

**ISG - INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO
MESTRADO EM GESTÃO DE EMPRESAS**

RENATA RENE MOTA CASADO DE LIMA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E PERFORMANCE EMPRESARIAL: UMA
ANÁLISE NO SETOR DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA
TEMPORÁRIA**

**MACEIÓ, AL - BRASIL
2014**

RENATA RENE MOTA CASADO DE LIMA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E PERFORMANCE EMPRESARIAL: UMA
ANÁLISE NO SETOR DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA
TEMPORÁRIA**

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Gestão, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof^o Dr. José Magalhaes

MACEIÓ, AL BRASIL
2014

RENATA RENE MOTA CASADO DE LIMA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E PERFORMANCE EMPRESARIAL: UMA
ANÁLISE NO SETOR DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA
TEMPORÁRIA**

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Gestão, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof^o Dr. José Magalhaes

Data da aprovação: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Orientador

Prof^o Dr. José Magalhaes

Prof. -----

Membro da Banca Examinadora

Prof. -----

Membro da Banca Examinadora

Aos meus pais. Vocês são as forças
que movimentam o meu universo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que em todos os dias ilumina meu caminho e que me traz uma paz invejável nos momentos de necessidade.

Aos meus pais que contribuíram de forma inigualável na formação do meu caráter e o desejo de busca por conhecimento. Em especial meu Pai Regis Reyner pelo apoio sempre

A minha família pela alegria e carinho dedicados, mesmo nos momentos mais complicados de minha caminhada.

Ao meu orientador que sempre me indicou o melhor caminho e que conseguiu dar vida as minhas idéias que muito insistiam em ficar nos meus pensamentos.

E a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização deste trabalho.

EPIGRAFE

Deus dá-me força pra começar
minhas tarefas, perseverança pra
não parar no meio, inteligência pra
terminar e humildade pra ver que

ficou muito bom e não me gabar.
(Gilberto Nery)

RESUMO

O objetivo desse trabalho é identificar o impacto do planejamento tributário na performance empresarial, nas empresas de Terceirização de Mão de obra no Brasil. Foi feito um Levantamento Bibliográfico e Reflexões sobre a mesma, Pesquisa Bibliográfica abrangendo Leitura, Análise e Interpretação de Livros, periódicos, site de pesquisa em internet referente ao impacto da carga tributária nas empresas de terceirização de mão de obra temporária. O processo de Planejamento Tributário de uma empresa ainda está em implantação e durante todo o processo de trabalho, elaboração e implementação, foram levantados alguns pontos importantes a serem considerados.

Palavras-chaves: Planejamento tributário; Terceirização; Trabalho.

ABSTRACT

The aim of this study is to identify the impact of tax planning in business performance, the companies Outsourcing Labor in Brazil. A literature and Reflections was made about the same, Library Research covering Reading, Analysis and Interpretation of books, periodicals, research on the internet regarding the impact of the tax burden in the outsourcing of temporary labor companies website. Tax Planning The process of a company is still in development and throughout the work process design and implementation, some important points to consider were raised.

Keywords: tax planning; Outsourcing; work.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
CAPITULO I - CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE OS TRIBUTOS.....	12
1.1 DIREITO TRIBUTARIO	12
1.2 PRINCIPIOS INERENTES AO DIREITO TRIBUTARIO.....	13
1.3 CONCEITO DE TRIBUTO.....	18
1.4 IMPOSTOS	19
1.5 TAXAS.....	19
1.6 FATO GERADOR.....	20
1.7 OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA	21
CAPITULO II - CONTRIBUIÇÕES	23
2.1 CONTRIBUIÇÕES	23
2.2 O CONCEITO E A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES	25
2.3 AS DIVERSAS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES	28
2.4 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS	28
2.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DA SEGURIDADE SOCIAL	31
2.6 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	33
2.7 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS.....	34
2.8 AS CONTRIBUIÇÕES E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	35
2.8.1 Isonomia.....	35
2.8.2 Justiça	36
2.8.3 Capacidade Contributiva	38
2.8.4 Custo/Benefício	39
2.8.5 Solidariedade	40
2.8.6 Segurança Jurídica	41
CAPITULO II - TERCEIRIZAÇÃO	44
2.1 HISTÓRICO	44
2.2 TERCEIRIZAÇÃO	45

2.3 OBJETO	47
2.4 LIMITES DA TERCEIRIZAÇÃO	48
2.5 CONSEQUÊNCIAS POSITIVAS E NEGATIVAS DA TERCEIRIZAÇÃO ...	48
2.6 FUNÇÃO SOCIAL DO DIREITO DO TRABALHO.....	49
2.7 DIREITO DO TRABALHO NO BRASIL	49
2.8 VANTAGENS E DESVANTAGENS DE TERCEIRIZAR.....	50
2.9 TERCEIRIZAÇÃO E SEUS EFEITOS JURÍDICOS.....	50
CAPÍTULO III - PLANEJAMENTO TRIBUTARIO	54
3.1 PLANEJAMENTO FINANCEIRO	54
3.2 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS.....	57
3.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	63
3.4 LUCRO REAL	64
3.5 LUCRO PRESUMIDO	65
3.6 SIMPLES NACIONAL.....	66
CAPÍTULO IV - PESQUISA DE CAMPO	69
4.1 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	69
CONCLUSÃO.....	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	78

INTRODUÇÃO

Carga tributária de um país é a parcela de recursos que o Estado retira dos indivíduos e empresas para financiar as ações do governo.

Em 2009, a receita arrecadada no Brasil em relação a 2008 teve um crescimento nominal de 3,25%. No mesmo período, PIB nominal cresceu 4,60%. Mas, quando retirados os efeitos da inflação, a arrecadação federal obteve uma queda real de 3,05%, e o PIB, de 0,2%. Com isso, a carga tributária nacional em relação ao PIB caiu de 34,79% em 2008 para 34,31% em 2009.

Tributos federais com melhor desempenho em 2009 foi o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cujos crescimentos nominais alcançaram R\$ 12,9 bilhões e R\$ 8,5 bilhões, respectivamente. Esse aumento reflete no lucro dos setores de combustíveis, serviços financeiros, automotivo e metalurgia, especialmente nos meses que antecederam a crise econômica deflagrada ao final de 2008.

A temática vai abordar o Planejamento Tributário e Performance Empresarial com o intuito de analisar o impacto no setor de terceirização de mão de obra temporária no Brasil.

TEMA E PROBLEMA

A temática vai abordar o Planejamento Tributário e Performance Empresarial com o intuito de analisar o impacto no setor de terceirização de mão de obra temporária no Brasil.

A reforma da década de 60 criou um sistema tributário que, a despeito de pecar contra a equidade e o grau de centralização, era tecnicamente avançado para a época. Adotou-se a tributação sobre o valor adicionado tanto para o principal imposto estadual como para o imposto federal sobre produtos industrializados, técnica cuja adoção estava prevista para países da Comunidade Econômica Européia, mas que, naquela época, era utilizada apenas na França. Reduziu-se drasticamente a tributação cumulativa, que ficou restrita à tributação dos serviços e aos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificante e sobre energia elétrica.

Gerenciar o setor tributário nas empresas é a preocupação de muitas organizações para que seus objetivos sejam atingidos. O problema de estudo desta pesquisa apresenta-se em forma de um questionamento: Como o Planejamento Tributário e Performance Empresarial poderá minimizar o impacto no setor de terceirização de mão de obra temporária no Brasil?

OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo desse trabalho é identificar o impacto do planejamento tributário na performance empresarial, nas empresas de Terceirização de Mão de obra no Brasil.

Objetivos Específicos

- ◆ Analisar sobre a carga tributária e todo o seu processo histórico;
- ◆ Analisar o impacto da carga tributária sobre as empresas de terceirização de mão de obra Temporária.
- ◆ Abordar o Planejamento Tributário e Performance Empresarial

JUSTIFICATIVA

Desde então, apresentou um crescimento lento até atingir 18,7% do PIB em 1958. A partir daquele ano, iniciou uma trajetória de queda, chegando em 1962, em meio à crise institucional, a 15,8% do PIB. Nos anos seguintes, marcados pela mais profunda reforma tributária por que passou o país, recuperou sua tendência ascendente.

Principais causas desse custo decorrente da existência de diversos tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições de melhoria e grande quantidade de normas regentes do sistema tributário nacional, em constante processo de transformação e adaptação as necessidades econômicas do governo. Bem como, um dos maiores causadores da alta carga tributária brasileira é cumulatividade, denominado efeito cascata, a cobrança de um mesmo tributo sobre valor total das operações praticado em cada etapa da

cadeia produtiva ou comercial e não o valor que agrega em cada fase do ciclo econômico.

Outra causa da elevada carga tributária é incidência múltipla de tributos sobre uma mesma base de cálculo, na maioria das vezes acrescida de outros impostos. Isso acontece quando distintas espécies de tributos incidem e são cobrados na mesma operação, por exemplo, na importação de bens. Com isso, a base de cálculo do ICMS é valor constante do documento de importação acrescido do valor de impostos de Competência da União cobrados na operação, não se esquecendo de computar despesas aduaneiras pagas pelo importador calculado sobre valor aduaneiro, que integra na base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados (IPI).

METODOLOGIA

Foi feito um Levantamento Bibliográfico e Reflexões sobre a mesmo, Pesquisa Bibliográfica abrangendo Leitura, Análise e Interpretação de Livros, periódicos, site de pesquisa em internet referente ao impacto da carga tributária nas empresas de terceirização de mão de obra temporária.

Empregaremos a pesquisa descritiva, na medida em que visa avaliar a necessidade do planejamento tributário, e sua correta utilização como ferramenta de competitividade.

A coleta de dados se dará por intermédio de questionários e de diário de campo. O questionário é uma técnica de investigação por um número grande ou pequeno de questões apresentadas por escrito que tem por objetivo propiciar determinado conhecimento ao pesquisador.

Possui algumas vantagens: 1) permitir que as pessoas o respondam no momento que lhes pareça mais apropriado; 2) Não expõe os pesquisados à influência da pessoa do pesquisador.

Os procedimentos metodológicos adotados neste estudo são embasados em tópicos distintos, como segue: em primeiro plano, tem-se um processo de pesquisa bibliográfica; em segundo, um processo de pesquisa empírica; e, a seguir, um processo de análise dos dados coletados.

LIMITAÇÃO E DELIMITAÇÃO

O Capítulo I se estende sobre a introdução em todo o seu contexto e no Capítulo II repercute sobre uma reflexão sobre a alta carga tributária, contribuições e taxas. Logo em seguida, o Capítulo II estende-se o Breve Histórico sobre a Terceirização, seus conceitos, objeto, limites e as conseqüências positivas e negativas da mesma; Capítulo III se estende ao estudo do planejamento tributário no Brasil, formas de tributação e por fim Capítulo V enfatiza as pesquisa de campo e resultados.

CAPITULO I

CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE OS TRIBUTOS

1.1 DIREITO TRIBUTARIO

A história nos mostra que a relação tributária (Estado *versus* Contribuintes) é a mais conflituosa de todas; desde a antiguidade quando prevalecia a submissão tribal parasitária; passando pelo célebre “*daí a César o quê é de César*” do Cristo; pela Idade Média, quando suseranos e vassalos se digladiavam por questões de natureza tributárias; pelo absolutismo e o colonialismo explorador, até os dias atuais, onde a reforma tributária é sempre matéria de pauta nas discussões da maioria dos seguimentos das sociedades modernas, figurando, portanto, forçosamente na agenda nacional. Esses fatos históricos nos autorizam a inferir que as questões tributárias foram as que impuseram, às sociedades humanas, as mais dolorosas experiências que culminaram em incontáveis revoltas populares, e conseqüentemente, fizeram surgir grande número de princípios jurídicos, pois estas experiências sociais não passaram despercebidas do Direito, frente as suas amplitudes e monstruosas relevâncias (BARROS CARVALHO, 1999).

Direito é uma palavra ambígua, tendo emprego metafórico. Uma de suas etimologias mais prováveis a dá como derivada de *directus*, do verbo *dirigere*, que quer dizer endireitar, alinhar, dirigir, ordenar, mas a idéia que se quer com ela exprimir é a de algo que está conforme a regra, a lei. O poder legal que o agente ou órgão administrativo tem de praticar determinados atos; norma jurídica reguladora da conduta social do homem, direito objetivo ou lei no amplo sentido; conjunto de normas jurídicas acerca de um ramo da ciência jurídica ou de um dos seus institutos, ou ainda sistemas de normas jurídicas vigente num determinado país; a faculdade ou prerrogativa, reconhecida pela lei às pessoas em suas relações recíprocas, ou poder que todo indivíduo tem

de praticar, ou não, certo ato. É o elemento necessário à vida em comum. É uma condição *sine qua non* da coexistência humana. É a ciência normativa da conduta externa. É o conjunto ou complexo de normas, princípios e instituições oriundas do Estado com o objetivo de regular, disciplinar a vida em sociedade, e assim, manter o equilíbrio social (ICHIHARA, 1989).

Para Nogueira (1979) é um sistema de normas reguladoras do comportamento humano, de enunciados de variada forma, em que se manifesta através de leis, sentenças judiciais e atos jurídicos dos indivíduos.

Direito tributário é o conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos (taxas, impostos e contribuição de melhoria), bem como de sua fiscalização. Regula as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e contribuinte no que se refere à arrecadação dos tributos. Cuida dos princípios e normas relativas à imposição e a arrecadação dos tributos, analisando a relação jurídica (tributária), em que são partes os entes públicos e os contribuintes, e o fato jurídico (gerador) dos tributos. O objeto é a obrigação tributária, que pode consistir numa obrigação de dar (levar o dinheiro aos cofres públicos) ou uma obrigação de fazer ou não fazer (emitir notas fiscais, etc.) (ICHIHARA, 1989).

O Direito Tributário é uma barreira contra o arbítrio, que poderia ser demandado pelos governantes, na ânsia de querer usurpar toda e qualquer riqueza proveniente do indivíduo e/ou da sociedade de forma ditatorial, vingativa, sem critérios, pois, apenas através da lei e de nenhuma outra fonte formal é que se pode criar ou aumentar impostos de forma racional, porque o Estado tem a obrigação de prever os seus gastos e a forma de financiá-los (ICHIHARA, 1989).

