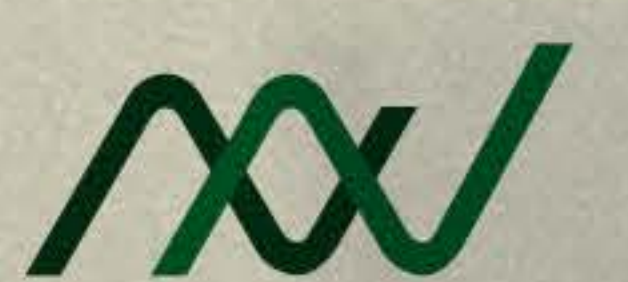


# Planejamento Tributário e os Desafios da Gestão Tributária Empresarial

O conhecimento que você precisa para seus negócios irem longe



MARTINS VIANA  
ADVOGADOS



1 Introdução.....	3
2 Sistema tributário Brasileiro.....	5
3 O que é planejamento tributário?.....	6
4 Legalidade do Planejamento Tributário.....	7
.Elisão, evasão e elusão fiscal	
.Norma antielisão – Artigo 116 e 149 do Código Tributário Nacional	
5 Elaboração do Planejamento tributário.....	11
6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário.....	12
6.1 Ajuizamento de ações judiciais para anulação de lançamentos ou para recuperação de crédito.....	12
6.2 Impugnações administrativas.....	12
6.3 Formalização de consultas à órgãos fazendários por meio das soluções de consultas.....	13
6.4 Reorganização Societária.....	14
6.4.1 Tributação do ágio na aquisição de participação societária pela lei 12.973/2014 – Equivalência Patrimonial.....	17
6.5 Reflexos tributários nas atividades da empresa no Tributário e medidas jurídicas pertinentes.....	19
6.5.1 Certidão de regularidade fiscal e o parcelamento tributário para empresas em Recuperação Judicial.....	21
7 Hipóteses de responsabilidade tributária em planejamentos tributários.....	23
7.1 Responsabilidade tributária por sucessão societária..	23
7.2 Responsabilidade tributária por sucessão comercial.....	23
7.3 Responsabilidade tributária por infração.....	25
8 Exemplos de planejamentos tributários na pessoa jurídica.....	26
8.1 Imposto de renda pessoa jurídica IRPJ – Lucro Real.....	26
8.2 Lucro Presumido (avaliação da atividade / alíquotas).....	28
8.3 PIS e COFINS não-cumulativo (lucro real).....	28
8.4 ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.....	29
8.5 ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza.....	31
8.5.1 ISS– Tributação do licenciamento ou cessão do direito de uso de software por download ou sua disponibilização na nuvem - Software-as-a-Service (SaaS).....	31
9 Tributação Aduaneira – Tributos Incidentes na Importação.....	33
10 Exemplos de Planejamentos Tributários na Pessoa Física.....	35
11 Reflexos Positivos do Planejamento Tributário.....	35
12 Reflexos Negativos da Falta de Planejamento Tributário.....	36
13 Considerações Finais.....	37





## \_1 Introdução

No Brasil, ainda há muitas dúvidas sobre a carga tributária aplicada, especificamente quando se trata de empresas. A tributação brasileira é considerada muito complexa e em alguns casos é vista como empecilho para o crescimento econômico, ainda que a carga tributária possa gerar efeitos econômicos positivos à medida que possibilitem investimentos por meio das receitas tributárias.

Por outro lado, há efeitos negativos, pois existem escolhas que agentes econômicos devem fazer e as mesmas podem resultarem na perda de eficiência, razão pela qual, a análise e o planejamento tributário são importantes, sejam para empresas de pequeno, médio e grande porte, uma vez que, a depender da estratégia fiscal e contábil adotada, poderá comprometer sua eficiência.

Assim, com a elevada carga tributária, bem como a complexa legislação contábil e fiscal, o Brasil se tornou um dos países com o maior custo fiscal para se empreender, considerando, sobretudo, a necessidade de as empresas investirem em mão de obra qualificada para cumprimento das obrigações acessórias impostas pelos entes tributantes, motivo pelo qual, muitas das empresas quando constituídas não resistem às adversidades do mercado, seja pelos tributos, seja pela capacidade administrativa de seus gestores.

O Instituto Brasileiro de Pesquisa Tributária – IBPT divulgou um estudo realizado em edição de 2019, com atualização da carga tributária e IDH de 2015, a partir do IRBES – Índice de Retorno ao Bem Estar da Sociedade, que tem como objetivo avaliar o desempenho de 30 países em relação carga tributária, encontrando-se o Brasil na última posição do Ranking, sendo apontado que o total de impostos brasileiros corresponde a 140,74% do lucro bruto das empresas, sendo quase três vezes maior que a média de 52,8% nos demais países da América Latina.

Cumpra esclarecer que, não obstante o direito ao exercício da atividade empresarial, previsto no caput do art. 170 da Constituição Federal, sendo considerado direito fundamental, uma vez que permitido ao cidadão o direito de acesso à produção de bens e serviços por conta, risco e iniciativa própria do cidadão que empreende qualquer atividade econômica, não é novidade a nenhum empresário, a obrigação de manter em dia o recolhimento dos tributos, assim como a entrega de declarações eletrônicas na forma da Lei, razão pela qual, imprescindível, definir o conjunto de estratégias e ações, com o objetivo de reduzir a carga tributária de forma legal.





## \_1 Introdução

No Brasil, por exemplo, a tributação sobre a renda e faturamento é mais onerosa sobre as pessoas jurídicas que aquelas sobre as pessoas físicas, sem contar que a tributação sobre bens e serviços é mais elevada do que sobre a propriedade ou renda, o que resulta em uma grave distorção, uma vez que acaba por tributar aqueles contribuintes que têm menos capacidade contributiva, logo, na contramão dos países desenvolvidos.

Partindo dessas premissas, temos que o pleno desenvolvimento das atividades empresariais não se limitam ao planejamento das estratégias de negócios, tornando-se fundamental que as empresas desenvolvam um conjunto de estratégias, para boa gestão contábil e fiscal, implementando ações de planejamento tributário preventivo capazes de prever as implicações que incidirão sobre as atividades operacionais, a fim de não impactar negativamente na performance e resultados financeiros.

Nestas condições, aquele empresário, que exerce atividade, sem o adequado planejamento tributário e/ou adotando planejamento frágil poderá implicar não só na gestão irregular, sujeito a lançamentos por parte das autoridades fiscais, mas também no aumento excessivo da carga tributária sobre as operações da empresa.

Logo, sabendo a importância que as empresas possuem para a economia brasileira, o presente tema busca descrever aspectos jurídicos importantes, a fim de se formular um bom planejamento tributário, através da gestão tributária, contabilidade tributária e tributos existentes, gerando benefícios fiscais, evitando o risco de autuações por parte das autoridades fiscais e, por consequência, o contingenciamento de passivos fiscais, resultando em ganhos no resultado financeiro da empresa.

Boa leitura!



## \_2 Sistema tributário Brasileiro

No Brasil, o sistema tributário se apoia sobre a renda, o patrimônio, o consumo ou circulação de bens e serviços e folha de pagamentos, que a partir do que se busca de justiça fiscal, tem seu processo muitas vezes desvirtuado, sobretudo no que toca a redistribuição da renda justa, impactando, assim, no crescimento do desenvolvimento econômico e social, cuja carga tributária e suas altas alíquotas acabam sendo refletida junto as empresas.

Isto porque, a tributação que mais impacta no Brasil ocorre sobre bens e serviços, tendo como exemplo as excessivas alíquotas de ICMS, IPI e ISS e, ainda, a tributação sobre o emprego, no caso das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento.

Há, ainda, a enorme complexidade das obrigações acessórias, haja vista a quantidade de declarações necessárias a serem enviadas mensalmente ao Fisco e que possuem características particulares para cada um dos tributos – impostos, taxas e contribuições.

Por outro lado, em relação às pessoas físicas, o que se tem são tributações que privilegiam aqueles que possuem maior capacidade contributiva do que aqueles que não detêm, isto é, a carga tributária excessiva sobre assalariados, enquanto a tributação sobre grandes fortunas, por exemplo, nunca foi regulamentada, apesar de expressa previsão na Constituição Federal.

Nesse contexto, é claro a ofensa direta ao princípio da isonomia tributária, a qual consiste na necessidade de tratar de forma desigual contribuintes em situações desiguais, não podendo tributar da mesma forma pessoas que se encontrem em situações distintas.

Há, ainda, ofensa ao princípio da capacidade contributiva, que é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária, que busca a tributação em maior proporção sobre aquele que possui maior riqueza, em contraponto daquele que dispõe de menor riqueza.

Desse modo, a prática de planejamento tributário, que embora pouco difundida em relação ao restante do mundo, somado a complexidade do sistema tributário no Brasil, que por muitas vezes leva o contribuinte, pessoa jurídica, a dúvida quanto as obrigações fiscais, como aqueles tributos que possuem o método não-cumulativo de apuração e que possuem a sistemática da compensação por meio da contabilização de débito e crédito, como o ICMS e as contribuições ao PIS e a COFINS, agravada pelas elevadas cargas tributárias, mudanças recorrentes na lei e falta de suporte especializado, a boa prática do planejamento fiscal e tributário é considerado um instrumento eficaz e estratégico, uma vez que a legislação permite a escolha do regime tributário como forma de reduzir a oneração dos impostos pagos, a fim de que o empresário não venham perder oportunidades no mercado e competitividade.



## \_4 Legalidade do Planejamento Tributário

Ultrapassado a importância sobre o planejamento tributário na empresa, sendo um conjunto de sistemas legais que visa diminuir o pagamento de tributos, otimizar processos, prevenir a empresa contra sanções fiscalizatórias e ajustar previamente as obrigações cumpridas, sem que ocorra cobrança por procedimentos administrativos dos órgãos federativos, necessário asseverar sobre os limites que a legislação e órgãos de fiscalização entendem como válidos e eficazes para um planejamento tributário lícito.

Nestas condições, para avaliar a licitude do planejamento tributário, assim como a estratégia que pode ser assumida pela empresa para a redução de sua carga tributária, podemos citar 3 conceitos, quais sejam: **Elisão, Elusão e Evasão Fiscal**.

