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF).

2.3.1.2.1 Imposto sobre produtos industrializados

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) é regulamentado pelo Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Este, por sua vez, é um tributo que possui função extrafiscal e incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecendo às especificações existentes na tabela de incidência do IPI (TIPI), isto é, uma tabela que tem uma relação de produtos com suas respectivas alíquotas e com suas nomenclaturas comuns do Mercosul (NCM). O NCM foi desenvolvido pelo Ministério das Relações Exteriores e versa em códigos de oito dígitos utilizados para identificar a natureza dos produtos e melhorar o desenvolvimento do comércio internacional. Todos os produtos ou mercadorias devem ter, obrigatoriamente, um código de NCM na sua nota fiscal, sendo que o objetivo deste é classificá-los de acordo com o regulamento do Mercosul.

De acordo com Denari (2000, p. 279), consta no art. 46 do CTN:

O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Analisando o parágrafo citado acima, é notório que o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de algum produto de origem estrangeira, ou sua

arrematação em leilão no caso de produtos abandonados pelo importador ou apreendidos, ou, ainda, a saída do produto do seu estabelecimento. Também, no referido parágrafo único do artigo, é possível verificar que é considerado industrializado o produto que foi submetido a alguma operação que tenha modificado a sua natureza ou a sua finalidade ou que o melhore para o seu consumo.

Conforme Rezende et. al. (2010), o contribuinte do IPI é o importador, a indústria e o comerciante dos produtos que forneça os mesmos aos industriais. O referido autor menciona, ainda, que a base de cálculo do IPI é o valor da sua operação decorrente da saída dos produtos do estabelecimento do contribuinte. A base de cálculo da operação que não tiver valor será o preço da mercadoria. No caso de IPI sobre importação a base de cálculo do imposto se dá a partir da soma do valor da mercadoria e do valor do imposto de importação. O autor menciona que a alíquota deste imposto é aplicável a cada caso, sendo obtida através da TIPI.

O mesmo autor menciona que a indústria, ao comprar algum produto com a finalidade de industrializá-lo, adquire um crédito de IPI, passando a ter direito de recuperação de valor junto ao fisco, relativo ao imposto pago na compra. Quando a indústria vender os produtos originados de industrialização ocorre a incidência do IPI, passando a mesma a ter um débito de IPI, tendo que pagar o imposto para o fisco. O IPI é um imposto não cumulativo, isto significa que o valor devido de IPI pode ser compensado do valor pago no ato da compra anterior.

2.3.1.2.2 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF) incide sobre operações de câmbio, de crédito, seguros e operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Conforme Denari (2000, p. 281), consta no art. 63 do CTN que o fato gerador do IOF ocorre:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da Lei aplicável;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da Lei aplicável.

Ainda, segundo o referido autor (2000, p. 282), o art. 64 do CTN determina que a base de cálculo do IOF ocorre:

I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a Lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

Conforme o artigo 63 supracitado, evidencia-se que o fato gerador deste tributo ocorre: conforme o inciso I, nas operações de crédito, quando o imposto se desprende do princípio documental, à medida que a obrigação de pagar o mesmo independe de documento comprobatório emitido pelo tomador do crédito. Conforme o inciso II, o fato gerador ocorre nas operações de câmbio e surge de sua efetivação, pela entrega de documento que a represente ou em sua colocação, em moeda, a disposição do interessado. O fato gerador também se dá nas operações de seguro no momento da emissão da apólice ou recebimento do prêmio. Além do mais, o fato gerador se dá nas operações relativas a títulos mobiliários, quando é efetuada a emissão, transmissão, pagamento ou resgate dos mesmos.

Analisando o artigo 64 supramencionado verifica-se que a base de cálculo nas operações de crédito é o montante da obrigação, correspondendo juros e o principal. A base de cálculo nas operações de câmbio é o montante em moeda nacional recebido ou colocado a disposição, nas operações de seguro é o valor do prêmio, nas operações relativas a títulos e valores mobiliários, no caso de emissão, a base de cálculo é o valor nominal mais o ágio caso este existir, no caso de transmissão, o valor é o preço ou o valor nominal ou o valor de cotação na Bolsa de Valores e no caso de pagamento ou resgate, a base de cálculo é o preço.

De acordo com Rezende et. al. (2010), o IOF incide sobre operações de créditos realizadas por empresas que exercem atividades de prestação cumulativa e contínua de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, administração de contas a pagar e a receber, seleção de riscos, instituições financeiras e, também, a compra de direitos creditórios que resultam das vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, isto é, *factoring*.

2.3.1.3 Impostos sobre o patrimônio e renda

O grupo de impostos sobre o patrimônio e renda é composto por: imposto de renda pessoa física (IRPF), imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), imposto sobre a propriedade territorial e rural (ITR) e imposto sobre grandes fortunas (IGF).

2.3.1.3.1 Imposto de renda

O IR é regulamentado pelo Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99). Este imposto é um dos mais complexos do sistema tributário nacional, sendo a principal fonte de receita tributária, tendo como contribuintes as pessoas físicas e pessoas jurídicas a elas equiparadas, domiciliadas no país.

De acordo com Oliveira (2009, p. 99), o art. 43 do CTN determina que:

O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Conforme o autor, o imposto sobre a renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica, isto é, a percepção de renda em dinheiro, e a jurídica, que significa o surgimento do direito à percepção de renda. O fato gerador originado da aquisição de disponibilidade econômica e jurídica conforme o inciso I ocorre sobre o produto do capital ou do trabalho ou da combinação de ambos, podendo ser citado como exemplo de produto do capital uma aplicação de capital para ganhar

juros e como exemplo de produto do trabalho, um empregado que recebe salário tendo um acréscimo no seu patrimônio. Por outro lado, o fato gerador originado da aquisição de disponibilidade econômica e jurídica, conforme o inciso II ocorre sobre proventos de qualquer natureza, ou seja, outros acréscimos patrimoniais que não compreendem produto do capital e do trabalho.

O IRPF possui alíquotas variáveis conforme a renda de cada pessoa física, sendo que os contribuintes que possuírem renda a baixo da tabela progressiva não estão sujeitos ao pagamento do imposto. A tabela progressiva é uma tabela na qual constam as alíquotas e as faixas salariais para enquadramento do contribuinte.

Segundo Denari (2000), no regime do IRPF o contribuinte deve agrupar e discriminar em sua declaração de renda seus rendimentos tributáveis, informar todos os rendimentos de trabalho, com ou sem vínculos empregatícios, informar rendimentos de aluguéis, provenientes de ocupação, bem como o uso ou exploração de bens móveis e imóveis.

IRPJ é um imposto direto, pois incide diretamente sobre a renda das pessoas jurídicas, sendo tributado com base no lucro contábil. As pessoas jurídicas, por opção ou determinação legal, devem calcular o IRPJ através de um dos seguintes regimes de tributação: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

Conforme Machado (2007), o lucro real é constituído pela base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, sendo um acréscimo real no patrimônio da empresa. O lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, sendo que o lucro líquido é determinado a partir da escrituração contábil dos fatos com implicações patrimoniais, receitas e custos e despesas.

Ainda, segundo Machado (2007), o lucro presumido ocorre quando a receita das pessoas jurídicas são inferiores a um determinado montante, ou que atendam outras exigências da lei, ficando, portanto, dispensado de fazer escrituração contábil. O lucro presumido é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade.

Por fim, Machado (2007) aduz que o lucro arbitrado é o imposto calculado sobre o lucro real, ou seja, a tributação poderá ocorrer no caso em que o contribuinte, que esteja sujeito à tributação do lucro real não dispuser de escrituração contábil de acordo com a legislação fiscal, ou deixou de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pelo fisco. Além disso, a tributação com base no lucro arbitrado poderá ocorrer no caso em que o contribuinte estiver sujeito à tributação pelo lucro presumido e deixar de cumprir suas obrigações, ou também se a escrituração mantida estiver com erros ou deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro.

2.3.1.3.2 Imposto sobre a propriedade territorial rural

O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) é um imposto extrafiscal que incide sobre os imóveis localizados fora das áreas urbanas dos Municípios, tendo como contribuinte o proprietário do imóvel, possuindo apuração anual. A alíquota varia de 0,03% até 20% de acordo com o grau da utilização do imóvel ou em função da sua área.

O CTN determina que:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na Lei Civil, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Conforme o artigo 29 supracitado, o ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município. Considera-se imóvel rural a área que for composta por uma ou várias parcelas de terras, localizadas fora do perímetro urbano do Município. A base de cálculo do ITR é o valor fundiário, ou seja, o valor venal do imóvel.

No artigo 30 se evidencia que os contribuintes do ITR podem ser o proprietário do imóvel, tanto pessoa física, quanto pessoa jurídica, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Conforme Rezende et. al. (2010), o ITR é um imposto direto, que possui fato gerador permanente e, mesmo que seja arrecadado pela União, ele é integralmente repassado aos Estados e aos Municípios onde se localizam as terras ou os imóveis tributados.

2.3.1.3.3 Imposto sobre grandes fortunas

A CF atribui à União a competência de instituir o imposto sobre grandes fortunas (IGF), porém, este imposto não foi instituído ainda, e também não foi definido o montante que seria considerado como grande fortuna.

De acordo com Harada (1997), o IGF trata-se de um imposto novo, sem similar na ordem constitucional antecedente, causando dúvidas quanto o possível fato gerador do imposto, da base de cálculo e dos contribuintes do mesmo. O mesmo autor afirma, ainda, que a instituição deste imposto, caso ocorrer, será dada por Lei Ordinária.

2.3.1.4 Contribuições da União

A União possui a competência de instituir as seguintes contribuições: contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), contribuição para o programa de integração social e formação do patrimônio do servidor público (PIS/PASEP), contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS). A União também institui contribuições previdenciárias, sendo estas compostas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS).

2.3.1.4.1 Contribuição social sobre o lucro líquido

A contribuição social sobre o lucro líquido tem como contribuintes as pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, domiciliadas no país. A CSLL incide diretamente sobre a renda das pessoas jurídicas, sendo tributada com base no lucro contábil. As pessoas jurídicas, por opção ou determinação legal, devem calcular a CSLL através

de um dos seguintes regimes de tributação: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, da mesma forma que é feito o cálculo do IRPJ.

Conforme Oliveira (2009), a CSLL foi instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com o objetivo de financiar a seguridade social por meio de lucros auferidos pelas pessoas jurídicas. Segundo o autor, a base de cálculo da CSLL, no regime de tributação pelo lucro real, é dada pelo resultado do trimestre, sendo que a alíquota da CSLL é de 9% sobre o lucro apurado.

2.3.1.4.2 Contribuição para o programa de integração social e formação do patrimônio do serviço público

O PIS/PASEP é uma contribuição social devida por pessoas jurídicas. Esta, por sua vez, tem o objetivo de financiar o pagamento do seguro desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades para os trabalhadores públicos e privados. Esta contribuição tem como contribuinte as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista.

De acordo com o art. 195 da CF:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da Lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.

No dispositivo mencionado foi possível compreender que o PIS/PASEP incide sobre o faturamento, ou seja, sobre a obtenção de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado, sobre o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social, determinadas legalmente, e sobre a arrecadação mensal de receita e o recebimento de recursos, para entidades de direito público.

Conforme Oliveira (2009), a base de cálculo do PIS/PASEP consiste no total da receita bruta, menos as exclusões, ou seja, as vendas canceladas, devoluções, abatimentos, reversões de provisões, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica.

2.3.1.4.3 Contribuição para o financiamento da seguridade social

A COFINS tem como contribuinte as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. A base de cálculo desta contribuição é o valor total da obtenção das receitas pela pessoa jurídica.

A COFINS, da mesma forma que o PIS, incide sobre o faturamento, logo, incide sobre a obtenção de receitas auferidas, sobre o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas legalmente, ou, ainda, sobre a arrecadação mensal de receita e o recebimento de recursos, para entidades de direito público.

Conforme Oliveira (2009), a base de cálculo da COFINS, da mesma forma que a do PIS/PASEP, é determinada pela soma da receita bruta, menos as exclusões, isto é, as vendas canceladas, devoluções, abatimentos, reversões de provisões, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica.

2.3.1.4.4 Instituto nacional da seguridade social

O INSS foi instituído pela Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, e consiste em um órgão do Ministério da Previdência Social que tem como função receber as contribuições dos segurados, fazer os pagamentos de aposentadorias, auxílio-doença, pensão por morte, auxílio-acidente, entre outros. O Ministério da Previdência Social (MAPS) é um seguro que provém da contribuição dos segurados durante o período trabalhado, uma vez que é o INSS quem repassa a renda às pessoas que não tem emprego.

Conforme Rezende et. al. (2010), a seguridade social versa em um conjunto de ações de iniciativa de poderes públicos e da sociedade, com destinação de assegurar o direito à previdência, à saúde e à assistência social.

2.3.1.4.5 Fundo de garantia por tempo de serviço

O fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS) consiste em um fundo de garantia que o empregado recebe pelo seu tempo de serviço em determinada empresa, sendo regido, atualmente, pela Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990.

Rezende et. al. (2010) afirma que o FGTS é um fundo público de poupança compulsória, formado pela contribuição de 8% sobre a folha de pagamento dos trabalhadores e tem por função formar um fundo para o trabalhador que for demitido sem justa causa.

De acordo com Oliveira (2009), o FGTS representa uma reserva de valor proveniente de depósitos dos empregadores na rede bancária e transferidos à Caixa Econômica Federal com base na remuneração dos empregados, sendo que o empregador deverá depositar no dia 07 de cada mês o montante correspondente a cada empregado. O FGTS é utilizado nos casos de demissão do trabalhador sem justa causa, aposentadoria e término de contrato por prazo determinado.

O mesmo autor afirma, ainda, que a contribuição ao FGTS é realizada em um documento próprio, chamado de guia de recolhimento do fundo de garantia do tempo de serviço e informações a previdência social (GFIP). Nesta guia constam dados cadastrais, todos os fatos geradores da contribuição e outras informações de interesse da previdência social.

2.3.2 Tributos dos Estados e do Distrito Federal

Os Estados e o Distrito Federal possuem competência de instituir impostos sobre a produção e circulação e sobre o patrimônio e a renda.

Segundo Harada (1997, p. 231), o art. 155 da CF regulamenta que os Estados e o Distrito Federal podem instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

De acordo com o autor, através do embasamento legal da CF, constata-se que os Estados e o Distrito Federal podem instituir exclusivamente impostos dentro da sua esfera de atuação, não podendo instituir impostos federais.

2.3.2.1 Impostos sobre a produção e circulação

Compreende os impostos sobre a produção e circulação o imposto de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

2.3.2.1.1 Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) é um imposto predominantemente fiscal que foi instituído pela Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, denominada de Lei Kandir. Esta Lei foi sancionada para ser seguida por todos os Estados e o Distrito Federal, ela visa regulamentar quais as incidências do imposto, seus contribuintes, o fato gerador, base de cálculo, alíquotas, além de outras normas. No entanto, o Distrito Federal e os Estados possuem Decretos-Leis para regulamentar este imposto, no âmbito das suas jurisdições, denominados de Regulamento do ICMS (RICMS). Os Estados e o Distrito Federal instituem, através dos seus decretos, a base de cálculo, alíquotas, isenções, diferimentos, natureza de operações do imposto, entre outras regulamentações. O ICMS no Rio Grande do Sul é regulamentado pelo Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997, também conhecido como RICMS/RS. A alíquota do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul é de 17%.

Conforme Bastos (1997), o ICMS é um imposto não cumulativo, isto é, dá ao contribuinte o direito de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas compras anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Conforme o art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, o ICMS incide sobre:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a Lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

No referido artigo é evidente que o ICMS é um imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, bem como sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de bens, pessoas, mercadorias ou valores.

O art. 12 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 afirma que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III – da transmissão à terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na Lei Complementar aplicável,
IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.
VIII – a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Analisando o artigo supramencionado, fica evidente que as principais ocorrências do fato gerador do tributo se dão na saída da mercadoria do estabelecimento de origem, em casos de venda, ou até mesmo transferência entre empresas do mesmo titular. Além disso, o fato gerador do ICMS ocorre no início da prestação de serviço de transporte, na transmissão à terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado.

2.3.2.2 Impostos sobre o patrimônio e renda

O grupo de impostos dos Estados e do Distrito Federal, incidentes sobre o patrimônio e renda, é composto por: imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCD).

2.3.2.2.1 Imposto sobre propriedade de veículos automotores

O imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) incide sobre a propriedade de veículos automotores e é cobrado anualmente das pessoas físicas e jurídicas. O imposto pode ser pago à vista ou em três parcelas, sendo que o mesmo não é cobrado sobre a propriedade de barcos e lanchas.

Conforme Rezende et. al. (2010), o IPVA é um imposto direto, destinado a suprir o orçamento dos Estados na conservação de rodovias, sendo que metade da sua arrecadação é repassada ao município no qual o veículo está registrado.

O autor supracitado ainda enfatiza que o IPVA tem como contribuinte a pessoa física ou jurídica proprietária do veículo automotor e que a base de cálculo do IPVA é o valor do veículo, sendo que para veículos novos, toma-se por base o valor total da nota fiscal de compra e, para veículos usados, a autoridade tributária divulga o valor venal do veículo em função do seu modelo, marca e ano de fabricação. O valor venal consiste no valor de mercado fixado pela legislação estadual.

De acordo com Harada (1997), a alíquota do IPVA no Estado do Rio Grande do Sul varia de 2% a 3,5%, sendo que a redução para veículos terrestres movidos a álcool somente alcança aqueles fabricados até 31 de dezembro de 1989.

2.3.2.2 Imposto sobre transmissão causa mortis e doação

O imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCD) incide sobre a transmissão de bens móveis ou imóveis como herança, diferença de partilha ou doação. É um imposto que possui função predominantemente fiscal, uma vez que tem como finalidade arrecadar recursos financeiros para os Estados e o Distrito Federal.

De acordo com Harada (1997), a base de cálculo do ITCD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Para Martins (2006), o ITCD tem como fato gerador a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia e a cessão de direitos relativos às transmissões citadas.

2.3.3 Impostos dos Municípios

Os Municípios possuem competência de instituir impostos sobre a produção e circulação e sobre o patrimônio e a renda.

De acordo com Bastos (1997, p. 261), no art. 156 da CF consta que compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza.

No referido dispositivo fica evidente que os Municípios somente podem instituir impostos dentro da sua esfera de atuação, não podendo instituir impostos federais ou estaduais.

2.3.3.1 Impostos sobre a produção e circulação

O imposto dos Municípios sobre a produção e circulação é o imposto sobre serviço (ISS).

2.3.3.1.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza

O imposto sobre serviços é de competência dos Municípios e tem como contribuintes as pessoas jurídicas prestadoras de serviço de qualquer natureza. Este imposto também é conhecido como ISSQN.

Para Martins (2006), o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes na lista anexa a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, sendo que o preço do serviço é a contraprestação relativa ao fornecimento do trabalho. A alíquota máxima do ISS é de 5%, e alíquota mínima é de 2%, podendo ser definida por cada Município dentro dos limites da Lei.