1.2 PRINCIPIOS INERENTES AO DIREITO TRIBUTARIO

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (1999), sinteticamente os princípios são:

a) Princípio da justiça: é uma diretriz suprema que penetra de tal modo todas as unidades normativas do ordenamento jurídico. Como valorativo que é, deve ser projetado em todos os preceitos.

b) Princípio da certeza do direito: Trata-se, também, de um sobre princípio, estando, portanto, acima dos outros princípios e deve reger toda e qualquer porção da ordem jurídica.

c) Princípios da segurança jurídica: Enquanto a certeza jurídica busca estabilizar o futuro com o dever-ser, a segurança jurídica busca garantir o passado para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas já consumadas, dando certeza de que o tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada não de garantir a segurança do passado.

d) Princípio da igualdade: Está contido na formulação expressa do artigo 5º caput da Constituição e reflete uma tendência axiológica de extraordinária importância. Seu destinatário é o legislador, entendido na sua proporção mais larga possível, isto é, todos os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade (atos administrativos normativos).

e) Princípio da estrita legalidade: Também expresso no artigo 5º inciso II da CF, essa máxima principiológica, assume o papel de absoluta predominância - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Efundindo, assim, sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule. A diretriz da legalidade está na aceção de que norma jurídica de posição privilegiada estipule limites objetivos.

f) Princípio da irretroatividade das leis: As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada, comando inserido expressamente no artigo 5º, inciso XXXVI da CF, vem impregnado de grande força, onde se pode sentir, com luminosa clareza, o seu vetor imediato da segurança jurídica. Trata-se de princípio destinado ao legislador.

g) Princípio da universalidade da jurisdição: Determina o texto constitucional que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, assim, mesmo em matéria tributária onde há um contencioso administrativo bem estruturado, esse não goza de definitividade, frente a

primazia absoluta do Poder Judiciário quanto a tutela jurisdicional (CF, Art. 5º, XXXV).

h) Princípio da ampla defesa, do devido processo legal e do direito de petição: O postulado do devido processo legal, que anima a composição de litígios promovida pelo Poder Judiciário e que garante ampla liberdade às partes para exhibir o teor de juridicidade e o fundamento de suas pretensões, se aplica também nos processos administrativos que se referem em matéria tributária. Tornando-se, assim, o processo judicial ou administrativo num instrumento de acesso à justiça tributária e corolário do Estado de Direito.(CF, at. 5º, XXXIV ,“a”, LIV e LV)

i) Princípio do direito de propriedade – assegura o direito à propriedade (CF, Art. 5º, XXII e XXIV), porém, esse direito está cingido à função social da propriedade (Art. 170, III).

Além destes princípios gerais expostos anteriormente, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (1999) , ressalta os princípios tributários expressos na Constituição Federal de 88.

a) Princípio da legalidade: Veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça (CF, Art. 150, I), mas, a própria constituição faculta ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos tributos regulatórios (Art. 153, § 1º).

b) Princípio da igualdade: Estabelecido no artigo 150, II da CF, veda às entidades tributantes instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; a norma refere-se a qualquer tributo, mas, é mais expressivamente dirigida aos tributos pessoais e aos incidentes sobre de renda; e em relação a este último, contudo, há de levar-se em consideração a regra da progressividade constitucionalizada no artigo 153, § 2º, I.

c) Princípio da irretroatividade: De acordo com o qual é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (CF, Art. 150, III, “a”), isso, combinado com o princípio da anterioridade, significa que o tributo ou seu

aumento somente incide sobre fatos geradores que ocorrerem no exercício seguinte ao de sua instituição ou majoração, com exceção à majoração das alíquotas dos impostos reguladores da economia (II, IE, IPI e IOF), mas nunca aplicáveis a fatos pretéritos.

d) Princípio da anterioridade. Este princípio tem por objetivo garantir ao contribuinte o tempo necessário ao seu planejamento. Ou seja, em regra geral dá a garantia de que nenhum tributo é instituído ou majorado, seja cobrado imediatamente, frustando assim qualquer planejamento do contribuinte. Desta forma, a CF no artigo 150, III. “b” e “c” garante que o tributo não poderá ser cobrado no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei correspondente, porém, transposto o exercício, deverá ter transcorrido, no mínimo, noventa dias entre as datas da publicação e da aplicação da respectiva lei.

e) Princípio do não confisco ou da proporcionalidade razoável: Regra que veda utilizar tributo cujo efeito caracterize confisco. Isso significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte. Princípio até então implícito, ora, na nova carta, explícito, considerando-se também a proibição de tributos que absorvam parte considerável do valor da propriedade ou renda, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita e moral.(CF. art. 150, IV)

f) Princípio da não limitação ao tráfego de pessoas ou bens: Por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. Essa é uma regra complementar do direito à livre circulação de pessoas e de bens.(CF. art. 150, V)

g) Princípio da uniformidade geográfica: Segundo o qual, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território brasileiro ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, DF ou Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões da país. (CF. Art. 151, I)

h) Princípio da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos de agentes dos Estados e

Municípios: Contido no artigo 151, II, que veda à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do DF e dos Municípios, bem como, a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações. Redundante, em razão dos princípios da generalidade e da universalidade.

i) Princípio da proibição de concessão de isenção por outro poder diverso do tributante: Segundo o qual, quem tem o poder de impor determinado tributo é que tem o poder de estabelecer isenções. Explicitamente, o texto constitucional proíbe a União de conceder isenções a tributos estaduais ou municipais. É uma reação ao sistema anterior que previa essa possibilidade de intervenção da União nas demais órbitas tributantes, subtraindo a receita, através da concessão de isenções.(CF. Art. 151, III)

j) Princípio da não diferenciação: De acordo com o qual é vedado aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (CF, Art. 152).

k) Princípio da não-cumulatividade: Aplicável aos impostos sobre produtos industrializados e sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, segundo o qual será compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.(CF. Art. 153, § 3º, II e Art. 155, § 2º ,I).

l) Princípio da seletividade: Aplicável obrigatoriamente ao imposto sobre produtos industrializados (CF Art. 153, IV, § 3º, I), segundo o qual este imposto será seletivo em função da essencialidade do produto, sendo facultada sua aplicação ao imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e a prestação de serviços, (CF 155, § 2º, II) em função da essencialidade dos produtos. Esse princípio permite o estabelecimento de alíquotas diversas, tendo em vista a necessidade, utilidade e superfluidade dos produtos.

m) Princípio da progressividade: Referido expressamente ao imposto sobre a renda (CF, Art. 153, § 3º, I) e ao imposto sobre a propriedade territorial

urbana (CF, Art. 156, § 1º e 182, § 4º, II). Imposto progressivo é aquele cuja alíquota aumenta à medida que aumenta o ingresso ou a base imponible.

n) Princípio da universalidade: Decorrente da norma do artigo 19, III da CF significa que todo aquele que praticar o fato gerador da obrigação tributária deverá recolher o tributo respectivo, salvo os casos expressos de isenção fiscal outorgada em lei que especifique as condições e os requisitos para sua concessão. A CF menciona expressamente a universalidade e a generalidade apenas em relação ao IR (Art. 153, § 2º, I), mas, advirta-se que estes aspectos devem ser aplicados a qualquer tributo, em razão do disposto no artigo 19, III.

o) Princípio da capacidade contributiva: Expressamente consignado no artigo 145, § 1º, pelo qual, sempre que possível, os impostos terão o caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, observados os direitos individuais e na forma da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

1.3 CONCEITO DE TRIBUTO

Tributo é uma prestação pecuniária, pois o conceito legal exclui qualquer prestação que não seja representada por dinheiro. Não se pode cobrar tributos que consistam em prestação de natureza pessoal, tal como a prestação de serviços.

Nesse sentido, conforme estabelece o art. 3º do CTN - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se passa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O tributo é compulsório, visto que a obrigatoriedade faz parte de sua essência.

Segundo Cassone (1999, p. 27), “tributo é certa quantia que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias”.

Na visão de Oliveira (1998, p. 23), para melhor entendimento sobre a definição de tributo, é possível decompor sua definição nas seguintes características:

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviços ;moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, Ufir);
- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração determinada norma ou descumprimento da lei;
- instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada; a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Conforme Cassone (1999, p. 27), o tributo (gênero) é dividido em três espécies: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. A palavra tributo deriva de *tribuiro*, que significa distribuir no sentido de repartir entre os entes da comunidade os ônus da satisfação das necessidades coletivas. Nesse caso, a União, o Município, o Distrito Federal e o Estado precisam do dinheiro arrecadado com a cobrança do tributo para investir e cumprir seu papel de prestador de serviço ao cidadão.

1.4 IMPOSTOS

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte, conforme o art. 16 do CTN/66 (BRASIL, 1966). De acordo com Oliveira (2005, p. 24), os impostos “decorrem de situação geradora, independentemente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte”.

Para Cassone (1999, p. 75), “imposto é o tributo exigível independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

Os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, e identificar,

respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

1.5 TAXAS

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondem aos impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas, conforme o art. 77 do CTN/66 (BRASIL, 1966).

Segundo Oliveira *et al.* (2005, p. 24), “as taxas que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis”. Como aponta Cassone (1999, p. 75), “taxa é o tributo exigível em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

A taxa é uma exigência financeira para usar certos serviços fundamentais. Alguns exemplos, seriam taxas de corpo de bombeiro, taxa de manutenção de vias públicas, taxa de manutenção de guia e taxa de coleta de lixo.

1.6 FATO GERADOR

Amaro (2003), critica a expressão “fato gerador” porque “para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o ‘fato gerador’ e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.”, ou seja, este nada gera. Observa que a fenomenologia do fato gerador não é própria do Direito Tributário, já que todos os ramos do direito adotam a estrutura de hipótese de incidência e regra cuja incidência ocorre com a realização desta hipótese e acrescenta:

Deve-se cuidar para não confundir infalibilidade da incidência com respeitabilidade da incidência. Uma vez realizada a hipótese de incidência, a incidência da regra jurídica é infalível e independente da atuação de qualquer Órgão executivo ou judiciário; entretanto, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos resultantes daquela incidência. Para impor este respeito é que atuam os Órgãos executivos e judiciários (SHANTI, 2006).

Celso Ribeiro Bastos (1998) o define simplesmente como uma “descrição feita, pela norma, de um ato ou fato que, ocorridos, gerarão a obrigação tributária”. Mas, salienta o mencionado autor que há dois níveis em que pode ser entendida a expressão “fato gerador”: em um plano hipotético e na concreta ocorrência do fato ou ato. Afirma, também, que a situação descrita pela norma pode ser entendida como o cerne do fato gerador, ou seja, a definição do artigo 114 do CTN diz respeito ao seu núcleo, mas que, além desse núcleo, há outros aspectos a ele inerentes, tais como o subjetivo, o espacial, o temporal e os quantitativos. Acrescenta, ainda, que o fato gerador pode ser simples ou complexo, “conforme se completa um ou diversos fatos”.

A expressão “fato gerador da obrigação tributária” resistiu a todas as críticas tendo em vista que nenhuma proposta apresentou vantagens, isto por que:

Hipótese de incidência realizada’ (abstraída a crítica à contradição nos termos que a locução traduz) é de difícil utilização prática, ‘fato imponível’, por sua vez, também não é expressão adequada, pois o sufixo empregado na formação do adjetivo, assim como outros da mesma família, denota qualidade de algo que pode vir a ser, mas que ainda não é (PAULSEN, 2007).

1.7 OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA

Luciano Amaro (2003) constata que a obrigação, no âmbito tributário, apresenta a mesma conceituação do direito obrigacional comum, diferenciando-se apenas no tocante ao objeto que será sempre uma prestação de natureza tributária, quer seja de dar, quer seja de fazer algo (ex. emitir nota fiscal ou apresentar declaração de rendimentos), ou não fazer (ex, não embarçar a fiscalização).

Celso Ribeiro Bastos (1998) vislumbra que no Direito Tributário não há qualquer discussão quanto ao fato da obrigação tributária (principal) se

caracterizar como uma obrigação de dar, portanto, de natureza patrimonial, patrimonialidade esta que, mesmo quem não busca justificativas no Direito Civil, a aceita, como é o caso de Souto Maior Borges, ao reconhecer: “[...] é atributo da obrigação tributária principal o ser economicamente avaliável”.

Luciano Amaro observa com muita propriedade:

a) ora a obrigação deve ser cumprida sem que nenhuma providência seja tomada pela administração tributária (no sistema que o CTN batizou de ‘lançamento por homologação’); o adimplemento da obrigação, nessa hipótese, é já uma exigência incondicionada feita pela lei; b) noutras hipóteses, a obrigação depende de uma providência do sujeito ativo (qual seja, a consecução do lançamento, de ofício ou à vista de declaração apresentada pelo sujeito passivo); já aqui, portanto, o sujeito passivo só está adstrito a efetuar o adimplemento da obrigação após o recebimento da notificação.(...) Em ambas as situações, a obrigação tributária já terá nascido com a ocorrência do fato gerador, mas seu adimplemento, na hipótese ‘b’, depende de uma atuação do sujeito ativo.

Concebido que a obrigação tributária surge com o fato gerador, que este pode compreender, inclusive, o pagamento de penalidade, que existem obrigações cujo adimplemento depende de iniciativa da autoridade administrativa, mas também que existem obrigações que a lei estabelece que o próprio “devedor” deve pagá-las, sem aguardar qualquer iniciativa da Administração Tributária, mister se faz compreender a própria estrutura da obrigação, para verificar algumas de suas características necessárias à compreensão do surgimento do crédito tributário (BASTOS, 2006).

CAPITULO II

CONTRIBUIÇÕES

2.1 CONTRIBUIÇÕES

As Contribuições foram instituídas no Sistema Tributário Brasileiro através da Constituição de 1934, quando o constitucionalismo passou a sofrer influência alemã (MACHADO, 2003). Período em que foram percebidas maiores preocupações sociais, fato que se reflete com o início da mudança da concepção do Estado, deixando o mesmo de ter uma atuação mínima e restritiva e passando para uma atuação mais abrangente, na qual participava de forma mais efetiva das questões sociais. Reflexo disso foi a instituição da previdência social, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado (TORRES, 2009)

Posteriormente, as cartas constitucionais de 1937 e 1946 não apresentaram mudanças significativas neste campo. Somente com a emenda constitucional 18/65, que implementou a reforma/ tributária, é que ocorreram mudanças consideráveis no sistema pátrio.

Decorre da mencionada emenda, o Código Tributário Nacional, que incluía a contribuição de melhoria no rol da constituição tributária, tendo posteriormente o decreto-lei nº 27 de 1966, ressalvado a exigência de uma série de contribuições econômicas e sociais. Fato esse, que durante a vigência da emenda constitucional 18/65 gerou grande controvérsia quanto a natureza tributária e a classificação das contribuições (FILHO, 2003)

Com o advento da Constituição de 1967, foi mantida apenas a contribuição de melhoria no rol da constituição tributária, tendo as demais contribuições de intervenção sobre o domínio econômico e as previdenciárias incluídas no rol constitucional econômico e social. Tal classificação, em conjunto com as emendas constitucionais nº 1 de 1969 e nº 8 de 1977 trouxeram novas discussões sobre a natureza tributária das chamadas contribuições econômicas e sociais, mantendo acirradas as discussões sobre

sua classificação, sendo observada a época de cada emenda posições doutrinárias conflitantes.

No entanto, com o advento da Constituição de 1988, pela primeira vez cria-se tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, atribuindo-lhes destinação própria a arrecadação, não apenas do ponto de vista do direito financeiro ou administrativo, mas também do direito constitucional tributário (BALEEIRO, 2010)

A Constituição de 1988 afastou a discussão sobre a natureza das contribuições, uma vez que as integrou ao sistema tributário nacional, aplicando sobre elas os mais importantes princípios constitucionais, dentre eles o da legalidade, irretroatividade e anterioridade, além das normas gerais relacionadas ao direito tributário (BALEEIRO, 2010)

Balleiro (2009, p. 73) afirma ainda que ademais, com exceção das contribuições previdenciárias, as contribuições sociais e econômicas voltaram a pertencer à Constituição Tributária, reconhecendo-se sua natureza tributária.

