

A Significância do Planejamento Tributário para a Estrutura de Custos de uma Organização

Caio Saab Orsini (Uniderp) - caio.orsini@gmail.com

Resumo:

O presente artigo apresenta o Planejamento Tributário como uma eficiente ferramenta da Engenharia de Custos utilizada por uma entidade na busca pela redução legal de sua carga tributária, possibilitando a redução nos custos oriundos dos setores fiscal e tributário e dos custos operacionais e proporcionando a utilização dos recursos em novos investimentos. A metodologia seguida foi a do método dedutivo, adotando-se os critérios da pesquisa básica, qualitativa, exploratória e bibliográfica. Inicia-se esclarecendo a definição de Planejamento Tributário, seu papel num processo de Gestão Tributária (a posteriori) e os profissionais envolvidos no processo e na gestão. Explica-se o significado dos termos Elisão, Evasão e Elusão Fiscal e elucida-se sua relação com o Planejamento Tributário. Esclarece-se aspectos essenciais da estrutura conceitual contábil para o adequado entendimento do leitor quanto à relação da Contabilidade e suas principais ramificações com a Engenharia de Custos e ao modo como ambas as áreas afetam e são afetadas pelo Planejamento Tributário no processo de Gestão de Custos. Apresenta-se aspectos do Simples Nacional, do Spedinho e da DeSTDA, questionando a classificação do primeiro como exemplo de Planejamento Tributário e a viabilidade econômico-financeira dos demais num ambiente empresarial estruturado com um adequado Planejamento Tributário. Conclui-se com a ressalva da posição do autor quanto a escolha da melhor ferramenta a ser utilizada no Planejamento Tributário e destaca-se, levando em consideração o atual cenário econômico brasileiro e sua enorme carga tributária, a atual essencialidade do mesmo como meio de garantir maior competitividade no mercado e a continuidade da empresa.

Palavras-chave: *Planejamento Tributário. Engenharia de Custos. Contabilidade de Custos.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

A Significância do Planejamento Tributário para a Estrutura de Custos de uma Organização

Resumo

O presente artigo apresenta o Planejamento Tributário como uma eficiente ferramenta da Engenharia de Custos utilizada por uma entidade na busca pela redução legal de sua carga tributária, possibilitando a redução nos custos oriundos dos setores fiscal e tributário e dos custos operacionais e proporcionando a utilização dos recursos em novos investimentos. A metodologia seguida foi a do método dedutivo, adotando-se os critérios da pesquisa básica, qualitativa, exploratória e bibliográfica. Inicia-se esclarecendo a definição de Planejamento Tributário, seu papel num processo de Gestão Tributária (*a posteriori*) e os profissionais envolvidos no processo e na gestão. Explica-se o significado dos termos Elisão, Evasão e Elusão Fiscal e elucida-se sua relação com o Planejamento Tributário. Esclarece-se aspectos essenciais da estrutura conceitual contábil para o adequado entendimento do leitor quanto à relação da Contabilidade e suas principais ramificações com a Engenharia de Custos e ao modo como ambas as áreas afetam e são afetadas pelo Planejamento Tributário no processo de Gestão de Custos. Apresenta-se aspectos do Simples Nacional, do Spedinho e da DeSTDA, questionando a classificação do primeiro como exemplo de Planejamento Tributário e a viabilidade econômico-financeira dos demais num ambiente empresarial estruturado com um adequado Planejamento Tributário. Conclui-se com a ressalva da posição do autor quanto a escolha da melhor ferramenta a ser utilizada no Planejamento Tributário e destaca-se, levando em consideração o atual cenário econômico brasileiro e sua enorme carga tributária, a atual essencialidade do mesmo como meio de garantir maior competitividade no mercado e a continuidade da empresa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Engenharia de Custos. Contabilidade de Custos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Segundo ZANLUCA (2014), o planejamento tributário é a metodologia para se obter um menor ônus fiscal sobre operações ou produtos, utilizando-se meios legais.

É comumente, porém erroneamente, chamado de elisão fiscal. Esta representa, resumidamente falando, os meios lícitos de se não pagar tributos, enquanto o planejamento tributário é um desses meios. Melhor esclarecendo, planejamento tributário e elisão fiscal caminham lado a lado, contudo, um planejamento mal elaborado ou mal executado pode resultar em evasão fiscal, ou ainda, elusão, descaracterizando-o.

Vale ressaltar que não se deve confundir elisão fiscal com evasão fiscal, sendo essa ocorrente de meios ilícitos, ou seja, evasão fiscal é sonegação de tributos, ou com elusão fiscal, que é a simulação de um negócio jurídico (a serem melhor detalhados posteriormente).

ZANLUCA (2014) ainda esclarece que a base de um adequado planejamento fiscal é a existência de dados regulares e confiáveis, pois, do contrário, o planejamento ficará sujeito a dados avulsos e não regulares, incentivando, assim, o uso de estimativas, agravando a possibilidade de erros e avaliações equivocadas. Assim, sabendo que a contabilidade proporciona um sistema de registros permanentes das operações, é possível tomá-la como pilar do planejamento tributário.

Como consequência dos fatos supracitados, o contabilista se destaca na elaboração e execução do planejamento tributário, pois é quem comanda as diversas operações internas da empresa, além de ser, em maior parte dos casos, o responsável por múltiplos controles, conciliações e apurações tributárias.

Essa interação do contabilista com as operações internas da empresa leva o mesmo a interagir com diversas equipes internas, proporcionando ao profissional reconhecer deficiências e outros pontos críticos que podem ocasionar falhas ao longo da execução do planejamento.