De acordo com Rezende et. al. (2010), o ISS tem função predominantemente fiscal, possuindo incidência cumulativa, ou seja, é cobrado em operações anteriores não podendo ser compensado nas operações posteriores.

2.3.3.2 Impostos sobre o patrimônio e renda

Compõem os impostos sobre o patrimônio e a renda o imposto predial e territorial urbano (IPTU) e o imposto sobre a transmissão inter vivos (ITBI).

2.3.3.2.1 Imposto predial e territorial urbano

O IPTU incide sobre a propriedade territorial e urbana de pessoas físicas e jurídicas. Os contribuintes deste imposto são os proprietários de apartamentos, salas comerciais ou casas que se localizam na zona urbana dos Municípios.

Segundo Bastos (1997), a base de cálculo do IPTU é o valor venal, ou seja, o valor que o imóvel alcançaria em uma compra ou venda à vista.

De acordo com Martins (2006), o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel urbano, por natureza, ou por acessão física. Imóvel por natureza consiste no solo com sua superfície e com seus acessórios, como por exemplo: a árvore e seus frutos, o subsolo e o espaço aéreo. Por outro lado, acessão física é tudo que for incorporado ao solo como, por exemplo: edificações, concretos, portas, janelas, madeiras, etc.

2.3.3.2.2 Imposto sobre a transmissão de bens inter vivos

O ITBI incide sobre a transmissão de bens inter vivos, isto é, sobre a transmissão de bens imóveis de acessão física ou por natureza. O contribuinte do imposto é qualquer uma das partes na transação.

Segundo Martins (2006), o ITBI tem como fato gerador a transmissão, inter vivos, a qualquer título, de propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

De acordo com Rezende et. al. (2010), o ITBI tem a função predominantemente fiscal. Este imposto incide sobre a transmissão de bens imóveis, ou direitos a eles relativos efetuadas de forma onerosa entre vivos.

2.4 Planejamento tributário

O planejamento tributário versa em um conjunto de procedimentos que buscam alternativas para reduzir ou eliminar o pagamento de tributos, sendo que estes devem estar de acordo com a legislação vigente.

Tôrres (2003) enfatiza que o planejamento tributário serve para designar a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma economia lícita de tributos, independente de qualquer ato anteriormente praticado.

De acordo com Oliveira (2009), pode-se conceituar e classificar o planejamento tributário como sendo um conjunto de condutas que envolvem pessoas jurídicas distintas a reduzir, transferir ou postergar legalmente o ônus dos tributos.

Segundo Domingues apud Oliveira (2009), o planejamento tributário pode ser caracterizado como um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do Fisco modificar as normas fiscais.

Para Fabretti (1999), o planejamento tributário é o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato gerador, em que devem ser pesquisados os seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, o que exige bom senso do planejador.

Ainda, de acordo com o autor supracitado, o perigo do mau planejamento tributário resulta em evasão fiscal, que consiste na redução da carga tributária descumprindo determinações legais, sendo também denominado de sonegação fiscal. A mesma vem aumentando através das brechas existentes na legislação vigente, que é imposta pela abertura da economia e criação de novos mercados, pois, com isso, o Fisco vem ao mesmo tempo criando e eliminando inúmeras barreiras, o que causa sucessivas alterações na Lei.

Conforme Oliveira (2009), o planejamento tributário possui conceitos como: elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal.

2.4.1 Elisão fiscal

A elisão fiscal consiste em procedimentos lícitos realizados por empresas, com a finalidade de postergar a obrigação tributária e reduzir o ônus tributário empresarial.

De acordo com Filho (2009), elisão fiscal consiste em uma atividade lícita na qual as empresas identificam alternativas, observando a vigência da legislação, para reduzir a sua carga tributária.

O mesmo autor enfatiza que a elisão fiscal requer a legitimidade dos meios, sendo necessária à licitude da operação e para que esta seja legítima é necessária que a ação ou omissão seja anterior à ocorrência do fato gerador.

Para Amaral (2003), a elisão fiscal ocorre quando o contribuinte realiza uma operação se baseando na Lei. Esta, por sua vez, não é passível de sanção, e deve ser estimulada. Além disso, a mesma é conhecida como economia de tributos, logo, se o contribuinte pretender diminuir os seus encargos tributários poderá fazer um planejamento tributário se utilizando do melhor regime de tributação para pagar os seus tributos.

O autor supracitado afirma, ainda, que a elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos na legislação, que visam diminuir o pagamento de tributos,

sendo assim, o contribuinte tem o direito de estruturar da melhor forma o seu negócio, procurando a diminuição dos seus custos.

Segundo Oliveira (2009), a elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte, objetivando identificar as consequências fiscais de decisões. A mesma dá o direito ao contribuinte de se organizar de modo menos oneroso sob o aspecto fiscal.

Para Sá (2007), entende-se por elisão fiscal os atos ou efeitos de reduzir ou eliminar o pagamento de tributos por meio de planejamento tributário, portanto é o ato realizado com a observância das leis vigentes.

2.4.2 Elusão fiscal

Elusão fiscal consiste em um ato de simulação, utilizado por empresas com a finalidade de contornar a norma tributária, ou seja, fazer um planejamento tributário aparentemente válido abusando das formas para escapar da tributação.

Conforme Tôrres (2003), a elusão fiscal ocorre quando a empresa se utiliza de negócios aparentemente válidos, porém construídos com fraudes, ou ainda negócios simulados a fim de gerar o efeito de afastamento da incidência de tributos.

Segundo Oliveira (2009), a elusão fiscal é algo transparente ao Fisco, porque ela atende aos requisitos exigidos, uma vez que seus atos não são ocultos ou inexistentes. O contribuinte assume risco pelo resultado procurando evitar a ocorrência do fato gerador ou também o adequando com uma norma menos onerosa.

De acordo com Carvalho Santos apud Filho (2009), pode-se considerar como simulação algo disfarçado, que não traduz a realidade, ou, ainda, atos enganosos. O negócio simulado é divergente do que aparenta o realizado, é uma dissimulação que oculta o fato real.

Portanto a elusão fiscal ocorre quando a empresa encobre a realidade lícita que não se deseja revelar, ou seja, quando alguém desconfigura o ato jurídico.

2.4.3 Evasão fiscal e sonegação fiscal

A evasão fiscal, também conhecida como sonegação fiscal, ocorre quando as pessoas jurídicas se utilizam de meios ilegais para evitar o pagamento de tributos, omitindo informações e apresentando falsas declarações. Além disso, a evasão fiscal ocorre quando o contribuinte deixa de recolher os tributos devidos.

De acordo com Oliveira (2009) a doutrina tem inserido a vontade do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o recolhimento de tributos. Do mesmo modo, na evasão fiscal o contribuinte possui a vontade de cometer atos fraudulentos com a finalidade de diminuir seus custos tributários.

Segundo Guerreiro apud Oliveira (2009), a sonegação fiscal decorre de ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Conforme Amaral (2003), a sonegação fiscal é ilegal e passível de sanção penal, porém, se esta for praticada antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o Fisco não poderá contestar se ele consegue, através de formas ilícitas, evitar a sua ocorrência.

Para Martins (2006), toda a ação ou omissão dolosa que tende a impedir ou retardar total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária se traduz em sonegação.

De acordo com Tôrres (2003), a evasão fiscal é o ato de descumprimento da legislação, ocorrendo o desatendimento das obrigações, ou ainda de proibições tributárias para os fins de aplicações de penalidades.

Desta forma, a incidência do tributo não pode ocorrer de atos ilegais, sendo assim, os tributos não podem ser formados e sancionados por atos ilícitos. Além do mais, a evasão fiscal provém de atos fraudulentos, uma vez que o contribuinte iludi o fisco.

Sendo assim, evasão fiscal se dá através de práticas que violam a legislação fiscal, sendo que a mesma se caracteriza pela ação do contribuinte em se opor conscientemente à Lei.

2.4.3.1 Dos crimes de sonegação

Crime é um ato de fraudar a fiscalização tributária se utilizando de procedimentos que infrinjam a Lei. Constitui crime de sonegação, ações ilícitas ou delitos, cometidos por pessoas jurídicas, com a finalidade de reduzir seu ônus tributário.

Conforme a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

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

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

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

Conforme o artigo 1º da legislação supramencionada, constitui crime reduzir tributo, mediante a fraude, através da inclusão de elementos inexatos ou omissão de

operações, falsificações, bem como negar a entrega de notas fiscais ao contribuinte, ocasionando em sanção e pena de dois a cinco anos de reclusão.

Conforme o artigo 2º, constitui crime da mesma natureza emitir declaração de renda falsa para reduzir o pagamento deste imposto, deixar de recolher valor de tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos, utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é fornecida à Fazenda Pública, ocasionando sanção e pena de seis meses a dois anos de reclusão.

2.4.4 Fraudes

Fraude é uma ação que não condiz com a verdade dos fatos, ou também um modo de enganar ou iludir o Fisco. Deste modo, as pessoas jurídicas falsificam documentos e omitem operações.

Para Tôrres (2003), a fraude pode ser entendida como uma ação culposa, requerendo uma avaliação subjetiva da conduta do contribuinte, sendo que esta somente pode ser medida através de um processo tributário com a livre produção de provas geradas antes da constituição do fato jurídico da obrigação tributária. A fraude também pode ser equiparada a todos os casos de elusão tributária, sendo esta suficiente para impedir ou retardar, total ou parcialmente, a sua ocorrência, ou a excluir ou modificar as suas características principais.

Sá (2007) afirma que, intensamente praticada, a fraude é repudiada pela ética e pela moral, uma vez que é considerada perante a Lei como algo que merece reprovação. Além disso, o autor aborda que antes de considerarem-se os aspectos contábeis sobre a fraude devem se evocar alguns aspectos iguais especialmente os de ordem jurídica.

O mesmo autor enfatiza, ainda, que se deve tomar cuidado entre os conceitos de erro e fraude, pois um termo ou palavra quando aplicado em uma ciência ou em uma tecnologia precisa ser rigorosa no sentido de bem qualificar os fatos. O erro é

cometido por uma ação ou omissão, sendo de natureza involuntária, no entanto, a fraude é sempre um delito calculado, isto é, uma premeditação planejada com a finalidade de obter proveito com o prejuízo de terceiros.

Oliveira (2009) afirma que a fraude pode ser percebida como ilícita, pois o contribuinte age de modo deliberadamente contra as regras legais, com o objetivo de fugir do ônus tributário, mediante distorções abusivas das formas jurídicas, bem como pelo ato simulado, que não é um instrumento de planejamento tributário, dado que, para haver a legítima economia de tributos, é necessário que o contribuinte adote um comportamento permitido pela legislação vigente.

Para Nogueira (1999, p.198) conforme o art. 72 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964:

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

Portanto, conforme o art. 72, mencionado pelo autor, a fraude consiste em crime ou ato ilícito, para o benefício daquele que a utiliza, para simular ou ludibriar algum fato ou documento que envolva o contribuinte.

Segundo consta na Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, também conhecida como Código Civil, os contabilistas e outros auxiliares:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

De acordo com o art. 1.177 supramencionado os contabilistas no exercício de suas funções são responsáveis pelos atos culposos e perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Conforme o art. 1.178 supracitado os contabilistas são responsáveis pelos atos praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito, e quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito.

De acordo com a Lei n. 9.613 de 03 de março de 1998:

Art. 14. É criado, no âmbito do Ministério da Fazenda, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, com a finalidade de disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas nesta Lei, sem prejuízo da competência de outros órgãos e entidades.

§ 2º O COAF deverá, ainda, coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes no combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores.

§ 3º O COAF poderá requerer aos órgãos da Administração Pública as informações cadastrais bancárias e financeiras de pessoas envolvidas em atividades suspeitas. (Incluído pela Lei nº 10.701, de 9.7.2003)

Art. 15. O COAF comunicará às autoridades competentes para a instauração dos procedimentos cabíveis, quando concluir pela existência de crimes previstos nesta Lei, de fundados indícios de sua prática, ou de qualquer outro ilícito.

Conforme o Dci de São Paulo (texto digital), COAF recebe informações de possíveis lavagens de dinheiro. Este, por sua vez, foi criado com o intuito de evitar o uso dos setores econômicos para a lavagem de dinheiro e também para estimular o intercâmbio de informações entre os setores público e privado.

2.5 Funcionamento do sistema tributário nacional

O Sistema Tributário Nacional define a competência tributária de cada ente da federação, bem como normatiza o fluxo de transferências entre estes.

De acordo com Martins (2006), o funcionamento do Sistema Tributário Nacional compreende todo o segmento da administração pública encarregada de

gerir as receitas fiscais, isto é, feito por meio de servidores públicos, que são incumbidos de fiscalizar orientar e administrar os tributos devidos ao fisco.

De acordo com o artigo 146 da CF, cabe à Lei Complementar n. 5.172, de 25 de outubro de 1966:

- I. Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II. Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III. Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

De acordo com o artigo supramencionado a CF estabelece a competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios, mas passa a responsabilidade de instituição de normas e disciplinas, no que toca ao complexo processo tributário brasileiro, para a Lei Complementar n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

2.5.1 Carga tributária

O conceito de carga tributária pode ser referido através da relação entre o montante total da receita de natureza tributária, arrecadada em determinado período, e o produto interno bruto (PIB) neste mesmo período.

Conforme a Receita Federal do Brasil (2008), considera-se no cálculo da carga tributária: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas.

2.5.1.1 Composição da carga tributária

Compõe a carga tributária brasileira tributos sobre bens e serviços, tributos sobre o patrimônio e a renda, tributos sobre a folha de salários, tributos sobre

transações financeiras, tributos sobre o comércio exterior, tributos sobre o faturamento e os resultados, bem como tributos sobre a produção e circulação.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2011), a carga tributária bruta no ano de 2011 atingiu 35,31%, contra 33,53% do ano 2010, apontando uma variação positiva de 1,78%. Através desta, foi obtido um crescimento de 2,7% do PIB e também de 8,15% da arrecadação tributária brasileira.

2.5.1.2 Complexidade da carga tributária

Conforme Steinbruch (2013, texto digital), “o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais caros e complexos do mundo. De acordo com o estudo do Banco Mundial, O Doing Business 2011, no que se refere ao quesito pagamento de impostos, o Brasil ocupa a posição 152, em um total de 183 economias do mundo”.

Sendo assim, fica evidente que o Brasil, considerando o quesito de pagamento de impostos, está em uma posição muito desfavorável no total das economias mundiais.

De acordo com a Revista Veja (2013, texto digital), “o Brasil tem a carga tributária mais pesada entre os países emergentes e mais alta até que Japão e Estados Unidos. Só fica atrás para o bem-estar social europeu, onde o imposto é alto, mas a contrapartida do governo altíssima [...]”.

Desta forma, é possível observar que o Brasil é um país que possui uma carga tributária alta e pesada, sendo que só tem a carga menor do que os países da Europa.

De acordo com Duarte (2013, texto digital), “A situação do nosso país é tão crítica nesse ponto, que até mesmo o Ministério da Fazenda já assumiu nossa estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base”.

Conforme o autor supracitado, a carga tributária brasileira é muito complexa, e esta, por sua vez, possui um alto número de tributos que incidem sobre a mesma base de cálculo.

2.6 Sistemáticas de tributação

Atualmente, no Brasil, existem diferentes formas de tributação de resultados, sendo assim, as empresas brasileiras podem adotar a forma mais satisfatória de recolhimento de tributos, assim como, a opção por um dos sistemas de tributação, implica na maneira e na definição da forma de pagamento de impostos sobre o lucro como IRPJ e CSLL, sobre faturamento, como PIS e COFINS, bem como no custo, com o INSS.

Este capítulo versa sobre as sistemáticas de tributação, com ostentação a apuração da CSLL e IRPJ, bem como PIS, COFINS e INSS, por serem os principais tributos que estão sobre o alvo da RFB e, principalmente, pelo fato de que neles são encontrados um alto volume de autuações recentes, colocando-os sob vigilância constante, como *tax alerts*.

2.6.1 Tributação dos resultados

As empresas podem escolher as suas formas de tributação dos resultados, observando normas e limites definidos pela legislação fiscal vigente.

Conforme Oliveira (2009), o IRPJ e a CSLL incidem sobre o resultado positivo, ou seja, o lucro das empresas, proveniente da diferença entre as receitas reconhecidas e as despesas gastas no período.

2.6.1.1 Da opção

A partir do ano-calendário de 1997, o IRPJ e a CSLL passaram a serem determinados com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Contudo, a partir de

2003 foi instituído que as empresas poderão adotar sua tributação pelo sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte (Simples Nacional).

Oliveira (2009) afirma que estão sujeitas à tributação pelo lucro real as pessoas jurídicas que têm faturamento, no ano-calendário anterior, igual ou superior a R\$ 48.000.000,00. Todavia, a Lei n. 12.814, de 16 de maio de 2013 altera os artigos 13 e 14 da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, apontando que a partir de 01/01/2014, as pessoas jurídicas, cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Além disso, a partir de 01/01/2014 estarão sujeitas à tributação pelo lucro real as pessoas jurídicas que tiverem receita bruta total no ano-calendário anterior, superior a R\$ 78.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.

Neste sentido, o autor ainda enfatiza que estão sujeitas à tributação pelo lucro real as empresas, cujas atividades sejam de bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, empresas de arrendamento mercantil, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de seguro privado e capitalização, cooperativas de crédito e entidades, previdência privada aberta e que tiveram lucro, rendimentos, ganhos de capital, oriundos do exterior. Sendo assim, todas estas empresas mencionadas estão impedidas de adotar sua tributação pelo lucro presumido, arbitrado ou Simples Nacional.

2.6.1.2 Da contribuição social sobre lucro líquido

A contribuição social sobre lucro líquido (CSLL) é uma contribuição fiscal, que tem como fato gerador a obtenção de lucro pelas empresas. Os contribuintes desta são as pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas empresas tributadas pelo lucro

real a CSLL obedece ao mesmo critério de tributação do IRPJ, porém sem o adicional.

Segundo Pinto (2013), as empresas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento da CSLL, mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo por estimativa, ou através de pagamento trimestral. Além disso, as pessoas jurídicas que possuem a sistemática de tributação pelo lucro presumido deverão optar pelo pagamento da CSLL trimestral.

O mesmo autor afirma que a alíquota da CSLL para as empresas em geral é de 9%, possuindo duas bases de cálculo, ou seja, este percentual pode ser aplicado sobre o lucro do período no caso de empresas tributadas pelo lucro real, ou ainda aplicado sobre a base de cálculo oriunda do cálculo da receita bruta no caso de lucro presumido ou lucro real.

2.6.1.3 Do imposto de renda pessoa jurídica e adicional do imposto de renda

O IRPJ é um imposto fiscal, que tem como fato gerador a obtenção de lucro das empresas. Os contribuintes deste imposto são as pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no país.