Corroborando esse entendimento, o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal que reconheceu o caráter tributário que revestia as contribuições ao declarar inconstitucionais os decretos nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Entendimento que se consubstancia com o fato dos artigos 149 e 195 da constituição vigente atribuírem a União competência exclusiva para instituir todo tipo de contribuição (PIRES, 2003)

Dessa forma, a atual constituição amplia o conceito de tributo, alcançando assim, toda e qualquer manifestação de riqueza, a percepção de rendas e a circulação de bens, direitos ou serviços. Nesse caso, encontram-se além dos impostos, as taxa, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (PIRES, 2003).

Posteriormente, os debates sobre a classificação das contribuições ressurgiu com o advento da emenda constitucional nº 39/2002, que criou a contribuição para custeio da iluminação pública. Emenda essa, que gerou intenso debate sobre sua classificação, sendo considerado por parte da doutrina como um tributo que só nominalmente é uma contribuição.

Porém, é necessário observar que a classificação de um tributo não se restringe ao texto legal, diversos aspectos devem ser analisados a fim de evitar que o mesmo se constitua com base apenas na sua nomenclatura. No caso

das contribuições, iremos nos valer da definição dada pelo professor Ricardo Lobo Torres (2007, p. 467) “é o tributo devido pela realização de um serviço ou obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa”.

Nesse sentido, é necessário destacar que no caso das contribuições, a vinculação da arrecadação e sua correta destinação são elementos de extrema relevância, que constituem função legitimadora do tributo (BALEIRO, 2010).

Como já foi dito anteriormente, as contribuições são tributos autônomos, que mesclam elementos dos impostos e das taxas, presentes em nossa constituição através dos artigos 149, o qual atribui competência exclusiva à União para instituir contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, observando ainda o disposto nos artigos 146, III e 150 I e III, sem prejuízo do disposto no artigo 195, § 6º, relativo às contribuições sociais (AMARO, 2007)

Em relação às contribuições presentes na Constituição Federal, podemos classificá-las da seguinte forma: contribuição de melhoria, presente no artigo 145, III; as contribuições sociais, artigo 149; contribuições econômicas, artigo 149; contribuições corporativas, artigo 149, sendo estas de interesse de categorias profissionais ou de categorias econômicas e a contribuição de iluminação pública, artigo 149-A (TORRES, 2007)

Observa-se ainda que mesmo diante de uma vasta gama de espécies de contribuições, é possível perceber que o binômio, atividade estatal praticada no interesse de determinado grupo e a vantagem individual auferida estão presente em todas elas. Devendo tais elementos estar em permanente interação para que o tributo seja caracterizado como uma contribuição.

Sendo assim, superados os diversos debates acerca do tema, conforme observado anteriormente, é necessária rigidez ao se criar uma contribuição, a fim de garantir que a mesma possua todas as características fundamentais do tributo, o que conseqüentemente contribui para atingir sua finalidade, garantindo assim, segurança jurídica e o equilíbrio do sistema tributário nacional.

2.2 O CONCEITO E A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES

Existem diversas espécies de contribuições, as quais serão abordadas no decorrer do presente trabalho. Inicialmente, iremos nos ater ao conceito de contribuição, sua natureza jurídica e classificação doutrinária. Em momento posterior abordaremos as diversas espécies de contribuições presentes em nosso ordenamento jurídico.

As Contribuições são tributos devidos pela realização de serviço ou obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa (TORRES, 2007, p. 467).

Corrobora esse entendimento, a definição de que contribuição é uma espécie de tributo, cujo fato gerador consiste em situação típica reveladora de capacidade econômica do contribuinte, que se caracteriza pela afetação do produto de sua arrecadação a grupos ou categorias de pessoas, como benefício particular proporcionado pelo Estado ou por entidade autárquica, e, ainda que se distingue das demais espécies, sejam impostos, taxas, ou contribuições de melhoria, pelo exercício do poder tributário por entes privados que desempenham função pública delegada, na qual incluem o controle, a arrecadação e administração tributária (PIRES, 2003).

No entanto, devido às semelhanças dos fatos geradores das contribuições com fatos típicos dos impostos, tal identidade permitiu ao professor Sacha Coelho (1998) afirmar que “as contribuições afiguram-se como impostos afetados a finalidades específicas”.

Analisando as duas espécies tributárias verificamos que se assemelham em muitos aspectos, principalmente no que diz respeito ao fato gerador, que ocorre independentemente da vontade do contribuinte, havendo a incidência no momento em que ocorra a hipótese prevista na norma.

Outra difícil distinção entre as contribuições e os impostos consiste na dificuldade de diferenciar os interesses de um grupo específico e o da sociedade de modo geral, sendo que em alguns casos certas contribuições acabam se assemelhando muito a figura dos impostos com destinação especial (TORRES, 2007).

Como exemplo, temos as contribuições especiais sobre o faturamento e o lucro, previstas no artigo 195 da Constituição Federal, nesses casos, o grupo responsável pela exação não recebe nenhum benefício especial frente à tributação com que arcou.

No entanto o Supremo Tribunal Federal já entendeu pela constitucionalidade de tais ingressos, até mesmo pelo respaldo dado pela constituição de 1988. No entanto, esse problema não é exclusivo do nosso modelo tributário, diversos outros países como Itália, Espanha e Alemanha vivenciam situações semelhantes em seus sistemas tributários.

Apesar das semelhanças, é importante ressaltar que existem diferenças marcantes em cada uma dessas espécies tributárias, sendo que nos impostos não há o que se falar em vantagem especial a determinado grupo, enquanto essa é uma das principais características das contribuições. Portanto, o fato gerador do imposto independe de qualquer contra prestação, e são subordinados a capacidade contributiva, diferente das contribuições que buscam o binômio custo/benefício.

Seguindo, observamos ainda que os impostos incidem sobre toda a sociedade e há indivisibilidade na prestação dos serviços e benefícios (AMARO, 2007), enquanto as contribuições atendem a determinados grupos, sendo apenas a prestação pública indivisível, uma vez que os benefícios são especiais, restritos a determinados grupos.

Por fim, as contribuições estão prevista no artigo 149 da Constituição e devem se ater a sua condição finalística, já os impostos não possuem destinação específica e possuem assento constitucional próprio (BALEEIRO, 2010) artigos 153 a 156 da Constituição Federal.

As diferenças entre as contribuições e as taxas são de mais fácil percepção, as principais são que as taxas remuneram serviço público e divisível (AMARO, 2007), enquanto as contribuições dizem respeito a atividades indivisíveis da administração.

Outro aspecto que chama atenção é o fato que a taxa visa o serviço público solicitado pelo contribuinte, enquanto a contribuição independe de manifestação de vontade. A taxa encontra seu escopo constitucional no artigo 145, I da constituição atendendo interesse individual, já as contribuições estão previstas no artigo 149 da constituição e representam interesses de um grupo determinado.

No que diz respeito a competência dos entes políticos para instituir tributos, inclusive as contribuições, essa foi determinada na constituição de 1988 de forma rígida e exaustiva, no título VI, capítulo I, seção I.

Infere-se daí que são cinco as espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios, e as contribuições. Sendo que a classificação quinquipartida foi aceita pelo Supremo Tribunal Federal nos REs nº 227.098-5/AL e 144.971/DF (MATTOS, 2003).

É relevante classificar as contribuições como uma das cinco espécies tributárias, uma vez que, a sua instituição, majoração ou modificação sujeitam-se, como as demais espécies tributárias, as limitações de tributar, previstas no artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Sendo assim, após conceituarmos e classificarmos as contribuições, demonstrando as principais diferenças entre essa espécie tributária e os outros tributos com que mais se assemelham, passaremos aos diversos tipos de contribuições presentes no nosso sistema tributário.

2.3 AS DIVERSAS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES

O artigo 149 da constituição federal de 1988 elenca várias espécies de contribuições, que atendem as mais diversas finalidades. No entanto, mesmo desempenhando funções tão distintas, todas possuem características comuns.

Dentre as elencadas no mencionado artigo, iremos nos ater a cada uma das espécies mais detalhadamente, observando suas características, natureza, finalidade e destinação. Todas elas se caracterizam, distinguindo-se uma das outras, pela finalidade buscada e pela conseqüente atuação estatal por elas custeadas.

2.4 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS

Na visão de Torres (2007), as contribuições sociais, assim como as demais contribuições são regidas pela contraprestação estatal a determinado grupo específico que arcou com o tributo. No caso das contribuições sociais a contraprestação é devida pela assistência do Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa.

As contribuições sociais gerais são destinadas as finalidades perseguidas pela seguridade social, como é o caso do salário educação.

Apesar da polêmica sobre a possibilidade de admitir outras contribuições sociais gerais senão aquelas expressamente referidas no texto constitucional, o Supremo Tribunal Federal, apreciando a validade da LC 110/2001, admitiu a possibilidade de criação de contribuições sociais gerais, além das contidas na constituição, desde que se destinem especificamente à manutenção e expansão da seguridade social.

Ressalvando, que as contribuições sociais gerais não contidas na Constituição, devem obediência a anterioridade prevista no artigo 150, III, “b” e não a anterioridade nonagesimal, prevista apenas para as contribuições da seguridade. Tendo indicado ainda, a necessidade de lei complementar para criação das contribuições previstas no artigo 149 da constituição (MACHADO, 2003)

Sendo necessário conter ainda uma finalidade específica, pois essa é uma das principais características dessa espécie tributária, como adverte o professor Hugo de Brito Machado (2003):

A idéia segundo a qual existem contribuições ‘gerais’, sem finalidade constitucionalmente determinada, encerra uma contradição interna insuperável, porquanto a contribuição é um tributo que se caracteriza precisamente em função dessa finalidade específica. Dizer-se que uma contribuição não tem sua finalidade determinada de modo específico pelo texto constitucional é o mesmo que dizer ‘contribuição que não é contribuição.

A mencionada decisão gerou grande inquietação entre os doutrinadores, pois surgiu o receio da proliferação indiscriminada dessa espécie de contribuição, tendo em vista a abrangência das atividades que por elas poderiam ser custeadas.

No que tange a competência, essa está elencada no artigo 149 da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, sendo de suma importância para um sistema federativo fiscal como o nosso.

Apesar do artigo 149 ser claro quanto a competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, o § 1º do mencionado artigo, permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, instituem contribuições sociais arcadas por seus servidores, para benefício de sistema de previdência e de assistência social dos mesmos (TORRES, 2007).

Assim como as demais contribuições, são caracterizadas pela atividade estatal destinada a determinado grupo e o benefício individual do cidadão.

Outro aspecto em comum é o fato de serem prestadas *uti universi*, ou seja, sem a ponderação do interesse ou vontade do indivíduo (TORRES, 2009).

De acordo com Coelho (2007, p. 94), com a constituição de 1988 as contribuições sociais voltaram ao escopo da constituição tributária. Porém as discussões sobre o tema não cessaram, muitos autores entendem que algumas espécies de contribuições sociais se assemelham a impostos com destinação especial.

Um dos fundamentos para essa argumentação consiste na familiaridade entre o fato gerador das contribuições sociais e dos impostos, uma vez que ambos consistem na validação normativa condicional, aperfeiçoando-se logo ocorra o fato previsto hipoteticamente na regra de incidência, independente da vontade do contribuinte.

Essa proximidade com o imposto permitiu a criação de contribuições sociais anômalas, como nos casos do COFINS, CSLL, e da extinta CPMF, que substancialmente são impostos com destinação especial, possuindo fatos geradores idênticos aos do ICMS e do IR (TORRES, 2007).

Ademais, as contribuições possuem grande capacidade arrecadatória, ao passo que possuem hipóteses e bases de cálculo amplas, similares a dos impostos, possuindo assim elevada rentabilidade (BALEEIRO, 2010).

No caso das contribuições sociais, a legitimidade da cobrança consiste na validação finalística do tributo, dependendo do respeito a sua natureza e finalidade. No entanto, conforme já exposto, é costume o contingenciamento de tais verbas ou até mesmo a trestinação das receitas obtidas com tais contribuições.

Discute-se que em tais hipóteses o contribuinte poderia se opor a cobrança da contribuição, por essa não estar afetada aos fins constitucionalmente que a instituíram, podendo inclusive reclamar a repetição do tributo pago, uma vez que o desvio da arrecadação derruba a competência do ente tributante para legislar e arrecadar, pois não estaria dando a destinação prevista constitucionalmente (BALEEIRO, 2010).

No entanto, o entendimento do Supremo tribunal Federal é que o contingenciamento da arrecadação ou até mesmo a trestinação total ou parcial dos recursos não invalida o tributo, ou mesmo compromete sua exigibilidade.

Tendo a suprema corte reiterado esse entendimento, reafirmando inclusive o caráter tributário das contribuições sociais. Apesar do acalorado debate sobre o tema, as contribuições sociais gerais são consideradas tributos, que mesmo desassociadas de suas finalidades não perdem sua validade ou exigência, assim como também não se confundem com os impostos ou qualquer outra espécie tributária, apesar das semelhanças observadas.

Em que pese o entendimento do Supremo Tribunal Federal, entendemos que o contingenciamento ou desvio da arrecadação das contribuições sociais gerais por mais que não comprometa a exigibilidade do tributo, acarreta em um imenso prejuízo para a sociedade e deve ser arduamente combatido, principalmente em função do setor que essa contribuição custeia.

Sendo certo que esta problemática não é exclusiva do sistema tributário nacional, diversos países como Espanha, Itália, Alemanha, entre outros, possuem dificuldade em classificar as contribuições sociais e a capacidade de distingui-las de outras espécies tributárias, devido as características em comum com as demais espécies.

2.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DA SEGURIDADE SOCIAL

O principal objetivo das contribuições sociais é o financiamento da seguridade social, que devido a ampla atuação estatal, o custeio fica a cargo de toda a sociedade, tendo tal exação a função de resguardar os direitos relativos a saúde, previdência e assistência social (BALEEIRO, 2010).

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 traçou bases e fundamentos para o financiamento da seguridade social, assim como estabeleceu regras para o custeio de suas atividades.

Segundo Coelho (2007), as contribuições sociais da seguridade social são regidas pelo princípio da solidariedade, sendo essa uma das características que a difere das demais espécies, pois diferentemente das outras contribuições, toda a sociedade é responsável pelo seu custeio, independentemente de pertencerem a determinado grupo diretamente relacionado com a atividade estatal.

No entanto, uma das principais críticas, consiste no argumento de que não é possível que se exija a contribuição daquele que não possua vantagem

da atividade estatal. Tendo a falta dessa vantagem o condão de desnaturar por inteiro a imposição, afrontando o disposto no artigo 195 da Constituição Federal.