Já dissemos que “**planejar**” pode ser entendido aqui como “antecipar”, ou seja, o que se busca é sempre fazê-lo antes da ocorrência do fato gerador, antes da operação que implique a exigência do tributo ou do cumprimento de determinada obrigação acessória.

Nesse aspecto, estamos diante do que se entende por **Elisão Fiscal**, quando o contribuinte usa de meios lícitos para evitar a tributação ou torná-la menos onerosa, utilizando-se de procedimentos legais antes do fato gerador, a fim de reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária.

A título de exemplificação, podemos citar os incentivos fiscais concedido aos contribuintes, com desconto de impostos, isenção ou compensação, aliviando a carga tributária.

Por outro lado, a **Elusão Fiscal**, ocorre quando um contribuinte simula um negócio jurídico objetivando dissimular a ocorrência do fato gerador, mesmo que por meio de atos lícitos, porém sem propósito negocial e que nestes casos, podem levar a fiscalização a desconsiderar os atos praticados, promovendo autuações fiscais com multas que podem chegar a 75% sobre o valor do tributo devido, sob justificativa que houve simulação de negócios jurídicos que, embora praticados lícitamente, não pretendiam outro resultado que não a redução tributária.

Tais atos podem ser no sentido de obter inapropriadamente determinada isenção, não incidência, imunidade, aproveitamento de ágio por meio de reestruturações societárias, ou enquadramento jurídico que não importe necessariamente um desvirtuamento da essência da operação inicial, mas que só tinham como único objetivo a redução ou o afastamento da tributação.

Os casos que se enquadram nessas hipóteses de afastamento do planejamento tributário em razão da falta de propósito negocial estão amparados pela chamada **norma antielisiva**, prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, onde a fiscalização pode desconsiderar condutas elisivas praticadas pelos contribuintes com o objetivo de economizar o tributo e, por consequência, efetuar a glosa do valor economizado, lançando de ofício o imposto, conforme seria devido caso não verificada a elisão fiscal.



## \_4 Legalidade do Planejamento Tributário

**§ único art. 116, CTN - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária**

No caso da norma antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do Código tributário Nacional, a Secretaria da Receita Federal vem atuando de forma contundente diante de casos em que o contribuinte consiga a redução ou afastamento de carga tributária, entendendo em muitos casos que o contribuinte deveria comprovar que o planejamento tributário não teve como única finalidade a redução de carga tributária, mas sim em prol de objetivos negociais mais benéficos.

Nesta toada, o Supremo tribunal Federal vem se manifestando em casos específicos, como em decisão recente na ADI 2.446 (ação direta de inconstitucionalidade), a qual declarou constitucional a regra e aplicação pela autoridade fiscalizadora, entretanto, pontuando que há limites para a sua aplicação, restando consignado no voto da Ministra Cármem Lúcia que “a aplicação do artigo 116 está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação do fato gerador do tributo”, e que, segundo o Ministro Ricardo Lewandowski, “a decisão aludida no parágrafo único do artigo 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos”.

A Ministra Cármem Lúcia afirmou que “a norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada”.

Atualmente o **CARF** e o **Judiciário**, ao serem instados a se manifestar, vêm proferindo decisões permitindo a implementação de planejamentos tributários, sem necessariamente haver a presença do chamado propósito negocial e, por consequência, afastando a autuação da Receita Federal, quando pautadas pelo simples argumento de redução da carga tributária e de ausência de atos negociais, caso implementados licitamente.

Portanto, o conceito de propósito negocial é absolutamente subjetivo sem definição legal e vem sendo relativizado, de forma a afastar autuações da Fazenda Pública a partir de fundamento meramente ético e econômico, sendo necessário avaliar as imposições legais existentes, sobretudo, quanto ao direito previsto na Constituição Federal no art. 170, que a partir da liberdade e livre iniciativa, é possível sua restrição por meio de lei, à luz dos critérios estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, a qual permite, por exceção, a desconsideração do ato, quando houver simulação, dissimulação, fraude e atos ilícitos (art.116 e 149, CTN).



## \_4 Legalidade do Planejamento Tributário

Assim considerada no caso concreto segundo o disposto na legislação de direito privado, mais especificamente no art. 167, do Código Civil, não cabendo interpretações ampliativas.

Acórdão Apelação n. 5009900-93.2017.4.04.7107/RS - Tribunal Regional Federal 4ª Região - TRF 4ª (2ª Turma, Rel. Des. Rômulo Pizzolatti, j.11/12/2019)

Tratar da interpretação dada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª região quanto à possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos em virtude de planejamento tributário, sobretudo, à luz do art. 170, da Constituição Federal, bem como arts. 1092, 1103, 116, parágrafo único e 149, VIII, do Código Tributário Nacional, a fim de avaliar se, eventual propósito de reduzir sua carga fiscal (elisão) poderia ser objeto de questionamento pelo Fisco Federal.

Outro questionamento importante sobre a aplicação da norma antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN é a falta de regulamentação por meio de lei específica dispõe sobre critérios para sua aplicação pelos órgãos fazendários.

Noutro giro, a própria Receita Federal, objetivando esquivar-se das incertezas sobre a aplicação dessa regra vem pautando suas autuações com fundamento no inciso VI do art. 149 do CTN:

**Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;**

Isto porque, o próprio Código Tributário Nacional estabelece em seus artigos 109 e 110, que a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado não podem ser alterados ou reinterpretados pelo direito tributário para justificar a incidência da norma tributária, justamente em razão de que o direito é uno e não pode ser aplicado de forma autônoma por este ou aquele ramo do direito.

Este argumento é definitivo para afastar eventual autuação pela autoridade fiscalizadora por desconsiderar planejamento tributário, em razão da ausência de propósito negocial, uma vez que além de ser um critério totalmente subjetivo, não se pode afastar a licitude de atos jurídicos que não sejam vedados pelo ordenamento jurídico.

Logo, quando necessário, a interpretação da norma jurídica tributária deverá ocorrer a partir da análise dos conceitos jurídicos pré-estabelecidos nos demais ramos do direito ou mesmo por outra ciência, como por exemplo as contábeis, razão pela qual, só é permitido ao ente fiscalizador desconsiderar os atos jurídicos praticados pelo contribuinte, quando da subsunção do fato à norma, sobrevir a comprovação que houve a prática de atos vedados pelo ordenamento jurídico.





## \_4 Legalidade do Planejamento Tributário

Nestas condições, dispõe o artigo 167 do Código Civil:

**Art. 167.** É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Veja-se que a norma antielisiva do CTN é absolutamente relativa, uma vez que vincula a desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte, somente nos casos de comprovação por parte do fisco de dissimulação dos atos praticados.

Esses conceitos causam confusão quando associados ao art. 116 do CTN e têm grande importância na aplicação das penalidades por parte dos órgãos de fiscalização, uma vez que a partir da correta definição, bem como da comprovação que o contribuinte tenha praticado tais atos, que serão definidas as multas por desconsideração do negócio jurídico, que podem variar de 75% a 150%, em razão da constatação de atos simulados, dissimulados, sonegados ou efetuados por meio fraudulentos.

Deste modo, a jurisprudência dos Tribunais vem caminhando no sentido de considerar lícito o negócio jurídico, a partir de mecanismos negociais, que não sejam vedados pelo ornamento jurídico, com o fim de reduzir carga tributária ou evitar a ocorrência de fatos geradores, desde que sejam implementados sem simulação ou dissimulação de atos.

Por fim, inversamente ao conceito de elisão fiscal, tem-se a **Evasão Fiscal**, que são atos ilícitos praticados pelo contribuinte tendente a reduzir ou mesmo evitar a tributação sobre determinada operação por meio da implementação de atos fraudulentos ou de má-fé, normalmente incorridos após a ocorrência do fato gerador do tributo por meio de algum tipo de dissimulação e/ou fraude de atos de negócio, por declarações falsas, evitando o conhecimento do fato pela autoridade fiscalizadora.

As condutas de evasão fiscal proibidas estão dispostas na Lei 8137/90, que define os crimes contra a ordem tributária e as relações de consumo, ou seja, quando omitir informações às autoridades tributárias, falsificar ou alterar notas fiscais e omitir declaração sobre rendas são algumas delas e, a título de explicação, a sonegação fiscal, que neste caso, o contribuinte estará sujeito a multa penal aplicada sobre o valor do tributo, majorada em até 150% do imposto devido, sem prejuízo da multa de ofício, execuções fiscais, ações criminais contra o contribuinte.

Logo, o Planejamento Tributário não pode ser confundido com a sonegação fiscal, sendo que um bom planejamento deve escolher opções lícitas e que tragam bons resultados para a empresa, tornando-se evidente a relevância que a gestão Tributária tem para a empresa, sendo, ferramenta fundamental para a manutenção da competitividade no mercado, havendo conjunto de alternativas viáveis para o pagamento de impostos, por este motivo, é altamente recomendável o acompanhamento de especialistas no processo do planejamento estratégico fiscal, para a correta análise preventiva, a fim de trazerem melhores resultados, evitando autuações e elevação da carga tributária, muitas vezes por desconhecimento e despreparo na gestão do empresário.





## \_5 Elaboração do Planejamento tributário

A elaboração de um Planejamento Tributário de forma eficiente requer o conhecimento prévio das regras aplicáveis a cada um dos tributos que compõem a carga tributária, de forma que o profissional da área tributária, diante da realidade de cada empresa, possa escolher os caminhos mais adequados.

Assim, necessário o mapeamento minucioso de todas as operações associadas ao contribuinte e seus desdobramentos junto aos seus parceiros e negócio, através de um planejamento tributário completo e perfeito, que tem como objetivo, analisar de forma detida todos os atos praticados pela empresa, planejando de forma legal, as estratégias preventivas para tratamento contábil e/ou fiscal das operações, visando a redução de impostos.