De acordo com Fabretti (1999), no art. 44 do CTN consta que a base de cálculo do IRPJ é o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Conforme Pinto (2013), as empresas que possuem sistema de tributação com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre uma base de cálculo estimada, ou através de pagamento trimestral. No entanto, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido deverão optar pelo pagamento do IRPJ trimestral.

Conforme Rezende et. al. (2010), a alíquota do IRPJ que deve ser aplicada sobre o lucro do período, ou ainda sobre a base de cálculo oriunda do cálculo da receita bruta, é de 15%. Além do mais, o IRPJ possui um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 por mês, ou R\$ 240.000,00 por ano.

2.6.1.4 Da compensação de prejuízos

A compensação de prejuízos fiscais ocorre quando a pessoa jurídica tributada pelo lucro real tem a opção de compensar seus prejuízos da mesma espécie, ou seja, prejuízos de natureza não operacional, com seus lucros.

De acordo com Higuchi (2011), o art. 509 do RIR/99 permite às empresas tributadas pelo lucro real, anual ou trimestral, reduzirem o seu lucro real apurado através de compensação de prejuízos apurados em períodos anteriores. Este, por sua vez, é registrado no livro de apuração do lucro real (LALUR).

Higuchi (2011) afirma que se a pessoa jurídica optar pelo lucro real trimestral, não poderá compensar seus prejuízos fiscais nos trimestres seguintes, sendo que o prejuízo fiscal de um trimestre somente poderá ser reduzido até o limite de 30% do lucro real dos próximos trimestres.

Rezende et. al. (2010) afirma que as empresas que adotarem a sistemática de tributação pelo lucro real poderão compensar seus prejuízos fiscais, ou seja, um direito de redução futura das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, constituindo-se em um ativo para a empresa que apurou este prejuízo.

2.6.1.5 Lucro real

O lucro real consiste no lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, ou seja, é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas, pela legislação tributária.

Para Oliveira (2009), o lucro real é conceituado como o resultado contábil líquido do trimestre, sendo considerado como base para o cálculo do IRPJ, do período de apuração, encerrado nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário. O autor ainda enfatiza que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real podem optar pela sua apuração anual, que compreenderá o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro, sendo que estarão obrigadas ao pagamento mensal da parcela do imposto que será devido a título de antecipação, e não poderão optar pelo lucro presumido durante o ano corrente.

Segundo Higuchi (2011), as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real tem a opção de determinar o lucro tomando como base seus balanços anuais ou mediante apuração de balancetes trimestrais.

2.6.1.5.1 Lucro real anual

O lucro real anual, também conhecido como lucro real por estimativa ou antecipado, consiste no lucro real sobre o IRPJ e a CSLL, que são pagos mensalmente pelas pessoas jurídicas, apuradas através de balanços e balancetes.

Para Higuchi (2011), as pessoas jurídicas que adotaram a sistemática de tributação pelo lucro real anual terão que pagar mensalmente o IRPJ e a CSLL, calculados por estimativa, ou seja, deverão antecipar o pagamento do imposto.

O mesmo autor afirma que as pessoas jurídicas poderão reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ e CSLL, pagos mensalmente, desde que consigam demonstrar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago, de forma acumulada, ultrapassou o valor do imposto devido em um determinado período.

Pinto (2013) afirma que as empresas que adotarem a sistemática de tributação pelo lucro real anual terão que apurar o seu lucro em 31 de dezembro, através de um balanço anual, ou na data da extinção, incorporação, cisão ou fusão, com a finalidade de definir a diferença de IRPJ e da contribuição social a pagar ou a ser restituído.

2.6.1.5.2 Lucro real trimestral

O lucro real trimestral consiste no lucro real sobre o IRPJ e a CSLL, que são pagos trimestralmente pelas pessoas jurídicas, tendo como período base o término de cada trimestre.

De acordo com Pinto (2013), as empresas que possuem sistema de tributação pelo lucro real que não adotarem suas apurações por estimativa terão que

pagar o IRPJ e a CSLL por períodos de apuração trimestrais, sendo estes, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Além do mais, o autor afirma que nos casos de apuração trimestral de empresas que passarem por incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, será efetuada na data do acontecimento.

Conforme Higuchi (2011), o IRPJ e a CSLL apurados trimestralmente poderão ser pagos em cota única no mês subsequente ao trimestre sem acréscimos, ou em três cotas mensais com juros.

2.6.1.6 Lucro presumido

O lucro presumido versa em um percentual aplicado sobre o valor das receitas brutas das pessoas jurídicas, sendo que varia de acordo com a atividade da empresa. Este cálculo tem a finalidade de encontrar o IRPJ e a CSLL devido.

Para Rezende et. al. (2010), o lucro presumido é um sistema de tributação simplificado, no qual o lucro é estimado pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta obtida pelos contribuintes, sendo que este percentual representa a possível margem de lucro que a empresa obteve no período.

Conforme Fabretti (1999), o lucro presumido tem a finalidade de facilitar o recolhimento o IRPJ, sendo capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente. O mesmo autor afirma que as empresas que tiverem atividades que não se enquadrem na obrigação pelo regime de tributação pelo lucro real poderão optar pelo lucro presumido, usando seus valores apurados mensalmente.

Para Pinto (2013), as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido devem pagar o IRPJ e a CSLL no final de cada trimestre, sendo estes encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Sendo assim, a empresa deverá apurar qual a receita bruta do trimestre, e, por conseguinte, encontrar a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, e por fim aplicar a alíquota sobre a base para encontrar o imposto devido. Receita bruta

compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ou o valor correspondente aos serviços prestados.

Tabela 01 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta para obter a base de cálculo do IRPJ de empresas tributadas pelo lucro presumido

Percentual	Ramo de atividade
1,6%	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes;
8 %	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, material secundário e de embalagem forem fornecidos pelo encomendante, e outras não mencionadas nos demais percentuais; A partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727/08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 8 %: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
16%	Transporte de passageiros; exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada.
32%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, construção por administração ou por

	<p>empreitada, unicamente de mão de obra, prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.</p> <p>A pessoa jurídica que ultrapassar o valor de R\$ 120.000,00 deverá aplicar o percentual de 32% sobre a sua receita bruta auferida, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada.</p>
--	--

Fonte: Pinto (2013, p. 194).

Tabela 02 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta para obter a base de cálculo da CSLL de empresas tributadas pelo lucro presumido.

Percentual	Ramo de atividade
12%	Receita bruta auferida, exceto as mencionadas no item seguinte, a partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727/08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 12%: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresaria e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
32%	Receita bruta auferida sobre prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício de profissão legalmente regulamentada, intermediação de negócios (inclusive representação comercial), administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza, construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra, prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Fonte: Pinto (2013, p.33).

2.6.1.7 Lucro arbitrado

O lucro arbitrado é uma sistemática de tributação que deve ser adotada pelas empresas através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta, se esta descumprir as normas, ou nas situações em que as mesmas tiverem suas escriturações desclassificadas pelo fisco.

Conforme o art. 530 do RIR/99:

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das Leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Analisando o artigo do RIR/99 é possível constatar que serão enquadradas no lucro arbitrado as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que não elaborarem as demonstrações financeiras exigidas pelo Fisco, ou ainda as pessoas jurídicas que tiverem indícios de fraudes, erros ou deficiências nas suas escriturações tornando-as imprestáveis para determinar o lucro real. Ainda, serão enquadradas no lucro arbitrado, empresas tributadas de forma indevida pelo lucro presumido, o contribuinte que não manter boa ordem o livro razão, bem como o contribuinte que deixar de apresentar livros e documentos de escrituração às autoridades tributárias.

Segundo Pinto (2013), desde 1997 as empresas que adotaram a sistemática pelo lucro arbitrado deverão pagar o IRPJ e a CSLL em períodos trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de

cada ano-calendário. Sendo assim, o imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Tabela 03 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta para obter a base de cálculo do IRPJ de empresas tributadas pelo lucro arbitrado.

Percentual	Ramo de atividade
1,92 %	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes;
9,6 %	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem forem fornecidos pelo encomendante e outras não mencionadas nos demais percentuais; A partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727/08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 38,4% e passaram para 9,6%: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
45%	Entidades financeiras e assemelhadas, empresas de arrendamento mercantil, seguradoras, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada aberta;
19,2 %	Transporte de passageiros, exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada.
38,4 %	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício

	de profissão legalmente regulamentada, intermediação de negócios (inclusive representação comercial), administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra, empresas de <i>factoring</i> , ou prestação de qualquer outra espécie de serviço, não mencionada anteriormente.
--	--

Fonte: Pinto (2013, p.215).

2.6.1.8 Distribuição de lucros

A distribuição de lucros provém do valor do lucro presumido menos impostos e contribuições. Esta, por sua vez, pode ser distribuída após o encerramento do trimestre correspondente.

De acordo Pinto (2013), o art. 889 do RIR/99, determina que:

As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão (Lei no 4.357, de 1964, art. 32, alterada pela Lei nº 11.051-04):

I - distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas;

II - dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

Higuchi (2011) afirma que, conforme o art. 10 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados, pagos ou creditados por empresas, que possuem sistemática de tributação pelo lucro real, presumido ou arbitrado não estarão sujeitas à incidência do imposto de renda retido na fonte e também não estarão incluídos na base de cálculo do imposto de renda do beneficiário.

O autor supracitado também afirma que as empresas optantes pelo lucro presumido podem distribuir lucros ou dividendos de resultados apurados mediante escrituração contábil, ainda que de períodos não encerrados.

2.6.1.9 Tributação do PIS/PASEP e COFINS

A forma de apuração do PIS/PASEP e da COFINS é definida pela sistemática de tributação adotada pela pessoa jurídica que paga estas contribuições.

Conforme Rezende et. al. (2010), o PIS/PASEP incidente sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas e possui alíquota de 0,65% no regime de incidência cumulativa e alíquota de 1,65% no regime de incidência não cumulativa. O regime de incidência cumulativa ocorre quando a alíquota é aplicada ao valor da receita bruta ajustada por algumas exclusões permitidas na legislação em geral. Entretanto, no regime de incidência não cumulativa, a alíquota é aplicada ao valor da receita bruta, ajustada por algumas exclusões permitidas na legislação em geral, porém, é possível que o contribuinte reduza o valor devido, no montante relativo a mesma alíquota, aplicada aos valores de compra de bens para revenda, matéria prima para ser utilizada na fabricação de produtos, manutenções industriais, energia elétrica, etc.

O mesmo autor afirma que a COFINS incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas e possui a alíquota de 3% no regime de incidência cumulativa e alíquota de 7,6 % no regime de incidência não cumulativa.

De acordo com Pinto (2013), a incidência cumulativa aplica-se às pessoas jurídicas que possuem a sistemática de tributação pelo lucro presumido. Por outro lado, a incidência não cumulativa aplica-se as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. O PIS/PASEP e a COFINS incidem sobre importações de bens ou produtos estrangeiros, bem como na importação de serviços do exterior.

Segundo Pinto (2013), existem hipóteses em que as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS são reduzidas a zero. Desta forma, é considerada esta alíquota nos casos de: papel destinado à impressão de jornais, nafta petroquímica, sementes e embriões, produtos agropecuários, fertilizantes, defensivos agrícolas, isto é, produtos hortícolas, frutas, adubos ou fertilizantes exceto os produtos, de uso veterinário.

De acordo com o mesmo autor, ainda são consideradas as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS reduzidas a zero nos seguintes casos: aeronaves e suas

partes, produtos químicos e farmacêuticos, livros técnicos e científicos, vendas para Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio, receitas financeiras, gás natural e carvão mineral, biodiesel, preparações compostas não alcoólicas, concessionárias de veículos nas vendas por conta e ordem, industrialização por encomenda, produtos farmacêuticos e de higiene e limpeza, venda aos Estados, Municípios e Distrito Federal de veículos e embarcações destinados ao transporte escolar para a educação básica, equipamentos de controle de produção, inclusive medidores de vazão, artigos, aparelhos ortopédicos e outros, bens relacionados em ato do Poder Executivo para aplicação nas unidades modulares de saúde, serviços de transporte ferroviário em sistema de trens de alta velocidade, projetores para exibição cinematográfica, programas de inclusão digital, bens para uso de deficientes visuais, auditivos e outros, águas minerais naturais, e compras pelo regime drawback, que consiste na aquisição de produtos no mercado interno, ou por importação, de forma combinada de produto equivalente, empregado ou consumido na industrialização com a finalidade de exportar.

Conforme Oliveira (2009), o PIS/PASEP e a COFINS não incidem sobre exportações de mercadorias, prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, bem como nas vendas para empresa comercial exportadora.

Pinto (2013) afirma que são isentas do PIS/PASEP e da COFINS as receitas provenientes da comercialização de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que forem produzidos na Zona Franca de Manaus, para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais, sendo estes projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Por outro lado, são isentas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidência não cumulativa, receitas oriundas da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional.

Conforme a Lei n. 10.147, de 21 de dezembro de 2000, o PIS/PASEP e a COFINS, em alguns casos específicos, estão sujeitos ao regime monofásico. O regime monofásico destas contribuições é quando as empresas procedem à industrialização ou à importação dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal. Deste modo, a Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004 sanciona a Lei n. 10.147, de 21 de dezembro de 2000, regulamentando que nas

importações de alguns produtos farmacêuticos, sejam aplicadas alíquotas de 2,10% para o PIS/PASEP e 9,90% para a COFINS e, ainda, nas importações de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, as alíquotas que deverão ser aplicadas são de 2,2% para o PIS/PASEP e 10,30% para a COFINS.

2.6.1.10 Tributação do INSS

Todos os trabalhadores têm o valor do INSS descontados diretamente do valor bruto das suas folhas de salário, sendo que estes descontos dependem do montante que cada um recebe.

O INSS possui uma tabela progressiva, que muda no início de cada exercício, onde consta que os funcionários que receberem um salário bruto de até R\$ 1.317,07 terão o desconto na sua folha de salários de 8%, da mesma forma, os funcionários que receberem salários brutos entre R\$ 1.317,08 e R\$ 2.195,12 terão o desconto de 9%, e por fim os funcionários que receberem salário bruto entre R\$ 2.195,13 e R\$ 4.390,24 terão o desconto de 11%, sendo que o valor de R\$ 4.390,24 é chamado de “salário teto do INSS”, ou seja, se o salário bruto do funcionário for maior do que o valor do salário teto, independente do valor recebido, obedece à regra de descontar 11% sobre R\$ 4.390,24.

Para Rezende et. al. (2010), o empregador deverá recolher através de uma guia da previdência social (GPS), 20% de INSS sobre o salário bruto pago a cada funcionário, mais risco de acidente de trabalho (RAT) de 1%, 2% ou 3% conforme o risco de cada atividade. Além disso, o empregador deverá recolher ainda um percentual para outras entidades chamadas de terceiros, ou seja, cada empresa precisa enquadrar-se em um dos fundos da previdência e assistência social (FPAS), para assim saber qual será este percentual, sendo o mais comum de 5,8%. Compõem o FPAS: o Sebrae, Senai, Senac, Incra, Sesi, Sesc, etc.

2.6.1.11 Simples nacional

O Simples Nacional, também conhecido como super simples, consiste em um sistema unificado de tributos aplicado às micro empresas e empresas de pequeno porte, previsto na Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Este, por sua vez, engloba a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Neste sistema, a pessoa jurídica efetua o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, ICMS, IPI, ISS e Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), através de um documento único de arrecadação chamado de DAS.

Segundo a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, a pessoa jurídica é considerada como micro empresa quando a mesma auferir, no ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Entretanto, a pessoa jurídica é considerada como empresa de pequeno porte quando a mesma auferir, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00, e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. Ainda, de acordo com a mesma Lei Complementar para o efeito de enquadramento no Simples Nacional, será considerada microempresa ou empresa de pequeno porte aquela, cuja receita bruta no ano-calendário anterior ao da opção, esteve dentro destes limites previstos. Além do mais, a mesma lei determina que a opção de enquadramento no Simples Nacional deverá ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção.

O art. 17 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, afirma que não pode enquadrar-se no Simples Nacional micro empresa e empresa de pequeno porte:

- I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (**asset management**), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
- III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- IV - Revogado
- V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiro

- VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
- X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
 - a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - b) bebidas a seguir descritas:
 - 1 – alcoólicas;
 - 2 – refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 3 – preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 4 – cervejas sem álcool;
- XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
- XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- XIII - que realize atividade de consultoria;
- XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
- XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS;
- XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

Conforme consta no artigo 17 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, as empresas que explorarem atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring), que tenham sócio domiciliado no exterior, ou demais atribuições citadas no parágrafo anterior, estão impedidas de optar pelo Simples Nacional. Desta forma, mesmo que estas empresas estiverem enquadradas nos limites de faturamento de micro empresa ou empresa de pequeno porte, as mesmas não poderão optar pelo Simples Nacional devido aos impedimentos.

Conforme o art. 29 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006:

- A exclusão de ofício das empresas optantes pelo simples nacional dar-se-á quando:
- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
 - II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;

VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do **caput** do art. 26;

XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

Analisando o referido artigo é importante destacar que os principais motivos da exclusão das pessoas jurídicas do Simples Nacional ocorrem nos casos em que é verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória, quando for oferecido embargo à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos, a que esta estiver obrigada, quando forem oferecidas resistências à fiscalização, caracterizadas pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal, ou ainda quando houver falta de escrituração do livro-caixa, ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

Oliveira (2009) enfatiza que o valor devido pelas empresas optantes pelo Simples Nacional se dá através da aplicação de percentuais sobre a receita bruta acumulada dos últimos doze meses. Estes, por sua vez, são identificados em tabelas com base na atividade da empresa, ou seja, indústria, comércio ou serviços. Nestas tabelas constam as alíquotas de cada imposto e por fim a alíquota final que deve ser utilizada.

2.7 Combinações de negócios

Operações societárias consistem em normas do direito societário, nas quais as empresas podem optar por operações de transformação, cisão, fusão e incorporação de sociedades, que serão explicitadas a seguir.

2.7.1 Transformação de sociedades

A transformação de sociedades é regulamentada pela Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, também denominada de Lei da Sociedade Anônima (S.A), e pelo Código Civil.

A transformação de sociedades consiste em operações onde as sociedades, independentemente de dissolução e liquidação, mudam de um tipo para outro, como por exemplo, uma sociedade limitada (Ltda.) mudar para uma S.A.

2.7.2 Cisão

A cisão ocorre quando uma determinada empresa faz a transferência de partes do seu patrimônio para uma ou mais empresas. A cisão pode ser parcial, neste caso sendo dividido o capital, ou total deixando de existir a empresa cindida, caso todo o patrimônio ter sido transferido.