A gestão deve ser focalizada em pessoas, não em processos e controles, evitando as situações mais excêntricas. ZANLUCA (2014) exemplifica tal situação: “... numa grande empresa multinacional, totalmente informatizada e cujo controle fiscal era ‘impecável’, o treinamento do escriturador fiscal foi deixado de lado, por se achar que a ‘despesa era desnecessária, pois já temos controles e informatização suficientes’. Por simples falta de conhecimento da matéria, este funcionário deixou de escriturar vários créditos de impostos recuperáveis, como IPI, ICMS, PIS e COFINS não cumulativos.”; E a seguir, o autor questiona: “De que adianta ‘economizar’ R\$ 250,00 cancelando um curso de atualização do IPI e do ICMS para o profissional responsável pela escrituração de tais impostos dentro da empresa e desperdiçar milhares (ou até milhões!) de reais por erro de interpretação nas mudanças das normas fiscais?”

2 Metodologia

Este artigo baseia-se no estudo de diversos aspectos do planejamento tributário, em especial sua conceituação e seus possíveis reflexos na estrutura de custos da organização.

Utilizou-se nesse trabalho a pesquisa básica (natureza), qualitativa (forma de abordagem do problema), exploratória (objetivos), bibliográfica (procedimentos técnicos). O método escolhido foi o método do raciocínio dedutivo.

No processo de pesquisa, adotou-se um critério de seleção de materiais (artigos, livros, publicações, etc), com o objetivo de conceituar e exemplificar o planejamento tributário e termos adjacentes cuja compreensão se faz necessária para o melhor entendimento do trabalho. Assim, tomou-se como maior desafio o esclarecimento quanto a escolha da melhor ferramenta a compor o planejamento tributário, visando a maior redução possível nos custos da organização.

Com base nesse fato, torna-se vital a conceituação de Elisão, Evasão e Elusão Fiscal, a explicação de onde o planejamento tributário se enquadra em um processo de gestão tributária, a apresentação da estrutura conceitual da contabilidade e de sua relação com a Engenharia de Custos, a análise da influência do planejamento tributário no fluxo de caixa de uma empresa, o questionamento quanto a classificação do simples nacional como meio de planejamento tributário, a elucidação quanto aos aspectos do SPED do Simples Nacional (apelidado pelos profissionais da área como “Spedinho”) e da DeSTDA obrigada aos contribuintes do ICMS optantes pelo Simples Nacional, além do questionamento quanto a viabilidade econômico-financeira de ambas para uma organização optante pelo regime citado.

Buscando um melhor entendimento para o leitor, esse artigo teve os casos supracitados divididos em 9 capítulos estrategicamente ordenados para uma mais fácil absorção das ideias e conceitos neles apresentados pelos autores.

3 Elisão, Evasão e Elusão Fiscal

LEAL (2014) explica que a juridicidade do planejamento tributário depende da compatibilidade do mesmo com diversas regras e princípios constitucionais, indo além da simples legalidade aparente da adoção de medidas jurídicas e comerciais com o intuito de se recolher menos tributos ou que impliquem no adiamento da ocorrência do fato gerador.

O planejamento tributário envolve a adoção de medidas jurídicas ou econômicas que possibilitem a redução ou eliminação dos ônus tributários e que estejam nos limites da ordem jurídica.

Como LEAL (2014) apresenta, ao se estudar o planejamento tributário, termos como elisão, evasão e elusão, se fazem frequentes, ainda que não exista um conceito único para os tais, nem na doutrina tampouco, na jurisprudência.

O autor conceitua Elisão Fiscal em seu trabalho como “a prática de um ato ou celebração de negócio legal que vise a isenção, não-incidência ou incidência menos onerosa do tributo”, dizendo que essa se trata de um planejamento tributário que se enquadra no ordenamento pátrio.

Do pressuposto acima, surge a dúvida quanto à igualdade do termo “planejamento tributário” com o termo “elisão fiscal”. Ambos pressupõem uma conduta lícita, em outras palavras, que esteja de acordo com o ordenamento jurídico. Consequentemente, ao se constatar um ilícito, não se tratará mais de um planejamento tributário. Todavia, o ilícito poderá ocorrer devido a uma má elaboração ou má execução do planejamento. Assim, constata-se o crime tributário, descaracterizando o planejamento. Nesse entendimento, entende-se que os termos podem ser igualizados.

Em contrapartida, estudos apontam a existência de duas espécies de elisão fiscal. ZANLUCA (2014) apresenta essas espécies como “aquela decorrente da própria lei”, onde “o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos”, e “a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei”, que “contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei”. Nessa interpretação nota-se clara semelhança do conceito de planejamento tributário com a segunda espécie de elisão fiscal, o que permite concluir pela presente pesquisa, que o termo “planejamento tributário” se aplica dentro do termo “elisão fiscal”.

LEAL (2014) ainda esclarece que a verificação da elisão ocorre, na maioria dos casos, em momento anterior ao que costumeiramente é verificada a ocorrência do fato gerador, em contrapartida da evasão fiscal, que é verificado após. Essa última conceitua-se como os meios ilícitos de se evitar a tributação. O autor a apresenta como a prática pelo contribuinte de atos que omitam da autoridade fiscal o surgimento da obrigação tributária.

A doutrina sugere ainda, o caso de Elusão Fiscal, também conhecida na literatura pesquisada, por “Elisão Ineficaz”. Nessa, o sujeito passivo simula um negócio jurídico, visando a dissimulação da ocorrência do fato gerador. LEAL (2014) a conceitua como um ardil caracterizado pelo abuso das formas, uma “forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificiosamente da tributação”.