De toda forma, nessa espécie tributária a referibilidade da atuação estatal com a pessoa do obrigado é bastante tênue, uma vez que o grupo para qual a atividade estatal será prestada é toda a sociedade. Sendo assim, é possível reconhecer que toda sociedade se vale, ainda que potencialmente, das vantagens da atuação estatal.

As contribuições da seguridade social, ainda que parcialmente, se submetem a regra do artigo 149 da constituição federal, submetendo-se também as normas gerais do direito tributário contidas no artigo 146, III da constituição. Porém ganham regras e princípios próprios conforme se observa nos artigos 194 e 195, ambos da Constituição Federal.

Nesse ponto, começam a surgir as distinções entre as contribuições da seguridade social e as demais contribuições, primeiramente observa-se o fato que as contribuições da seguridade social não são regidas pelo princípio da anterioridade contido no artigo 150, III da Constituição, uma vez que obedecem ao disposto no artigo 195, § 6º da Constituição Federal, só podendo ser exigidas após noventa dias da publicação (TORRES, 2007).

Souza (2003), ressalta outro aspecto que distingue as contribuições da seguridade social das demais, é o fato do artigo 195 em seu § 4º estabelecer a competência residual da União com relação as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, algo que não existe com as demais contribuições.

Outro ponto marcante se apoia no fato que as contribuições da seguridade social podem incidir sobre diversas bases econômicas do mesmo contribuinte, desde que tenha como finalidade a seguridade social. Enquanto que as demais contribuições só podem incidir sobre uma base econômica por contribuinte.

Devido ao bem protegido, é importante frisar a relevância dessa espécie tributária, uma vez que visa a sociedade como um todo e não apenas determinados grupos, como as do artigo 149 da Constituição. Apesar de possuírem a mesma natureza, as da seguridade social tem um aspecto mais abrangente, razão pela qual possuem normas e características específicas como vimos.

Dentre as contribuições da seguridade social em si, podemos destacar as elencadas no artigo 195 da Constituição Federal, entre elas a que incide sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a COFINS que incide sobre a receita ou faturamento, contribuição social sobre o lucro líquido e a extinta CPMF que incidia sobre a movimentação financeira.

O artigo 195 da constituição prossegue com as exações em seu inciso segundo, como as contribuições do trabalhador e demais segurados da previdência social, não incidindo nas aposentadorias e pensões que trata o artigo 201 da Constituição.

Posteriormente, o mencionado artigo prevê em seus incisos III e IV que as contribuições para financiar a seguridade social incidem sobre a receita de concursos de prognósticos, assim como do importador de bens ou serviços do exterior.

Por fim, estabelece em seu § 8º a contribuição para financiamento da seguridade social denominada de contribuição ao Funrural, que fica a cargo do produtor, parceiro, o meeiro e arrendatário rural, assim como o pescador artesanal e seu respectivo cônjuges, que exerçam atividade em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, cobrada mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção, o que garante os benefícios previstos na legislação (FILHO, 2003) .

Importante destacar que o artigo 195, § 4º da constituição atribui a União a competência residual para assegurar outras fontes para manutenção da seguridade social, desde que em obediência ao disposto no artigo 154 da carta constitucional. (SALES, 2003).

Sendo assim, é evidente a importância dessa espécie tributária, pois tem como finalidade o financiamento da seguridade social para a sociedade como um todo. Dada a relevância de sua função, a mesma possui princípios e normas próprias, assim como têm sua fonte custeio discriminada na Constituição Federal.

Observa-se assim, que os déficits apresentados em determinado setores da seguridade social não são resultados da falta de recursos, mas sim, o desvio dessas verbas, o que gera falso prognóstico do setor.

2.6 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Nas palavras de Souza (2003), as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico têm por finalidade servir como instrumento para intervenção da União Federal, servindo como mecanismo para atuar em setores descompassados ou desregulados, nos quais a referida distorção esteja intervindo na livre iniciativa ou qualquer outro princípio que esteja em desequilíbrio no mercado. Tendo como objetivo corrigir distorções nas quais todos os elementos deveriam estar ordenados e harmoniosos.

As principais características das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico são a sua natureza excepcional e regulatória, que devido a sua finalidade específica, seu uso é apenas temporário (AMARO, 2007)

Para atingir seu objetivo, ou seja, corrigir eventual descompasso ou desequilíbrio de determinado setor, a intervenção da CIDE deve ocorrer através de sua incidência, de forma extra fiscal, assim como pelo custeio do órgão responsável pela intervenção.

Importante destacar, que a finalidade dessa espécie tributária não é arrecadatória, seu principal objetivo consiste em intervir de forma pontual para corrigir eventuais desequilíbrios em setores específicos. Não devendo, portanto, se sobrepor a competência tributária de outros entes federados.

2.7 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também chamadas de contribuições corporativas, visam financiar as entidades, pessoas jurídicas de direito público ou privado, que fiscalizam, regulam e disciplinam o exercício de atividades profissionais (TORRES, 2009).

A contraprestação dessas entidades representativas consiste, na fiscalização, regulamentação e representação dos profissionais, zelando pela ética no exercício profissional e pelos interesses da categoria.

No que diz respeito às categorias econômicas, surgem órgãos que não são representantes de categorias profissionais, tais contribuições almejam a

promoção e desenvolvimento de determinados setores, tendo como exemplo a APEX e o SEBRAE.

Observa-se assim, que a presente espécie tributária visa o financiamento de entidades representativas de categorias profissionais ou econômicas. Seja zelando pelo exercício da profissão, suas prerrogativas e interesses, ou seja, estimulando tecnicamente o desenvolvimento de determinados setores como no caso das categorias econômicas (AMARO, 2007)

2.8 AS CONTRIBUIÇÕES E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

As contribuições, assim como as demais espécies tributárias também devem ser instituídas de acordo com os princípios constitucionais tributários, pois a inobservância de tais princípios pode suscitar a sua inconstitucionalidade.

As contribuições se subordinam a todos os princípios constitucionais tributários, entre eles:

2.8.1 Isonomia

O princípio da isonomia consiste na igualdade de todos perante a lei, assegurando que todos são iguais independentes de suas características individuais (cor, raça, sexo, crença e etc...), garantindo a todos o direito a igualdade, conforme preceitua o artigo 5º, *caput* da constituição (TORRES, 2009)

No que tange a matéria tributária, tal princípio se revela no artigo 150, II da Constituição Federal “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”

Além disso, veda o tratamento desigual entre contribuintes, estabelecendo a igualdade de tratamento ao grupo favorecido da contra

prestação estatal da mesma forma que se observa a desigual prestação pecuniária em relação a sociedade em geral, não atendida pelas benfeitorias.

Gerando assim, uma relação de igualdade entre o tributo pago por determinado grupo e as benfeitorias recebidas, resguardando um tratamento isonômico com o restante da sociedade que não contribuiu para o benefício daquele grupo determinado.

De acordo com Ribeiro (2009), ademais, é necessário que o tributo seja cobrado de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, sendo que esta decorre do princípio da isonomia, além de ser fundamental a observância da capacidade contributiva a fim de assegurar um tratamento isonômico frente as diferenças entre os contribuintes.

Nesse passo, devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelam riquezas diferentes e conseqüentemente diferente capacidade contributiva.

O princípio da isonomia não se restringe ao aplicador da lei, engloba também o legislador, que deve observar tal princípio no desempenho de suas atividades, não sendo permitido que dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes (AMARO, 2007).

Portanto, assim como o aplicador da lei não pode discriminar, o legislador também ao elaborar a lei não pode fazer qualquer discriminação. Assegurando-se assim, a garantia do indivíduo ao princípio da isonomia, evitando perseguições ou favoritismos.

O que deve ser observado nas situações concretas é se o legislador ou aplicador da lei discriminou onde era vedado ou se deixou de dessemelhar onde era obrigatório, o que caracteriza ofensa a isonomia e conseqüente lesão ao princípio da capacidade contributiva (AMARO, 2007).

O princípio da isonomia é de extrema relevância para a concepção de um sistema tributário mais equilibrado e justo, onde a capacidade contributiva sirva de instrumento para mensurar a tributação entre os mais distintos contribuintes, sendo esta uma medida de justiça.

2.8.2 Justiça

No tempo do Estado Patrimonial, o tributo era cobrado apenas com fundamento na necessidade do Príncipe, sendo a concepção de justiça naquela época utilizada para justificar tal cobrança.

Com o advento do Estado Fiscal, as finanças passaram a ter como base o tributo, tendo este seu fundamento na justiça distributiva, servindo como princípio maior e principal instrumento de mensuração, a capacidade contributiva (TORRES, 2009)

Posteriormente, com a proliferação e predominância do pensamento positivista, as reflexões sobre a idéia de justiça perderam força. No entanto, nas últimas quatro décadas retornaram com significativo vigor a essa meditação.

Nesse sentido, as crises financeiras das últimas quatro décadas, assim como a descrença no modelo de socialismo real e o aumento das demandas sociais, contribuíram expressivamente para o retorno da preocupação com a justiça.

Ribeiro (2009) observa que os reflexos dessa mudança numa escala global, tendo o resgate dos direitos fundamentais e dos valores da justiça conseqüências na doutrina alemã, expressas através de autores como Klaus Tipke, Klaus Vogel e Moris Lehner. Na Espanha, onde os principais ícones são Pedro Herrera Molina, Falcón y Tella e Tulio Rosebuj e na Itália com Fantozzi e Moschetti.

No Brasil, os expoentes dessa mudança são Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco. No entanto, o sistema pátrio demonstra uma realidade distinta dos comandos constitucionais vinculados ao princípio da justiça, pois apesar de estabelecer a capacidade contributiva como instrumento para mensurar a capacidade de cada contribuinte em arcar com o peso do tributo, não consegue efetivar a idéia de justiça e igualdade fiscal (RIBEIRO, 2009)

Conseqüentemente, as distorções geradas refletem na parte mais sensível do sistema, onde os mais pobres suportam a maior parte da carga tributária e os mais ricos se utilizam de instrumentos como o planejamento fiscal, muitas vezes abusivos, ferindo assim o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e o da justiça.

Nesse cenário, é necessário ter em mente que com a aproximação do direito tributário com a idéia de justiça, retoma o equilíbrio entre os princípios

da legalidade e da capacidade contributiva, enaltecendo a igualdade a fim de coibir práticas abusivas com intuito de burlar a obrigação de pagar tributo, combatendo também normas meramente arrecadatórias.

Sendo assim, Torres (2009) ressalta que as contribuições devem se ater também aos princípios decorrentes da idéia de justiça em seu sentido mais amplo, como também a justiça tributária que abrange a parafiscal, a extrafiscal e a orçamentária, a fim de termos um sistema tributário mais justo, pois no caso das contribuições sociais, esse princípio ganha um contorno ainda mais marcante, através do qual se positiva com os demais princípios constitucionais tributários.

2.8.3 Capacidade Contributiva

A idéia de capacidade contributiva foi desenvolvida a partir da concepção de justiça aplicada ao direito tributário, apesar de não haver registro sobre sua aplicação aos tributos na antiguidade, sabe-se que desde as mais remotas sociedades determinados tributos eram mensurados de acordo com a riqueza do contribuinte, a exemplo do que ocorria em Atenas com o Sólon fiscal (RIBEIRO, 2009).

Na idade média observa-se a aplicação da meditação sobre justiça aos tributos, momento em que importantes publicações de Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e São Tomás de Aquino introduzem o princípio da proporcionalidade. No entanto, somente a partir da obra de Adam Smith é que foi possível se vislumbrar o princípio da capacidade contributiva fiscal (RIBEIRO, 2009)

Desde então, o princípio da capacidade contributiva ganhou diversos adeptos em várias partes do mundo, que desenvolveram ainda mais o princípio de acordo com as peculiaridades de suas sociedades e momento histórico pelo qual estavam atravessando.

Em nosso ordenamento jurídico, o princípio da capacidade contributiva encontra guarida no artigo 145, § 1º da constituição, ao determinar o caráter individual e gradativo dos impostos frente a capacidade econômica do contribuinte.

Sua finalidade principal é preservar o contribuinte de uma tributação excessiva, incompatível com a capacidade que têm de arcar com o tributo, ao mesmo tempo tal princípio também visa a eficácia da lei de incidência, de modo que o tributo seja efetivamente pago. (AMARO, 2007)

O princípio da capacidade contributiva é plenamente aplicável as contribuições, com exceção das contribuições sociais que se subordinam aos princípios do custo/ benefício e ao da solidariedade.

Torres (2007) afirma que no que se refere as contribuições, observa-se a incidência do princípio da capacidade contributiva principalmente nas contribuições exóticas, onde a contribuição possui características de imposto com destinação especial, nesses casos é visível a relação da contribuição com o mencionado princípio.

No caso das contribuições econômicas, observa-se que quando o tributo é cobrado de quem não participa do grupo beneficiado, a capacidade contributiva se torna elemento essencial ao tributo.

Como já foi dito anteriormente, no caso das contribuições sociais exóticas que distorcem o nosso sistema tributário e foram respaldadas pela constituição de 1988, essas são vinculadas ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que nesses casos as contribuições possuem características de impostos com destinação especial e devem focar a capacidade do contribuinte em arcar com o peso da obrigação tributária.

No entanto, as contribuições devem se ater ao princípio da capacidade contributiva com exceção das contribuições sociais que são regidas primordialmente pelo princípio do custo/benefício consubstanciado pelo princípio da solidariedade, estando em segundo plano o princípio da capacidade contributiva no que se refere a essa classe de contribuições (TORRES, 2007).

2.8.4 Custo/Benefício

O princípio do custo/benefício é o que norteia as contribuições, com exceção das sobre o faturamento e sobre o lucro, as demais, no entanto atendem a relação serviço público prestado/vantagem especial, obtendo através do mencionado princípio a relação da receita e da despesa e a

repartição da carga tributária segundo o custo para a administração e a vantagem especial por cada um auferida.

No que tange as contribuições sociais, esse princípio possui aspecto distinto, ao passo que o vínculo entre a contribuição e a contra prestação estatal passa a ser mais tênue, uma vez que passa a ser difusa e não específica a determinado grupo.

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal, revendo sua própria jurisprudência, criou o princípio estrutural da solidariedade, desprezando o aspecto contraprestacional das contribuições sociais e transformando o sistema previdenciário de contributivo e retributivo em contributivo e solidário (TORRES, 2007).

Sendo assim, no que diz respeito as contribuições sociais esse princípio não se mostra efetivo, uma vez que a estrutura da seguridade social é contributiva e solidária, ou seja, todos contribuem independentemente de auferirem benefícios de forma imediata, pois sabem que futuramente seus direitos sociais serão preservados pelo Estado, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal.

2.8.5 Solidariedade

O princípio da solidariedade é um dos mais relevantes, pois é ele que determina a solidariedade do grupo, se aproximando inclusive da concepção de justiça por criar um vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos de beneficiados da redistribuição do serviço estatal.

Como já dito anteriormente, as contribuições sobre o lucro e faturamento apesar de serem reconhecidas como contribuições sociais pelo STF não são regidas pelo princípio da solidariedade devido a sua característica de imposto com destinação especial (BALEIRO, 2010), razão pela qual são vinculados ao princípio da capacidade contributiva.