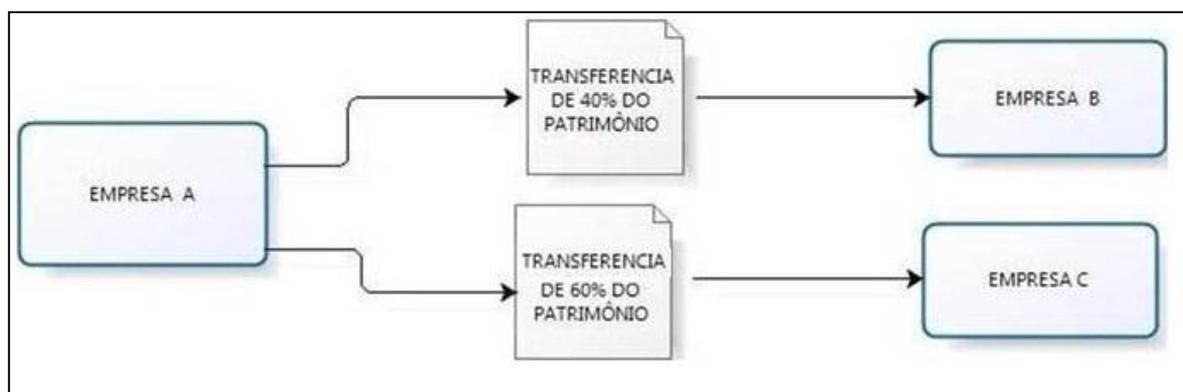
Conforme Bulgarelli (1998), tem-se, na cisão, a divisão de sociedades, ou seja, através deste tipo e operação uma sociedade transfere parcelas do seu patrimônio a outras sociedades existentes ou criadas especialmente para este fim.

Young (2010) salienta em sua obra que uma das vantagens da cisão é tornar a empresa mais especializada, isto devido a sua fragmentação, pois, geralmente, através deste tipo de operação, ocorre economia no processo operacional.

Fabretti (2001) conceitua cisão como sendo uma operação jurídica pela qual uma organização transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais organizações concebidas para este fim. O autor menciona ainda que na cisão total, a organização

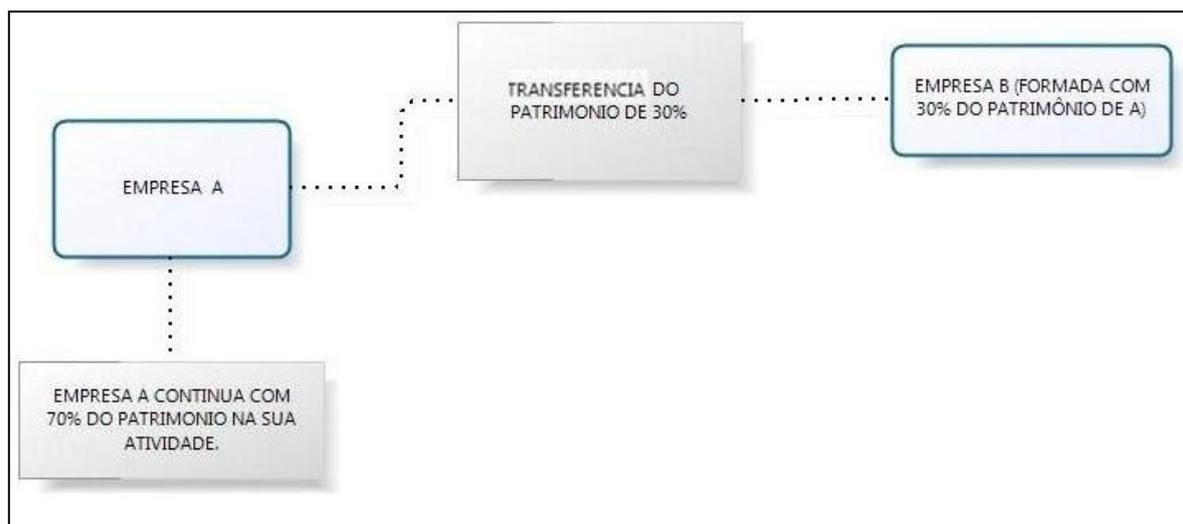
cindida é extinta, e na cisão parcial, a organização cindida continua em atividade com a mesma dominação social e com patrimônio reduzido dos valores que foram transferidos para a outra ou mais organizações, envolvidas na cisão. Nas figuras a seguir, constam exemplos de cisões totais e parciais.

Figura 1 – Cisão total



Fonte: Young (2010, p. 26).

Figura 2 – Cisão parcial



Fonte: Young (2010, p. 27).

2.7.3 Fusão

Diferente da cisão, a fusão ocorre quando duas ou mais empresas se fundem com a finalidade de constituir uma nova empresa, sendo que esta nova empresa irá sucedê-las em todos os direitos e obrigações. Na fusão as empresas fusionadas deixam de existir.

Conforme Bulgarelli (1998), fusão pode ser denominada como sendo a união jurídica de várias organizações sociais que se compenetraram entre si de tal forma que uma organização juridicamente unitária substitui a pluralidade de organizações. Para o referido autor, este conceito é muito amplo e complexo, pois o mesmo pode englobar toda a espécie de fusão, seja ela a de sociedades dedicadas com atividades similares ou não, as de forma idêntica e as de natureza distinta.

De acordo com Fabretti (2001), fusão se traduz em uma operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para constituir uma terceira de características totalmente novas, que sucederá as anteriores em todos os direitos e obrigações. O autor coloca como exemplo a fusão das cervejarias Antártica e Brahma, resultando em uma terceira denominada Ambev, extinguindo-se as sociedades originárias, fazendo com que a nova sociedade adquira personalidade jurídica e inicie sua atividade econômica, a partir da data da fusão.

Para Young (2010), nesta modalidade ocorre a transmissão integral do patrimônio das empresas, bem como a extinção das mesmas em detrimento da nova sociedade. A autora enfatiza que os objetivos deste tipo de operação é a redução de custos, a racionalização da produção, a união de tecnologia, resultando em um grande aumento da capacidade econômica. Entretanto, o principal objetivo que fica implícito é que a fusão é utilizada como forma de evitar e em certos casos aniquilar a concorrência.

2.7.4 Incorporação

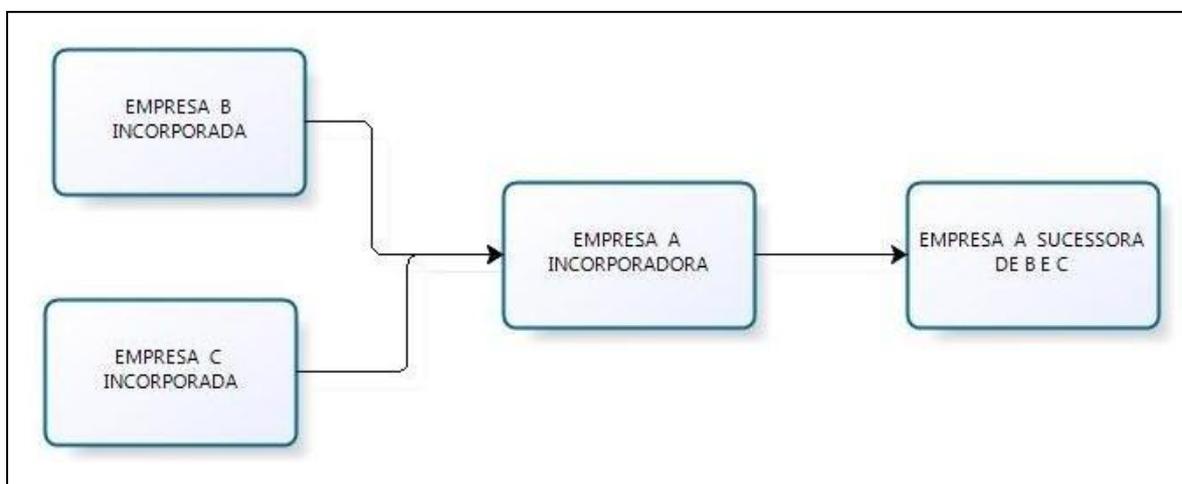
A incorporação ocorre quando uma ou mais empresas são absorvidas por outra, sendo que esta nova empresa irá sucedê-las em todos os direitos e

obrigações. Ao ocorrer uma incorporação, as empresas incorporadas deixam de existir, continuando em atividade a empresa incorporadora.

De acordo com Young (2010), a operação de incorporação empresarial é aquela em que uma empresa já existente absorve outra, visando aumentar seu patrimônio, a tecnologia, pessoal especializado, entre outras razões. Neste tipo de operações desaparecem as sociedades incorporadas, permanecendo, porém, com a sua natureza jurídica inalterada, a sociedade incorporadora.

Para Fabretti (2001), a sociedade incorporada sub-roga-se, portanto, em todos os direitos e obrigações da sociedade incorporadora que prossegue sua atividade econômica, com o seu patrimônio acrescido com o valor do patrimônio líquido das sociedades incorporadas. Ainda, conforme o autor, este tipo de operação pode ser efetuado entre sociedades do mesmo tipo ou de tipos diferentes.

Figura 3 – Incorporação



Fonte: Young (2010 p. 32).

2.7.5 Ágio e deságio

O ágio por rentabilidade futura, também conhecido como goodwill, consiste na diferença entre o valor contábil dos bens do ativo da sociedade investida e o valor de

mercado. Desta forma se o valor de mercado for maior, a empresa investidora terá um ágio.

Por outro lado, o deságio consiste na diferença entre o valor contábil dos bens do ativo da sociedade investida e o valor de mercado. Desta forma, se o valor contábil dos bens do ativo da sociedade investida for maior, a empresa investidora terá um deságio.

Conforme a Lei n. 1.598 de 26 de dezembro de 1977:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21;

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

De acordo com a Lei n. 9.532 de 10 de dezembro de 1997:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003).

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Segundo os artigos supramencionados a sociedade que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

O artigo supracitado ainda destaca que a sociedade que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com deságio, deverá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

2.8 Participações societárias

Participações societárias ocorrem quando uma denominada empresa participa no capital social de outra empresa, podendo esta ser realizada através de empresas coligadas, controladas ou sociedades holding, conforme será explicitado a seguir.

2.8.1 Controladas e coligadas

Empresas coligadas são aquelas que têm vínculo com uma ou mais empresas sujeitas à mesma relação de controle, isto é, empresas que fazem parte do mesmo grupo econômico. Por outro lado, as empresas controladas têm o seu controle em poder de outra empresa, denominada como sua controladora, sendo esta titular de direitos de sócios que lhe garantam, de forma permanente, o poder de eleger a maioria dos administradores e preponderância nas deliberações sociais.

Conforme o Código Civil:

Art. 1097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Os artigos supramencionados enfatizam que empresas controladas são sociedades cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas, ou seja, sociedades controladas são aquelas cujo controle esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas.

De acordo com Iudicibus (2010), a coligação consiste em sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa, exercendo o poder de participar nas decisões políticas, financeiras ou operacionais da investida sem controlá-la. Além disso, o autor menciona que a influência significativa é presumida, quando a investidora possuir 20% ou mais das ações do capital votante da investida, sem controlá-la.

Iudicibus (2010) classifica a sociedade controladora como sendo a que participa do capital de suas controladas, seja de forma direta, ou por meio de outras empresas que, em proporção de capital, lhe assegurem, de modo permanente, direitos societários nas deliberações sociais e no poder de eleger a maioria dos administradores.

2.8.2 Sociedades Holdings

As sociedades Holdings consistem em sociedades gestoras de participações sociais, criadas para que uma sociedade administre um grupo de empresas. Desta forma, uma sociedade Holding administra uma parte das ações ou cotas de empresas que fazem parte de um mesmo grupo.

De acordo com Fabretti (2001), o termo Holding origina-se do verbo inglês *to hold*, que significa manter ou controlar. O autor destaca, ainda, que as sociedades Holding são constituídas com a finalidade de exercer o controle acionário de outras empresas e facilitar a sucessão hereditária, ou seja, quando o fundador integraliza o capital com imóveis, ações e cotas de sociedades de sua propriedade, a fim de proteger o seu patrimônio para que os seus herdeiros, por ocasião de partilha, recebam apenas as ações das sociedades Holdings.

2.9 Paraísos fiscais e sociedades *Offshore*

Paraísos fiscais consistem em países que possuem tributação extremamente baixa, ou seja, qualquer país que não tenha tributação, ou que tenha tributação inferior a 20%. Estes, por sua vez, facilitam a aplicação de capitais estrangeiros e sua legislação visa proteger a identidade dos investidores, mantendo-os no anonimato e garantindo o sigilo absoluto de seus valores. Os paraísos fiscais podem ser utilizados de maneira legal, desde que as operações financeiras realizadas sejam declaradas ao Fisco. As empresas têm o direito de procurar formas legais de diminuir a sua carga tributária, sendo assim, as mesmas podem procurar paraísos fiscais com o intuito de estruturar a sua economia para, com isto, atrair capital estrangeiro.

De acordo com a Infoescola (texto digital), os principais países considerados como paraísos fiscais são: Andorra, Antilhas Holandesas, Aruba, Bahamas, Ilhas Bermudas, Ilhas Cayman, Costa Rica, Hong kong, Macau, Ilha da Madeira, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Panamá, Tonga, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

De acordo com Tavolaro (texto digital), existem zonas privilegiadas em diversos países, que alguns doutrinários denominam como “*paraísos fiscais*” em português, “*tax haven*” em inglês, “*paradis fiscal*” em francês, “*steuer oase*” em alemão, “*paradiso fiscale*”, em italiano, e “*paraiso fiscale*” em espanhol. O autor enfatiza, ainda, que estas zonas privilegiadas apresentam ausência ou redução de tributação direta, ou seja, redução do IRPJ, impostos sobre a riqueza, ganhos de

capital e sucessão, sigilo bancário e a possibilidade de depositar dinheiro em moeda estrangeira.

Ribeiro Jr (2012), denomina paraíso fiscal como um pedaço de terra cercado por água e povoado por mais pessoas jurídicas do que por humanos, ou, ainda, na visão do autor, paraíso fiscal é um local onde o dinheiro sujo pousa como uma ave migratória, e depois de repousar segue em frente, com as impurezas originais removidas. Nestes países com tributação diferenciada acontecem coisas bizarras, como, por exemplo, empresas que são do tamanho de uma caixa postal ou ainda contas bancárias que ocultam seus titulares.

O autor supracitado enfatiza que paraíso fiscal é um local apropriado para o narcotráfico, o tráfico de mulheres, contrabando de armas, lavagem de dinheiro² por todas as máfias, políticos corruptos, entre outros. O autor menciona, ainda, em sua obra, que o ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), garante que “a lavagem de dinheiro é a espinha dorsal do crime organizado”, e que 70% do dinheiro lavado no país provém de corrupção.

Para Silva (1998), paraísos fiscais são territórios onde não existem intervenções Estatais nas atividades econômicas no plano tributário, admitindo que transações financeiras com caráter internacional sejam conduzidas, não podendo delas se originar a obrigação do recolhimento de quaisquer tributos.

Segundo Ribeiro Jr (2012), quando um investidor funda uma empresa ou abre uma conta bancária em países considerados paraísos fiscais os mesmos passam a constituir uma sociedade denominada de *offshore*, que significa fora da costa, ou seja, fora do país de domicílio do investidor.

A Infoescola (texto digital) destaca que constituir empresa ou abrir conta bancária em países considerados como paraísos fiscais não é ilegal, desde que seguidas às legislações vigentes do país onde foi constituída a sociedade *offshore* e

² A lavagem de dinheiro de acordo com Ribeiro Jr (2012) consiste em uma fraude, que possibilita que as empresas invistam dinheiro em ações, sem que seja necessário identificar seus resgates. A lavagem de dinheiro ocorre quando uma pessoa física ou jurídica pratica alguma infração que gere vantagem econômica, ou seja, é dar aparência de lícito a um dinheiro que tem origem ilícita. Dinheiros oriundos de tráfico de drogas, ou de desvios dos cofres públicos, por exemplo, podem ser lavados deste modo.

do país de domicílio do investidor. Existem formas legais de realizar operações em paraísos fiscais, tais como: utilização de estruturas com o intuito de planejamento tributário, estruturas para planejamento de heranças ou até mesmo para proteção de patrimônios. Todavia, existem formas ilegais de utilizar os paraísos fiscais, isto é, fraudes e lavagem de dinheiro, dinheiro oriundo de tráfico de drogas, dinheiro oriundo de corrupção, crime, roubos, entre outros.

Para Ribeiro Jr (2012), dificilmente uma *offshore company* ou contas bancárias de políticos movimentam dinheiro dentro do mesmo paraíso fiscal onde estão situadas. No submundo da lavagem de dinheiro, as *offshore company* funcionam como empresas de ônibus, ou seja, só exercem a função de enviar e trazer dinheiro do exterior. Neste contexto, os donos simulam procurações em que eles são somente representantes de suas *offshores*, estas por sua vez, são assinadas por diretores de escritórios especializados em abrir e operar empresas. As escrituras então são lavradas normalmente em consulados brasileiros, no Panamá ou nos Estados Unidos, recebendo um selo dos paraísos fiscais que mantém em anonimato quem está por trás do negócio e sendo identificadas por um número de uma caixa postal. Estas procurações são empregadas com frequência em operações em que os lavadores internam dinheiro de suas *offshore company* em suas próprias empresas no Brasil.

Segundo Ribeiro Jr (2012), o proprietário de uma *offshore*, quando quer pincelar o negócio com mais capricho e manter seu patrimônio no anonimato, vale-se de uma máscara, ou seja, em vez dele mesmo, nomeia um advogado ou até mesmo um parente como representante de seu negócio.

Além disso, o autor aduz em sua obra que a lavagem de dinheiro tem três fases: a colocação, onde é preciso reduzir a visibilidade do crime, fracionando-o e convertendo em valor por meio de bancos, casas de câmbio ou bolsa de valores, sendo remetidas para fora do país com o intuito de transformar em empresas ou mercadorias; a cobertura, onde é praticada uma cascata de operações financeiras da qual participam pessoas físicas e jurídicas em paraísos fiscais; e a integração, na qual o dinheiro retorna ao circuito financeiro normal, sendo este removido de suas impurezas ganhando status de capital ilegal servindo na constituição de empresas e na compra de bens.

3 MÉTODO

O método indica a forma como se pretende investigar uma pesquisa e quais os procedimentos para se conduzir uma pesquisa.

No método deste estudo foram explicitados quais os procedimentos de condução da pesquisa, a maneira pela qual o tema foi pesquisado, quais os recursos que foram utilizados e como estes foram utilizados, ou seja, como o aluno apurou o assunto.

3.1 Tipos da pesquisa

A pesquisa pode ser classificada como de abordagem, procedimentos e meios, e de fins ou objetivos.

Segundo Chemin (2012), a pesquisa de abordagem visa esclarecer se a pesquisa é de natureza qualitativa ou quantitativa. A pesquisa quanto aos procedimentos e meios pode ser caracterizada como pesquisa documental, de observação, pesquisa de campo, estudo de caso e pesquisa bibliográfica. Além disso, a pesquisa com base nos seus objetivos gerais visa esclarecer se é de natureza exploratória, descritiva ou explicativa.

3.1.1 Pesquisa de abordagem

Visando a abordagem, a pesquisa pode ser classificada como qualitativa ou quantitativa.