4 Planejamento e Gestão Tributária

Tem-se a partir desse ponto, o entendimento que o objetivo do planejamento tributário é a redução da carga tributária incidente nas atividades dos contribuintes. Entretanto, para obter-se sucesso na execução do mesmo, deve-se antes, realizar uma série de estudos que servirão de base para o desenvolvimento do planejamento.

Esse estudo prévio tem aspectos que variam de acordo com a atividade que é desenvolvida em cada empresa. De uma forma genérica, elencam-se os seguintes aspectos a serem analisados: A interpretação da lei quanto a hipótese de incidência dos tributos, ou seja, a situação abstrata apresenta na lei; A aplicação da hipótese ao caso concreto, em outras palavras, a fato gerador; O gerenciamento do planejamento; O acompanhamento do mesmo ao longo de sua execução; A defesa prévia e os riscos envolvidos na mesma quanto ao montante que se pretende economizar.

Tais aspectos conduzem o profissional, a relacionar, respectivamente para cada caso supracitado, uma finalidade do planejamento tributário. Sabendo que todos ocorrem simultaneamente. Entre os aspectos citados, estão: a) Evitar a incidência do fato gerador do tributo; b) Postergar o pagamento do tributo de modo a não provocar incidência de contingências fiscais; c) Reduzir o montante, a alíquota ou a base de cálculo do tributo.

Assim, pode-se expor facilmente, que o planejamento tributário resulta de um adequado processo de gestão tributária, sendo esse último o processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma empresa que visa controlar as operações diretamente relacionadas com tributos.

Deve-se entender que o processo de administração tributária tem que atingir todos os departamentos que influenciam a geração de rotinas fiscais. É óbvio que o zelo fica sobre o departamento de apuração de impostos da empresa. Portanto, um foco excessivo nesse departamento é muito comum, o que pode resultar em um alto índice de falhas no processo.

Como sugere o nome, a gestão tributária visa adequação, planejamento e revisão dos processos, ou seja, objetiva a administração, o controle, e não apenas a execução das atividades, propriamente ditas. Logo, na auditoria tributária, o processo consiste em: a) Corrigir erros de interpretação das obrigações tributárias e de execução das rotinas fiscais da empresa; b) Evitar contingências fiscais e pagamento indevido de tributos; c) Buscar e implantar meios lícitos de economia tributária.

5 Estrutura Conceitual da Contabilidade

Como já mencionado anteriormente, a figura do contabilista ganha destaque ao longo do planejamento tributário. Para melhor entender o assunto, essa seção traz um resumo da estrutura conceitual básica da contabilidade objetivando demonstrar um pouco do conhecimento que, não só o contabilista, mas sim todo profissional deve ter para que possa implantar um planejamento tributário eficiente e nortear de maneira eficaz um processo de gestão tributária.

Iniciam-se sobre os princípios fundamentais da contabilidade, totalizados em sete princípios, são eles: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência, Prudência. Para entender sua importância e do que exatamente cada princípio trata, apresenta-se uma breve explicação sobre os mesmos:

- O princípio da Entidade garante a autonomia patrimonial, ou seja, a diferenciação de um patrimônio particular no meio dos patrimônios existentes. Em outras palavras, o patrimônio da Entidade não se confunde com o patrimônio do dono ou dos sócios.
- O princípio da Continuidade estabelece que a vida definida ou provável da Entidade deve ser considerada no momento da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, sejam elas quantitativas ou qualitativas.
- O princípio da Oportunidade representa a tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e suas mutações, determinando que o mesmo seja feito imediatamente e com a extensão correta, independente das causas originárias.
- O princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes patrimoniais devam ser registrados pelo valor original da transação com o mundo exterior e expressos a valor presente na moeda corrente do país. Tais registros manter-se-ão nas avaliações das variações patrimoniais posteriores, ainda que resulte em agregações ou decomposições no interior da Entidade.
- O princípio da Atualização Monetária dita que as alterações no poder aquisitivo da moeda nacional devem ser expressas nos registros contábeis através de ajustes nos valores dos componentes patrimoniais, visando adequar o entendimento nacional ao contexto internacional. Tal princípio deve ser considerado apenas se a inflação

acumulada no triênio seja superior a 100% e não é obrigatório nas demonstrações complementares.

- O princípio da Competência rege que as receitas e as despesas devem ser incluídas, simultaneamente quando se correlacionarem, na apuração do resultado do período em que ocorreram independentemente da data do recebimento ou do pagamento.
- O princípio da Prudência esclarece que, ao serem apresentadas alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido, deve-se adotar o menor valor para os componentes do Ativo e o maior valor para os componentes do Passivo. Este princípio demanda um profundo estudo doutrinário quanto à estrutura contábil para a elaboração das demonstrações financeiras.

Além dos princípios fundamentais, outro pressuposto básico é a Primazia da Essência sobre a Forma, que ressalva a necessidade de se contabilizar e apresentar as transações ou demais eventos de acordo com sua substância e realidade econômica e não apenas sua forma legal. O objetivo é obter uma informação adequada, valorizando a essência de cada operação ao invés do que está descrito em um documento (por exemplo, nota fiscal ou contrato).

Ao analisar mais detalhadamente os princípios fundamentais e a Primazia da Essência sobre a Forma, ressaltam-se algumas características que merecem ser destacadas. São essas características, conhecidas como Características Qualitativas e Características Quantitativas das Demonstrações Contábeis, que tornam as demonstrações contábeis úteis ao usuário.