No campo das contribuições sociais, o princípio da solidariedade não pode ser tratado de forma isolada, pois está relacionado com os princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício (TORRES, 2007)

O princípio da solidariedade no caso das contribuições sociais cria um vínculo entre o contribuinte e o Estado, uma vez que o grupo contribuinte arca

com a contribuição visando ter suas carências supridas pelo Estado, almejando ter seus direitos sociais patrocinados pelo poder estatal, criando assim um laço de solidariedade.

A receita proveniente dessas contribuições deve ser destinada a contraprestação estatal em favor da seguridade social, sob pena ser declarado inconstitucional a cobrança da contribuição social, tendo como exceções as contribuições previstas na constituição que incidem sobre o faturamento e o lucro.

No que se refere ao princípio da estrutural solidariedade, importante frisar, que este foi concebido pelo Supremo Tribunal Federal para tratar as contribuições sociais anômalas, através do qual ampliou a compreensão do artigo 195 da constituição a fim de justificar e validar as contribuições sociais com características de impostos com destinação especial (TORRES, 2007)

Através de tal princípio se ampliou a concepção de que a seguridade social deve ser custeada por toda sociedade, sendo este o argumento para se reconhecer as contribuições sociais anômalas, como as que incidem sobre a folha de salário, faturamento e lucro.

Observa-se ainda, que a substituição da solidariedade de grupo pela solidariedade estrutural fez com que o princípio do custo/benefício, típico das contribuições sociais perdesse espaço para o princípio da capacidade contributiva, característico dos impostos, devido as contribuições exóticas criadas para custear a seguridade social.

Nota-se, que apesar dos contornos peculiares que o princípio da solidariedade ganha em nosso sistema tributário, em especial no caso das contribuições sociais, o mesmo é de suma importância, mesmo com as distorções geradas para justificar as contribuições sociais anômalas.

2.8.6 Segurança Jurídica

A segurança jurídica é um dos princípios fundamentais do nosso ordenamento jurídico, o qual norteia todo nosso sistema, não sendo diferente em relação às contribuições. Tradicionalmente em matéria tributária a segurança jurídica é associada proteção do contribuinte face ao poder de tributar do Estado (RIBEIRO, 2009)

No caso das contribuições, estas se submetem a todos os princípios vinculados a idéia de segurança jurídica, ou seja, o da legalidade conforme disposto no artigo 150, I da constituição; o da anterioridade como prevê o artigo 150, III, *b* e *c*; da irretroatividade, artigo 150, III, *a*; do não confisco, artigo 150, IV; da proibição as limitações ao tráfego de pessoas ou bens através da tributação, artigo 150, V; da vedação a tributação odiosa e da inibição ao livre exercício profissional (TORRES, 2007).

Sendo certo que compõe esse cenário as determinações previstas no artigo 97 do código tributário nacional, as quais as contribuições se submetem e pelas quais são regidas.

No que tange as contribuições sociais, observamos algumas peculiaridades relacionadas ao princípio da legalidade. O artigo 149 da constituição atribui competência exclusiva a União, devendo a matéria ser tratada por lei complementar, conforme determina o artigo 146, III da constituição (TORRES, 2007).

No entanto, a exigência de lei complementar se destina apenas às normas gerais, sendo prescindíveis para sua instituição, definição do fato gerador, parâmetros de base de cálculo e contribuinte. Justamente porque não são impostos e não há exigência para que esses requisitos sejam tratados por lei complementar como no caso da mencionada espécie tributária.

Neste contexto, observa-se ainda que não constam da reserva legal de lei complementar, as contribuições do artigo 195 da constituição, que incidem sobre a folha de salário, faturamento e lucro, assim como as instituídas por lei ordinária quando recepcionadas pela constituição de 1988.

A ressalva se faz as contribuições previstas no artigo 195, § 4º da Constituição Federal, uma vez que existe menção expressa a observância do artigo 154, I, o qual prevê a exigência de lei complementar.

Como já mencionado, corroboram para a segurança jurídica dois princípios extremamente importantes, o da irretroatividade e o da anterioridade. O primeiro proíbe a cobrança de tributos decorrentes de fatos ocorridos antes da vigência da lei, conforme preceitua o artigo 150, III, *a*, da constituição (AMARO, 2007).

Já o princípio da anterioridade é comum as contribuições do artigo 149 da constituição, fazendo com sua eficácia se inicie em primeiro de janeiro do

exercício seguinte, sendo que as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195 da constituição subordinam-se a anterioridade nonagesimal , conforme determina o próprio artigo.

Por certo que na sociedade de risco na qual vivemos atualmente é impossível que a norma consiga prever todas as hipóteses. O princípio da segurança jurídica não tem o condão de criar tipos fechados que limitem a linguagem do legislador, até porque, diante da variedade de riscos presentes em nossa sociedade os perigos se mostram imprevisíveis, sendo impensável que a norma consiga abranger todas as hipóteses (RIBEIRO, 2009).

No entanto, os princípios citados anteriormente são de suma importância por garantirem a manutenção da ordem jurídica, conferindo a mesma certa previsibilidade, evitando surpresas legislativas que poderiam acarretar insegurança jurídica.

Sendo esses, os mais relevantes princípios vinculados as contribuições, não podendo ignorar, no entanto, todos os demais princípios constitucionais tributários que são os pilares do nosso sistema.

CAPITULO II

TERCEIRIZAÇÃO

2.1 HISTÓRICO

Para Giosa (2003, p. 162) enfatiza que como processo e técnica de gestão administrativa-operacional corrente nos países industrialmente competitivos, a Terceirização originou-se nos EUA, logo após a eclosão da II Guerra Mundial. Indústrias bélicas tinham como desafio concentrar-se no desenvolvimento da produção de armamentos a serem utilizados contra as forças do Eixo, e passaram a delegar algumas atividades de suporte a empresas portadoras de serviços mediante contratação.

Este conceito de horizontalização foi aplicado em tempos de mutação administrativa, que variou/migrou posteriormente para a verificação, com a empresa concentrando assim, sob sua coordenação, todas as atividades técnicas e administrativas associadas à sua operação.

No final da última década, o mercado deu sinal de novas transformações para as empresas. O que se retratava era uma questão, cada vez mais o cliente se tornava o centro de atenções das empresas, que tentavam dirigir a ele todas as atenções. Este ao voltar-se ao cliente, conhecia o seu perfil, pegou em cheio as grandes organizações, acostumadas a dirigir o mercado, praticamente impondo o seu produto ou serviço.

Assim, as pequenas e médias empresas, mais ágeis e perceberam o momento da mutação, aproveitaram da situação e iniciaram a conquistar fatias significativas deste mesmo mercado.

Em seu primeiro esforço de mudança foi realizado com a introdução do “downsizing” que consiste na diminuição dos níveis hierárquicos, providência necessária para se enxugar o organograma, diminuindo o número de cargos e agilizando a tomada de decisões o que não implica em cortes de pessoal.

Esse processo permitiu uma evolução parcial na tentativa das empresas se tornarem ágeis, eliminando níveis intermediários que acabavam restringindo a corrente decisória.

Conforme Giosa (2003, p. 162) ressalta que a prática do “*downsizing*” possibilitou reorientação empresarial que correspondeu a enfrentar o paradigma de questionar as atividades secundárias executadas internamente e redefinir a verdadeira missão da empresa.

“*Outsourcing*” expressão em inglês que quer dizer “terceirização”, foi adotado de forma plena pelas empresas referenciadas pela concepção estratégica de implementação. Com isso, no Brasil a Terceirização se introduziu sob outro prisma.

Recessão como pano de fundo levou as empresas a refletirem sobre sua atenção. Mercado acabou determinando a diminuição das oportunidades, possibilitando que novas abordagens fossem aplicadas para buscar a minimização das perdas. Exemplo da aplicação em outros países foi acolhido pelas empresas porque o ambiente era propício.

Terceirização demonstra o outro lado da moeda, o fomento para abertura de novas empresas, com oportunidades de oferta de mão-de-obra, restringindo o impacto social da recessão e do desemprego.

2.2 TERCEIRIZAÇÃO

Diniz (1996) afirma que pode-se terceirizar tudo aquilo que não pertence ao foco do negócio da organização, pois é uma solução prática e eficiente. É uma idéia muito atraente para a empresa, já que representa uma promessa de livrar-se do pesado encargo de gerenciar as folhas de pagamentos.

Na visão de Delgado (2006) terceirização é um fenômeno pelo qual se dissocia a relação econômica de trabalho da relação justabalhista que lhe corresponderia e por meio do qual o trabalhador se insere no processo produtivo do tomador de serviço, contudo sem os vínculos justabalhistas, que se preservam fixados com uma entidade intervenientes.

Para Sérgio Pinto Martins (2001) terceirização, “Trata-se, na verdade, de uma estratégia na forma de administração de empresas, que tem por objetivo organizá-la e estabelecer métodos da atividade empresarial. No entanto, a utilização da terceirização pelas empresas traz problemas jurídicos, que necessitam ser analisados, mormente no campo trabalhista. É claro que a

empresa deverá obedecer às estruturas jurídicas vigentes, principalmente às trabalhistas, sob pena de arcar com as conseqüências decorrentes de seu descumprimento, o que diz respeito aos direitos trabalhistas sonogados ao empregado”.

Queiroz (1998) conceitua a terceirização como uma técnica administrativa “que possibilita o estabelecimento de um processo gerenciado para terceiros das atividades acessórias e de apoio ao objetivo da empresa que é a sua atividade-fim, permitindo as organizações focarem em seu negócio, objetivo final”.

Alice Barros (2006), esclarece que “terceirização consiste em transferir para outrem atividades consideradas secundárias, ou seja, de suporte, atendendo-se a empresa à atividade principal. Assim a empresa se concentra na sua atividade-fim, transferindo as atividades-meio”.

José Janguê Bezerra Diniz (1996) conceitua terceirização como o fenômeno que "consiste na existência de um terceiro especialista, chamado de fornecedor ou prestador de serviços, que (...) presta serviços especializados ou produz bens, em condições de parceria, para a empresa contratante chamada tomadora ou cliente" .

Gonçalves (2001) afirma que terceirizar significa transferir a terceiros atividades anteriormente a cargo da própria empresa. A terceirização, assim, concebida, possui duas vertentes: transferência a terceiros de toda e qualquer atividade ou apenas das chamadas atividades- meio.

A terceirização não tem ainda lei própria, como enfatiza o Procurador Rodrigo Carelli (apud AVELAR, 2007), “há uma certa tendência em confundir terceirização com a contratação de mão-deobra temporária”“. Esta é um processo totalmente diferente, regulado pela Lei n.6.019/74, que permite a criação de empresas “locadoras” de mão-de-obra para fins específicos, como picos de produção e por período predeterminado não superior a três meses. Já a terceirização propriamente dita, aquela em que a prestadora toma a seu cargo a tarefa de suportar a tomadora, em caráter permanente, com o fornecimento de produtos ou serviços, não mereceu até agora legislação própria “”.

Terceirização é o liame que liga a empresa tomadora à empresa prestadora de serviços, mediante contrato regulado pelo direito civil, comercial,

ou administrativo, cuja realização responde a empresa prestadora de serviços, não tendo a empresa tomadora qualquer possibilidade de ingerência na mão-de-obra da empresa prestadora.

Contratação pode ter por escopo a produção de bens bem como a prestação de serviços (limpeza, vigilância, segurança, serviços de importação e de exportação, treinamento técnico de pessoal).

2.3 OBJETO

Busca-se dar grande agilidade à linha de produção e flexibilidade nas atividades da empresa tomadora, visando ao mercado comprador, pondo como fator primordial dessa procura a redução de custos, sucesso de qualquer empreendimento. São fatores desse objetivo:

Redução dos custos operacionais: com eliminação de etapas secundárias ou terciárias, a empresa tomadora reduz sua folha de pagamento e os pesados encargos sociais;

Aumento da capacidade de produção: com a terceirização e retirada de etapas secundárias e/ou terciárias haverá sobra potencial, quer no espaço físico e na linha de produção que deságua em benefício do produto acabado. E esse potencial se desenvolve com sobra do capital de giro antes citado;

Da redução de tempo na escala produtiva até o produto acabado: com a terceirização e entrega de etapas secundárias e/ou terciárias a uma ou várias empresas, descentralizando-se o moto produzido, haverá redução de tempo desde a origem até produto acabado. Essa redução de tempo, além de pressionar para baixo o custo operacional, dar maior flexibilização à empresa para atender a vários pedidos ao mesmo tempo, sem correr risco de ausência do produto no mercado;

Da excelência do produto: a terceirização, quando bem administrada, poderá ter influência marcante sobre a excelência do produto. Etapas da linha de produção contarão com empregados especializados e rigoroso controle de qualidade, já que haverá concorrência entre as empresas terceirizadas;

Dos reflexos da excelência do produto: excelência do produto somada à baixa do custo operacional refletirá no mercado comprador, já que a tendência crescente é do consumidor dizer o produto que deseja pelo preço

que acha razoável. Sem que sejam atendidos esses requisitos não terá poder de penetração e competitividade no mercado interno e externo.

2.4 LIMITES DA TERCEIRIZAÇÃO

Ideal que se busca pela terceirização é que a empresa se desvencilhe daquelas etapas secundárias e terciárias do processo produtivo para se dedicar de forma concentrada à atividade-fim.

Para Silva (1993) recorda que a terceirização mostra três estágios:

1. Inicial: quando a empresa repassa a terceiros a prestação de serviços das áreas de apoio administrativo e social que são essenciais, não ligadas, porém, à atividade-fim da empresa, tais como: serviços de restaurantes e creches, manutenção em geral, limpeza e conservação, segurança e transporte;
2. Intermediário: quando são terceirizadas atividades ligadas diretamente à função principal da empresa, por exemplo, assistência técnica de maquinário, manutenção de fábrica, usinagem de certas peças;
3. Avançado: nesse estágio inclui-se a denominada terceirização gerenciada, na qual são repassadas para terceiros atividades-chave da empresa, por exemplo: gestão de certos processos como implantação da qualidade total, algumas atividades de pesquisa e desenvolvimento ou, até mesmo, a gestão de outros fornecedores.

2.5 CONSEQÜÊNCIAS POSITIVAS E NEGATIVAS DA TERCEIRIZAÇÃO

Terceirização é um fator que é capaz de contribuir para racionalização do sistema produtivo. E junto com flexibilização das normas pode abrir caminho para que o país possa se adequar ao processo de globalização.

Como fatores positivos tem-se:

1. Redução do núcleo produtivo, podendo a empresa dedicar-se com mais afinco à finalidade-fim;
2. Redução do capital imobilizado, já que, com a cisão de etapas produtivas entregues a empresas terceirizadas, não haverá preocupação imobilizadora de capital para aquisição de maquinaria, resultando no aumento de capital de giro para injetar na atividade-fim;
3. Retirada de atividades ociosas e muitas vezes dispendiosas do processo produtivo;
4. Redução da folha de pagamento com o enxugamento do quadro funcional, com sensível redução dos encargos sociais.