De uma forma geral, a análise poderá ocorrer por meio da verificação de operação específica do contribuinte, a partir do exame dos contratos e seus desdobramentos, onde poderá ocorrer a possibilidade de tomada de crédito de tributos incidentes na operação que não estão sendo considerados pela equipe contábil, principalmente no que se refere a créditos de PIS e de COFINS não cumulativos, ou mesmo na contabilização de determinada despesa dedutível no IRPJ, seja pela interpretação equivocada da legislação, seja pela jurisprudência adotada pelos Tribunais ou mesmo pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A implementação de novas formas de operação na indústria e no comércio por parte da empresa no que diz respeito, por exemplo ao ICMS, ISS e ao IPI, nas transferências de mercadorias entre empresas do mesmo grupo econômico, na comercialização de produtos por meio de filiais em Estados diversos, visando dirimir conflitos de competência entre os Entes Tributantes, na importação de produtos destinados a Estados variados, nas industrializações sob encomenda ou com incidência de alíquota zero, no aproveitamento de créditos presumidos de PIS e Cofins, entre tantas outras operações passíveis de serem reestruturadas, a fim de alcançar um resultado financeiro menos gravoso no âmbito tributário.

Em outra frente, é imprescindível a implementação de rigoroso processo de controle de creditamento de impostos dentro das equipes contábeis das empresas, entendendo quais são as entradas que geram direito à tomada de crédito, principalmente nas aquisições de matérias primas, intermediárias e insumos destinados ao processo de fabricação nos produtos sujeitos ao regime não-cumulativo de débito e crédito.

Um exemplo que muitas vezes passa despercebido pelas empresas é a tributação sobre contratos que envolvam operações financeiras, como por exemplo, contratos de mútuo ou financiamento.

Nesses casos, com algumas exceções, haverá incidência de IOF – imposto sobre operações financeiras, assim como de IRFF – imposto de renda retido na fonte, e mesmo de PIS e COFINS, uma vez que a receita de mútuo é considerada como receita financeira para fins de tributação do PIS e COFINS na pessoa jurídica mutuante.



## **\_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário**

### **6.1 Ajuizamento de ações judiciais para anulação de lançamentos ou para recuperação de crédito**

A adoção de medidas judiciais para afastar tributação abusiva ou mesmo para recuperação de créditos negados ou não homologados pelo ente fiscalizador sempre foi e continua sendo uma medida de extrema importância para os contribuintes reduzirem carga tributária ou mesmo afastar a tributação sobre determinada operação.

São inúmeras as “teses tributárias” julgadas em favor dos contribuintes pelos Tribunais do país, seja no Supremo Tribunal Federal, STJ, ou mesmo no CARF, que devem ser aproveitadas pelo contribuinte, a partir da análise de cada caso concreto, a depender depende sempre da atividade e realidade de cada empresa, com objetivo de determinar a viabilidade e o risco financeiro na implementação de medidas na gestão fiscal da companhia.

### **6.2 Impugnações administrativas**

Independentemente da eficácia do setor de gestão tributária da empresa responsável pela contabilização e lançamento dos tributos devidos é certo que durante o tempo de atividade a empresa, poderá ocorrer autuação fiscal que resultará em passivo tributário.

Nesse contexto, é de suma importância que a empresa a partir de planejamento tributário preventivo, avalie as estratégias jurídicas, visando afastar eventual cobrança indevida, com auxílio de profissionais especialista, a fim de verificar a legalidade da autuação, bem como de elaborar estratégia adequada para defesa.

Em que pese parecer óbvio, nem sempre a estratégia será a mesma para todos os cenários, considerando que em casos mais complexos, recomendável utilizar ferramentas jurídicas, através do planejamento fiscal, a fim de autuações indevidas, bem como a incidência de multa, juros e encargos exorbitantes, ou mesmo a partir da estratégia em casos de necessidade de parcelamentos, para suspensão da exigibilidade do crédito tributário e obtenção de CND.

Veja que nesse cenário a importância da análise de profissional habilitado é de suma importância para a estratégia financeira a ser adotada pela empresa, haja vista a possibilidade de estar-se diante de autuação contrária à lei ou à jurisprudência, razão pela qual, altamente recomendável a adoção da prática do planejamento tributário, com uma equipe especializada, a fim de identificar os meios legais e lícitos, alcançando, assim, os resultados esperados de uma pertinente Governança Tributária.

### **6.3 Formalização de consultas à órgãos fazendários por meio das soluções de consultas**

A solução de consulta formulada diretamente ao órgão fiscalizador, embora válida, é medida excepcional, haja vista que não se pode formular consulta sobre tema que já possui manifestação e entendimento pacificado do órgão ou dos Tribunais com repercussão geral, assim como não se conhecerá da consulta que se preste exclusivamente a esclarecer dúvida de interpretação equivocada do contribuinte em relação a determinada norma legal, o que ensejará o não conhecimento da consulta junto ao órgão.





## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

Desta forma, eventual consulta tributária aos órgãos fazendários só é recomendável caso seja identificada flagrante divergência na aplicação da legislação suplementar dentro do próprio órgão de fiscalização, como por exemplo entre as delegacias da Receita Federal ou mesmo entre as Turmas ou Câmaras do CARF, haja vista, inclusive, que o resultado da consulta tem efeito vinculante em face do contribuinte no âmbito da Receita Federal.

### 6.4 Reorganizações Societárias

Seguindo a ideia de que o planejamento tributário visa precipuamente a redução da carga tributária com a implementação de atos de negócios lícitos e, ainda, a possibilidade de postergação do pagamento ou mesmo o afastamento da incidência de determinado tributo, a reorganização societária permite que empresas readéquem o seu modelo de negócio, a partir da reformulação e reestruturação dos tipos societários à possibilitar a reconfiguração do melhor enquadramento tributário.

Em razão da rápida evolução dos negócios e das operações atualmente praticadas, assim como das constantes mudanças na legislação tributária, é comum que as empresas tenham que se readequar para acompanhar a concorrência e, sobretudo, visar maiores lucros.

Nesse contexto, a reorganização societária a partir da modificação do tipo societário por meio da fusão, cisão, incorporação ou transformação, poderá resultar não só em benefícios operacionais, atendendo melhor aos interesses dos sócios controladores, por meio de uma nova estrutura jurídica, mas também em aproveitamento as normas tributárias menos gravosas ao modelo de negócio, quando da alteração do enquadramento do regime tributário, em conjunto com as alterações dos tipos societários, com a constituição de novas estruturas organizacionais, trazer benefícios operacionais e fiscais.

Nestas condições, segundo os artigos 220, 227, 228 e 229 da lei 6.404/76 (lei de S/A), a transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Já a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. Por fim, a Cisão (parcial ou total) é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver reversão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a reversão.

Importante salientar que o presente E-book não visa uma abordagem minuciosa sobre os aspectos técnicos/jurídicos envolvidos nas formas de reorganização societária, mas somente ilustrar demonstração dos aspectos gerais relacionados ao tema, que são associados a possíveis formas de planejamentos tributários que impliquem na redução da carga tributária.

De maneira geral, a reorganização societária associada ao planejamento tributário tem como alguns de seus objetivos os de: dividir e racionalizar a gestão administrativa e/ou operacional da empresa; melhorar o acesso a outros mercados; viabilizar novas parcerias de negócios; separar operações de baixo retorno ou que gerem prejuízos à empresa; readequação na forma de aquisição de matérias primas, suprimentos, ou mesmo da prestação de serviços; obtenção e aproveitamento de benefícios fiscais e, em muitos casos, a alteração do enquadramento do regime tributário aplicado, de modo a reduzir a carga tributária.



## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

Tome-se como exemplo, uma empresa que atue simultaneamente com atividades de comércio e de prestação de serviços, sendo tributada pelo lucro real, que possui alíquotas altas de IRPJ e CSSL (15% + 10% adicional), permite ajustes na base de cálculo mais amplos, por meio das deduções de despesas necessárias na produção de seus bens e serviços e, de PIS e COFINS não-cumulativos (1,65% e 7,6), viabilizando, por consequência, na tomada de créditos na aquisição de insumos.

Em continuação a exemplificação acima, verifica-se que a maior parte da receita operacional da empresa decorre da prestação de serviços, sendo que o enquadramento no regime de tributação pelo lucro real gerará em tributação mais pesada, resultando em redução de lucro, haja vista que em muitos casos, pela legislação tributária, a atividade de prestação de serviços não comporta a dedução de grandes despesas na base do IRPJ, assim como não pressupõe a aquisição de insumos relevantes para a entrega do serviço, de modo a não ser possível a utilização relevante de créditos para compensação do valor a recolher.

Isto porque, a essência da atividade de prestação de serviços é a obrigação de fazer, que se consubstancia em uma atividade quase sempre intelectual e dedicada a um consumidor específico, significando que todo o trabalho é oriundo do emprego de mão de obra.

Nesse caso, a cisão parcial da empresa poderá ser uma opção de planejamento tributário visando a reorganização societária, uma vez que gerará redução da carga tributária caso a empresa cisionada seja enquadrada no regime tributário do lucro presumido, onde as alíquotas são menos gravosas do que no lucro real, mesmo que no lucro presumido não se permita a dedução de despesas da forma como no lucro real e que o recolhimento do PIS e COFINS seja pelo modelo cumulativo, ou seja, que não aceita o creditamento dos valores pagos pelos insumos utilizados.

Portanto, a tributação pelo lucro presumido é mais vantajosa quando a obtenção de lucro é alta e quando não há margem para ajustes da base de cálculo do IRPJ e PIS e COFINS.

Desse modo, o resultado, é que com a cisão parcial da empresa, passa-se a ter duas empresas, uma exercendo a atividade de comércio (empresa A), mantida no lucro real, e a outra exercendo a atividade de prestação de serviços (empresa B), enquadrada no lucro presumido, resultando em tributação menor sobre toda a operação do grupo.