Adiciona-se uma ressalva que, para fins da referida pesquisa, é irrelevante a diferenciação entre as características qualitativas e quantitativas. Logo, visando um entendimento fácil e simplificado por parte do leitor, apresentam-se todas como características qualitativas:

- Compreensibilidade – A informação deve ser apresentada de modo que seja claramente compreendida pelo usuário.
- Relevância – A informação apresentada de ser relevante para o usuário, ou seja, pode influenciar na sua tomada de decisão.
- Materialidade – Tida como uma variável da Relevância, a informação é dita material quando sua omissão ou distorção é capaz de influenciar o usuário durante tomada de decisão.
- Confiabilidade – A informação de ser confiável e livre de contingências.
- Representação Fidedigna – A informação deve apresentar adequadamente as transações e demais eventos a ela pertinentes.
- Neutralidade – A informação deve ser imparcial.
- Prudência – A informação deve ser apresentada com certo grau de precaução de modo a evitar a superestimação dos Ativos e das Receitas e subestimação dos Passivos e das Despesas, além de proibir o uso excessivo de provisões.
- Comparabilidade – Deve ser possível ao usuário comparar as demonstrações contábeis de uma entidade em diferentes períodos e exercícios.
- Tempestividade – A informação deve ser íntegra e tempestiva, ou seja, deve ser apresentada em tempo hábil de influenciar a tomada de decisão, ainda que haja possibilidade de alguma incerteza.
- Equilíbrio entre Custo e Benefício – Os benefícios oriundos da informação devem superar os custos de se produzi-la. Constitui uma limitação de ordem prática (um exercício de julgamento) e não uma característica qualitativa propriamente dita.

Para melhor esclarecimento, ao falar das demonstrações contábeis (ou demonstrações financeiras) deve-se considerar o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do

Exercício (DRE), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) ou a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), além das Notas Explicativas (NE) e dos Quadros Complementares (QC). Ressaltando que não se inclui nas demonstrações contábeis os relatórios administrativos e as análises gerenciais.

As demonstrações acima mencionadas são nada mais do que representações estruturadas do desempenho e da posição patrimonial e financeira da entidade, visando proporcionar informações úteis aos usuários sobre o desempenho, a posição patrimonial e financeira e o fluxo de caixa da entidade para que possam realizar avaliações e tomar decisões econômicas e financeiras.

No COSIF Eletrônico elucida-se que são essas informações, unidas às informações adicionais constadas nas Notas Explicativas e nos Quadros Complementares (quando for o caso), que ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever futuros fluxos de caixa da entidade.

Por fim desta seção, para que fique claro o entendimento do leitor quanto aos principais termos e nomenclaturas contábeis, conceituam-se os elementos da posição patrimonial (Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido) e financeira (Receita e Despesa):

- Ativo (A) = Recurso presente controlado pela entidade, resultante de eventos passados, do qual se espera geração de benefícios econômicos futuros.
- Passivo (P) = Obrigação presente da entidade, resultante de eventos passados, da qual se espera geração de benefícios econômicos futuros através da saída de recursos na liquidação da mesma.
- Patrimônio Líquido (PL) = Também conhecido como Situação Líquida (SL), é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os passivos, ou seja, é a diferença entre o Ativo e o Passivo ($PL = A - P$).
- Receita (R) = Aumento no benefício econômico da entidade durante o período contábil. Entrada de recursos, acréscimo de ativos ou decréscimo de passivos que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam originários de aporte de capital de proprietários da entidade.
- Despesa (D) = Diminuição no benefício econômico da entidade durante o período contábil. Saída de recursos, decréscimo de ativos ou acréscimo de passivos que resultem em diminuição do patrimônio líquido e que não sejam originários de distribuição de capital aos proprietários da entidade.

6 Contabilidade na Engenharia de Custos

Na Engenharia de Custos, como sugere o nome, são analisados os custos da entidade e é traçado estrategicamente seu gerenciamento.

É através da Contabilidade que é feito o gerenciamento dos negócios. E ao se implantar uma adequada Engenharia de Custos, permite-se a tomada de decisões quanto aos custos de produção e a fixação de preços aos clientes para que a entidade possa competir no mercado nacional e internacional.

Esta parte da Contabilidade é conhecida como Contabilidade de Custos, que estuda a formação do resultado do exercício através do comportamento dos custos fixos e variáveis e serve de ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro (equilíbrio entre lucratividade e rentabilidade). Do casamento da Engenharia de Custos com a Contabilidade de Custos dar-se-á origem a um processo de Gestão de Custos.

Todo método de contabilização tem a finalidade de viabilizar o gerenciamento do empreendimento. Ainda, existe um ramo específico para tal fim, a Contabilidade Gerencial, que estuda as formas de utilização das demonstrações contábeis como ferramenta de gestão

empresarial, fornecendo informações e subsídios para a tomada de decisões estratégicas. É a Contabilidade Gerencial, junto a um rígido controle de custeamento, que permite a visualização da rentabilidade do capital aplicado e da lucratividade do empreendimento.

Entretanto, para o controle financeiro, faz-se uso da Contabilidade Financeira, que estuda a captação de recursos financeiros e as sobras do fluxo de caixa que podem ser aplicados no mercado de capitais.

O principal tema desse artigo, o Planejamento Tributário, se enquadra na Contabilidade Tributária, também conhecida como Contabilidade Fiscal, que é uma derivada da Contabilidade Gerencial. A Contabilidade Tributária estuda a administração tributária, objetivando meios de redução da carga tributária através da forma menos onerosa possível de aplicação da legislação tributária, o que, por consequência, resulta em menores custos para a entidade.