Chemin (2012) afirma que a pesquisa de abordagem é o caminho que se adota para alcançar determinado objetivo, ou seja, o caminho que serve como referencial na análise de ideias.

De acordo com Leopardi apud Chemin (2012), a pesquisa qualitativa é utilizada quando não se podem usar instrumentos de medida precisos, ou seja, é utilizada quando se deseja adquirir dados subjetivos, sendo, normalmente, utilizada para casos não representativos.

Gonçalves e Meireles apud Chemin (2012) partem do pressuposto de que a abordagem qualitativa trata da investigação de valores, atitudes, percepções e motivações do público pesquisado, com o objetivo principal de compreendê-lo sem profundidade, sendo que, este tipo de pesquisa não tem preocupação estatística.

Beuren (2009) afirma que na pesquisa qualitativa podem ser concebidas análises profundas em relação ao assunto que está sendo estudado, sendo que a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas através de um estudo quantitativo.

Visando a abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como qualitativo, pois o mesmo busca alcançar um entendimento qualitativo para as respostas procuradas.

3.1.2 Procedimentos e meios

A pesquisa quanto aos procedimentos e meios consiste na forma pela qual se conduz um estudo e como os dados são obtidos.

Segundo Chemin (2012), existem diversas maneiras de se realizar uma pesquisa, dentre elas, existe a pesquisa bibliográfica, que é desenvolvida baseada em livros, revistas e materiais encontrados em meios eletrônicos.

Para Beuren (2009), este tipo de pesquisa abrange as bibliografias já tornadas públicas em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, etc.

Quanto aos procedimentos e meios, a pesquisa deste estudo caracteriza-se como bibliográfica.

3.1.3 Fins ou objetivos

A pesquisa quanto aos fins e objetivos pode se classificar como exploratória, explicativa ou descritiva.

Segundo Gil apud Chemin (2012), a pesquisa explicativa ou explanatória possui como preocupação identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fatos e fenômenos. Esta, por sua vez, tem o propósito de aprofundar o conhecimento da realidade, envolvendo investigações que procuram criar teorias aceitáveis a respeito destes fatos ou fenômenos.

Conforme Beuren (2009), a relevância da pesquisa explicativa está no grau de maturidade e detalhamento com que este tipo de pesquisa procura responder a questão problema.

Quanto aos objetivos a pesquisa pode-se definir como explicativa.

3.2 Unidade de análise

A unidade de análise depende do enfoque que o pesquisador dará ao estudo e o modo de como a pesquisa será definida.

De acordo com Moraes (1994), a unidade de análise é também conhecida como unidade de registro. A mesma consiste no elemento unitário de conteúdo que, posteriormente, irá se submeter a uma classificação. A unidade de análise deve ser definida pelo pesquisador, tanto pelas palavras, frases, temas ou mesmo os

documentos. A definição da unidade de análise será de acordo com a natureza do problema, os objetivos da pesquisa e do tipo de materiais que serão analisados.

Quanto à unidade de análise, esta pesquisa será realizada através de fontes de informações a cerca do tema.

3.3 Plano de coleta de dados

O plano de coleta de dados consiste na forma que será realizada o levantamento das informações.

Conforme Gonçalves apud Chemin (2012), na etapa da coleta de dados são levantadas indagações sobre a existência e a localização das fontes de consultas (primárias, secundárias ou terciárias), bem como as suas disponibilidades. Desta forma, neste estudo foram utilizadas fontes de consultas secundárias obtidas através de dados já existentes.

Marconi e Lakatos apud Beuren (2009) afirmam que as fontes secundárias possibilitam resolver problemas conhecidos e também possibilitam explorar novas áreas onde os problemas ainda não foram esclarecidos suficientemente.

O plano de coleta de dados ou a forma de levantamento das informações foram realizados através de estudos detalhados em casos reais de sonegação e fraudes cometidos por empresas. Nesta coleta foram acessados diferentes meios de divulgação sobre materiais de cunho legal e fiscal.

Sendo assim, neste estudo foram coletadas informações sobre casos em que a RFB autuou empresas que cometeram práticas tributárias ilegais. Estas informações foram coletadas através de publicações em jornais, revistas, artigos e também em jurisprudências.

3.4 Tratamento dos dados

O tratamento dos dados consiste na maneira como os dados serão abordados, ou ainda na forma que os conteúdos serão analisados.

Para Barros e Lehfeld apud Chemin (2012), a análise do conteúdo constitui-se num conjunto de instrumentos metodológicos que asseguram a objetividade, sistematização e influência aplicada aos discursos diversos.

Conforme Beuren (2009), análise de conteúdo caracteriza-se como uma maneira de investigação de um conteúdo simbólico de uma mensagem.

Nesta situação, faz-se uma análise de conteúdo não apenas para constatar quais as principais práticas tributárias ilegais realizadas pelas empresas, mas, sobretudo, para descobrir de que forma as empresas sonegam e realizam estas práticas, assim como as consequências que decorrem destas ações. Devido a este contexto, a revisão da literatura sobre o fenômeno estudado abrange diversos níveis e perspectivas de análise para a compreensão do tema.

3.5 Limitações do método

Este estudo visou contemplar algumas das práticas tributárias perigosas que estão sob o foco da RFB. Desta forma, neste estudo foram apresentadas algumas situações de *tax alert* sem ter acesso ao inteiro teor dos processos.

Poderão, inclusive, existir alterações de entendimentos da RFB, isto é, novos procedimentos poderão ser incluídos no rol das práticas fiscais monitoradas, assim como algumas destas práticas podem ser excluídas destes controles. Além do mais, o entendimento do Fisco em muitas das autuações estudadas decorrem do poder conferido ao agente público e sua interpretação dos fatos.

4 AMBIENTE DE PESQUISA

O ambiente de pesquisa deste estudo contempla as principais práticas tributárias antielisão adotadas pela RFB. Além disso, o mesmo visa apresentar o conjunto das principais práticas alvo dos *tax alerts*.

O principal ambiente de pesquisa deste estudo consiste na abrangência de práticas tributárias perigosas adotadas por empresas que estão sendo fiscalizadas atualmente pela RFB. Neste contexto, foram estudados casos em que empresas criam situações fictícias e fazem o uso de práticas tributárias ilegais. Além disso, este estudo detalhou alguns dos métodos utilizados pela RFB para combater as sonegações e fraudes, isto é, saber como a mesma monitora empresas e como cria métodos de alertas contra os crimes e práticas ilícitas.

5 ESTUDO EXPLICATIVO

Este estudo explicativo teve a finalidade de detalhar as principais práticas tributárias ilegais que estão sob o alvo da RFB, e também para entender a forma que as empresas as utilizaram, assim como, para verificar o impacto que as mesmas causaram.

No âmbito da RFB encontrou-se uma série de práticas permanentemente monitoradas que geram as situações práticas de *tax alerts*. Podem-se citar como práticas de *tax alerts*: práticas tributárias ilegais em paraísos fiscais, fusão, cisão e incorporação de sociedades, grandes empresas utilizando o Simples Nacional como forma de sonegação fiscal.

5.1 A RFB e o cruzamento de informações

A RFB está diariamente vigiando os contribuintes com o objetivo de encontrar práticas tributárias incorretas, indícios de fraudes e sonegação através do cruzamento de informações de declarações como serão explicitados a seguir.

Uma das formas utilizadas pela RFB para vigiar os contribuintes é o sistema público de escrituração digital (SPED), instituído através do Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

No art. 2º do Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007 consta que o SPED integra as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de

livros e documentos que fazem parte da escrituração contábil e fiscal das pessoas jurídicas, até mesmo das isentas ou imunes.

Segundo o portal do SPED (texto digital), o sistema SPED funciona de forma que os contribuintes cumpram suas obrigações acessórias transmitindo-o às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, aproveitando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, sendo que assim estará garantindo a validade jurídica dos mesmos na sua forma digital. O SPED possui alguns projetos, tais como: nota fiscal eletrônica (NF-e), conhecimento de transporte eletrônico (CT-e), escrituração contábil digital (ECD), escrituração fiscal digital (EFD), escrituração fiscal digital contribuições (EFD Contribuições), entre outros.

O portal SPED (texto digital), aduz que a NF-e funciona de modo unificado pelas Secretarias da Fazenda de cada Estado (SEFAZ) e pela RFB. O projeto da NF-e foi desenvolvido com o intuito de substituir a sistemática de emissão de notas fiscais em papel pela nota fiscal eletrônica, para permitir o acompanhamento das operações fiscais realizadas pelos contribuintes, pela RFB e pela SEFAZ, e para servir como base na alimentação e cruzamento de informações no SPED.

O portal do SPED (texto digital) destaca que a NF-e possui validade jurídica aprovada pela assinatura digital do remetente. Uma vez que uma empresa emitiu uma NF-e, o sistema gera um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação, este, por sua vez, foi assinado digitalmente e transmitido pela internet à SEFAZ de jurisdição do contribuinte, sendo que a mesma fez uma validação do arquivo e devolve ao contribuinte um protocolo de recebimento, denominado de autorização de uso, permitindo o trânsito da mercadoria. Para que isto ocorra, foi impressa, em papel, uma NF-e simplificada, denominada de documento auxiliar da nota fiscal eletrônica (DANFE), nele conterà um código de barras e a chave de acesso para consulta da NF-e na internet. A NF-e também é transmitida para a RFB, onde existe um repositório nacional de todas as NF-e emitidas.

Segundo o portal do SPED (texto digital), o CT-e consiste em um modelo de documento fiscal eletrônico, que tem a finalidade de substituir o conhecimento de transporte rodoviário de cargas, modelo 8, o conhecimento de transporte aquaviário

de cargas, modelo 9, o conhecimento de transporte ferroviário de cargas, modelo 11, o conhecimento aéreo, modelo 10, a nota fiscal de serviço de transporte, modelo 7, quando esta for utilizada em transporte de cargas, bem como a nota fiscal de serviço de transporte ferroviário de cargas, modelo 27. Da mesma forma que a NF-e, o CT-e possui validade jurídica através da assinatura digital do emitente e a autorização de uso fornecida pela SEFAZ de jurisdição do contribuinte.

No portal do SPED (texto digital), consta que a ECD tem por finalidade a substituição da escrituração em papel pela escrituração digital. A ECD deve ser transmitida pelo contribuinte através de arquivo digital, via internet para a RFB. Esta, por sua vez, substitui o livro diário, o livro razão, livros balancetes diários e balanços, sendo que neste SPED, a RFB consegue visualizar todos os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte.

Segundo o portal SPED (texto digital), a EFD consiste em um arquivo digital, que possui um conjunto de escriturações de documentos e notas fiscais, de registros de apuração de impostos referentes às operações praticadas pelo contribuinte. A EFD deve ser assinada digitalmente e transmitida da mesma forma que a ECD.

Conforme o portal do SPED (texto digital), descrito anteriormente, faz parte do projeto SPED o EFD Contribuições, que se trata de um arquivo digital que deve ser utilizado pelos contribuintes na escrituração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes não cumulativo e cumulativo, tendo como base o conjunto de documentos das receitas auferidas, das despesas, custos e encargos. Devendo este ser transmitido a RFB da mesma forma que o ECD e o EFD.

A RFB faz o cruzamento de informações utilizando o EFD entregue pelas empresas, com a finalidade de monitorar e encontrar inconsistências. Esta analisa as informações de diversas empresas fazendo um comparativo de registros de compra e vendas ocorridos entre elas para ver se não existem possíveis erros.

O SPED foi criado com a finalidade de combater a sonegação fiscal e, simultaneamente, de reduzir a burocracia sobre as empresas. Este, por sua vez, tem mostrado bastante eficiência no combate a sonegação.

Outra forma de fiscalização utilizada pela RFB é através do cruzamento de dados da declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ). Esta foi instituída pela Instrução Normativa n. 127, de 30 de outubro de 1998, e deve ser apresentada de maneira centralizada pela matriz. A DIPJ apresenta, de forma consolidada, a demonstração do resultado do exercício do contribuinte, sendo que a sua obrigatoriedade de entrega não se aplica às empresas optantes pelo Simples Nacional, às autarquias, as fundações públicas, aos órgãos públicos e às pessoas jurídicas que estão inativas. Nesta declaração, a RFB tem informações e apurações do IRPJ, do IPI e da CSLL. Esta declaração deve ser enviada a RFB da mesma forma que é feito o envio do SPED.

Além disso, a RFB ainda cruza os dados através da declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF), onde constam todos os pagamentos de impostos efetuados pelos contribuintes. A DCTF deve ser enviada a RFB da mesma forma que é feito o envio do SPED e da DIPJ.

Outra forma de fiscalização é através da relação anual de informações sociais (RAIS). Este instrumento de coleta de dados foi instituído pelo Decreto n. 76.900, de 23 de dezembro de 1975, e abrange informações de rotinas trabalhistas.

Conforme o Ministério do Trabalho (texto digital), as principais finalidades da RAIS consistem em suprir as necessidades de controle da atividade trabalhista no país, prover dados para a elaboração de estatísticas do trabalho e disponibilizar informações do mercado de trabalho às entidades governamentais.

Além disso, existe um monitoramento por parte da RFB através da GFIP, a qual foi instituída com o intuito de utilizá-la para o recolhimento do FGTS e também para disponibilizar à Previdência Social informações sobre os segurados.

O governo federal, juntamente com a Caixa Econômica Federal, o INSS, o Ministério da Previdência (MPS), Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) e a RFB desenvolveram, a partir da Emenda Constitucional n. 72, de 02 de abril de 2013, um projeto denominado de E-SOCIAL. Este projeto tem o objetivo de unificar o envio das informações pelo empregador em relação aos seus empregados, ou seja, irá integrar a RAIS e a GFIP em um único programa.

A RFB também faz o cruzamento de dados através da declaração de informação sobre atividades imobiliárias (DIMOB). Esta declaração foi instituída com o intuito de reunir os dados relativos à comercialização e a locação de imóveis, sendo que estão obrigadas a entregar a DIMOB as empresas que comercializarem imóveis que houverem construído, loteado ou incorporado para esse fim. Além disso, estão obrigadas a entrega da DIMOB empresas que intermediarem aquisição, alienação ou aluguel de imóveis, que realizarem sublocação de imóveis, bem como, empresas que se constituírem para construção, administração, locação ou alienação de patrimônio próprio, de seus condôminos ou de seus sócios.

A RFB faz o cruzamento dos dados que estão em seu poder para verificar se existem práticas incorretas por parte dos contribuintes. Conforme o Diário do Comércio (texto digital), a RFB analisa a consistência das DCTF entregues por todas as empresas, com exceção das empresas optantes pelo Simples Nacional, que o monitoramento é realizado através de uma malha fina das GFIP entregues. A RFB tem como objetivo identificar a omissão de informações e possíveis fraudes cometidas por empresas. O cerco à sonegação está se fechando a cada dia, sendo que o objetivo da RFB é fazer com que os contribuintes percebam este rigor e cumpram voluntariamente suas obrigações.

De acordo com O Diário.com (texto digital), a RFB está apertando o cerco contra as empresas, através de malhas finas e cruzamento de informações, usando o seu banco de dados de declarações entregues e comparando com o recolhimento dos tributos federais. Exemplos de cruzamentos de informações monitoradas pela RFB que podem ser destacados são: a comparação do faturamento de uma empresa com as vendas que a mesma faz com cartão de crédito, sendo que estas informações são repassadas a RFB por operadoras de cartão de crédito, ou, ainda, a RFB pode monitorar o número de empregados constantes no cadastro do INSS e do Ministério do Trabalho. Além disso, a RFB ainda pode fazer o cruzamento de informações através da nota fiscal eletrônica de serviço (NFS-e). Esta, por sua vez, consiste em um documento fiscal que substitui a nota fiscal de serviços impressa nas operações sujeitas ao ISSQN. A NFS-e é emitida no site de cada Município e para emití-la o contribuinte precisa de um certificado digital. Após a sua emissão, as NFS-e ficam armazenadas em um banco de dados de cada prefeitura.

As empresas autuadas pela RFB podem recorrer as multas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), instituído pela Medida Provisória n. 449, de 2008, após convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. O CARF tem a função de assegurar à sociedade na solução dos litígios tributários, ou seja, julgar as contestações e punições fiscais.

5.2 Práticas tributárias ilegais no âmbito do simples nacional

A RFB esta frequentemente fiscalizando os contribuintes com o objetivo de encontrar práticas tributárias ilegais e indícios de fraudes, no âmbito do Simples Nacional. Alguns contribuintes fazem uso do Simples Nacional para reduzir a carga tributária de forma ilegal.

Segundo Dalpiva Organizações Contábeis (texto digital), as administrações Federais, Estaduais e Municipais, desde o mês de setembro de 2013, fiscalizam em conjunto o pagamento das parcelas do Simples Nacional, através de um novo programa chamado de sistema único de fiscalização e contencioso do Simples Nacional, ou alerta Simples Nacional. Através deste programa os entes da federação poderão lançar as dívidas, em um único auto de infração, de todos os oito tributos que compõem o Simples Nacional. Nesta fiscalização estão sendo consideradas as movimentações bancárias das empresas, vendas efetuadas, valores recebidos pelas empresas optantes pelo simples com vendas de cartões de crédito, bem como movimentações comerciais.

As empresas optantes pelo Simples Nacional, ao entrarem no portal do simples irão receber um alerta da RFB referente a um cruzamento de informações efetuado a partir da sua base de dados, sendo que neste alerta a RFB irá informar a existência de divergências entre os valores declarados pelas empresas e os valores que a RFB obtém através de terceiros. Por sua vez, o cruzamento de informações ficará disponível para que a empresa optante pelo Simples Nacional possa regularizar a sua situação.

É evidente que o programa alerta Simples Nacional foi criado com o intuito de cruzar as informações das empresas, diminuir os erros cometidos por elas e

principalmente para monitorar as práticas utilizadas pelas empresas no âmbito do Simples Nacional.

De acordo com o Portal da Administração (texto digital), a empresa optante pelo Simples Nacional que não se auto regularizar passará a ser analisada com mais profundidade, podendo sofrer uma execução de procedimento fiscal no futuro, por parte da RFB, SEFAZ ou pelos Municípios.

Neste contexto, a empresa optante pelo Simples Nacional que não regularizar a sua situação, ficará impossibilitada de obter certidão negativa de débitos.

Conforme o Portal da Profissão Contábil (texto digital) mais de 27 mil empresas optantes pelo Simples Nacional foram notificadas pela RFB. Foram apontadas divergências no cruzamento da DIPJ com as informações de vendas de cartões de crédito e débito. Segundo a RFB, entre estas empresas, 120 são empresas de Londrina, sendo que estas teriam omitido 27,6 milhões em vendas.

O Portal da Profissão Contábil (texto digital) aponta que é feito um cruzamento de informações, no programa alerta Simples Nacional, das empresas optantes pelo Simples Nacional, de NF-e que a empresa emitiu quanto às das empresas que venderam para ela, com a finalidade de analisar o faturamento.