### \_INFOGRÁFICO





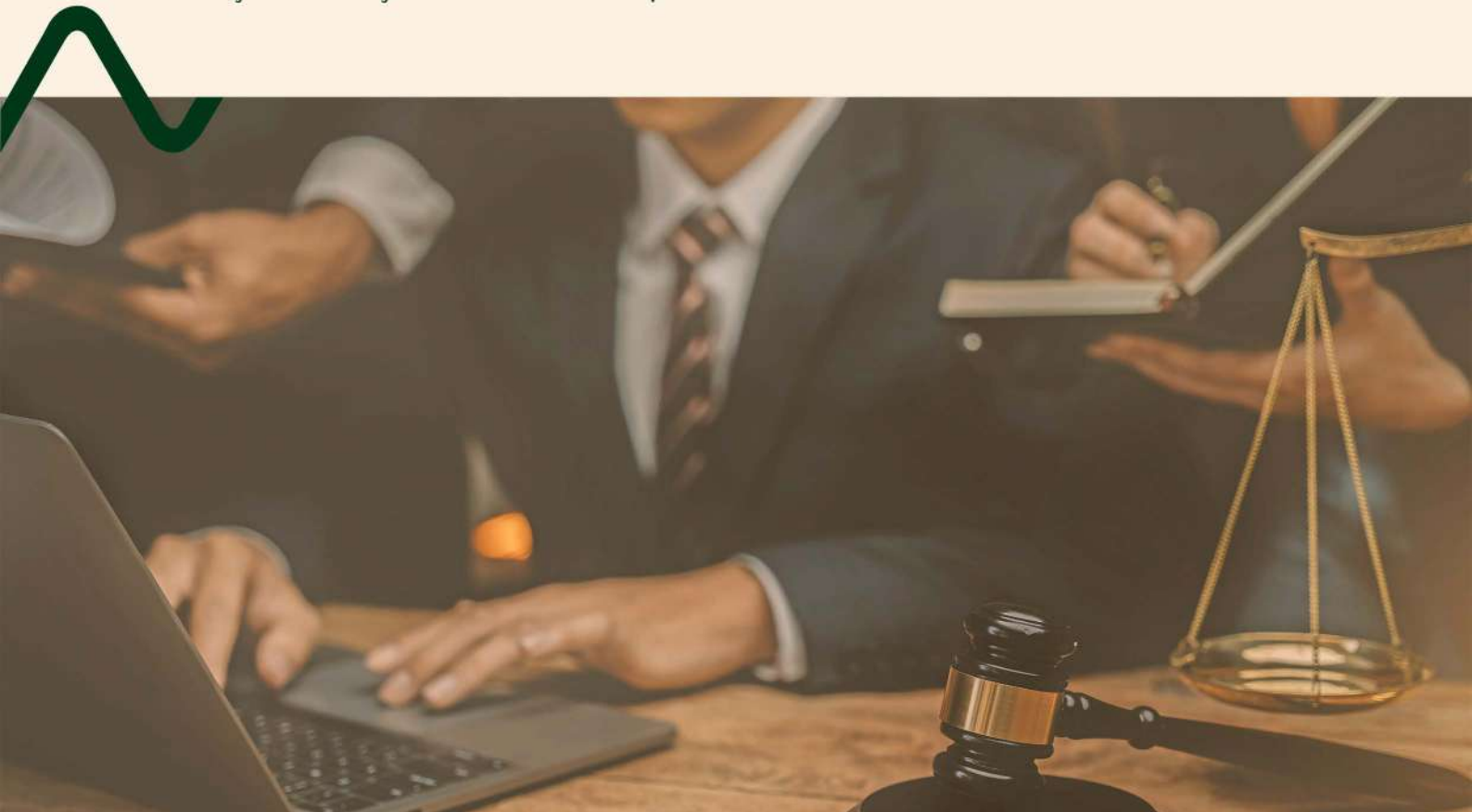
## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

Por outro lado, quanto a questionável regra da Receita Federal no que toca a necessidade de comprovação de propósito negocial, com base na norma antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN que, como já dissemos, tem sido afastada cada vez mais pelo judiciário pela falta da não comprovação de atos de simulação ou ilegalidade da operação de reorganização societária, neste caso específico, é possível asseverar que a alteração na estrutura societária é importante do ponto de vista logístico, uma vez que as empresas possam exercer suas atividades econômicas, em locais e com profissionais distintos, objetivando a melhora na gestão do negócio.

Outro fator muito importante que deve ser observado na implementação de planejamentos tributários, principalmente nos casos em que há reorganização societária a qual necessariamente implicará na transferência de ativos e passivos entre as empresas envolvidas.

Isto porque, nestes casos, haverá reflexos da responsabilização tributária pelos tributos eventualmente devidos pelas empresas, já que o Código Tributário Nacional fixa algumas regras em razão dessas operações, conforme veremos mais a frente ao analisar os artigos 131 a 134 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, a reorganização societária, seja a partir da constituição e/ou alteração do regime tributário tem grande importância para o sucesso das empresas, devendo ser escolhido àquele que melhor se enquadra na atividade desenvolvida, uma vez que a escolha errada poderá levar ao pagamento de impostos inadequados, comprometendo a saúde financeira do negócio, podendo gerar autuações e execuções fiscais contra a empresa e seus controladores.





## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

### 6.4.1 Tributação do ágio na aquisição de participação societária pela lei 12.973/2014 – Equivalência Patrimonial

O tema relativo aos reflexos fiscais nas operações que impliquem aquisição de participação societária entre empresas, estejam elas sob algum tipo de controle societário ou não, quer dizer, controladas ou controladoras, coligas ou não, ou ainda independentes, é tema de grande repercussão e controvérsias, especialmente dentro do CARF, onde encontram-se ainda em julgamento os principais casos sob o enfoque da legislação atual, resultando em processos que tratam de milhões em discussão, temas esses ainda não enfrenados pelo Superior Tribunal de Justiça.

A relação deste tema com o assunto planejamento tributário, tratado neste e-book, tem total pertinência pois independentemente da grande complexidade das normas inerentes, muitas das autuações da Receita Federal estão amparadas na falta de fundamento econômico da operação que resultou em ágio ou deságio e que provavelmente reduziu ou afastou a tributação sobre eventual lucro auferido nas empresas envolvidas, ou seja, a valoração e a qualificação jurídica que fundamenta a apuração dos resultados obtidos são alvo de intensa fiscalização.

Isto porque, as medidas tributárias aplicadas a cada caso dependerão da qualificação contábil que o contribuinte der a determinada parcela relativa ao ágio ou deságio obtidos na operação de aquisição de participação societária, e essa qualificação pode ser afastada pela autoridade fiscalizadora, não só em razão da aplicação errada da legislação contábil e fiscal, mas também pela aplicação da norma antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, tratada por nós em tópicos anteriores.

Após as modificações introduzidas pela lei 12.973/14, em continuação às alterações antes já implementadas pelas leis 11.638/07 e 11.941/09, que em conjunto implementaram o IFSR, ou seja, alinhou a legislação contábil internacional à legislação brasileira, a forma de reconhecimento do valor das aquisições de um investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial deve ser adotado considerando: **(I)** o valor patrimonial da participação do capital social na empresa investida; **(II)** a mais ou menos valia, que é a diferença entre o valor patrimonial e o valor justo dos ativos adquiridos e na proporção da participação no capital social da adquirida e; **(III)** o ágio por rentabilidade futura ou goodwill, correspondente à diferença entre custo de aquisição do investimento e a soma do valor patrimonial e a mais ou menos valia.

Em linhas gerais, pelas atuais normas contábeis, o ágio é a diferença para mais entre o valor patrimonial da participação societária e valor de custo de aquisição avaliado de acordo com o valor justo apurado (valor de mercado) dos ativos e passivos da sociedade investida.

Por outro lado, entende-se por deságio, o ganho por compra vantajosa, a partir do valor da diferença para menos entre o valor do custo de aquisição e o valor patrimonial da participação societária.



## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

Em ambos os casos, a partir da detida análise do instrumento do planejamento tributário, necessário avaliar o método de equivalência patrimonial, assim como o contábil, que busca atualizar o valor do investimento equivalente à participação societária da investidora sobre o patrimônio líquido da sociedade investida e, o reconhecimento e mensuração devem ser realizados a partir do valor justo dos ativos e passivos e, posteriormente, reconhecendo o ágio deságio ou goodwill. Isto é, o valor justo dos ativos deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente e deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, o cumprimento das regras contábeis e tributárias relativas a mensuração e identificação das razões e fundamentos econômicos da apuração do ágio, deságio ou ganho por compra vantajosa, e do ágio por rentabilidade futura ou goodwill, implica naturalmente em reflexo na apuração do lucro contábil e, por consequência, na apuração do lucro real.

Por exemplo, o ganho por compra vantajosa “deságio” gera lucro na empresa que adquiriu participação societária e, isso resultará no reconhecimento imediato de lucro no resultado.

Já eventual ágio ou goodwill reconhecido irá gerar a possibilidade de deduzir o valor contabilizado do ágio da base de cálculo do IRPR e CSSL, por autorização legal, resultando em valor a menor a recolher desses tributos. Operações essas que sofrem intensa fiscalização da Receita Federal e vêm resultando em autuações milionárias em face de empresas que aplicam a legislação de forma equivocada.

Portanto, o impacto fiscal decorre do simples implemento das regras vigentes estabelecidas pela lei 12.973/14, já que o reflexo da operação terá impacto diferente no lucro líquido da empresa dependendo da forma que for reconhecido na contabilidade, demandando uma análise prévia e detida sobre os desdobramentos fiscais decorrentes.





## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

### 6.5 Reflexos tributários nas atividades da empresa no Processo Tributário e medidas jurídicas pertinentes

Não é de hoje que a Administração Pública detém a prerrogativa de revisar por si mesma os atos que pratica. Há muito se tem por assentado em nossa jurisprudência que a anulação de atos jurídicos não é de competência exclusiva do Poder Judiciário (STF, RE 27.031, DJO4/08/1955), podendo ser obtida a partir de postulação perante o órgão público que emitiu o ato administrativo tido por ilegal (artigo 5º, XXXIV, alínea “a”, CF/88).

A construção do sistema de normas que tratam das etapas de cobrança dos tributos, caminhando nessa exata linha, sempre se norteou pela prerrogativa de revisão dos atos administrativos no âmbito da própria Administração. Um bom exemplo disso veio com a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), na definição da natureza da inscrição em dívida ativa.

No processo tributário, o exercício da competência de revisar atos administrativos não é, pois, mera faculdade, é dever. Por isso, nos casos em que o crédito tributário foi constituído à revelia da vontade do contribuinte, a legalidade deve sempre ser checada em, pelo menos, duas oportunidades: na do lançamento e, caso mantido o inadimplemento, no da inscrição em dívida ativa. Independentemente de provocação, os órgãos públicos integrantes da administração tributária (artigo 145, § 1º, CF/88) são chamados a reavaliar a observância da lei na constituição e na cobrança dos créditos tributários. Na esfera federal, tal atribuição historicamente cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (artigo 4º, inciso XIII, Lei nº 2.642/1955).