7 Influência do Planejamento Tributário no Fluxo de Caixa da Empresa

SILVA (2009) define planejamento tributário como “um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos e surgiu como ferramenta para que o contribuinte possa diminuir o exorbitante valor pago de tributos e aumentar seu lucro” e aponta a finalidade do mesmo como sendo a obtenção da menor carga tributária possível, resultando na maior economia fiscal possível.

Toda empresa possui sua estrutura de custos, dentro da qual está incluso o custo tributário, o que representa boa parcela de consumo do lucro. Com objetivo de reduzir tais custos, houve a necessidade de buscar meios legais, meios esses que possibilitassem a redução do custo tributário. Nasce então, a figura do planejamento tributário, onde se dá o ato de projetar o pagamento do tributo (SOUSA, 2014).

Objetivando a obtenção de economia de impostos, o Planejamento Tributário se consagra como um Planejamento Empresarial que visa os tributos e seus reflexos na organização.

Tanto SOUSA (2014) quanto ZANLUCA (2014) fazem alusão à Lei 6.404/76 (Lei das S/A), citando que no Artigo 153 da mesma há a previsão dos sócios administradores da empresa serem obrigados a realizar o planejamento tributário. Tal fato esclarece que o planejamento fiscal é mais do que uma faculdade (um direito) mas sendo sim uma obrigatoriedade (um dever) implicada a todo administrador.

Tal ato proporcionaria uma economia tributária e, em consequência, as empresas apresentariam um resultado positivo no fluxo de caixa.

O planejamento tributário é o único que pode resultar em real economia para as empresas, sem a preocupação com posteriores complicações com o Fisco. Mas para que tenha um bom resultado é imprescindível que a organização tenha uma contabilidade fidedigna, ou seja, a mesma deve seguir as normas e princípios contábeis normalmente aceitos, considerando o que recebe e gasta verdadeiramente (SOUZA e PAVÃO, 2012).

SILVA (2009) ressalta que o planejamento tributário é um direito tão essencial quanto os direitos de planejar o fluxo de caixa e de fazer investimentos. Em outras palavras, é de direito do contribuinte estruturar seu negócio da maneira que melhor lhe convier na busca de menores custos para seu empreendimento, o que logicamente inclui a redução do valor oriundo dos impostos e demais tributos incidentes. Citando ZANLUCA (2014): “Se a forma celebrada é jurídica e lícita, o governo deve respeitá-la.”

Aos profissionais da Contabilidade cabe contribuir com sua participação na geração de informações que possam dar suporte aos administradores nas tomadas de decisões,

na continuidade dos empreendimentos, pois conhecendo a legislação tributária, o cenário fiscal e a natureza do negócio, deve promover ações que permitam licitamente reduzir ou até eliminar tributos, e dessa forma proteger e desencaixar das empresas (SILVA, 2009).

8 Simples Nacional – Um Exemplo de Planejamento Tributário?

O Simples Nacional (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), também conhecido como Super Simples, substituiu o Simples Federal e foi instituído pelo Estatuto Nacional das Micro e Pequenas Empresas (Lei Complementar nº 123/2006) como um regime tributário diferenciado que unifica e simplifica a arrecadação de oito impostos e contribuições federais, estaduais e municipais (inclusive obrigações acessórias), prevê tratamento favorecido quanto ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias (inclusive obrigações acessórias), garante preferência nas aquisições de bens e serviços pelos poderes públicos e acesso facilitado à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

No COSIF temos enunciado que esse tratamento diferenciado é gerido por três instâncias, sendo elas:

- O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) – Trata dos aspectos tributários; Composto por quatro representantes da União (através da Secretaria da Receita Federal do Brasil), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.
- O Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM) – Trata do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas; Vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República; Composto por representantes das três esferas políticas e de órgãos de apoio e de registro empresarial, na forma definida pelo Poder Executivo.
- O Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Trata dos demais aspectos; Composto por membros dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor.

Esse regime reduziu a carga tributária (possibilidade de economia de até 40% no pagamento do ônus tributário) e agilizou a comunicação com os órgãos Federais, Estaduais e Municipais. Em outras palavras, o Simples Nacional é considerado por diversos autores uma ferramenta de planejamento tributário para as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP), mas também é reconhecido, sendo um incentivo fiscal induzido por lei, como um exemplo da primeira espécie de elisão fiscal. Os autores do presente artigo hão de esclarecer essa suposta contradição ao final deste mesmo capítulo.

Avançando no tema, houve ainda o êxito por parte do governo na instauração da alteração, por meio da Lei Complementar (LC) nº 147/2014, que ficou conhecida como Universalização do Simples Nacional, ou ainda, Simples Universal. Este seria uma versão universalizada do Simples Nacional, onde as empresas com interesse em ingressar no regime unificado de tributação, seriam classificadas em relação ao porte da empresa, independentemente de sua atividade.

Esse procedimento permitiu a entrada de novas atividades no regime, potencializando a criação e formalização de mais empresas. Além do mais, estabeleceu-se um processo único de abertura e fechamento de empresas, podendo as empresas terem baixa a qualquer tempo, ainda que possuam débitos tributários ou pendências de outros tipos.

Deve-se dar a devida atenção a mais um benefício adquirido com a LC nº 147/2014: o fim da substituição tributária para os beneficiados pelo Simples. Este benefício foi o que sofreu maior resistência para ser aplicado, entenda: No regime de substituição tributária o pagamento

do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é antecipado para o início da cadeia de produção, assim, utiliza-se um valor presumido de preço final como base de cálculo do referido imposto. O que isso significa? Significa que um processo genérico de substituição tributária acarreta um maior ônus tributário. Esta conclusão não toma por base nenhuma situação específica, logo, é devido citar-se o fato de que, em alguns casos e com determinados ajustes, a substituição tributária pode ser benéfica em termos competitivos.