Têm-se os fatores negativos na terceirização:

1. Perda do emprego com maior rotatividade da mão-de-obra e conseqüências normais advindas com reflexos diretos sobre o trabalhador e sua família; sem o emprego, não terá salário e não terá

possibilidade de sobrevivência digna direcionando para o desequilíbrio social;

2. Desemprego incentiva a redução de salário e subemprego propicia ambiente para crescimento da economia informal, com redução de impostos e contribuição social. Todavia, o desemprego pode ser minimizado com criação de novos empregos pelas empresas prestadoras de serviços. A rotatividade da mão-de-obra pode ter como conseqüência o enfraquecimento de certos sindicatos com a redução do número de associados que mudam de categoria.

2.5 FUNÇÃO SOCIAL DO DIREITO DO TRABALHO

Direito do Trabalho está relacionado diretamente aos acontecimentos sociais. As vicissitudes da política econômica boa ou má reflete sobre esse ramo do Direito. A sua função social é dar equilíbrio e convivência pacífica entre fatores da produção: empresa, capital e trabalho.

Para Prado (1991) ressalta que: “as leis sociais, em vez de atenderem à realidade brasileira, têm servido para aprofundar o fosso que separa, cada vez mais nitidamente, os felizes empregados do sistema formal, que têm direito a tudo, até negar-se ao trabalho, dos infelizes trabalhadores informais, que não têm direito a nada.

Direito do Trabalho sofre influências no campo político, por exemplo, pela instauração do regime democrático em substituição a um regime autoritário, mas também das modificações operadas no ambiente social e na situação econômica.

2.7 DIREITO DO TRABALHO NO BRASIL

Sob essa ótica filosófica, ressalta que “a regulação das relações de trabalho baseava-se na crença de que elas representavam uma manifestação da luta de classes e no temor de que as repercussões dessa luta afetassem o conjunto da sociedade.”

Para Romita (1992) ressalta que “a grande responsabilidade é conciliar este processo de invenções que nos apresenta novas maravilhas com o destino próprio de seus resultados, que deve ser ou não o de enriquecer unicamente uma minoria de investidores, de capitães de indústria, de executivos e auxiliares imediatos, mas sim o de gerar empregos que possam

atender aos demais e oferecer a todos a possibilidade de uma vida melhor”. (A Terceirização e o Direito do Trabalho, LTr. 56 3/274).

2.8 VANTAGENS E DESVANTAGENS DE TERCEIRIZAR

De acordo com Queiroz (1998) as conseqüências positivas da terceirização são as seguintes:

- a) gera a desburocratização;
- b) alivia a estrutura organizacional;
- c) proporciona melhor qualidade na prestação de serviços, contribuindo para a melhoria do produto final;
- d) traz mais especialização na prestação de serviços;
- e) proporciona mais eficácia empresarial;
- f) aumenta a flexibilidade nas empresas;
- g) proporciona mais agilidade decisória e administrativa;
- h) simplifica a organização;
- i) incrementa a produtividade;
- j) tem como uma das suas conseqüências a economia de recursos: humanos, materiais, de instrumental, de equipamentos, econômicos e financeiros.

Nestes últimos anos percebe-se claramente no mercado um movimento e revisão dos processos de terceirização, motivadas pela necessidade de melhoria dos próprios resultados diante do mercado cada vez mais exigente e competitivo, ocorrendo também à necessidade das empresas estarem alinhando a sua estratégia de negócios, assim, permitindo a maximização de resultados. (BARROS, 2002).

Jerônimo Souto Leiria (1991) cita como conseqüências negativas da terceirização para as empresas, os seguintes aspectos: aumento de risco a ser administrado, dificuldades no aproveitamento dos empregados já treinados, demissão na fase inicial, mudança na estrutura do poder, falta de parâmetros de preço nas contratações iniciais, custo das demissões, relação com sindicatos, má escolha de parceiros, má administração do processo e aumento de dependência de terceiros.

2.9 TERCEIRIZAÇÃO E SEUS EFEITOS JURÍDICOS

De acordo com Barros (2009), devem-se ter cuidados jurídicos especiais à questão da Terceirização. A autora diz que a terceirização requer cautela do ponto de vista econômico, pois implica planejamento de produtividade, qualidade e custos.

A terceirização é um fenômeno com conseqüências para do Direito do Trabalho, no entanto, carece de uma regulamentação legal específica, sendo que a orientação que os jurisdicionados têm advem da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho, expressa através do Enunciados n. 331 (BARROS, 2009).

Delgado (2006) afirma que no aspecto da terceirização lícita ou regular o vínculo empregatício entre o empregado e a empresa terceirizante (empregador aparente) se mantém - súmula 331, I, II, TST -, mesmo que seja na entidade tomadora (empregador oculto ou dissimulado) o local onde presta os serviços, ou seja, "nega a ordem jurídica, portanto, o reconhecimento do vínculo empregatício do obreiro terceirizado com a entidade tomadora de serviços".

Para Quintela (2009) ressalta que no Direito do Trabalho, o princípio da primazia da realidade, de modo que a realidade dos fatos é mais importante que os aspectos formais que envolvem as contratações. Se for constatada a tentativa real de fraude da CLT por meio do nome terceirização, não existe contrato que torne esta verdadeira.

Pedro Alcântara Kalume (1994) parte da idéia de ser o trabalho subordinado, em regra, regido pelo contrato de trabalho. Assim sendo, "somente podem ser contratados para serviços habituais (...) empregados de outras empresas ou mesmo estas quando alguma lei o permitir", seguindo todo o formalismo exigido por ela, como acontece com o trabalho temporário e no caso da Lei 7.102/83 (que disciplina os serviços de vigilância). Portanto, essas normas legais têm caráter restritivo e fora desses casos "qualquer pessoa física que preste, habitualmente, serviços subordinados a outra pessoa, física ou jurídica, é empregada desta e não do terceiro interveniente".

Não há cidadão no mundo, independentemente de culto, seita, filosofia de vida ou religiosidade a que pertença, que nunca tenha ouvido falar na parábola em que Moisés, no Monte Sinai recebe de Deus os dez mandamentos sob os quais a sociedade deveria viver e evoluir. Seria uma forma de existência

do Direito? Verdadeira a assertiva levando-se em consideração o fato de que o Direito existe porque regras de conduta existem, trata-se sem dúvida de uma forma de expressão do Direito. Não é referido ao fato de que a partir deste momento é que passou a existir o mundo jurídico pois sabe-se que regras não escritas já determinavam o comportamento dos homens em geral, citamos apenas um marco histórico conhecido por todos sem, no entanto, perquirir acerca da veracidade ou não da parábola, para que possamos desenvolver a terceirização em termos de evolução jurídico-social.

Toda sociedade independentemente da era histórica em que se situa possui, ou possuiu, normas que regulassem os conflitos intersubjetivos surgidos em conseqüência da vida em sociedade como também de sua própria existência, regras estas que com o passar dos anos necessitaram de adequação para que então pudessem ser efetivamente aplicadas à sociedade que lhes deu origem e suas constantes transformações.

A evolução do homem é inevitável, da mesma forma a existência do direito, razão pela qual pode-se afirmar residir aí a dinamicidade do Direito e suas ramificações. Dois pontos extremos, marcos históricos, visualizam claramente tal dinamicidade, e, em específico a do Direito do Trabalho: na Inglaterra no século XVII quando da Revolução Industrial, as máquinas passaram a ser o meio mais eficaz de produção e, o manuseio desta nova forma de produção era entregue nas mãos de homens, mulheres, crianças e idosos, que trabalhavam consecutivamente sem intervalos, sem férias, sem contrato de trabalho e muitas vezes por uns míseros trocados, sem qualquer direito de um trabalhador; três séculos depois os trabalhadores adquiriram direitos significativos, possuem jornada de trabalho, proibição do trabalho consecutivo sem intervalos inter e intra jornadas, contrato de trabalho, salário mínimo, enfim, a relação jurídica mantida entre os empregadores e trabalhadores se estabelece com direitos e deveres para ambas as partes.

Neste constante fluxo e refluxo de idéias e ideais, símbolo da motivação da evolução da sociedade e do próprio homem, e, que ocasionam as transformações no mundo jurídico encontra-se a terceirização, representando um dos maiores avanços da sociedade como ente jurídico-social-politizado. A terceirização como fenômeno jurídico se traduz na modernização das relações trabalhistas e o desenvolvimento das atividades

empresariais e industriais, Ismael Falcão (1997) ao conceituar a terceirização já lhe dá traços próprios declarando tratar-se de uma relação triangular transparecendo uma verdadeira parceria comercial sem que, no entanto, se estabeleçam vínculos jurídicos entre si.

CAPÍTULO III

PLANEJAMENTO TRIBUTARIO

3.1 PLANEJAMENTO FINANCEIRO

Segundo Gitman (2010, p. 105), “planejamento financeiro é um aspecto importante das operações das empresas porque fornece um mapa para orientação, a coordenação e o controle dos passos que a empresa dará para atingir seus objetivos.” Nesse raciocínio, complementando a afirmação de Gitman, Vieira (2008, p. 212) afirma que esta “[...] perspectiva tem por objetivo a manutenção do equilíbrio financeiro da organização, buscando identificar, avaliar e suportar a viabilização de estratégias voltadas para o financiamento das suas atividades atuais e do crescimento. É certo que, em tempo de extrema volatilidade econômica, se faz necessário um planejamento sobre os próximos passos no que diz respeito alocação de recursos das empresas.

Muitas vezes denominado de administração do capital de giro líquido (ROSS; WESTERFIELD; JORDAN, 2009, p. 412) ou de gestão do ativo e do passivo circulantes (GITMAN, 2010, p. 546), o planejamento operacional, segundo Gitman (2010, p. 546), “[...] é uma das atividades mais importantes e que consome mais tempo do administrador financeiro. [...] que mais de um terço do tempo dedicado à administração financeira é gasto com a gestão do ativo circulante e cerca de um quarto com a gestão do passivo circulante.” Logo, percebe-se a importância do planejamento operacional quando Assaf Neto (2009, p. 13) menciona a grande importância dos ativos circulantes para a viabilidade do negócio e para o aumento do retorno esperado sobre o investimento. Para as finanças das empresas, a principal preocupação é com capital de giro que, conforme Santos (2009, p. 15)

[...] essa alteração de foco acontece porque o capital de giro é bastante suscetível às mudanças que acontecem continuamente no ambiente econômico em que a empresa atua [...] assim, grande parte do tempo gasto do gestor financeiro é destinado à solução de problemas de capital de giro, como financiamentos de estoque, gerenciamento da inadimplência de clientes e administração das insuficiências de caixa.

Segundo (ROSS; WESTERFIELD; JORDAN, 2009, p. 412) “[...] a diferença mais importante entre finanças a curto prazo e finanças a longo prazo é a distribuição de fluxos de caixa no tempo.” Complementarmente, Gitman (2010, p. 106) afirma que “Os planos financeiros de longo prazo (estratégicos) expressam as ações financeiras planejadas por uma empresa e o impacto previsto dessas ações ao longo de períodos que vão de dois a dez anos.” Gitman (2010, p. 106) também afirma que o planejamento estratégico serve de orientação para os planos de curto prazo.

Em geral, os planos estratégicos informam gastos em ativos imobilizados, investimentos, pesquisas e desenvolvimento de produtos, início ou encerramento de projetos, fontes de financiamento e estrutura de capital (GITMAN, 2010, p. 106).

Extraem-se do pensamento de Delgado exposto no texto intitulado A interpretação contemporânea do Direito Tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania:

“Não penhora nos dias atuais que a função é, somente, a de propiciar meios financeiros para que o Estado cumpra a sua missão de garantir desenvolvimento econômico, segurança, saúde, educação, lazer e fazer funcionar a máquina administrativa.

O tributo deve ser tido como elemento contribuidor para o fortalecimento dos princípios democráticos. Ele, quando exigido de acordo com os princípios estruturais postos na Constituição Federal (não somente os formadores do Sistema Tributário, porém, todos os demais os determinadores da imperatividade da Forma Republicana de Governo, do Federalismo, do Regime Democrático, do respeito à cidadania e à valorização da dignidade humana e ao trabalho) constitui-se em fator vitalizante do Estado Democrático de Direito”.

Por meio de inúmeras reportagens em jornais, telejornais e obras especializadas confirmaram-se o que já se sentia no orçamento; isto é, existem diversos tributos, alguns abusivos, mas visto em lei, que promovem a opressão do contribuinte, que se tornou a parte hipossuficiente no embate contra o Fisco.

Estado necessita de divisas para realizar seu papel de Estado de Direitos e com isso usa-se do Fisco, o qual vem aperfeiçoando suas regras de arrecadação e fiscalização, valendo-se de institutos do direito comparado.

Quanto ao histórico da tribulação, passa-se de uma fase de cobrança arbitrária para uma fase em que a tributação acha-se totalmente legalizada e amparada constitucionalmente.

Conforme a exposição de Nogueira sobre essa transformação:

Para um esclarecimento mais didático e fixação da evolução contrastante, note que nos primórdios a prestação tributária ficava ao arbítrio dos particulares, como um favor ou auxílio destes á comunidade; numa nova fase essa requisição foi passando para o arbítrio do soberano que ia exigindo sem critérios, apenas dentro da relação de força ou poder e por fim dentro da evolução do Estado de Direito, foi passando a ser exigida através da relação jurídica, que significa em virtude da lei, na medida por esta prevista e fixada, com a possibilidade de a lei ser interpretada e aplicada pelo Poder Judiciário.

O tributo atingiu a situação atual de categoria jurídica e o obrigado, o status de cidadão-contribuinte.

Aquele que é juridicamente obrigado o é nos termos e limites da lei, não precisa fazer doações, prestar simples favores ou auxílios, nem ficar sujeito e surpresas, excesso ou confisco, mas deverá compulsoriamente, contribuir para os gastos públicos na proporção de seus haveres, na medida e na conformidade da lei.

Assim os contribuintes agem de acordo com a lei, pagando seus tributos, mediante planejamento fiscal ou não, ou partem para a esfera ilegal, sonegado: seja pelo não conhecimento de todos os seus deveres, conforme a inflação legislativa, seja pelo fato de não querer contribuir efetivamente.

Há muita controvérsia quando se efetua um planejamento tributário no que se refere a atos lícitos (elisão fiscal) e ilícitos (evasão fiscal), pois a doutrina diverge quanto a sua aplicação.

Planejamento com embasamento legal se faz necessário, visto que se pode afirmar a falta de isonomia no tratamento contribuinte versus Fisco. O segundo possui uma afinidade de normas e mecanismos para presumir possíveis atos fraudulentos dos contribuintes resta à prova via recurso administrativo ou até mesmo judicial para se defender.

Reorganização/reestruturação societária é uma forma de planejamento tributário, visto que visa aumento da eficiência das empresas, arraigando sua competitividade no mercado interno e externo e podendo proporcionar uma diversificação de negócios.