Logo, assim como qualquer pendência financeira, a dívida ativa é um débito que surge do não pagamento de tributos ou taxas não tributárias, gerando, então, a inscrição em dívida ativa, que podem ser não tributária e tributária, esta última surge a partir de qualquer tipo de tributo como, por exemplo, o não pagamento de IPTU, IPVA ou Imposto de Renda.

Por outro lado, dadas as complexidades da tributação e do processo administrativo tributário, obrigando as empresas a terem seu controle contábil e fiscal de forma a atender as exigências dos entes estatais e suas obrigações acessórias, o exercício de autotutela pela administração tributária na etapa da inscrição em dívida ativa, apesar de amplo, não é amplo.

Isto porque, por ser feito de ofício e sem a participação do devedor, fica adstrito à verificação de vícios formais eventualmente ocorridos no ato de lançamento (artigo 10, Decreto nº 70.235/72), de vícios procedimentais praticados no decorrer do contencioso administrativo e de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos dos créditos tributários (artigos 151, 156 e 180, CTN).





## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

Com efeito, diante de cobranças indevidas no âmbito administrativo que poderá gerar impactos negativos na gestão da empresa, seja com a inscrição em dívida ativa, seja a partir de atos constritivos em face do contribuinte, com interposição de execuções fiscais, sendo necessário adotar medidas para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Igualmente, de forma preventiva, em caso de cobrança indevida por parte dos órgão fazendário, que neste caso prejudicará a saúde financeira da empresa e, conseqüentemente, o negócio de sua operação, é altamente recomendável que contribuinte adote o instrumento jurídico do Planejamento Tributário, com a interposição de ações anulatório, declaratória ou mandado de segurança contra a Fazenda Pública, a fim de evitar a manutenção do pagamento indevido ou mesmo a inscrição em dívida ativa.

Caso recente, mas precisamente em agosto de 2022 envolvendo fabricante de cigarros, na qual a 2ª turma do STJ, decidiu conceder recurso especial para anular débito fiscal de IPI da Souza Cruz, por mercadorias vendidas a empresas e exportadoras. Neste caso, o colegiado, por 3 x 2, conheceu do agravo para dar parcial provimento ao recurso especial, ficando vencida a divergência inaugurada pelo ministro Mauro Campbell, afastando da fabricante a obrigação de pagar IPI de produto não exportado pela revendedora.

Seguindo a discussão sobre teses relativas a fabricante de cigarros, o artigo 2º do Decreto-Lei 1.953/1977, com a redação dada pela Lei 9.822/1999, permite à Receita efetuar o cancelamento do registro especial, que não obstante o Supremo Tribunal Federal, por maioria, decidir pela constitucionalidade do dispositivo, a tese que perdura por mais de 15 anos, encontra-se em rediscussão quanto Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3952, visando afastar o cancelamento do registro especial das empresas fabricantes de cigarro pelo não pagamento de tributos, por afronto aos princípios constitucionais, ao direito ao exercício da atividade da empresa e livre concorrência insculpido no caput do art. 170 da CRF.

Portanto, não obstante o direito da Fazenda Pública inscrever os débitos em dívida, assim como o direito da SRFB praticar medidas administrativas, ainda que respeitado os prazos legais, mas que acarretará em prejuízo da atividade do agente econômico, seja em qualquer ramo de atuação, aquelas cobranças indevidas, com viés inconstitucionais ou já declaradas inconstitucionais, como, por exemplo, a já pacificada tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS reconhecida pelo STF, gerará ao contribuinte, a recuperação de créditos pagos indevidamente, atualizado pela SELIC, trazendo oportunidades ao contribuinte de melhorar a saúde da empresa.

Por fim, como se verifica dos exemplos práticos acima, a partir do conjunto de ferramentas para a prática do bom planejamento fiscal, com a análise detida dos documentos fiscais e contábeis da operação, é possível o ajuizamento de ações pertinentes para recuperação de créditos fiscais e compensação futura ou mesmo, em tratando-se de cobrança devida autuada e ajuizada pelo ente estatal, poderão ser adotadas medidas preventivas para suspender a exigibilidade, a fim de manter as atividades operacionais, como no caso da Transação Fiscal, através da Lei 13.988/2020, a qual vem sendo relevante instrumento jurídico para negociar débitos com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em condições muito favoráveis, permitindo, com isso, a obtenção da certidão de regularidade fiscal – CND.





## \_6 Medidas importantes que podem ser adotadas para a implementação de um planejamento tributário

### 6.5.1 Certidão de regularidade fiscal e o parcelamento tributário para empresas em Recuperação Judicial

Ultrapassado o tópico acima que dispõe sobre os instrumentos jurídicos para análise do Planejamento Tributário mais adequado, assim como das inovações trazidas pela Lei nº 13.988/2020, a qual autoriza a Procuradoria da Fazenda a participar diretamente com o contribuinte para regularização de impostos federais, de forma mais favorável a depender do caso concreto.

Neste contexto, importante asseverar sobre a desafetação do tema 987 pelo Superior Tribunal de Justiça, em função das alterações promovidas pela lei 14.112/2020, que introduziu o §7º-B do art. 6º da lei 11.101/2005, a qual dispõe que do deferimento do processamento do processo de recuperação judicial não suspende o trâmite das execuções fiscais, no curso da recuperação judicial.

Assim, a questão do tratamento dos débitos tributários se tornou ainda mais sensível, já que a obtenção da certidão negativa de débitos – CND, ou da positiva com efeitos de negativa, é requisito indispensável para a homologação do plano de recuperação judicial.

Isto porque, antes da alteração da legislação havia a possibilidade de se suspender as execuções fiscais por meio de decisões judiciais, ao argumento de que não havia a regulamentação do art. 171 do CTN prevendo a possibilidade da transação tributária com o ente público.

Entretanto, este argumento deixou de ser aceito pelo judiciário em razão da edição da lei 13.988/2020, regulamentada na PGFN pela Portaria PGFN 9.917/2020, que disponibilizou às empresas em recuperação judicial, a opção da realização de parcelamento dos débitos inscritos em dívida ativa, classificados como de “difícil recuperação”, com redução significativa das multas e acréscimos legais, podendo, a depender do caso concreto, ser concedido carência nos primeiros anos, para superação da crise econômica, com parcelas em até 145 meses.

Ademais, não obstante ser possível reduzir em até 100% a multa, encargos e juros, desde que não ultrapasse 70% do valor principal, as empresas em Recuperação Judicial poderão liquidar até 30% da sua dívida consolidada mediante uso de créditos calculados sobre seus prejuízos fiscais e bases negativas, registrados na apuração do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), ou mesmo com outros créditos do contribuinte em relação a tributos federais administrados pela Receita Federal, tratando-se, assim, de Planejamento Tributário importante para a estratégia das empresas, que tem como objetivo superar a crise-econômica, reestruturar suas dívidas para soerguimento do agente econômico.

Portanto, o instrumento do planejamento fiscal lícito, a partir da transação fiscal, por meio da edição da lei 13.988/2020, introduziu a transação tributária de créditos inscritos em dívida ativa da União, especificamente no que se refere às empresas em recuperação judicial, ganhando assim, benefícios próprios para equalizar seus créditos com a União, sobretudo em razão da possibilidade de redução muito significativa dos débitos que tanto impediam a sua regularidade fiscal.



## **\_7 Hipóteses de responsabilidade tributária em planejamentos tributários**

Conceitualmente, responsabilidade tributária é a substituição ou a transferência da obrigação tributária surgida em face de um sujeito passivo que praticou o fato gerador em face de um terceiro sujeito que, embora não tenha praticado o fato gerador, em razão de uma determinação legal ou da ocorrência de um fato posterior, vem a ser responsabilizado por ele, totalmente ou mesmo parcialmente.

No contexto do nosso tema sobre planejamento tributário o que nos interessa é a responsabilidade tributária por transferência, que pode se dar, dentre outras formas, por sucessão societária, sucessão comercial e responsabilidade por infração, com previsão nos artigos 128 a 138 do Código Tributário Nacional, sendo a sucessão societária, a sucessão comercial e a responsabilidade por infração aquelas que serão por nós tratadas, em razão da relevância do assunto.

### **7.1 Responsabilidade tributária por sucessão societária**

Nos casos de reorganização societária que impliquem em cisão, fusão, incorporação e transferência de patrimônio entre empresas é preciso ter em mente que há reflexos na seara tributária não só em razão das operações que culminam com a transferência de ativos entre as empresas, mas também pelo fato de que eventuais débitos tributários pertencentes às empresas podem ser transferidos àquelas fusionadas, transformadas ou incorporadas, por determinação expressa do art. 132 e 133 do Código Tributário Nacional.

### **7.2 Responsabilidade tributária por sucessão comercial**

Nesse compasso, quando há aquisição de fundo de comércio ou do estabelecimento comercial, que compreende todo o conjunto de bens da empresa, incluindo seus clientes, a lei determina que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos por uma empresa é transferida à outra de forma integral ou subsidiariamente, há depender de como se dará a continuidade do negócio por quem o adquiriu.

Nestas condições, preconiza o disposto no Art. 132 do CTN, que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Entre os vários aspectos a se considerar nas operações de fusões e aquisições empresariais, está o risco de responsabilidade pelas dívidas tributárias da empresa adquirida.

Com efeito, é altamente recomendável para uma correta avaliação dos riscos envolvidos na operação societária, necessário apurar tanto o passivo tributário conhecido e lançado pela Fazenda, como o passivo oculto, decorrente de atividades ainda não fiscalizadas, que poderá ser realizada por meio de auditoria, com a análise dos demonstrativos fiscais, alíquotas aplicadas na atividade e comprovantes de pagamento, cuja apuração do passivo, a partir do bom planejamento, é realizada através da due diligence, para levantamento e análise dos processos tributários.





## \_7 Hipóteses de responsabilidade tributária em planejamentos tributários

Por outro lado, tanto o Código tributário Nacional, lei 5.560/1966, quanto a lei de recuperação judicial e falências, lei 11.101/2005, trataram de especificar os casos em que há transferência de responsabilidade ou não nas operações realizadas por empresas em processo de recuperação judicial ou já com a falência decretada, como, por exemplo, a alienação judicial de bens da empresa em processo de falência e de unidades de produção individuais (UPI) nos casos de empresas em recuperação judicial, onde os adquirentes dos bens não absorvem a responsabilidade pelos tributos devidos pelas empresas alienantes dos bens.