Tal assunto é bem extenso e rico em detalhes, todavia, o aprofundamento no mesmo não cabe as metas deste trabalho. Deixa-se aqui uma sugestão para estudos posteriores.

Cabe esclarecer que, segundo a Lei Complementar 123/2006, “Microempresa” é aquela cuja receita bruta anual não exceda o valor de R\$ 240 mil. Enquanto que “Empresa de Pequeno Porte” se enquadra dentre aquelas cuja receita bruta anual é um valor superior à R\$ 240 mil, mas não excede o valor de R\$ 2,4 milhões. Ainda, esclarece-se que do COSIF de que serão consideradas válidas para inscrição no Simples Nacional as Micro e Pequenas Empresas que optem oficialmente pelo regime tributário em questão, com exceção daquelas que estiverem impedidas de tal ato por alguma das vedações impostas pela Lei Complementar 123/2006.

O Simples Nacional implica no recolhimento mensal, mediante um único documento de arrecadação, denominado DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), dos seguintes tributos: IRPJ (Imposto de Renda Pessoas Jurídicas), PIS/PASEP (Programas de Integração Social – PIS – e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), INSS (Instituto Nacional do Seguro Social – neste caso, trata-se das Contribuições para a Seguridade Social – cota patronal), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS (Imposto sobre Serviços).

Os autores MORAIS e CASTRO (2011) explicam: “No Simples Nacional não há qualquer lacuna legal que leve a evasão, nem elisão fiscal, o que se objetiva é uma ‘inclusão fiscal’ na tentativa de acolher a micro, talvez pequena, empresa para o mercado formal dito ‘simples’.”.

Os autores deste trabalho discordam da afirmação acima citada quanto a não relação do Simples Nacional com a possibilidade de Elisão Fiscal, sendo que, como já demonstrado anteriormente neste mesmo capítulo, o regime aqui tratado se encaixa adequadamente na definição da primeira espécie de Elisão. Contudo, a citação ainda se faz válida, pois entende-se que os autores da mesma procuraram ressaltar a importância do Simples como um meio de inclusão fiscal para as empresas que, alegadamente, não teriam condições de competir no mercado formal e não somente como um meio de se buscar a redução do ônus fiscal.

Desse entendimento, é compreensível a dúvida quanto a classificação ou não do Simples Nacional como exemplo de Planejamento Tributário. Contudo, ainda que haja divergência por parte dos doutrinadores quanto a conceituação dos termos pertinentes, os autores deste artigo já apresentaram nos capítulos iniciais sua posição quanto às vertentes doutrinárias existentes.

A escolha foi minuciosamente baseada nos recorrentes estudos do tema, leitura e análise de obras de variados autores e, até mesmo, afinidade quanto a doutrina aqui fixada (quesito que se fez necessário e se valeu como definitivo pela falta de uma posição legal ou corrente doutrinária significativamente majoritária).

Pode-se assim responder à questão proposta da seguinte forma: Mantem-se o entendimento de que o Simples Nacional é uma ferramenta de Elisão Fiscal, mas não se enquadra como Planejamento Tributário, ainda que comumente seja tratado como tal, principalmente, mas não somente, por leigos e profissionais com menos conhecimento sobre essa temática.

9 Spedinho – O SPED do Simples Nacional

Neste capítulo apresenta-se o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) como parte do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) do Governo Federal que representa a modernização no cumprimento das obrigações acessórias e visa identificar mais rapidamente e de modo mais eficaz possíveis ilícitos tributários. Isso foi possível com a implantação dos seguintes passos:

- Informatização da relação fisco-contribuinte;
- Integração das informações dos órgãos fiscalizadores;
- Padronização das informações prestadas nas obrigações acessórias.

O SPED só é considerado juridicamente válido em sua forma digital, pois a assinatura dos respectivos documentos eletrônicos é feita através de devida certificação digital.

O nome “Spedinho” é o apelido atribuído a Escrituração Fiscal Digital (EFD) que passou a ser obrigação acessória global com a inclusão da obrigatoriedade para as Microempresas (ME) e para as Empresas de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional a partir de 01/01/2016 devido ao Protocolo ICMS nº 91 de 30 de setembro de 2013, publicado no Diário Oficial da União (DOU) no dia posterior (01/10/2013), que altera o Protocolo ICMS nº 03/2011, este que dispõe sobre a obrigatoriedade da EFD e a fixação de seu prazo.

Dentre as mais recentes mudanças no âmbito tributário, destacam-se as novidades nos sistemas de cruzamento de dados, cada vez mais especializados, onde o governo investe em tecnologias da informação, cada vez mais avançadas e modernas. É nesse quadro que se encaixa o Sped Fiscal, caracterizado como um sistema de integração de informações entre os órgãos governamentais e tido como um avanço na relação fisco-contribuinte.

A mais recente mudança que já vinha sendo planejada a algum tempo é a atualização quanto as empresas a serem obrigadas a fazer essa declaração. Trata-se da criação da obrigatoriedade para com essa declaração para todas as empresas, independentemente de seu faturamento ou forma de tributação.

A mudança supracitada já se faz concreta com o Spedinho ao enquadrar as MEs e EPPs optantes pelo Simples Nacional nesse aglomerado de empresas obrigadas a tal declaração.