A RFB monitora práticas tributárias suspeitas que estejam sendo utilizadas por empresas optantes pelo Simples Nacional, dentre estas práticas pode-se citar a contratação de serviços de empresas terceirizadas ou interpostas, mediante o contrato de prestação de serviços.

Desta forma, terceirizar prestação de serviço, ou mão de obra, significa repassar a um terceiro a realização de uma atividade.

A terceirização de mão de obra é permitida desde que seja utilizada para a atividade meio, não sendo possível terceirizar serviços de atividade fim, salvo se esta for referente a um trabalho temporário. Atividade meio é quando a prestação de serviço que for realizada não caracterizar o objetivo, ou produto principal da contratante. São consideradas atividades meio os serviços prestados por empresas de vigilância, conservação e limpeza entre outras. A Lei n. 5.452, de 01 de maio de

1943, também conhecida como Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), no seu art. 581, § 2º, determina que a atividade fim é aquela que caracteriza o produto final, ou, ainda, aquela atividade que consta no contrato social da empresa, isto é, seu objeto social. De acordo com a Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974, art. 2º, o trabalho temporário consiste naquele prestado a uma empresa por pessoa física com o intuito de atender à necessidade de substituição de pessoas ou à acréscimo extraordinário de serviços. Além disso, o art. 4º da mesma lei enfatiza que uma empresa de trabalho temporário coloca à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, por elas remunerados.

Conforme a Economia UOL (texto digital), o Tribunal Regional do Trabalho (TRT), da cidade de Campinas, São Paulo, condenou a Volkswagen do Brasil a pagar uma indenização de R\$ 1 milhão pela contratação ilegal de empresas terceirizadas em sua unidade de motores. A empresa foi proibida de contratar empresas terceirizadas para o abastecimento de suas linhas de produção. Além da VW, a empresa SG Logística, que disponibilizava seus empregados para a terceirização de mão de obra, foi condenada ao pagamento de R\$ 100.000,00, ficando impedida de disponibilizar empregados para a linha de montagem da Volkswagen. Ainda, a empresa VW teve 60 dias para terminar com a terceirização de mão de obra, caso contrário teria que pagar uma multa de R\$ 5.000,00 por dia.

Conforme a Súmula n. 331, do Tribunal Superior do trabalho (TST), não é permitida a contratação de trabalhadores por empresa interposta, sendo que o vínculo empregatício é constituído diretamente com a empresa que contratou a prestação de serviço. As empresas fazem o uso da interposição fictícia de sócios, fazendo simulações, com o objetivo de reduzir o seu pagamento de tributos. Uma vez que o Simples Nacional possui uma carga tributária menor do que as empresas optantes pelo lucro real ou presumido, as empresas optam por fazer o uso deste sistema para cometer ações fraudulentas.

Conforme a Economia UOL (texto digital) é comum no Brasil as empresas criarem sócios aparentes, também conhecidos como “laranjas” ou “testas de ferro” a fim de esconder suas práticas ilegais. Desta forma, a constituição de uma empresa que for realizada mediante a interposição fictícia de sócios fica enquadrada como empresa fraudulenta.

O art. 985 do Código Civil aduz que as empresas adquirem a personalidade jurídica no momento da sua inscrição, no registro próprio e na forma da lei.

No dia 10 de janeiro de 2001 ocorreu a inclusão de um parágrafo único no art. 116 do CTN. Este parágrafo determina que a autoridade administrativa pode desconsiderar, ou despersonificar os negócios jurídicos praticados com a intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou ainda a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Sendo assim, a RFB, quando constatar interposição de sócios, ou terceirização de mão de obra de atividade fim, pode, no âmbito de suas jurisdições, efetuar a despersonificação da personalidade jurídica de uma empresa optante pelo Simples Nacional promovendo a exclusão retroativa ao início da opção ou ao prazo prescricional de 5 anos.

De acordo com o portal G1 (texto digital), a 3ª Vara do Trabalho de Araraquara, São Paulo, obrigou a Brado Logística, empresa de transporte de cargas por ferrovias, a parar de terceirizar serviços. A decisão foi baseada em uma ação do Ministério Público do Trabalho (MPT), depois deste ter feito uma denúncia, afirmando que a empresa utilizava de uma empresa fictícia para realizar operações com mão de obra mais barata. A empresa terceirizava serviços de movimentação de mercadorias e de operação de contêineres, sendo esta a sua atividade fim. Esta terceirização de serviços foi realizada pela empresa MBS Brazil Logística.

Os maiores riscos de desenquadramento do Simples Nacional, que foram apresentados neste estudo indicam como práticas alvo do *tax alert*, a interposição de sócios e terceirização de atividade fim.

5.3 Práticas tributárias ilegais em cisões, fusões e incorporações de sociedades

Um dos principais alvos do *tax alerts* são as cisões, fusões e incorporações de sociedades. A RFB intensificou suas fiscalizações no âmbito de fusões, cisões e incorporações, com o intuito de monitorar práticas suspeitas.

Empresas se fundem devido à concorrência de mercados, para adquirir equilíbrio financeiro, para reduzir seus custos operacionais, para manter a competitividade de seus produtos, para obter vantagens fiscais, entre outros.

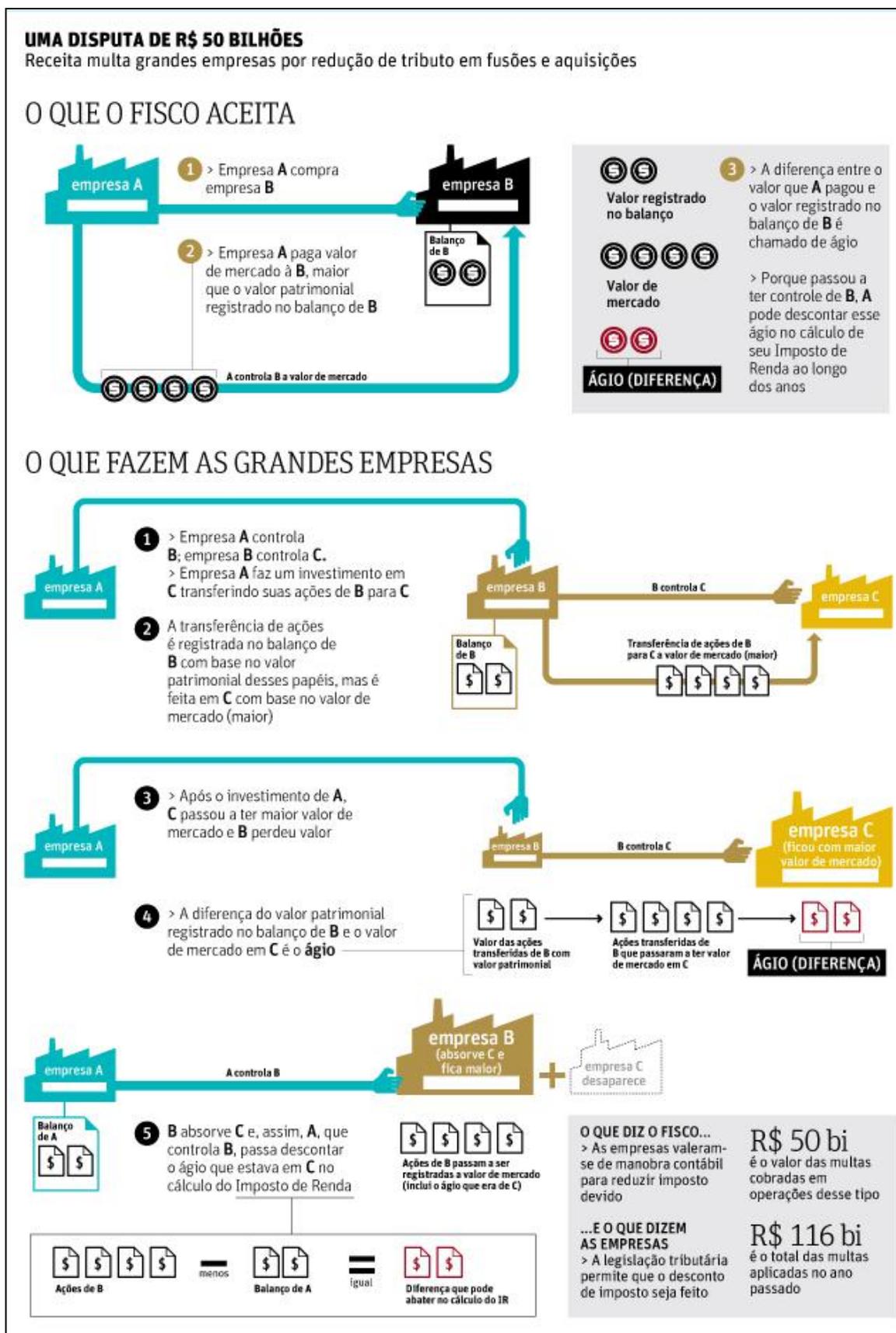
O planejamento tributário abusivo, na visão da RFB, consiste no uso de práticas ilegais para reduzir impostos. Esta, por sua vez, procura monitorar práticas em que tenham ocorridos criações fictícias de ágio, usadas de forma indevida a fim de abater impostos.

A RFB pretende coibir o planejamento tributário abusivo nas incorporações de ágio. A pessoa jurídica pode ser considerada abusiva quando ela fizer o uso de práticas aparentemente lícitas com a finalidade de criar situações para ludibriar o Fisco. Além disso, a RFB quer proibir o ágio negociado entre empresas controladas e coligadas ou também entre empresas familiares.

Como exemplo de ágio abusivo cita-se a seguinte situação: Empresa A controla a empresa B com um valor de R\$ 1.000,00, a empresa B controla a empresa C, com um valor de R\$ 500,00. A empresa A resolve fazer um investimento transferindo as suas ações, de R\$ 1.000,00, da empresa B, para a empresa C. Esta transferência de ações é registrada no balanço da empresa B com base no valor patrimonial destes papéis, ou seja, R\$ 1.000,00, entretanto esta transferência é feita na empresa C com base no valor de mercado, ou seja, maior, sendo o valor transferido de R\$ 1.200,00. Realizada esta transferência, a empresa C passou a ter maior valor de mercado e a empresa B perdeu seu valor. Neste contexto, a diferença entre o valor patrimonial registrado na empresa B, e o valor de mercado da empresa C é o ágio, isto é, R\$ 200,00. Para concluir a operação, a empresa B absorve a empresa C, e assim a empresa A, que controla a empresa B, passa a descontar o ágio de R\$ 200,00, que estava na empresa C, em seu cálculo de IRPJ.

É evidente que na operação supracitada a empresa A ao transferir suas ações da empresa B para a empresa C, a valor de mercado, e maior do que o registrado no balanço de B está criando um ágio fictício de R\$ 200,00 com a finalidade de abater este valor no seu cálculo do IRPJ. Na figura a seguir é possível verificar em detalhes a prática supracitada.

Figura 4 - Ágio abusivo em fusões e aquisições



Fonte: Folha de São Paulo (texto digital).

Analisando a Figura 4 foi possível constatar que a RFB permite que as empresas descontem em seu cálculo do IRPJ, o ágio adquirido na fusão, ou seja, em aquisições as empresas podem lançar o valor do ágio como despesa, reduzindo seu lucro e diminuindo o IRPJ a pagar. O Fisco não permite que as empresas façam o uso de manobras contábeis, ou ainda criem ágios fictícios, com a finalidade de reduzir impostos devidos.

A RFB, conforme a Folha de São Paulo (texto digital), autuou empresas que estavam fazendo o uso de planejamentos tributários abusivos, abatendo impostos indevidamente. A multa aplicada pela RFB na maioria dos casos é de 75% sobre os impostos supostamente devidos, porém, em alguns casos de planejamentos tributários agressivos, a RFB aplicou multa de 150%. Pode-se citar como exemplos: o Itaú Unibanco, BM&FBovespa e a Globo Comunicação e Participações, que serão explicitados a seguir.

De acordo com a Revista Veja (texto digital), o Banco Itaú e o Banco Unibanco assinaram no dia 03 de novembro de 2008 um contrato de fusão, constituindo o maior banco do país e um dos 20 maiores bancos do mundo. A nova instituição passou a se chamar de Itaú Unibanco Holding.

O portal G1 (texto digital) destaca que no mês de agosto de 2013, o Banco Itaú Unibanco Holding foi autuado pela RFB, por ela considerar que o mesmo deixou de recolher os impostos no momento da fusão das empresas em 2008. A RFB autuou o banco em R\$ 18,7 bilhões, sendo R\$ 11,845 bilhões referente ao IRPJ e R\$ 6,867 bilhões referente à CSLL, acrescido de multa e juros.

Segundo o Valor Econômico (texto digital), na opinião da RFB os acionistas do Unibanco teriam feito um aumento de capital entregando suas ações a Itaú Holding. Esta, por sua vez, teria recebido estas ações por um preço equivalente a menos da metade do seu valor de mercado. Depois de ocorrido o recebimento das ações, a Itaú Holding teria feito uma transferência do seu patrimônio ao Banco Itaú pelo valor de mercado. Sendo assim, o ganho teria sido realizado na Itaú Holding. Todavia a Itaú Unibanco Holding afirma que a operação realizada no ano 2008 foi outra, teria sido feita uma incorporação, sendo que as ações do Unibanco teriam

sido incorporadas pelo Banco Itaú. Depois disto, a Itaú Holding teria incorporado as ações dos dois bancos, criando a Itaú Unibanco Holding.

Conforme o Jornal GGN (texto digital), a RFB questiona a Itaú Unibanco Holding sobre o aproveitamento do ágio na fusão dos bancos. A operação realizada pelos bancos permitia abater uma alíquota conjunta de 40% no seu IRPJ e na sua CSLL. Sendo assim, a RFB está questionando o banco por este abatimento, por entender que a operação realizada não atendia aos requisitos legais da legislação. A RFB informa ao banco que este deveria ter realizado uma operação societária de natureza diversa, pois esta teria gerado um ganho tributável.

De acordo com o site Economia UOL (texto digital), a autuação que a RFB aplicou sobre o Banco Itaú Unibanco Holding é maior do que o lucro obtido pelo mesmo no ano de 2012.

Segundo o Jornal O Dia (texto digital), no mês de janeiro de 2014 foi confirmada a autuação do Itaú Unibanco Holding. Devido a isso, o mesmo afirmou que irá recorrer da autuação da RFB e também que acredita na possibilidade obter sucesso no processo. Na visão da instituição financeira, o entendimento da RFB não tem fundamento, uma vez que a operação que a RFB afirma que a empresa teria realizado não poderia ter sido executada porque não encontra respaldo nas normas aplicáveis a instituições financeiras.

O Infomoney (texto digital) enfatizou que em 2008 a BM&F e a Bovespa realizaram uma incorporação de ações, isto é, quando uma sociedade recebe ações da outra se tornando sua única acionista. Neste contexto, após a incorporação da BM&FBovespa as empresas iniciaram uma amortização de ágio no valor de R\$ 13,3 bilhões. A RFB, por sua vez, afirmou que o valor do ágio estava superavaliado, uma vez que uma parcela do preço deveria ter sido imposta entre a diferença do valor de mercado e do valor contábil dos ativos da empresa, sendo que apenas a parcela residual, que possuía menor valor, deveria ter sido avaliada como ágio.

De acordo com O Globo (texto digital), a RFB encaminhou o auto de infração no valor de R\$ 410 milhões à BM&FBovespa em novembro de 2010, afirmando que

a empresa havia utilizado um critério incoerente para a avaliação do patrimônio líquido da Bovespa apurando ágio na incorporação.

Segundo Lira & Associados Advocacia (texto digital), a RFB realizou uma fiscalização especial no caso da BM&FBovespa, por suspeitar que a mesma estava fazendo o uso de benefícios fiscais fictícios para não pagar impostos. A BM&FBovespa afirmou que a constituição do ágio oriundo das operações entre as empresas do grupo estava de acordo com a legislação vigente. Todavia, o Fisco denomina como “indústria do ágio”, quando as empresas do mesmo grupo fazem uma incorporação com o intuito de gerar ágio.

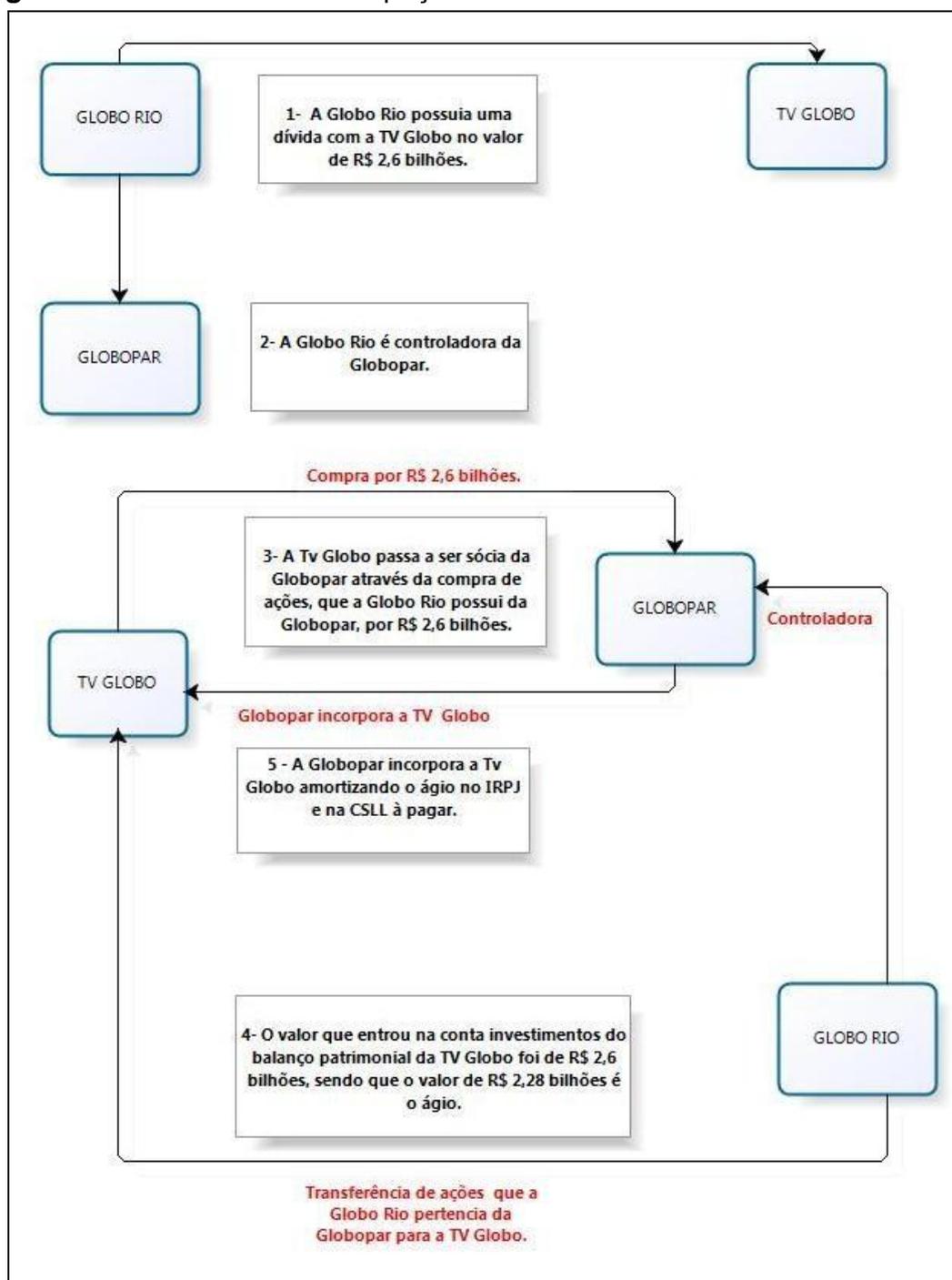
Conforme o Valor Econômico (texto digital), a BM&FBovespa entrou com um recurso contra a RFB, o qual foi negado pelo CARF, mantendo-se a multa de R\$ 410 milhões. O CARF destacou que a amortização de ágio realizada pela empresa BM&FBovespa, nos termos do inciso III do art. 7º da Lei n. 9.532 de 10 de dezembro de 1997, respeitou as condições previstas na legislação vigente, porém, a mesma aludiu o parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que revela evidente violação à condição explicitada na norma referida, tornando não dedutível a despesa apropriada no resultado, uma vez que não existia a comprovação do seu fundamento econômico. O CARF ainda considerou errado o entendimento da BM&FBovespa, porque a mesma tratou o valor de mercado dissociado de custo, com valor de mercado que se transforma em custo de aquisição.