Ademais, a recente Lei 14.112 /2020 trouxe significativas alterações nos processos de recuperação judicial e falência, trazendo maior segurança para a compra de ativos estressados, isto é, quando a operação envolvem empresas ou ativos marcados por gravames, ônus ou obrigações – no procedimento de recuperação, trazendo nas operações envolvendo distressed assets, segurança para investidores locais e estrangeiros, quanto para fundos de investimento especializados em ativos estressados.

Assim, com a atualização da Lei de Recuperação e Falências (LRF), a expressa exclusão da sucessão de dívidas tributárias, ambientais e trabalhistas na hipótese de aquisição de ativos, posto que a alienação de bens e ativos de empresas recuperandas ocorrerá através das Unidades Produtivas Isoladas (UPI), prevista no artigo 60 e caput da Lei 14.112 /2020, a qual alterou o disposto na Lei nº 11.101/2005.

Há casos, porém, que mesmo em processo de falência ou no âmbito da recuperação judicial os adquirentes de bens poderão ser responsabilizados pelos débitos, caso exista algum tipo de vínculo societário entre as empresa (controlada ou controladora, por exemplo) ou mesmo parentesco entre os sócios das empresas envolvidas em eventual operação que culmine com a transferência de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, ou ainda parte dele, chamada de UPI – unidade de produção individual, que nada mais é do que a parcela do estabelecimento ou parte dos estabelecimentos do devedor empresário em recuperação judicial que, mesmo destacada do todo, permanece capaz de desenvolver atividade empresária de forma independente.

Portanto, a previsão do artigo 141 da LRF que expressamente limita a sucessão a alienação de ativos em processo de falência, incluindo os casos de alienação judicial e as demais modalidades que dependem de autorização do juiz (artigo 144 da LRF) ou da assembleia de credores (artigo 145 da LRF), permitindo, por consequência, um ambiente de estímulo à reestruturação de negócios, para superação da crise-econômica.

Veja-se, dessa forma, a importância do planejamento fiscal e empresarial, a partir de uma equipe interdisciplinar, que trabalhe em conjunto com a empresa/recuperanda, credores e empresas interessadas na compra de bens e ativos estressados, visando trazer segurança ao processo competitivo, a fim de que as alienações e desinvestimento sejam mais eficiente para obtenção de recursos para manutenção das atividades da empresa e cumprimento do Plano de Recuperação Judicial.



## \_7 Hipóteses de responsabilidade tributária em planejamentos tributários

### 7.3 Responsabilidade tributária por infração

No que concerne à responsabilização de terceiros em razão do cometimento de ilícitos previstos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, especialmente em seu inciso III, por fatos geradores ocorridos em razão de planejamentos tributários malsucedidos, são pesadas e graves as consequências a serem suportadas pelos sócios ou gestores com poder de gerência nas empresas atuadas.

O cometimento de fraude, como a sonegação fiscal, por exemplo, é fato suficiente a ensejar a responsabilização solidária do agente que praticou o ato ilícito, com implicações na esfera criminal, segundo as regras estabelecidas na lei 8.137/1990 que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Há casos em que o agente que praticou o fato responderá solidariamente com a empresa, mas há determinados casos em que apenas o agente que praticou o ato ilícito responderá tanto pelos débitos gerados por meio da operação fraudulenta como também suportar o reflexo criminal caso fique comprovado que apenas um dos gestores ou sócios tenha agido ilicitamente sem o consentimento dos demais sócios ou gerentes.





## \_8 Exemplos de planejamentos tributários na pessoa jurídica

Sabemos que muitas vezes o planejamento tributário pode parecer um projeto um pouco distante para a maioria das empresas, e que a ideia da implementação pode passar ao empresário a noção de que se trata de algo com alto custo de implementação e que demanda tempo e muita mão de obra.

Nestas condições, visando melhor elucidar o que exatamente pode ser feito na prática de um bom planejamento tributário, iremos apresentar alguns exemplos simples de ações pontuais dentro da empresa e que podem significar um impacto imenso no resultado operacional apurado.

### 8.1 Imposto de renda pessoa jurídica IRPJ – Lucro Real

Resumidamente, via de regra, a apuração do imposto de renda pessoa jurídica se dá pela determinação do lucro real, que é o valor do lucro líquido/contábil do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas pela vasta legislação que estabelece uma série de critérios de dedutibilidades de despesas, adição ou exclusão de receitas tributáveis, e até mesmo a determinação da postergação do reconhecimento de receitas, despesas e custos na apuração da base tributável, assim como a compensação de créditos e utilização de prejuízos fiscais de IR e CSLL.

Lucro líquido antes do IRPJ

(+) Ajustes do lucro líquido

Adições

(-) Exclusões

(-) Compensações e prejuízos acumulados

= Lucro real (base IRPJ 15% + 10% adicional e CSLL 9%)

Por meio desses critérios, por exemplo, é possível que o setor de gestão contábil e fiscal da empresa relacione todas as despesas incorridas ou não, de modo que seja possível a avaliação de cada uma delas em cotejo com a legislação e jurisprudência, a fim de identificar se existem falhas no tratamento dessas receitas ou despesas e que podem significar redução ou postergação da incidência do IRPJ e, por consequência, da CSLL.

Isso é importante, já que após a legislação que implementou o IFSR - Normas Internacionais de Informação Financeira, (lei 11.638/2007), quando houve a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, a complexidade na apuração dos tributos, mais especificamente o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, aumentou consideravelmente.

Isto quer dizer que os critérios de reconhecimento de receitas e despesas contábeis devem ser ajustados para a apuração precisa da base tributável, respeitando as regras incluídas no ordenamento jurídico por meio da Lei 12.973/2014 e demais regulamentações infralegais, impondo um cuidado redobrado por parte das empresas quanto ao perfeito conhecimento das regras, que se mal aplicadas poderão refletir em tributação errônea (para mais ou para menos), sujeita a autuação pelo Fisco.





## \_8 Exemplos de planejamentos tributários na pessoa jurídica

Nesse sentido, em se tratando de base tributável do IRPJ e CSLL, é preciso ter em mente que nem toda receita contábil é receita tributável, e nem toda despesa contábil é despesa dedutível para o imposto de renda. Isso se dá justamente pela diferença de regramento entre a legislação contábil e a legislação fiscal, o que gera a necessidade dos ajustes no lucro contábil apurado, antes da consolidação da base tributável do IRPJ e CSLL, que será o lucro real para fins de tributação.

Por outro lado, existem receitas tributáveis que a receita federal autoriza sejam diferidas até a ocorrência das situações que ensejem efetivamente o auferimento da receita pela empresa.

Portanto, é de fundamental importância o perfeito conhecimento das regras relativas às adições e exclusões permitidas pela legislação do IRPJ e, por reflexo, à CSLL, não só pela possibilidade de postergar o momento do pagamento do tributo pelo diferimento, proporcionando menor saída de caixa em determinado momento, mas também para redução efetiva da carga tributária e a diminuição dos riscos de autuações por parte da fiscalização em decorrência da aplicação equivocada da legislação.

### 8.2 Lucro Presumido (avaliação da atividade / alíquotas)

Diferentemente da apuração pelo lucro real, a apuração pelo lucro presumido é opção apenas para empresas que não estejam obrigadas por lei à apuração pelo lucro real, ou que não tenham ultrapassado determinada receita auferida no ano anterior, portanto, não é um regime de apuração acessível a todas as pessoas jurídicas.

Entretanto, o modelo de apuração é mais simplificado do que o modelo pelo lucro real, e por esse motivo acaba por ser mais atraente do ponto de vista do trabalho dispendido e necessário para a sua apuração, além de ser mais interessante para empresas que tenham uma maior margem de lucro em razão das alíquotas aplicáveis. Por outro lado, o lucro presumido não permite um ajuste amplo como o permitido no lucro real que possibilita a dedução de inúmeras despesas da base tributável, além do aproveitamento de prejuízo fiscal acumulado.

A avaliação da atividade desenvolvida pela empresa é essencial para entender se haverá possibilidade considerável de dedutibilidade na base do IR ou se haverá aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no modelo não-cumulativo, além da avaliação do valor da receita bruta tributável, e ainda da existência ou não de programas de benefícios fiscais que sejam aplicáveis exclusivamente ao regime de lucro real, devendo ser feito a análise caso a caso.

### 8.3 PIS e COFINS não-cumulativo (lucro real)

A apuração do PIS e COFINS pelo método não-cumulativo possui alguns pontos essenciais que devem ser observados pelo aplicador da norma a fim de se ter uma avaliação exata do alcance da tributação sobre a receita bruta da empresa, que é a base tributável exigida, haja vista a maior complexidade do sistema em relação ao método cumulativo.





## \_8 Exemplos de planejamentos tributários na pessoa jurídica

As legislações próprias dessas duas contribuições são expressas em determinar quais são as receitas que não devem ser tributadas e, portanto, devem ser excluídas da receita bruta tributável, além de especificarem as possíveis deduções da base de cálculo aceitas.

As deduções possíveis são as (I) receitas com vendas canceladas, as (II) devoluções de vendas e os (III) descontos incondicionais concedidos, incluindo as bonificações em mercadorias, valendo destacar que estas regras são aplicáveis para os dois métodos de apuração do PIS e COFINS, cumulativo e não-cumulativo.

Por outro lado, a legislação prevê expressamente quais são as exclusões da base de cálculo específicas no método não cumulativo e a possibilidade de tomada de crédito nas aquisições de insumos na etapa anterior e que, posteriormente, serão compensados no momento da apuração por meio do creditamento desses valores. Essa sistemática é a aplicação prática do princípio tributário da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal e precisa ser apurada caso a caso pela equipe de gestão fiscal.

A legislação é muito complexa e traz expressas determinações, por exemplo, em relação a aquisição de crédito presumido, créditos na depreciação de ativos imobilizados, créditos de vale transporte, alimentação e vestuário, entre outros tantos que podem e devem ser aproveitados pela empresa a fim de reduzir a carga tributária.

Por outro lado, a relação de créditos não permitidos pela legislação é longa e vem sendo alvo de intenso debate no judiciário, especialmente quanto aos insumos que poderão ser considerados válidos para tomada de crédito e posteriormente compensados do valor total das contribuições a pagar.