A justificativa para essa ocorrência jaz na compreensão da importância do Sped Fiscal, esclarecendo passo-a-passo:

- Primeiramente, o contribuinte presta informações ao Fisco e aos demais órgãos competentes (quando for o caso);
- A seguir, as informações são trocadas entre os fiscos das Unidades Federadas (UFs);
- Com essa troca, facilita-se a descoberta de divergências nas informações prestadas;
- Assim, (uma vez constatada uma divergência) medidas cabíveis são tomadas em prol da inibição de possíveis fraudes tributárias;
- Logo, aumenta-se a arrecadação dos tributos inerentes.

Essa mudança tem acarretado aos empresários a necessidade de se investir em constantes atualizações e treinamentos quanto as novas exigências a serem cumpridas do modo mais viável possível (incluindo-as em seus planejamentos tributários), evitando-se, logicamente, quaisquer penalidades decorrentes de evasões fiscais alegadamente não intencionais. Além de investir em novas tecnologias que permitam administrar as informações prestadas mais facilmente, visando o mesmo objetivo anteriormente citado.

Faz-se, nesse cenário, mais uma ressalva quanto a suma importância do contador, caminhando junto com o gestor da área concernente, no cumprimento em tem hábil e com notável excelência das obrigações acessórias pelo fisco determinadas. Idealmente, todos os

colaboradores devem estar cientes das mudanças, estando, assim, possibilidades a cooperar da melhor maneira possível com os responsáveis da área fiscal-tributária e/ou demais áreas pertinentes.

10 DeSTDA – Uma Nova Obrigação Nada Simples

Uma nova obrigação acessória mensal passou a ser cobrada a partir de 1º de janeiro de 2016, relativa aos fatos geradores ocorridos a partir da mesma data. Instituída pelo Ajuste Sinief 12/2015, dedica-se este capítulo a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação (DeSTDA), a ser devida pelos contribuintes do ICMS optantes pelo Simples Nacional.

Esta nova declaração é de interesse das administrações tributárias das unidades federadas, sendo que cada UF é competente para determinar os critérios de obrigatoriedade da DeSTDA a serem aplicados aos seus contribuintes e aos contribuintes de outra UF que realizem operação ou prestação de serviço sujeito ao ICMS na UF em questão.

A DeSTDA é composta por informações no meio digital referentes ao resultado da apuração do ICMS em alguns casos específicos. Esses casos estão dispostos na Lei Complementar 123/2006 – artigo 13 – § 1º – inciso XIII – alíneas:

- “a” (substituição tributária);
- “g” (antecipação);
- “h” (diferencial de alíquota).

A justificativa para a criação dessa obrigação seria a necessidade de se atender o disposto no § 12, artigo 16, da LC 123/2006, ou seja, atender a determinação de que as informações a serem fornecidas relativas ao ICMS nas formas previstas nas alíneas anteriormente citadas devem ser prestadas por meio de aplicativo único. Indo mais além, cito também a possibilidade da DeSTDA ter sua base legal complementada por legislação específica de cada UF.

Uma vez apresentada, abre-se uma questão quanto a viabilidade econômica da DeSTDA. Observa-se que, para cada operação que se enquadre no Diferencial de Alíquotas, faz-se necessária a emissão de uma Guia de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE). Não fica difícil notar com as informações até o momento apresentadas que essas exigências não de elevar os já elevadíssimos custos tributários, além de elevar também os custos operacionais uma vez que passa a ser imprescindível a utilização de serviços contábeis mais especializados e, conseqüentemente, mais caros.

Nota-se também a ausência de tratamento diferenciado para as empresas optantes pelo Simples Nacional. Como se não bastassem todas essas exigências e as dificuldades inerentes a seu cumprimento, reduziu-se o prazo para entrada no SPED Contábil.

Não restam dúvidas quanto à necessidade imediata dos profissionais e empresários contábeis de se atualizarem quanto aos “nada simples” detalhes dessa nova obrigação e de firmarem um rígido controle interno em suas empresas para não serem surpreendidos com penalizações futuras. Ainda assim, em consequência da descabida quantidade de obrigações e respectivas regras cada vez mais complexas, não se vislumbra, nas condições atuais, a possibilidade de se estabelecer qualquer procedimento interno para garantir-se livre de possíveis multas e demais penalizações inerentes de declarações errôneas.

Acrescento ainda, para conhecimento geral, que já aderiram à DeSTDA os Estados do Mato Grosso (MT), Pernambuco (PE), Rio Grande do Sul (RS) e São Paulo (SP).

11 Conclusão e Considerações Finais

O planejamento tributário pode ser tomado como fator essencial para assegurar a competitividade da empresa no mercado e representa uma forma legítima de economia na carga tributária da mesma.

Tal fator possui caráter preventivo e busca a diminuição de impostos e de alternativas nas tomadas de decisões, que resultam em reflexos positivos nos resultados da empresa.

É de conhecimento comum que o Brasil possui uma elevadíssima carga tributária fiscal, uma das mais altas do mundo, em média 33% do faturamento empresarial. Essa onerosíssima carga interfere no resultado econômico das empresas, dificulta seu crescimento e acelera o cessar de suas atividades.

Visando impedir o rápido fim das empresas, essas devem ser estimuladas a desenvolver um planejamento tributário entre seus processos, sendo o mais provável a implantação de um processo de gestão tributária, facilitando a elaboração e conseqüente execução do planejamento (o possível agente mais influente na determinação do sucesso ou não da empresa).