Segundo o Pragmatismo Político (texto digital), a RFB autuou, em dezembro de 2009, a Globo Comunicação e Participações, também conhecida como Globopar, em R\$ 713.164.070,48, por constatar que a mesma reduziu seus tributos através de um ágio constituído nas mudanças societárias entre as empresas do grupo. O site afirma que a TV Globo passou a ser sócia da Globopar, mediante a compra das ações da Globo Rio Participações e Serviços Ltda., sendo esta controladora da Globopar, uma vez que a mesma possuía uma dívida com a TV Globo. A Globopar, que teve patrimônio líquido negativo de R\$ 2,34 bilhões, passou, 30 dias depois, a ter um patrimônio líquido positivo de R\$ 318 milhões. Assim, a Globopar passou a fazer o uso de um ágio a amortizar do seu próprio patrimônio líquido negativo, isto é,

a empresa investidora adquiriu o prejuízo da investida, assumindo sua dívida e contabilizando esta aquisição como investimento.

Na figura abaixo será explicitado o caso entre as empresas supracitadas.

Figura 5 – Fusão Globo Participações



Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de dados da Globo Participações.

A RFB afirmou que as empresas amortizaram de forma indevida o cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo que o ágio era formado pela aquisição da Globopar, de suas próprias ações e a contabilização foi feita baseada em eventos reais, porém configurou em um planejamento tributário indevido.

O Conjur (texto digital) destaca que foi negado o recurso administrativo da Globopar contra a RFB. O CARF não aceitou os argumentos da empresa sobre aproveitamento de ágio formado em mudanças societárias entre as empresas do grupo.

A RFB está fechando o cerco sobre operações de fusões, cisões e incorporações, causando, com isso, uma pressão negativa sobre as empresas e sobre os mercados econômicos. As grandes operações que estão sob o foco da RFB causam insegurança em investidores, fazendo, assim, do Brasil, um país pouco atrativo para investimentos.

Alguns casos que foram apresentados neste estudo indicam como práticas alvo do *tax alert*, a utilização de manobras contábeis para criar ágios abusivos em operações de fusões, cisões e incorporações de empresas com o intuito de abater valores do IRPJ e da CSLL.

5.4 Práticas tributárias em paraísos fiscais e a lavagem de dinheiro

Um dos assuntos que está sob o foco da RFB é o uso de paraísos fiscais pelas empresas com o intuito de reduzir suas cargas tributárias, ou até mesmo com a finalidade de proteger seus patrimônios ou esconder dinheiro não declarado. Atualmente, está cada vez mais prático constituir uma empresa em países cuja legislação é favorável, com alíquotas de tributos reduzidas, estabilidade econômica, sigilo de informações, isenções fiscais, entre outros.

Uma vez que a empresa constituir uma sociedade *offshore* em um paraíso fiscal, a mesma volta a operar no Brasil, obtendo toda a documentação para a legalidade em questão de horas, como por exemplo: Cadastro Nacional de Pessoa

Jurídica (CNPJ) e procurador brasileiro. Devido a isso, a RFB está cada vez mais fiscalizando operações de investimentos no exterior.

Após ser constituída uma sociedade *offshore*, o sigilo das informações é absoluto, devido a isso, os políticos corruptos guardam os capitais que os financiam em paraísos fiscais, pois este dinheiro fica protegido, dificultando o rastreamento da RFB, sendo muito fácil movimentá-lo.

De acordo com o Jornal do Comércio (2013), o Panamá é um dos países considerados paraísos fiscais, pois este oferece vantagens às empresas, entre elas estão: a estabilidade econômica, exoneração de impostos, incentivos fiscais, sigilo de informações, entre outros. O Jornal do Comércio (2013) destaca, ainda, que mais de 5% das cargas do comércio do mundo passam pelo canal do Panamá, sendo que, nos últimos anos, os projetos de infraestrutura do Panamá atraíram muitas empresas brasileiras do ramo de construção civil, como por exemplo, a Odebrecht, empresa que tem como volume de negócios em andamento R\$ 6 bilhões.

O Jornal Estadão de São Paulo (texto digital) publicou uma notícia, neste ano de 2014, afirmando que as Ilhas Virgens Britânicas, um dos paraísos fiscais utilizados por muitos investidores, receberam mais investimentos estrangeiros diretos no ano de 2013 do que o Brasil e a Índia juntos, segundo um levantamento feito pela Organização das Nações Unidas (ONU).

Segundo o Jornal Gazeta do Povo (texto digital), o ex-ministro José Dirceu constituiu uma sociedade *offshore* no Panamá. Esta, por sua vez, foi constituída no ano de 2008 e consistia em uma filial da sua empresa JD Consultoria e Assessoria. A sociedade *offshore* constituída por José Dirceu tem o mesmo endereço da empresa Truston International, proprietária do hotel St. Peter, localizado em Brasília. A Truston, no mês de novembro de 2008, ofereceu ao ex-ministro um emprego de R\$ 20 mil, dez dias depois da condenação de José Dirceu por lavagem de dinheiro no processo do mensalão³.

³ O Mensalão foi um caso de corrupção política de compra de votos parlamentares ocorrido em 2005 e 2006. Este por sua vez, teve como protagonistas alguns integrantes do governo do presidente Luís Inácio Lula da Silva e de membros de alguns partidos políticos, se transformando em uma ação penal movida pelo Ministério Público e pelo Supremo Tribunal Federal.

De acordo com o Jornal Estadão de São Paulo (texto digital), a JD Assessoria e Consultoria constituiu sua filial no ano 2008 fazendo o seu registro no escritório da empresa Morgan & Morgan. Esta, por sua vez, possui sua sede no paraíso fiscal, sendo popularmente conhecida por disponibilizar “laranjas” na constituição de empresas estrangeiras. O jornal destaca, ainda, que o ex-ministro, no ato da constituição da filial, informou a um cartório brasileiro a abertura da mesma, com endereço no 16º andar da Torre MMG, na Cidade do Panamá, no mesmo lugar onde funciona a empresa Morgan & Morgan. No ato da constituição da filial, José Dirceu fez um aporte em dinheiro aumentando o capital da empresa JD Consultoria e Assessoria, com sede na cidade de São Paulo e constituída em 1998, de R\$ 5 mil para R\$ 100 mil, sendo que metade deste capital foi destinado para a filial no Panamá.

O Jornal Estadão de São Paulo (texto digital) destaca que a empresa Truston International foi constituída no Panamá três meses após ter ocorrido a operação supracitada, registrando o endereço da Morgan & Morgan e tendo um "laranja" como seu presidente. Alguns dos funcionários da empresa Morgan & Morgan são donos de aproximadamente 30 mil empresas em paraísos fiscais.

De acordo com o Diário do Poder (texto digital), José Dirceu, após tomar conhecimento da revelação da TV Globo, de que o sócio da empresa Truston era um “laranja”, desistiu de trabalhar no hotel.

Conforme consta na notícia do Terror do Nordeste (texto digital), publicada em junho de 2013, a empresa Globopar confessou que fez o uso de um paraíso fiscal para sonegar impostos. Além disso, a Globopar confirmou que pagou para a RFB uma multa de R\$ 274 milhões, mais juros de mora de R\$ 157 milhões, e mais R\$ 183 milhões referente a impostos não pagos, no ano de 2006, e que o processo correu em sigilo até junho de 2013. A RFB multou a empresa por irregularidades na operação da compra dos direitos exclusivos de transmissão da Copa do Mundo de 2002. No entendimento da RFB, a Globopar disfarçou a compra dos direitos sobre a denominação de investimentos e participações societárias no exterior, fazendo o uso do paraíso fiscal Ilhas Virgens para esta finalidade.

Ainda, de acordo com a notícia supramencionada, a RFB afirmou que a Globopar realizou operações simuladas, ocultando as circunstâncias materiais do fato gerador do IRPJ. Esta, por sua vez, não acatou as justificativas dadas pela Globopar aplicando o auto de infração. A empresa Globopar afirmou que o auto de infração era passível de discussão, porém pagou o mesmo, passando a não ter mais dívidas com a RFB.

De acordo com O cafezinho (texto digital), em janeiro de 2014 foi confirmada que a Polícia Federal (PF) abriu um inquérito policial contra os crimes fiscais e financeiros cometidos pela Globopar em 2002. A RFB, na época, constatou que a empresa fez o uso de uma empresa laranja, denominada de Empire, no paraíso fiscal Ilhas Virgens Britânicas, com o intuito de não pagar impostos, para adquirir os direitos de transmissão da Copa do Mundo de 2002.

Após constatar a fraude da empresa, os auditores fiscais da RFB realizaram uma análise detalhada e detectaram graves crimes contra o fisco, aplicando o auto de infração. Todavia, após aplicado o auto de infração, ocorreu um agravante, os documentos do processo da Globopar foram roubados por uma funcionária da RFB, que foi presa logo em seguida, porém solta após conseguir um *habeas corpus*.

De acordo com o portal R7 (texto digital), a RFB afirmou que a Globopar omitiu informações e prestou declarações às autoridades brasileiras, cometendo assim um crime contra a ordem tributária.

No caso da Globopar, referido anteriormente, a empresa julgou que teria facilidade em sonegar impostos comprando os direitos de transmissão da Copa do Mundo de 2002, através de uma empresa “laranja”, porém a mesma não esperava que fosse ser intimada a pagar uma multa altíssima para a RFB e muito menos que seu processo tomasse tamanho agravante para ser denominado como crime contra a ordem tributária gerando um inquérito policial.

Conforme o site Economia IG (texto digital), o Ministério Público Federal de Goiás (MPF-GO) acusou a empresa BBom de formar uma pirâmide financeira através de uma empresa “laranja”.

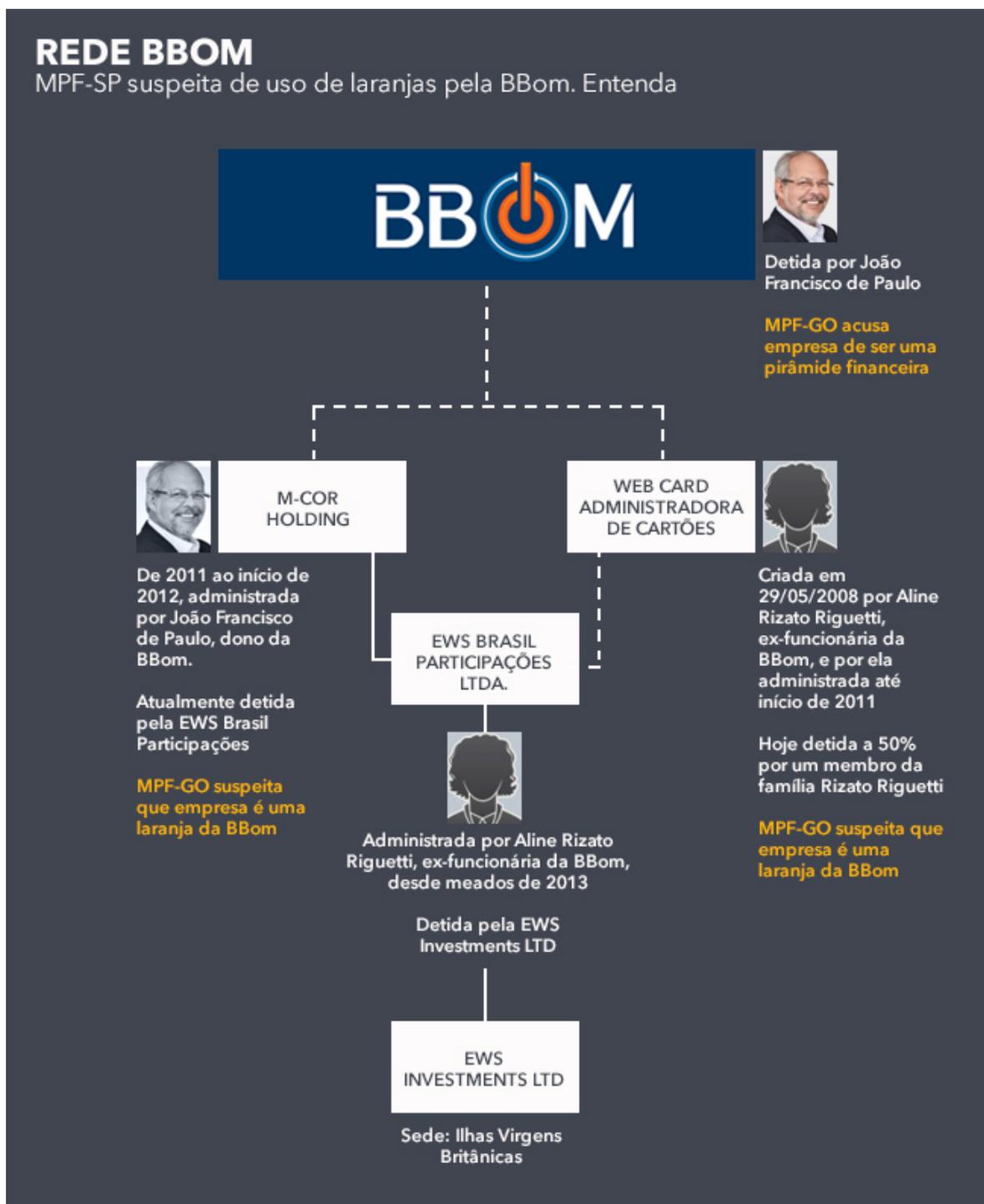
Segundo a publicação do site Economia IG (texto digital), em 2011 o dono da empresa Bbom, João Francisco de Paulo, fundou uma empresa com o nome de M-Cor Holding, administrando-a no ano de 2011, deixando de administrá-la em meados de 2012. Esta, por sua vez, possui como sócia majoritária a empresa EWS Brasil, que é o braço brasileiro da empresa EWS Investments, que possui sua sede no paraíso fiscal das Ilhas Virgens Britânicas. Atualmente, a empresa EWS Brasil é administrada pela ex-funcionária da BBom, Aline Rizato Righetti, desde a metade do ano de 2013.

De acordo com o site Economia IG (texto digital), atualmente, João Francisco de Paulo é proprietário da empresa Embrasystem. O mesmo lançou, em 2013, a BBom como o braço de marketing da Embrasystem, ou seja, lançou-a dona da marca Bbom. Aline Rigueti fundou, em 2008, uma empresa chamada Webcard, que administrava cartões, e que era utilizada pela BBom para fazer pagamentos. Atualmente, esta empresa de cartões está sendo administrada por um parente de Aline Rizato Righetti.

Para o Jornal de Hoje (texto digital), após suspeitar de que a empresa BBom teria criado uma pirâmide financeira disfarçada de revenda de serviço de monitoramento de veículos, o Ministério Público Federal de Goiás conseguiu o bloqueio das contas da Embrasystem e entrou com uma ação contra a empresa M-Cor Holding em agosto de 2013, pedindo a extinção da mesma, após esta ter recebido um alto valor em dinheiro da empresa BBom. Neste contexto, o MPF-GO suspeita que a Webcard e que a M-cor Holding são “laranjas” da BBom.

Na figura a seguir é feita uma demonstração do caso da empresa BBom.

Figura 6 – Caso Bbom



Fonte: Portal Economia IG (2013, texto digital).

Os paraísos fiscais são os principais refúgios para valores oriundos de práticas ilegais e, além de tentadores estimulam o crime, a sonegação de impostos, a lavagem de dinheiro e a criação de empresas “laranjas”, como supostamente aconteceu nos casos referidos anteriormente. Na maioria das vezes, o montante de capital financeiro desviado para estes países é maior do que as economias de muitos países pequenos, sendo assim, os paraísos fiscais podem vir a fragilizar o controle sobre o sistema financeiro mundial, fazendo com que muitos investidores deixem de investir no Brasil, ou até mesmo em outros países menores, pelo fato da carga tributária destes ser elevada e não atraí-los.

A RFB pretende dificultar e monitorar cada vez mais as operações em paraísos fiscais, para que as vantagens tributárias oferecidas por estes países não provoquem fugas de empresas brasileiras, pois, devido a isso, o Brasil está perdendo investimentos importantes, está deixando de crescer, existindo cada vez mais corrupção, sonegação fiscal e crime organizado.

O fato de os paraísos fiscais oferecerem tributação diferenciada é muito atrativo, devido a isso, cada vez mais as empresas e os políticos brasileiros buscam estes países para sonegar impostos. No âmbito do *tax alert* foram encontrados diversos casos preponderantes de empresas que fizeram o uso de paraísos fiscais de forma ilícita.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a realização deste estudo, constatou-se que as principais práticas alvo dos *tax alerts* adotadas pelas empresas nos casos analisados foram: utilização do Simples Nacional para sonegar impostos, através de atividade fim, utilização de ágio abusivo e até mesmo fabricação de ágio com a finalidade de amortizar valor no pagamento do IRPJ e da CSLL e uso de paraísos fiscais para lavagem de dinheiro e práticas de sonegação.

As empresas poderão ser autuadas pela RFB, ao utilizar-se de planejamento tributários ilícitos, fraudes, ágios abusivos para amortizar impostos, sonegar impostos através do Simples Nacional, utilizar-se de paraísos fiscais para sonegar, entre outros. Desta forma, para as empresas brasileiras, este estudo revela o risco que as mesmas estão correndo ao adotar práticas tributárias ilícitas.