Atualmente, vale a regra fixada pelo Superior Tribunal de Justiça em que deve-se observar os critérios da essencialidade ou relevância da despesa relativa ao insumo utilizado, em linha com a mesma característica da apuração do IRPJ, ou seja, todo insumo que for essencial para a produção do bem poderá ter seu valor considerado para fins de creditamento e posteriormente compensação do valor do tributo a pagar.

Por isso, a gestão contábil e fiscal é tão importante a fim de subsidiar a avaliação das despesas e custos essenciais e de relevância na produção do bem ou serviço, e nos casos de divergência ser avaliada a possibilidade de discutir administrativamente ou judicialmente o aproveitamento dos créditos.





## \_8 Exemplos de planejamentos tributários na pessoa jurídica

### 8.4 ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

O ICMS é sem sombra de dúvidas o tributo com a legislação mais complexa de todo o sistema tributário brasileiro, não só pela sua importância, dado que é a principal fonte de arrecadação para os Estados, mas principalmente porque cada um dos Estados da Federação possui a sua própria legislação, fazendo com que as alíquotas dos produtos sejam as mais variadas possíveis e haja uma infinidade de obrigações acessórias a serem cumpridas pelo contribuinte desse tributo.

O imposto incide sobre a saída da mercadoria do estabelecimento comercial e trata-se de um imposto não-cumulativo, ou seja, para o cálculo do imposto haverá a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, chegando-se ao valor a ser recolhido mensalmente.

São inúmeros os benefícios fiscais na seara do ICMS, que vão desde imunidades, isenções, créditos presumidos e as mais variadas alíquotas para centenas de tipos de produtos, incluindo a tributação pela alíquota zero. Todas essas peculiaridades podem ser aplicáveis sobre um mesmo contribuinte à depender a atividade exercida, fatos que dificultam o acompanhamento e o recolhimento do tributo no dia-a-dia do setor fiscal da empresa.

Como exemplo da importância do planejamento tributário em relação ao ICMS, é possível citar a possibilidade da transferência de créditos não aproveitados entre contribuintes, bem como a utilização de operações de reorganização societária visando a fusão, cisão ou incorporação de empresas para aproveitamento de créditos ou para o desmembramento das atividades entre estabelecimentos distintos visando a melhor adequação da atividade e impactos fiscais reduzidos que não seriam possíveis com o acúmulo de atividades distintas dentro de um mesmo CNPJ, assim como pode acontecer com o IPI – imposto sobre produto industrializado e as contribuições ao PIS e a COFINS.

Nas operações de transferência de créditos de ICMS entre contribuintes cada Estado possui suas peculiaridades e regras distintas como, por exemplo, no Rio de Janeiro, o livro III do decreto 27.427/2000 (regulamento do ICMS/RJ), prevê expressamente a possibilidade de transferência de saldos credores acumulados de ICMS para estabelecimentos terceiros, respeitadas as regras e limites estabelecidos.

Como a despesa com ICMS é muito relevante para as empresas, principalmente aquelas com alto volume de vendas, acumular créditos de ICMS sem poder utilizá-los para compensação dos valores a serem recolhidos pode comprometer muito o lucro da atividade desenvolvida, por se tratar de um ativo não utilizado e que pode refletir na apuração do IRPJ e CSLL.

O acúmulo de créditos ocorre quando uma empresa possui direito a creditar o ICMS do documento fiscal de aquisição de mercadorias ou insumos mas não possui débitos suficientes na venda para compensar tais créditos. Tais exemplos hipotéticos, podem gerar créditos acumulados de ICMS são as operações envolvendo exportação de produtos, uma vez que para essas operações há imunidade tributária na venda para o exterior mas a legislação permite a tomada de créditos ainda assim, fazendo com que empresas que exercem atividades em grande escala tenham que implementar planejamentos para aproveitamento dos créditos para melhoria dos resultados financeiros.

Outros exemplos que podem gerar acúmulo de créditos de ICMS é quando há benefícios fiscais como isenção ou crédito presumido do imposto na entrada da mercadoria ou insumos, ou seja, um benefício fiscal que visa reduzir a carga tributária de determinado tributo, desonerando as empresas e reduzindo o valor final do produto ao consumidor.

Em alguns casos, apesar da isenção na entrada, ou do direito ao crédito presumido, a legislação garante o direito ao creditamento do valor não pago de ICMS para posterior compensação, o que muitas vezes poderá gerar um acúmulo de créditos que a empresa não consegue utilizar dadas as peculiaridades da sua atividade.





## \_8 Exemplos de planejamentos tributários na pessoa jurídica

### 8.5 ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

São vários os temas atuais que causam grande repercussão jurídica quando se fala em ISSQN e que merecem um estudo minucioso dos contribuintes para identificar a incidência do tributo de forma precisa e realizar a apuração sem riscos a futuras autuações, principalmente quando se trata de tributação sobre novas tecnologias, já que o sistema tributário brasileiro não consegue acompanhar a rápida evolução dos novos negócios desenvolvidos no mundo virtual, no que está se convencendo chamar de “economia digital”.

Dentre os temas mais sensíveis é possível destacar as seguintes:

I - Competência tributária dos municípios para exigir o tributo quando o local da prestação de serviços é distinto do local da sede da prestadora dos serviços (exemplos, plataformas digitais por aplicativos de transporte de passageiros e similares);

II - Constitucionalidade da inserção de alguns itens na lista serviços tributáveis da lei complementar 116/2005 (exemplos, serviço de STREAMING ou serviços over-the-top de áudio e vídeo);

III - Tributação sobre o licenciamento e cessão de uso de software por download ou na nuvem e a disputa entre Estados e Municípios pela tributação – ISS ou ICMS – Recente decisão proferida pelo STJ ao enfrentar o Tema 590.

#### 8.5.1 ISS Tributação do licenciamento ou cessão do direito de uso de software por download ou sua disponibilização na nuvem - Software-as-a-Service (SaaS)

A tributação sobre a comercialização de software no Brasil vem sendo discutida a mais de 20 anos no STF, quando do julgamento do RE 176.626 passou-se a adotar as expressões software de “prateleira” ou “sob encomenda” para definir a incidência do ICMS ou do ISS, e ganhou força em virtude da previsão contida no subitem 1.05 da lista anexa da LC 116/2003, que estabeleceu a incidência do ISS nas operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

A jurisprudência já vinha se consolidando no sentido de que a comercialização de software de prateleira, ou não customizado, atrairia a incidência do ICMS, enquanto a comercialização do software feito sob encomenda, ou customizado, atrairia a incidência do ISS, este último justamente em razão da presença da prestação de serviços caracterizada pela obrigação de fazer.

No entanto, com a evolução da tecnologia na última década ou na chamada “tecnologia digital” outras formas de disponibilização de software se tornaram comuns e ampliaram as dúvidas quanto a tributação na comercialização ou operações com softwares nos casos em que a sua disponibilização se dá por download ou utilizado diretamente através da nuvem e/ou servidor, o chamado Software-as-a-Service (SaaS), afastando a noção única da necessidade de suporte físico ou de “prateleira” para a determinar a incidência do ICMS, antes já consolidada no STF.

Associado a isso, outra questão que veio à tona é a utilização dos softwares por meio de cessão de direito de uso, normalmente feita com a disponibilização de uma licença permanente ou temporária, haja vista a possibilidade de sua utilização diretamente da nuvem, o que não acontecia com a venda do software físico “caixinha” de prateleira, quando a licença adquirida pelo usuário era para uso definitivo do software.



## \_8 Exemplos de planejamentos tributários na pessoa jurídica

Com todo esse cenário, a questão que já era debatida no STF nas ADIs 1.945/MT e 5.659/MG, onde se tentava estabelecer a distinção na tributação nas operações de transferência de software por meio de download, tomou novos contornos para incluir na discussão, através do julgamento do RE 688.223/PR, a definição sobre a tributação nos contratos de licença de uso de software de prateleira por via de download ou na nuvem, já que a LC 116/2003 não fez essa distinção, fazendo com que diversos Estados editassem leis e passassem a tributar pelo ICMS as operações com software de prateleira disponibilizados por meio de download ou na nuvem, ou seja, quando o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral.

Na ocasião do julgamento do RE 688.223/PR, com acórdão publicado em 03/03/2022, ficou definida a tese do Tema 590, no sentido de que “é constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.” Isto quer dizer que incidirá o ISS em qualquer operação de licenciamento de software, quer sejam feitos de forma personalizada ou não personalizados, e independentemente se adquiridos por meio de download ou utilizados diretamente através da nuvem, já que é irrelevante se a licença é ou não temporária.

O intenso conflito de competência entre Estados e Municípios criou grande insegurança jurídica e gerou muitos casos de bitributação, haja vista que em razão da normativa contida na LC 116/2003 a grande maioria dos contribuintes passou a recolher o ISS nesse casos e, simultaneamente, se viram obrigados ao recolhimento do ICMS nas mesmas operações em razão da edição de diversas leis Estaduais nesse sentido, como foi o caso dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, que ditaram leis e regulamentaram a cobrança do ICMS nas operações de disponibilização de software por download ou por meio da nuvem.

Nesses casos, nos parece que a melhor decisão é aquela que define a incidência do ISS no licenciamento de software, independentemente se adquiridos por meio de download ou utilizados diretamente através da nuvem, já que é irrelevante se a licença é temporária ou permanente, haja vista não haver transferência de direitos autorais ou de propriedade, permanecendo o licenciador com esses direitos.

Aos contribuintes, é importante ficarem atentos à postura de cada Município e Estado após as decisões proferidas pelo STF para saber qual a melhor estratégia a ser adotada, evitando-se indesejáveis autuações fiscais, valendo frisar que no RE 688.223 o Ministro Dias Toffi determinou a modulação dos efeitos para que a decisão retroaja à data da publicação das atas de julgamento das ADIs 1.945 e 5.659.

Quanto à possibilidade de recuperação de créditos de ICMS recolhidos indevidamente nos 5 anos anteriores à decisão do STF, por decisão dos Ministros, só poderão se aproveitar aqueles que já possuíam ações em curso discutindo as cobranças até a data da publicação das atas de julgamento em 02/03/2021.