Essa opção de planejamento é o reflexo do mundo globalizado em que se vive, visto que os países estão se unindo em blocos econômicos para aumentar seu poder de competição e sobrevivência. A nova regra mundial é a integração.

Neste sentido, os administradores, empresários, advogados, auditores, consultores, contadores e profissionais da área tributária/societária, de vem

proceder a um planejamento com devido cuidado e astúcia, buscando melhores resultados.

Para agir com licitude, o contribuinte de vê pautar-se as normas tributárias vigentes, buscando a economia fiscal, porém atuando nos limites da lei, pois agindo dessa maneira não tornará a empresa vulnerável á severa fiscalização existente.

Planejamento tributário entende os aspectos fiscais, contábeis, financeiros, trabalhistas, societários e judiciários, isto é, é multidisciplinar.

Com base na jurisprudência tem-se:

“Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tribuladas e conseqüentemente, evitar a ocorrência de fatos geradores por ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tribuladas. Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal (Acórdão referente a Embargos Infringentes 313.840/SP, 7ª Câmara do 1º TACSP, publicada pelo Boletim AASP, de 28.08.1985).”

No âmbito da Administração tributária Federal está a Coordenação-geral do Sistema de Fiscalização, Cofiz, a qual é responsável pelo combate à sonegação e evasão fiscais, assim como pela identificação dos crimes contra a ordem tributária.

Que deve ficar claro é que planejamento tributário não é sinônimo de não-cumprimento das obrigações fiscais, sejam elas principais ou acessórias. Planejamento tributário é um direito constitucional de o contribuinte poder agir, dentro da lei (permitido em lei ou que não a contrarie), em prol de seu interesse, seja ele financeiro ou não.

Vale enfatizar como meio alternativo as operações de reorganização tributária sejam elas: fusão, cisão e incorporação, sem, contudo garantir uma eficácia na economia fiscal, pois muitos são os fatores que podem influenciar tais como forma de tributação, métodos de escrituração contábil dos fatos, aspectos societários, a atividade a ser desenvolvido, número de funcionários.

3.2 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS

As demonstrações de resultado são os documentos apresentados pelas empresas com todos os dados referentes aos resultados operacionais de

determinando período. Assaf Neto (2009, p. 78) comenta que “a análise das demonstrações de resultado constitui um dos estudos mais importantes da administração financeira e desperta enorme interesse tanto para os administradores internos da empresa, quanto para os diversos segmentos de analistas externos.”

A relevância dessa informação para os analistas internos da empresa é definida por Assaf Neto (2009, p. 78) de forma que “[...] a análise visa basicamente a uma avaliação de seu desempenho geral, notadamente como forma de identificar os resultados [...] das decisões financeiras tomadas. Já para o analista externo, Assaf Neto (2009, p. 78) comenta que “[...] apresenta objetivos mais específicos com relação à avaliação do desempenho da empresa, os quais variam segundo sua posição, de credor ou de investidor.”

Ross, Westerfield e Jordan (2009, p. 78) ressaltam a importância do demonstrativo financeiro das empresas, por este ser, muitas vezes, a única fonte de informação disponível sobre as empresas. Gitman (2010, p. 41) também menciona a demonstração de resultados pelo fato da mesma disponibilizar de forma simples o resultado das operações das empresas.

É sabido da importância das demonstrações de resultados, principalmente pelo motivo de muitas vezes ser a única fonte de informação sobre uma empresa. Os índices financeiros são obtidos a partir da divisão de dois valores, sendo o primeiro aferido em determinada data e o segundo sendo imediatamente da data anterior ao primeiro (ASSAF NETO, 2009, p. 78). Gitman (2010, p. 48, grifos do autor) complementa com “a palavra chave aqui é *relativa*, pois a análise de demonstrações de resultado se baseia no uso de *índices*, ou *valores relativos*.” Gitman (2010, p. 48, grifo do autor) também conclui que “a análise de índices não se refere apenas ao cálculo de um determinado índice. Mais importante do que isso é a interpretação do valor do índice.”

Com intuito de facilitar os estudos, os índices financeiros são classificados em cinco categorias, sendo elas: os índices de liquidez, atividade, endividamento, lucratividade e valor de mercado. Conforme Gitman (2010, p. 51), “basicamente, os índices de liquidez, atividade e endividamento medem o risco; os de lucratividade medem retorno; os de valor de mercado capturam tanto risco quanto retorno.”

Ross, Westerfield e Jordan (2009, p. 81) denominam liquidez como “[...] os índices de solvência a curto prazo, em geral [...]”, corrobora com essa informação e complementa Gitman (2010, p. 51) ao afirmar que “[...] é a medida em termos de sua capacidade de saldar suas obrigações de curto prazo à medida que se tornam devidas.” Entretanto, Assaf Neto (2009, p. 86) pondera sobre a confiabilidade do índice, por se tratar de uma medida que não reflete a realidade atual do circulante da empresa.

Atualmente são utilizados quatro índices de liquidez sendo esse: o índice de liquidez corrente, liquidez seca, liquidez imediata e liquidez geral. O índice de liquidez corrente é aquele que mede a capacidade da empresa de liquidar suas obrigações em um espaço de doze meses (GITMAN, 2010, p. 51), sua fórmula de cálculo se dá por: Índice de Liquidez Corrente (ILC) = Ativo circulante / Passivo Circulante

Esse índice, conforme Assaf Neto (2009, p. 86) demonstra se a empresa possui capital de giro líquido ou circulante. “Se a liquidez corrente for superior a um, tal fato indica a existência de uma capital de circulante (capital de giro) líquido positivo; se igual a um, pressupõe sua inexistência, e, finalmente, se inferior a um, a existência de um capital de giro líquido negativo [...]”

O índice de liquidez seca, segundo Assaf Neto (2009 p. 86) “[...] é obtido mediante o relacionamento dos ativos circulantes de maior liquidez (disponível, valores a receber e aplicações financeiras de curto e curtíssimo prazo) com o total do passivo circulante total, Santos (2009, p. 24) explica a exclusão dos estoques deste índice informando que “[...] os estoques são a parcela do ativo circulante com menor liquidez. Por isso são excluídos do ativo circulante quando se quer calcular o índice de liquidez seca.” O índice de liquidez seca é medido por: Índice de Liquidez Seca (ILS) = (Ativo Circulante - Estoques) / Passivo Circulante

Assaf Neto (2009, p. 87) explica a liquidez seca afirmando que “o índice indica, assim, o percentual das dívidas de curto prazo que pode ser resgatado mediante o uso de ativos circulantes de maior liquidez.” Santos (2009, p. 24) também afirma que “[...] o valor ideal do índice de liquidez seca depende do setor da empresa e de suas características operacionais.”

O índice de liquidez imediata é o menos importante por se tratar de um índice que expressa a capacidade de pagamento das dívidas das empresas imediatamente (ASSAF NETO, 2009 p. 87)

Índice de Liquidez Imediata (ILI) = Disponível / Passivo Circulante

O último índice de liquidez conhecido é chamado de índice de liquidez geral, este índice retrata segundo Assaf Neto (2009, p. 87) “[...] a saúde financeira a longo prazo da empresa.” Entretanto o próprio autor pondera que caso exista uma diferença de prazos muito grande entre o ativo e o passivo, a medida do índice pode ser questionável. O índice de liquidez geral é dado pela fórmula:

Índice de Liquidez Geral (ILG) = (Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo)

“Os índices de atividade medem a velocidade com que as diversas contas se convertem em vendas ou caixas – entradas ou saídas” (GITMAN, 2010, p. 53), logo esses índices servem como base para a mensuração da liquidez das contas menos líquidas do circulante, tais como estoques, valores de contas a receber de clientes e devidos aos fornecedores, assim como o número de vezes que isso acontece. (ASSAF NETO, 2009, p. 88)

Giro de estoque, prazo médio de recebimento e prazo médio de pagamento são os índices responsáveis, segundo Ross, Westerfield e Jordan (2009, p. 84) “por descrever o quão eficiente ou intensivamente a empresa utiliza seus ativos para gerar vendas.”

O giro de estoque mede o tempo que os produtos da empresa permanecem estocados, aguardando a venda (ASSAF NETO, 2009, p. 88). Gitman (2010, p. 53) complementa ao dizer que “o giro de estoque costuma medir a atividade, ou liquidez, do estoque de uma empresa.” A medição desse índice se dá por: Prazo Médio de Estocagem (PME) = Estoque Médio / Custo dos Produtos Vendidos

Ross, Westerfield e Jordan (2009, p. 84) concordam que “desde que não esteja havendo falta de estoque, e portanto não existam encomendas não atendidas, quanto maior for esse índice, mais eficientemente estaremos administrando o estoque.”

O prazo médio de recebimento é o tempo médio que uma venda leva para se converter em caixa, ou seja, ser recebida (ASSAF NETO, 2009, p. 89) e

se apresenta pela seguinte fórmula: Prazo Médio de Recebimento (PMR) = Contas a Receber de Clientes / Valor Médio das Vendas a Prazo.

Da mesma maneira que o prazo médio de recebimento, o prazo médio de pagamento é um índice serve para medir o tempo médio, mas o tempo que a empresa leva para pagar suas dívidas (ASSAF NETO, 2009, p. 89) é expresso por: Prazo Médio de Pagamento (PMP) = Fornecedores / Compra Anuais a Prazo

Ambos os índices, PMR e PMP são importantíssimos por se referirem a entradas e saídas de caixa, sendo o assunto a ser tratado quando o ciclo de conversão de caixa for abordado no decorrer do estudo.

Segundo Gitman (2010, p. 55) “a situação de endividamento de uma empresa indica o volume de dinheiro de terceiros usado para gerar lucros.” Assaf Neto (2009, p. 90) complementa ao afirmar que estes índices “fornecem, ainda, elementos para avaliar o grau de comprometimento financeiro de uma empresa perante seus credores (principalmente instituições financeiras) e sua capacidade de cumprir compromissos financeiros assumidos a longo prazo.”

Existem vários índices de endividamento, sendo os mais importantes: o índice imobilização de recursos permanentes, composição do endividamento e relação capital de terceiros / passivo total. Para Assaf Neto (2009, p.91), o índice de imobilização recursos permanentes “revela a porcentagem dos recursos passivos a longo prazo (permanentes) que se encontram imobilizada em itens ativos, ou seja, aplicados no ativo permanente.” Conforme Matarazzo (1993, p.166) a lógica de comparação do ativo permanente com recursos não circulantes se motiva pela grande vida útil dos elementos do ativo permanente, sendo possível a utilização dos recursos de longo prazo para financiar o tempo útil de utilização do imobilização ou tempo suficiente para geração de recursos com intuito de regaste da dívida. O cálculo do índice pode ser expresso por:

Imobilização de Recursos Permanentes = Ativo Permanente / Patrimônio Líquido + Exigível a Longo Prazo.

A composição do endividamento trata do “[...] percentual de obrigações de curto prazo em relação às obrigações totais.” (MATARAZZO, 1993, p.161). Matarazzo (1993, p.161) ainda completa ao dizer que

uma coisa é ter dívidas de curto prazo que precisam ser pagas com recursos possuídos hoje, mais aqueles gerados a curto prazo(e nós sabemos as dificuldades em gerar recursos a curto prazo); outra

coisa é ter dívidas a longo prazo, pois aí a empresa dispõe de tempo para gerar recursos (normalmente lucro + depreciação) para pagar essas dívidas.

Composição do Endividamento = Passivo Circulante / Capital de Terceiros.

A relação capital de terceiros/passivos “mede a porcentagem dos recursos total da empresa que se encontra financiada por capital de terceiros. Ou seja, para cada unidade monetária de recursos capitada pela empresa, mede o quanto provém de fontes de financiamento não próprias.” (ASSAF NETO, 2009, p. 90). O índice é disposto por: Relação Capital de Terceiro/Passivo Total = Exigível Total / Passivo Total

Ao mostrar, essa relação de capital de terceiros/passivos, Assaf Neto (2009, p. 90) ressalta a importância de se saber o custo do endividamento da empresa, uma vez que o retorno da empresa se dá em função de sua margem operacional e o endividamento pode ser utilizado no intuito de financiar as operações, desde que seu custo seja inferior a taxa de retorno.

“Estes indicadores visam avaliar os resultados auferidos por uma empresa em relação a determinados parâmetros que revelem suas dimensões.” (ASSAF NETO, 2009, p. 91), logo por isso que esses indicadores são motivo de atenção redobrada para investidores, pois para Ross, Westerfield e Jordan (2009, p. 85) “[...] eles pretendem medir o quão eficientemente a empresa utiliza seus ativos e administra suas operações.” Existem diversos índices de rentabilidade, mas trataremos apenas dos mais importantes, margem de lucro líquido e retorno sobre investimento (ROI).

As empresas dedicam muito tempo ao indicador de margem de lucro, pois segundo Gitman (2010, p. 59) este indicador “[...] mede a porcentagem de cada unidade monetária de vendas remanescente após a dedução de todos os custos e despesas [...]”. Santos (2009, p. 240) informa que a margem de lucro líquida “é o índice que expressa à lucratividade da empresa”, ou seja, o valor do retorno de capital a cada unidade monetária vendida. A margem de lucro líquida é calculada como:

$$\text{Margem de Lucro Líquido} = \text{Lucro Líquido} / \text{Vendas}$$

Outro dado bastante observado pelos investidores externos é o ROA, pois “mede a eficácia geral da administração na geração de lucros a partir dos

ativos disponíveis.” (GITMAN, 2010, p. 60). Ou seja, mostra em percentual o rendimento de cada unidade de valor aplicada na empresa. Assaf Neto (2009, p. 92) aprofunda o estudo e afirma que

[...] o retorno sobre o ativo pode ser interpretado como o custo financeiro máximo que uma empresa poderia incorrer em suas captações de fundos. Se uma empresa obtiver empréstimos a taxas de juros superiores ao retorno gerado por seus ativos, o resultado produzido pela aplicação desses fundos será evidentemente inferior a remuneração devida ao credor, onerando-se, dessa forma, a rentabilidade dos proprietários (acionistas)

Seu cálculo é feito a partir de: Retorno Sobre o Ativo (ROA) = Lucro Líquido / Ativo Total.

3.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é de extrema importância para a sobrevivência de uma empresa no Brasil, em virtude das mudanças constantes na legislação e da quantidade de tributos existentes.

Quando ocorrer alguma mudança desses tributos e taxas os advogados e contabilistas precisam implantar as novas mudanças para seus clientes com objetivo de não gerar um passivo tributário no futuro.

As etapas de planejamento financeiro são as seguintes:

1) Exame e Padronização das Demonstrações Financeiras: Observar as demonstrações, para tomar conhecimento da composição de cada conta e de seus grupos. Analisar o conteúdo de cada conta e padronizar as demonstrações de modo a facilitar o entendimento, por exemplo, no grupo das disponibilidades pode-se agrupar os saldos de caixa, bancos e aplicações, com o objetivo de facilitar a interpretação.

2) Coleta de Dados: Consiste na extração dos dados das demonstrações financeiras, dos quais serão utilizados nos cálculos dos quocientes.