Para se saber qual a melhor ferramenta de planejamento tributário a ser escolhida, deve haver, por parte do profissional, uma profunda análise individual de cada empresa e uma minuciosamente ponderada avaliação da relação custo/benefício de cada ferramenta, tendo sempre em vista o melhor para a expansão da entidade, independente do porte da empresa, evitando a generalização por setor ou faturamento.

Respondendo mais claramente à pergunta no título do Capítulo 7 deste artigo, o Simples Nacional não se enquadra como um método de Planejamento Tributário, mas sim, como a primeira espécie de Elisão Fiscal (como comentado ao longo do mesmo capítulo). Independente de como é classificado, é inegável seu objetivo e eficácia quanto a redução da carga tributária incidente e conseqüente significativa economia empresarial.

Mudanças ocorreram nesse regime, destacando-se o Spedinho que proporcionou ainda mais economia para as empresas, além de aumentar o leque de empresas que poderiam se enquadrar no Simples. Contudo, há aspectos negativos, como a instauração da DeSTDA, resultando em maior custo tributário e operacional para as empresas optantes pelo Simples, na contramão da padronização e adequação das informações contábeis pelo fisco.

12 Referências

COSIF, Portal de Contabilidade Eletrônico. **CONTABILIDADE DE CUSTOS**. Disponível em: <http://cosif.com.br/publica.asp?arquivo=cus_definicoes>. Acesso: 10/02/2015.

COSIF, Portal de Contabilidade Eletrônico. **CONTABILIDADE FISCAL E TRIBUTÁRIA**. Disponível em: <<http://cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilfiscotribut>>. Acesso: 10/02/2015.

COSIF, Portal de Contabilidade Eletrônico. **CONTABILIDADE GERENCIAL**. Disponível em: <<http://cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilgerencial>>. Acesso: 10/02/2015.

COSIF, Portal de Contabilidade Eletrônico. **LEI COMPLEMENTAR 123/2006 – SIMPLES NACIONAL**. Disponível em: <<http://cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=leicomp123cap01>>. Acesso: 13/02/2015.

COSIF, Portal de Contabilidade Eletrônico. **NBC TG 26 – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**. Disponível em: <<http://cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbc-tg-26>>. Acesso: 10/02/2015.

LEAL, Marcello. **CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL.** (2014) Disponível em: <<http://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/113726054/conceito-de-planejamento-tributario-elisao-evasao-e-elusao-fiscal>>. Acesso: 10/11/14.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/qualidade-informacoes-contabeis.htm>>. Acesso: 10/02/2015.

MORAIS, Lucas Vicente de; CASTRO, Marcus Vinicius de Freitas. **SIMPLES NACIONAL – UMA FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.** (2011) Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LUCAS%20VICENTE%20DE%20MORAIS%20E%20MARCUS%20VINICIUS%20DE%20FREITAS%20CASTR O.pdf>>. Acesso: 13/12/14.

NETO, Alfredo Gomes da Silva. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E OS ASPECTOS CONTÁBEIS.** (2009) Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090727164635.pdf>>. Acesso: 13/12/14.

NETO, José Batista Maciel. **A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA GESTÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS COM FOCO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.** (2010) Disponível em: http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/planejamento_tributario.pdf. Acesso: 13/12/14.

OLIVEIRA, Marcos A. Nazário de; ANDRADE, Rafael Antônio. **SIMPLES NACIONAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.** (2013) Disponível em: <<http://www.ice.edu.br/TNX/storage/webdisco/2013/12/13/outros/4c7878fa25a9825d788cd3e9f71aabf4.pdf>>. Acesso: 13/12/14.

PACHECO, Daniela da Rocha. **TIRE SUAS DÚVIDAS: SPED.** Artigo publicado na Revista INCorporativa Negócios – nº 03 – Junho/Julho 2013 – Páginas 08 a 15.

SILVA, Adilson Alves da. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EFICAZ RESULTA EM BOM RESULTADO PARA A EMPRESA.** (2009) Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIREITO/1-.PDF>>. Acesso: 23/11/14.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **METODOLOGIA DA PESQUISA E ELABORAÇÃO DE DISSERTAÇÃO.** 4ª ed. – revisada e atualizada. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Florianópolis, 2005. Disponível em: <https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf>. Acesso: 24/03/2016.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.** Artigo publicado na Revista CEPPG – Nº 25 – 2/2011 – ISSN 1517-8471 – Páginas 184 a 196.

SITECONTABIL, Notícias Empresariais. **DESTDA – NOVA OBRIGAÇÃO DOS CONTRIBUINTES DO ICMS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL**. Disponível em: <<http://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=1626>>. Acesso: 24/03/2016.

SOUSA, Valdino Alves de. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (ELISÃO FISCAL)**. (2014) Disponível em: <<http://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal>>. Acesso: 10/11/14.

SOUZA, Luciane Regina Braçaroto de; PAVÃO, Ana Celi. **A NECESIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO VISANDO A REDUÇÃO DOS CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES**. (2012) Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_19_1346771456.pdf>. Acesso: 23/11/14.

ZANLUCA, Júlio César. **GESTÃO DO DEPARTAMENTO FISCAL**. Disponível em: <<http://www.valortributario.com.br/gestao-tributaria.asp>>. Acesso: 23/11/14.

ZANLUCA, Júlio César. **O CONTABILISTA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/planejamentofiscal.htm>>. Acesso: 10/11/14.

ZANLUCA, Júlio César. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – LUXO OU NECESSIDADE?** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>>. Acesso: 10/11/14.

ZANLUCA, Júlio César. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PAGUE MENOS, DENTRO DA LEI!** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso: 10/11/14.