O contexto da pesquisa sobre o assunto delimitado é extremamente amplo e constantemente surgem novas situações de *tax alerts*. Abordou-se a situação específica do ágio, tomando por base os casos do Itaú Unibanco Holding, BM&FBovespa e a Globo Comunicação e Participações. Por outro lado, no âmbito do Simples Nacional, pesquisou-se a autuação de práticas fraudulentas de sonegação fiscal através do uso de atividade fim e interpostas pessoas e no âmbito de paraísos fiscais pesquisou-se a sua utilização no planejamento tributário.

Portanto, este estudo revelou o risco que as empresas irão correr se adotarem práticas tributárias ilícitas em seus planejamentos tributários. Desta forma, independente das práticas tributárias perigosas que o contribuinte irá adotar para

reduzir seu ônus tributário, seja com a intenção de eludir o fisco através da fraude ou simulação, ou de uso do Simples Nacional como meio de sonegação, uso de ágios abusivos ou práticas ilícitas em paraísos fiscais, ambas poderão ocasionar em *tax alerts*, ou seja, em monitoramentos da RFB, tendo como consequência multas elevadas.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Planejamento Tributário e a Norma Geral Antielisão**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva 1997.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BULGARELLI, Waldirio. **Fusões, Incorporações e Cisões de Sociedades**. 3. ed., atualizada de acordo com a Lei nº 9.457/97 – Lei das sociedades por ação. São Paulo: Atlas 1998.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acessado em: 15 set. 2013.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acessado em: 10 mar. 2014.

_____. Lei n. 5.452, de 01 de maio de 1943. **Consolidação das Leis do Trabalho – CLT**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acessado em: 10 mar. 2014.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em: 15 de set. 2013.

_____. Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Dispõe sobre a alteração da legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acessado em: 12 mar. 2014.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acessado em: 13 out. 2013.

_____. Decreto n. 6.022 de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acessado em: 24 Fev. 2014.

_____. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acessado em: 06 out. 2013.

_____. Decreto n. 76.900, de 23 de dezembro de 1975. Institui a Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e dá outras providências. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D76900.htm>. Acessado em: 01 mar. 2014.

_____. Emenda Constitucional n. 18, de 01 dezembro 1965. Reforma do Sistema Tributário. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acessado em: 15 set. 2013.

_____. Emenda Constitucional n. 72, de 02 de abril de 2013. Altera a redação do parágrafo único do art. 7º da Constituição Federal para estabelecer a igualdade de direitos trabalhistas entre os trabalhadores domésticos e os demais trabalhadores urbanos e rurais. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc72.htm>. Acessado em: 12 mar. 2014.

_____. Lei n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acessado em: 20 out. 2013.

_____. Lei n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acessado em: 19 nov. de 2013.

_____. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **República Federativa do**

Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acessado em: 05 out. 2013.

_____. Lei n. 6.019, de 3 de janeiro de 1974. Dispõe sobre o Trabalho Temporário nas Empresas Urbanas, e dá outras Providências. **República Federativa do Brasil.** Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6019.htm>. Acessado em: 16 mar. 2014.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **República Federativa do Brasil.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acessado em: 12 abr. 2014.

_____. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **República Federativa do Brasil.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acessado em: 17 out. 2013.

_____. Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. **República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm>. Acessado em: 17 out. 2013.

_____. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, **República Federativa do Brasil.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acessado em: 15 nov. 2013.

_____. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui plano de custeio, e dá outras providências. **República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acessado em: 17. out. 2013.

_____. Lei n. 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **República Federativa do Brasil.** Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acessado em: 26 out. 2013.

_____. Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **República Federativa do Brasil.** Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acessado em: 12 mar. 2014

_____.Lei n. 9.613, de 03 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. **República Federativa do Brasil.** Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acessado em: 12 mar. 2014

_____. Lei n. 9.718, 27 de novembro de 1998. Aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. **República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acessado em: 14 nov. 2013.

_____. Lei n. 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, nas operações de venda dos produtos que especifica. **República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10147.htm>. Acessado em: 24 nov. 2013.

_____. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público e a contribuição para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm>. Acessado em: 24 nov. 2013.

_____. Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acessado em: 13 mar. 2014.

_____. Lei n. 12.814, 16 de maio de 2013. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo Federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nºs 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nºs 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm> Acessado em: 14 nov. 2013.

_____. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acessado em: 18 out. 2013.

_____. Súmula n. 331, do Tribunal Superior do Trabalho – TST. Disponível em: <http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_301_350.html>. Acessado em: 14 mar. 2014.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos:** planejamento, elaboração e apresentação. 2. ed. Lajeado: Univates, 2012. E-book. Disponível em: <www.univates.br>. Acessado em: 01 set. 2013.

CONJUR. **Carf nega recurso da Globo contra multa por uso de ágio.** São Paulo, 16 set. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-16/carf-nega-recurso-globo-autuacao-713-milhoes-uso-agio>>. Acessado em: 28 fev. 2014.

CONTÁBEIS. O PORTAL DA PROFISSÃO CONTÁBIL. **Alerta da Receita notifica mais de 27 mil empresas.** Londrina, 06 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/noticias/12786/alerta-da-receita-notifica-mais-de-27-mil-empresas/>>. Acessado em: 15 mar. 2014.

DALPIVA ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS. **Sonegação X Simples Nacional.** Porto Alegre, 21 de set. de 2013. Disponível em: <<http://www.dalpiva.com.br/site/sonega-o-x-simples-nacional>>. Acessado em: 15 mar. 2014.

DCI. **Indícios de fraudes e lavagem de dinheiro chegam a R\$ 18 bi.** São Paulo, 15 ago. 2013. Disponível em: <<http://www.dci.com.br/financas/indicios-de-fraudes-e-lavagem-de-dinheiro-chegam-a-r-18-bi-id359884.html>>. Acessado em: 05 mai. 2014.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** rev. e atual. nos termos da constituição de 1998. São Paulo: Forense, 2000.

DIÁRIO DO COMÉRCIO. **Malha fina da Receita vai vigiar as empresas.** Brasília, 21 fev. 2013. Disponível em: <http://diariodocomercio.com.br/noticia.php?tit=malha_fina_da_receita_vai_vigiar_as_empresas&id=11501>. Acessado em: 26 fev. 2014.

DIÁRIO DO PODER. **Dirceu abriu filial de sua empresa de consultoria no Panamá.** São Paulo, 21, dez. 2013. Disponível em: <<http://www.diariodopoder.com.br/noticias/dirceu-abriu-filial-de-sua-empresa-de-consultoria-no-panama/>>. Acessado em: 18 abr. 2014.

_____. **É um “laranja” o dono de hotel onde Dirceu pretende trabalhar.** São Paulo, 03, dez. 2013. Disponível em: <<http://www.diariodopoder.com.br/noticias/e-um-laranja-o-dono-de-hotel-onde-dirceu-pretende-trabalhar/>>. Acessado em: 18 abr. 2014.

DUARTE, Roberto Dias. **O peso morto da burocracia tributária.** Belo Horizonte, 09 ago. 2013. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/index.php/o-peso-morto-da-burocracia-tributaria>> Acessado em: 15 nov. 2013.

ECONOMIA IG. **Dona de investigada no escândalo BBom tem sede em paraíso fiscal.** São Paulo, 01 nov. 2013. Disponível em: <<http://economia.ig.com.br/2013-10-30/dona-de-investigada-no-escandalo-bbom-tem-sede-em-paraíso-fiscal.html>>. Acessado em: 01 mai. de 2014.

ECONOMIA UOL. **Receita Federal cobra R\$ 18,7 bilhões do Itaú Unibanco por fusão.** São Paulo, 16 ago. 2013. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/08/16/receita-federal-autua-ita-u-unibanco-em-r-187-bilhoes-por-fusao.htm>>. Acessado em: 01 abr. 2014.

_____. **Justiça multa VW em R\$ 1 milhão por terceirização irregular; empresa nega.** São Paulo, 30 Jan. 2014. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/empregos-e-carreiras/noticias/redacao/2014/01/30/justica-multa-vw-em-r-1-milhao-por-terceirizacao-irregular-empresa-nega.htm>>. Acessado em: 08 mar. 2014.

ESTADÃO DE SÃO PAULO. **Dirceu abriu filial de consultoria no endereço de dona de hotel no Panamá.** São Paulo, 21 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/nacional,dirceu-abriu-filial-de-consultoria-no-endereco-de-dona-de-hotel-no-panama,1111378,0.htm>>. Acessado em: 18 abr. 2014

_____. **Paraíso fiscal recebe mais investimentos em 2013 do que Brasil e Índia juntos.** São Paulo, 28 Jan. 2014. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/internacional,paraíso-fiscal-recebe-mais-investimentos-em-2013-do-que-brasil-e-india-juntos,1124016,0.htm>>. Acessado em: 18 abr. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Incorporação, Fusão, Cisão e Outros eventos Societários.** Tratamento jurídico, tributário e contábil. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Saraiva 2009.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Fisco vê má-fé em planejamento tributário.** São Paulo, 21 jul. 2013. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2013/07/1314295-fisco-ve-ma-fe-em-planejamento-tributario.shtml>>. Acessado em: 31 mar. 2013.

G1. **Justiça condena Brado Logística a pagar indenização de R\$ 100 mil.** São Paulo, 15 nov. 2013. Disponível em: <<http://g1.globo.com/sp/sao-carlos-regiao/noticia/2013/11/justica-condena-brado-logistica-pagar-indenizacao-de-r-100-mil.html>>. Acessado em: 16 mar. 2014.

_____. **Receita cobra Itaú por R\$ 18,7 bilhões em tributos por fusão com Unibanco.** São Paulo, 03 fev. 2014. Disponível em:

<<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2014/02/receita-intima-ita-u-sobre-autuacao-de-r-187-bi-sobre-fusao-com-unibanco.html>>. Acessado em: 02 abr. 2014.

GUIA TRIBUTÁRIO ON LINE. **TABELA DE CONTRIBUIÇÃO INSS DOS SEGURADOS EMPREGADO, EMPREGADO DOMÉSTICO E TRABALHADOR AVULSO**. Disponível em:

<http://www.portaltributario.com.br/guia/tabela_inss_empregados.html>. Acessado em: 20 fev. 2014.

GAZETA DO POVO. **Dirceu abriu consultoria em paraíso fiscal**. Londrina, 22 dez. 2013. Disponível em:

<<http://www.gazetadopovo.com.br/vidapublica/conteudo.phtml?id=1435042&tit=Dirceu-abriu-consultoria-em-paraíso-fiscal>>. Acessado em: 21 abr. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

HIGUCHI, Celso; HIGUCHI, Fábio; HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das empresas: Interpretação e prática**. 36. ed. São Paulo: IR Publicações, 2011.

INFOESCOLA. **Paraíso Fiscal**. Disponível em:

<<http://www.infoescola.com/economia/paraíso-fiscal/>> Acessado em: 18 abr. 2014.

INFOMONEY. **O ágio fiscal da BM&FBovespa: o que aconteceu?** São Paulo, 13 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/blogs/o-tributo-nosso-de-cada-dia/post/3102714/agio-fiscal-fbovespa-que-aconteceu>>. Acessado em: 04 abr. 2014.

IUDICIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arivaldo dos. **Manual da contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

JORNAL DO COMÉRCIO. Porto Alegre, 09 Dez. 2013.

JORNAL O DIA. **Itaú diz que vai recorrer de cobrança de R\$ 18 bilhões por fusão com Unibanco**. São Paulo, 03 fev. 2014. Disponível em:

<<http://odia.ig.com.br/noticia/economia/2014-02-03/ita-u-diz-que-vai-recorrer-de-cobranca-de-r-18-bilhoes-por-fusao-com-unibanco.html>>. Acessado em: 03 abr. 2014.

JORNAL GGN. **Receita cobra R\$ 18 bi do Itaú pela fusão com o Unibanco**. São Paulo, 04 fev. 2014. Disponível em: <<http://jornalggn.com.br/fora-pauta/receita-cobra-r18bi-do-ita-u-pela-fusao-com-unibanco>>. Acessado em: 03 abr. 2014.

LIRA E ASSOCIADOS ADVOCACIA. **Receita Federal quer cobrar R\$ 5,5 bi da BM&FBovespa**. São Paulo, 08 jun. 2010. Disponível em:

<<http://www.liraa.com.br/conteudo/771/receita-federal-quer-cobrar-r-55-bi-da-bmfbovespa>>. Acessado em: 04 abr. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: PC editorial Ltda, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas 2006.

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. **Rais**. Disponível em: <http://www.rais.gov.br/RAIS_SITIO/oque.asp>. Acessado em: 01 mar. de 2014.

MORAES, R. **Análise de Conteúdo: limites e possibilidades**. In: ENGERS, M.E.A. (Org). Paradigmas e metodologias de pesquisa em educação. Porto Alegre, EDIPUCRS, 1994. Disponível em: <http://cliente.argo.com.br/~mgos/analise_de_conteudo_moraes.html>. Acessado em: 01 de Set. de 2013.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva 1999.

O CAFEZINHO. **Polícia Federal confirma abertura de inquérito contra sonegação da Globo!** Blog Político de Miguel do Rosário. Rio de Janeiro, 21 jan. 2014. Disponível em: <<http://www.ocafezinho.com/2014/01/27/policia-federal-confirma-abertura-de-inquerito-contrasonegacao-da-globo/#sthash.P2V8XRwG.dpuf>>. Acessado em: 21 de abr. de 2014.

O DIÁRIO.COM. **Receita Federal cruza dados e "aperta" empresas do Simples de Londrina**. Londrina, 22 de out. 2013. Disponível em: <<http://londrina.odiario.com/londrina/noticia/779910/receita-federal-cruza-dados-e-aperta-empresas-do-simples-de-londrina/>>. Acessado em: 15 mar. 2014.

O GLOBO. **BM&FBovespa pode ir à Justiça contra cobrança de R\$ 410 milhões da Receita**. São Paulo, 01 dez. 2010. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/bmfbovespa-pode-ir-justica-contracobranca-de-410-milhoes-da-receita-2917175>>. Acessado em: 04 abr. 2014.

O JORNAL DE HOJE. **Dona de investigada no escândalo BBom tem sede em paraíso fiscal**. Goiás, 30 dez. 2013. Disponível em: <<http://jornaldehoje.com.br/dona-de-investigada-no-escandalo-bbom-tem-sede-em-paraiso-fiscal/>>. Acessado em: 01 de mai. de 2014.

O PORTAL DA ADMINISTRAÇÃO. **Receita Federal cruza informações do Simples Nacional e detecta irregularidades**. São Paulo, 01 out. 2013. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/economia-e-financas/receita-federal-cruza-informacoes-do-simples-nacional-e-detecta-irregularidades/80532/>>. Acessado em: 14 mar. 2014.

O TERROR DO NORDESTE. **Globo confessa que utilizou paraíso fiscal para sonegar imposto**. Recife, 29 Jun. 2013. Disponível em: <<http://www.terroridonordeste.blogspot.com.br/2013/06/globo-confessa-que-utilizou-paraiso.html>>. Acessado em: 20 Abr. 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PINTO, João Roberto Domingues, **Imposto de renda, Contribuições administradas pela secretaria da Receita Federal e sistema simples:** (incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2012). 21. ed. Brasília: Cfc, 2013.

PRAGMATISMO POLÍTICO. **Globo tem recurso sobre sonegação negado.** São Paulo, 26 Set, 2013. Disponível em: <<http://www.pragmatismopolitico.com.br/2013/09/globo-recurso-sonegacao-negado.html>>. Acessado em: 06 abr. 2014.

R7. **Funcionária pública é condenada por sumir com processo contra a TV Globo.** São Paulo, 30 jul. 2013. Disponível em: <<http://noticias.r7.com/brasil/funcionaria-publica-e-condenada-por-sumir-com-processo-contra-a-tv-globo-30072013>>. Acessado em: 01 mai. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudos tributários, 2008.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>. Acessado em: 15 nov. de 2013.

_____. **Estudos tributários, 2011.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/esttributarios/estatisticas/CargaTributariaBR2011.htm>>. Acessado em: 15 nov. de 2013.

_____. **Instrução Normativa SRF 127 de 30 de outubro de 1998.** Institui a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e estabelece normas para a sua apresentação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in12798.htm>>. Acessado em: 25 fev. 2014.

_____. **Portal do Sped.** Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>>. Acessado em: 24 fev. de 2014.

_____. **Portal do Sped, CT-e.** Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/cte/>>. Acessado em: 24 fev. de 2014.

_____. **Portal do Sped, ECD.** Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/como-funciona.htm>>. Acessado em: 24 fev. de 2014.

_____. **Portal do Sped, ECD.** Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/o-que-e.htm>>. Acessado em: 24 fev. de 2014.

_____. **Portal do Sped, EFD.** Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/o-que-e.htm>>. Acessado em: 24 fev. de 2014.

_____. **Portal do Sped, EFD - Contribuições.** Disponível em:
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/o-que-e.htm>>.
Acessado em: 24 fev. de 2014.

_____. **Portal do Sped, NF-e.** Disponível em:
<<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/nfe/>>. Acessado em: 24 fev. de 2014.

RESENHA ELETRÔNICA. **Carf divulga acórdão sobre multa à BM&FBovespa.** São Paulo. 11 abr. 2014. Disponível em:
<<https://www1.fazenda.gov.br/resenhaelettronica/MostraMateria.asp?page=&cod=958071>>. Acessado em: 22 abr. 2014.

REVISTA VEJA. **Desafios brasileiros:** carga tributária. São Paulo, 21 jan. 2013. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/tema/desafios-brasileiros-carga-tributaria>>. Acessado em: 14 nov. 2013.

_____. **Fusão Itaú-Unibanco.** São Paulo, 03 nov. 2008. Disponível em:
<http://veja.abril.com.br/idade/exclusivo/perguntas_respostas/fusao/fusao-itaunibanco.shtml>. Acesso em: 02 abr. 2014.

REZENDE, José Amaury; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade tributária:** entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO JUNIOR, Amaury.; **A Privataria Tucana.** 1. ed. São Paulo: Geração Editorial, 2012.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>. Acessado em: 20 out. 2013.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, Fraude e Contabilidade.** Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, Ruben Fonseca e, Willians, Robert. **Tratado dos Paraísos Fiscais.** São Paulo: Observador Legal, 1998.

STEINBRUCH, Fernando. **A Complexidade do Sistema Tributário Brasileiro.** São Paulo, 09 fev. 2013. Disponível em: <<http://www.Impostometro.com.br/posts/a-complexidade-do-sistema-tributario-brasileiro>>. Acessado em: 15 nov. de 2013.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais de Dupla Tributação (Treaty Shopping).** Maio de 2004. Disponível em:<<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs506.pdf>>. Acessado em: 10 Abr. de 2014.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2003.

VALOR ECONÔMICO. **Itaú Unibanco vai recorrer da autuação de R\$ 18,7 bilhões da Receita**. São Paulo. 03 fev. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/financas/3417606/itau-unibanco-vai-recorrer-da-autuacao-de-r-187-bilhoes-da-receita>>. Acessado em: 09 mar. 2014.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário**. Fusão, Cisão e Incorporação. 6.ed. Curitiba: Juruá , 2010.