## \_9 Tributação Aduaneira – Tributos Incidentes na Importação

A tributação sobre bens e serviços importados do exterior é um tema sensível a muitas empresas e tem se tornado cada vez mais necessário ao empresário o conhecimento dos aspectos legais para previsão dos impactos práticos sobre o resultado financeiro do negócio, principalmente com a evolução do e-commerce (vendas pela internet), que aproximou substancialmente o acesso dos clientes às empresas e seus produtos.

No tocante aos tributos incidentes, vale lembrar que a tributação sobre a pessoa física difere muito sobre a tributação na importação feita por meio de pessoas jurídicas.

De maneira geral, na pessoa física incide uma taxa única de 60% sobre o valor do produto e do frete importado, com algumas exceções, enquanto sobre a importação promovida por pessoas jurídicas há incidência de diversos tributos, dentre os principais estão o (II) Imposto de Importação, o PIS Importação e COFINS Importação, o (IPI) Imposto sobre Produtos Industrializados, o (ICMS) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o (AFRMM) Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante e a Taxa Siscomex.

Em casos específicos ainda incidirá a CIDE-Combustíveis (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Combustíveis) e a Taxa Antidumping, que é aquela na qual o exportador envia um produto para o Brasil com preço abaixo do praticado no mercado interno. Ela serve para que no comércio não tenha prática desleal. Desse modo, se houver um preço muito abaixo do praticado, o importador terá que pagar uma taxa para nivelar o valor do bem importado.

A base de cálculo desses tributos varia um pouco, já que quase sempre o valor da operação é somado a outro valor, seja outro tributo, taxa, mesmo o valor do frete e do seguro que compõem a operação de importação.

As alíquotas serão sempre ad valorem (percentual que incidirá sobre a base de cálculo ou específica (expressa por uma quantia determinada da mercadoria), e os valores dependerão da legislação específica e da classificação fiscal da mercadoria na tabela TIPI (tabela de incidência do imposto de produtos industrializados) que contém os códigos de NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), ou seja, a nomenclatura específica para produto associada a sua alíquota.

São muitos os tributos incidentes na importação de mercadorias, a formas de cálculo muitas vezes é complexa já que inclui a incidência simultânea de diversos tributos, a legislação é extensa e a burocracia com as obrigações acessórias são inúmeras, incluindo a habilitação da empresa no Radar Siscomex e a geração da declaração de importação, que caso não preenchida da forma correta poderá acarretar a aplicação de multas pesadas, a retenção da mercadoria, e/ou eventual pena de perdimento.

Nesse contexto, muito embora a informatização dos sistemas da Receita Federal e a parametrização dos sistemas com os Estados tenha contribuído muito para facilitar a vida de quem realiza uma operação de importação, fato é que muito mais do que o desembaraço aduaneiro em si, com a apresentação das obrigações acessórias necessárias, o pagamento dos tributos e a liberação da mercadoria, tratando-se de questão sensível às empresas, seja do ponto de vista prático, seja pela necessidade do planejamento tributário, ou mesmo no risco de autuações, em razão da erros durante a fase do processo.





## \_10 Exemplos de Planejamentos Tributários na Pessoa Física

O planejamento tributário não está restrito ao âmbito das pessoas jurídicas e pode e deve ser implementado também pelas pessoas físicas quando da aquisição de bens de alto valor, sejam móveis ou imóveis, seja na hipótese do recebimento de lucros ou dividendos ou investimentos financeiros realizados, ou mesmo em razão do empréstimo de valores por sócios às empresas por meio de contrato de mútuo ou para aumento de capital social.

Existem formas de reduzir ou postergar a incidência do IRPF (imposto de renda retido na fonte) ou do ITCMD (imposto sobre transmissão causa morte e doação), por exemplo, e que são passíveis de implementação por meio de atos jurídicos como contratos, testamentos, antecipada de patrimônio entre pessoas físicas e ou incorporação em empresa criada especificamente para administração de bens, ou ainda pelo adiantamento de herança, entre tantas outras possibilidades.

O Planejamento sucessório e a blindagem patrimonial, que são a adoção de medidas estratégicas para a transferência do patrimônio de uma pessoa após a sua morte da maneira mais eficaz e menos gravosa, ou mesmo para proteção futura do patrimônio do herdeiro ou do próprio proprietário em vida, são as melhores formas de enfrentar antecipadamente questões que podem ocorrer e colocar em risco o patrimônio de uma família no futuro, e devem ser feitos sempre com o estudo da legislação aplicada ao caso prático e às necessidades e vontades dos envolvidos.

## \_11 Reflexos Negativos da Falta de Planejamento Tributário

Um bom planejamento tributário conduz inevitavelmente a redução da tributação sobre a atividade empresarial, haja vista a complexidade da legislação tributária do Brasil. As alternativas e as possibilidades de implementação de tratamentos distintos para uma mesma operação só podem ser identificadas pela estrita observância e interpretação da legislação e da jurisprudência atualizada dos tribunais por todo o país.

Nesse passo, a organização e otimização dos setores de gestão contábil e fiscal, alinhado em conjunto com os instrumentos jurídicos capaz de antever os reflexos das operações no ambiente tributário e empresarial, minimizando os riscos e criando um ambiente de maior segurança jurídica para seus sócios, com maiores conquistas e crescimento na estruturação de seu modelo de negócio, resulta em um planejamento tributário legal e eficaz.

A consequência é a redução da carga tributária e o impacto financeiro positivo nos resultados da empresa, com a mitigação dos riscos de autuações fiscais pelos órgãos de fiscalização, bem como a tranquilidade do agente econômico, independente do setor de atuação, estar em dia com as certidões fiscais, sejam negativas “limpas” ou positivas com efeitos de negativa.







## \_12 Reflexos Negativos da Falta de Planejamento Tributário

São inúmeros os pontos negativos da falta de controle ou falta de gestão apropriada sobre as questões contábeis e fiscais, sendo que a falta de estratégia para tratar de assuntos relevantes no âmbito das empresas, inevitavelmente surgirão autuações e lançamentos junto aos órgãos de fiscalização.

Isto porque, a simples atividade diária de acompanhamento e de cumprimento das centenas de obrigações fiscais impostas pelos Municípios, Estados e a União já são por si difíceis para qualquer empresa quando bem estruturada, tornando-se muito mais complexa e causando desdobramentos negativos quando não estruturadas, sendo que a título de ilustração podemos citar as principais causas da falta de gestão e estruturação do ambiente contábil e fiscal das empresas, em razão da falta de planejamento tributário:

- ▶ Risco de autuações fiscais e ou ajuizamento de execuções fiscais que, por consequência, impõem a contratação de corpo jurídico especializado para oferecimento de defesa;
- ▶ Risco de penhoras e bloqueios judiciais em contas bancárias e aplicações financeiras, com consequências diretas nas atividades da empresa, quer seja pela impossibilidade de pagamento das obrigações assumidas com terceiros ou funcionários, o que faz com que muitas empresas precisem fazer verdadeiros malabarismos entre contas com os valores em caixa para evitar bloqueios judiciais, gerando mais ilícitos e possibilidades de agravamento do problema;
- ▶ Necessidade de oferecimento de garantias, seja por meio de valores em espécie, bens móveis ou imóveis, ou mesmo por meio de carta de fiança bancária e seguro garantia, todos com alto custo de caixa para a empresa;
- ▶ Necessidade de obtenção de medidas liminares em processos judiciais para suspensão da exigibilidade dos créditos tributários para minimizar os riscos de penhoras, com alto custo em processos, condenações e contratações de escritórios para defesa;
- ▶ Ausência de certidões negativas de débitos fiscais e inviabilidade de participação em processos licitatórios;
- ▶ Impedimento ao tentar obter crédito para financiamento ou empréstimo e Protesto da dívida em cartório
- ▶ Riscos de Responsabilização dos sócios na pessoa física, com a desconsideração da personalidade jurídica;
- ▶ Risco de Encerramento das atividades empresariais, em razão da inviabilidade operacional e financeira.





## \_13 Considerações Finais

A realização deste estudo buscou demonstrar a importância da elaboração de um planejamento tributário para as empresas, em razão do Brasil ser um país com elevadas cargas tributárias e constante mudança em sua legislação. Por consequência, a falta de gestão tributária nos mais variados portes das empresas e setores da econômica, em qualquer que seja o ramo de atuação, dentro outros (educação, saúde, energia, petróleo e gás, construção, tecnologia e inovação, serviço e consumo), poderá ser um agravante para a manutenção da qualidade financeira e crescimento de suas operações.

Desta forma, é possível constatar a importância do Planejamento Tributário para manutenção das instituições empresariais, como forma de desenvolvimento de suas finanças e do empreendimento, a fim de otimizar a lucratividade e, conseqüentemente, melhorar o desempenho da empresa e seus controles.

A principal contribuição do presente E-book se refere à importância de as empresas, a partir do bom planejamento tributário e fiscal, adotarem as estratégias de formas preventivas permitidas em Lei, através do controle e correta aplicação das normas vigentes para as melhores práticas de governança, objetivando a redução de impostos e reorganização societária e, muito embora, pela complexidade do tema não ser possível abordar todos os temas correlatos, o conteúdo apresentado de maneira conceitual, de fácil leitura aos empresários, profissionais jurídicos, financeiros e contábeis, com as vantagens e desvantagens pertinentes a gestão tributária empresarial.

Portanto, podemos concluir que considerando o mercado de trabalho altamente competitivo, sobretudo aquelas advindas das empresas de pequeno, médio e grande porte, o conhecimento sobre tributação é essencial para garantir a lucratividade da empresa, que a partir de um planejamento tributário eficiente e eficaz, alinhado a modelo de governança corporativo, o contribuinte poderá utilizar de ferramentas jurídicas permitidas em Lei, com o objetivo de reduzir a carga tributária e reorganizar suas atividades operacionais, seja recuperando impostos pagos indevidamente, seja adotando a reorganização societária, com o adequado planejamento tributário, para melhoria de controle e permanece na gestão das empresas, visando o crescimento das atividades e, por conseguinte, produzindo empregos e riqueza para desenvolvimento do país.







Avenida Nilo Peçanha, nº 50 Grupo 1416 - Centro Rio de Janeiro  
(21) 3923-5111 / (21) 95905-5499 - [martinsviana@martinsviana.com.br](mailto:martinsviana@martinsviana.com.br)