3) Cálculo dos Indicadores: Aplicação das fórmulas sobre os dados extraídos das demonstrações, através de quocientes, coeficientes e números-índice.

4) Interpretação dos Quocientes: Depois do cálculo dos quocientes,

verifica-se o porquê de determinados resultados, sejam no contexto financeiro ou econômico da empresa.

Análise Vertical/Horizontal: Verifica-se o percentual de cada conta em relação ao todo, isso na análise vertical. E na horizontal a evolução das contas a cada período.

5) Comparação de Resultados: Pode-se fazer comparações de dois ou mais períodos, sejam meses, semestres, anos, de acordo com a necessidade da entidade; ou ainda comparar com outras empresas que sejam do mesmo ramo.

6) Conclusões/Relatório: Nas conclusões finais deve-se levar em consideração a atividade, as tendências do mercado, o momento atual da empresa em análise, relatando os pontos importantes analisados e um resumo dos quocientes calculados.

7) Tomada de Decisão: Com base nos dados analisados, que é apenas um dos vários meios para a tomada de decisão, cabe ao administrador investigar aonde se deve mudar ou melhorar, verificar o porque de determinados resultados, e decidir o melhor caminho para que a empresa continue atuante e competitiva no mercado.

3.4 LUCRO REAL

O regime de tributação apurado pelo Lucro real é aquele onde a empresa apura todas as receitas, custos e despesas, respeitando o princípio contábil da competência, isto é, as receitas devem ser reconhecidas pela venda e não pelo recebimento, e as despesas quando incorridas independente do pagamento, apurando assim o lucro contábil do período (FRAGA, 2009).

O lucro real, na definição de Cruz (1998, p. 83), é o nome de um dos sistemas através dos quais se busca tributar o lucro das pessoas jurídicas. O lucro real é “o sistema comum e baseia-se no lucro acusado pelo balanço e conta de lucros e perdas, com certos ajustamentos previstos pela lei fiscal”.

O lucro arbitrado é “um sistema de coeficientes destinado a permitir a apuração do lucro real com a maior aproximação possível, quando tal apuração não seja viável pelo processo comum, isto é, através da contabilidade do contribuinte” (CRUZ, 1998, p. 83). Ao definir nesses termos o lucro arbitrado,

Caturelli permite a ideia de que o lucro apurado com base na contabilidade fornece uma melhor dimensão da materialidade do lucro e que, por isso, deve ser prestigiado.

3.5 LUCRO PRESUMIDO

A apuração pelo Lucro Presumido é a forma de tributação, que se baseia em presunção de lucro. A tributação pelo Imposto de Renda segundo as regras do lucro presumido é, na verdade, bastante prática e simplificada, o que tem despertado o interesse de um número cada vez maior de empresas, principalmente daquelas impedidas de optar pelo Simples. Basicamente, a tributação ocorre pela apuração da receita bruta no produto da venda de bens nas operações de conta própria, no preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (FRAGA, 2009).

As empresas impedidas de optar pelo lucro presumido, por serem obrigadas à apuração do lucro real, são aquelas em que: Cujas receitas totais, no ano-calendário anterior, seja acima de R\$ 48.000.000,00; Instituições financeiras, empresas de seguros privados, de capitalização, de previdência privada e equiparadas; Que tenham lucros ou rendimentos oriundos do exterior; Que gozem de benefícios fiscais de isenção/redução do imposto de renda; Que no decorrer do ano tenham efetuado a suspensão ou redução do imposto; Empresas de fomento mercantil – “Factoring” (FRAGA, 2009).

Podem optar pelo lucro presumido todas as pessoas jurídicas não obrigadas a apuração do Imposto com base no lucro real. A pessoa jurídica que iniciar atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção pelo lucro presumido com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido relativo ao período de apuração de início de atividade (art. 26, § 2º da Lei nº 9.430/96) (FRAGA, 2009).

Não impede o exercício da opção pela tributação com base no lucro presumido o fato de a empresa não ter efetuado o pagamento nos prazos legais ou ter pago com insuficiência. Ocorrida esta hipótese, o débito deverá ser pago com os acréscimos legais cabíveis (FRAGA, 2009).

3.6 SIMPLES NACIONAL

Visando estimular o crescimento econômico das empresas de pequeno porte, o legislador constituinte de 1988, fez inserir em nossa Constituição da República o art. 179, que atribui ao Estado a responsabilidade em incentivar as microempresas e as empresas de pequeno porte. Essa responsabilidade foi ampliada com a Emenda Constitucional nº 6, que alterando o art. 170, impôs ao Estado, como princípio constitucional, a incumbência de dar tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede no país (FABRETTI, 2011).

Desse notável avanço constitucional, surgiram diversas outras leis conferindo estímulos para as microempresas e empresas de pequeno porte. O Simples Nacional introduzido pela Lei nº 9.317/96 consiste, basicamente, na possibilidade de a pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte optar pelo recolhimento mensal unificado de tributos e contribuições, mediante inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) (TOLEDO, 2012).

Cumprindo as disposições constitucionais, o legislador elaborou a Lei 9.841/99, instituindo, nos moldes da Emenda Constitucional nº 6, o novo Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte que junto com a Lei 9.317/96 que instituiu o “Simples”, formam o suporte legal para o tratamento diferenciado e favorecido desejado pelo legislador constituinte, instituindo benefícios nos campos administrativo, trabalhista, de crédito e de desenvolvimento empresarial. Esses benefícios estavam limitados à esfera de atuação do governo federal (SILVA, 2009).

Como esse cenário estava longe de representar a simplificação e o favorecimento propostos pela Constituição Federal de 1988, instituições de apoio e representação empresarial lutaram pela mudança e, em 2003, iniciaram um movimento para a uniformização das normas e ampliação dos benefícios. Como consequência desses movimentos, em 19 de dezembro de 2003, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 42, alterando o artigo 146 da Constituição Federal, que passou a exigir lei complementar para estabelecer

normas nacionais uniformes sobre o tratamento tributário dessas empresas (SABBAG, 2012).

Coube à lei complementar resolver sobre conflitos de competência em assuntos tributários relacionados a todos os entes federativos. É importante observar que a lei complementar 123/2006, contraditoriamente, parece criar conflitos de competência em diversos de seus artigos, fazendo exatamente o contrário do que deveria promover, por disposição constitucional (FABRETTI, 2011).

No aspecto tributário, a LC nº 123/2006 instituiu o Simples Nacional – Regime Especial Unificado de Arrecadação –, que abrange os tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, nos âmbitos federal, estadual e municipal. O regime único de arrecadação entrará em vigor em 1º de julho de 2007, para que sejam providenciados os mecanismos e as normas necessárias à cobrança unificada dos tributos incluídos no Simples Nacional (TOLEDO, 2012).

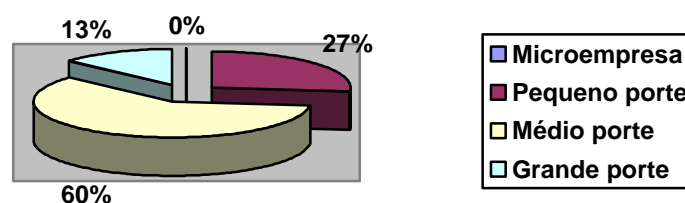
CAPÍTULO IV

PESQUISA DE CAMPO

4.1 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A coleta de dados se deu por intermédio de questionários e de diário de campo, de um total de 60 questionários enviados somente 15 retornaram com as respostas.

Gráfico 1 – Porte da empresa



Pergunta: Qual o porte da empresa que você atua?

No gráfico 1 foi demonstrado que a maioria dos participantes da pesquisa trabalhavam em empresas de médio porte – 60%. Em segundo lugar ficavam as empresas de pequeno porte com 27% e por ultimo empresas de grande porte com 13%. Nenhum dos participantes trabalhavam em microempresas.

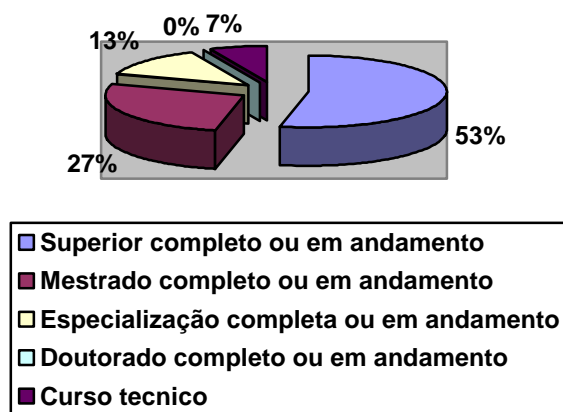
O enquadramento de Porte depende do faturamento bruto anual (considerando matriz e filiais, se houver) segundo a tabela 1.

Tabela 1 – Porte da Empresa de acordo com seu faturamento

Classificação da Empresa	Faturamento Anual	Comprovação de Porte
Grupo I – Grande	Superior a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34 / 2001.	Dispensa comprovação.
Grupo II – Grande	Igual ou inferior a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e superior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34 / 2001.	Declaração de Imposto de Renda (IRPJ) do exercício imediatamente anterior, acompanhada do recibo de entrega da Receita Federal.
Grupo III – Média	Igual ou inferior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) e superior a R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais), de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34 / 2001.	
Grupo IV – Média	Igual ou inferior a R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais), de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34 / 2001.	
Pequena	Igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), de acordo com a Lei Complementar nº 139 / 2011.	O original ou cópia da Certidão da Junta Comercial em que conste a condição de ME ou EPP.
Microempresa	Igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), de acordo com a Lei Complementar nº 139 / 2011.	

Fonte: Anvisa, 2012.

Gráfico 2 – Nível educacional

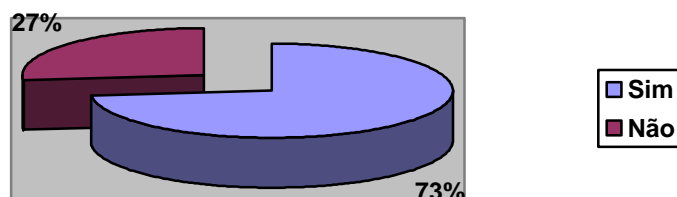


Pergunta: Qual o seu nível educacional?

De acordo com o gráfico 2, todos os participantes possuíam nível educacional elevado, tendo qualificação técnica. Dos 15 entrevistados, 53% afirmaram possuir o nível superior completo ou em andamento, 27% mestrado completo ou em andamento, 13% possuíam especialização na área em que atuavam e 7% curso técnico. Nenhum participante declarou possuir doutorado.

"O aumento do nível educacional e cultural determina grande elevação das aspirações profissionais. A ampliação do conhecimento reforça o grau de independência e aguça a capacidade crítica quanto às condições existentes, gerando novos desejos e o aumento do potencial de frustração. Por outro lado, a educação ajuda a desenvolver a consciência do indivíduo com relação ao meio em que vê atua." (MOTTA, 1999, p. 149).

Gráfico 3 – Realização do planejamento tributário



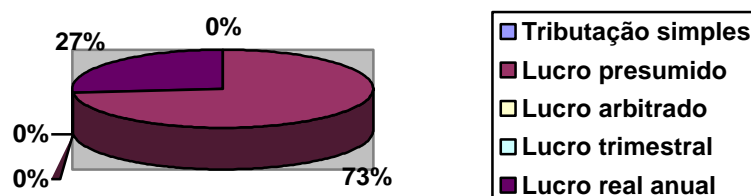
Pergunta: Sua empresa realiza o planejamento tributário?

No gráfico 3 fica evidente que grande parte das empresas pesquisadas realizam o planejamento tributário e o consideram fundamental. Apenas 27% declararam não realizar o planejamento tributário enquanto 73% afirmaram realizar.

Diante do panorama econômico atual o planejamento tributário tornou-se uma ferramenta de primeira necessidade para todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, na busca de um maior conhecimento da situação de cada empreendimento em sua particularidade e com a finalidade primeira de planejar seus negócios no sentido de diminuir custos e reduzir a possibilidade de surpresas desagradáveis. Esse ritmo intenso obriga as grandes, médias e pequenas empresas a reavaliarem suas estratégias, metas, bem como a legislação que constantemente sofre alterações.

Logo, as razões que levam as organizações a adotarem o Planejamento Tributário na sua gestão são diversas, tais como dificuldade em manterem estabilidade, competitividade e longevidade no mercado atual; assim como analisar a relevância da contribuição do assunto em questão, diante de fenômenos sociais advindos da não adaptação aos avanços mercadológicos como a crescente informalidade, evasão e sonegação fiscal, alta inflação, o que acaba provocando o fechamento de inúmeros empreendimentos e por consequência o retardamento econômico e social do Brasil.

Gráfico 4 – Classificação da empresa de acordo com o regime de tributação



Pergunta: Qual o regime de tributação adotado pela empresa?

Conforme demonstrado 73% das empresas estudadas se utilizam do lucro presumido, enquanto 27% do lucro real anual.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, do IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, INSS, ICMS e ISS. Entretanto, em alguns desses tributos há exceções, pois o recolhimento será realizado de forma distinta, conforme a atividade (CHAVES, 2010).

Velani (2010, p. 03) menciona que o lucro presumido:

Trata-se de um regime optativo de apuração do Imposto de Renda, em que se tem a aplicação de percentuais legais sobre a receita bruta global para se determinar a base de cálculo do referido imposto. Encontra seu fundamento nos artigos 516 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda, e sua opção resta configurada com o recolhimento da primeira quota do imposto devido referente ao primeiro trimestre de apuração. Vale dizer, por oportuno, que os demais tributos federais, como é o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS e COFINS, também serão apurados com base nessa sistemática, conforme previsão legal específica. No que tange o ICMS, a pessoa jurídica calculará o valor devido de acordo com o sistema de créditos e débitos, ou seja, para todas as entradas (compras) terá direito a créditos, que serão, posteriormente, contrapostos com o valor do imposto estadual devido em razão das saídas (vendas).

Chaves (2010), com a maestria que lhe é peculiar, disserta que o lucro real é o “lucro verdadeiro”. Lucro que serve de base para ser tributado. Poderá ser apurado de duas maneiras:

1. Lucro Real Trimestral: o imposto é apurado e recolhido trimestralmente, excetuando-se dessa regra os casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.

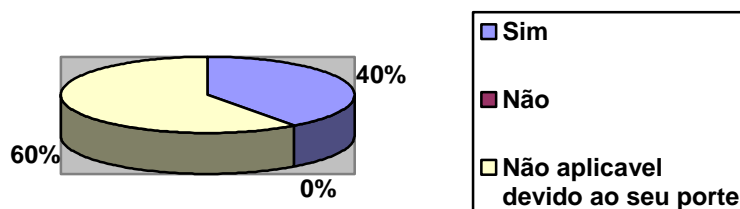
2. Lucro Real Estimado: a empresa que optar por essa forma, deverá apurar e recolher o imposto mensalmente, com base em valores estimados, mediante levantamento de balanços ou balancetes periódicos, com base nos quais poderá reduzir ou suspender os pagamentos mensais do imposto

O artigo 530 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda) traz em seu texto as hipóteses de utilização de lucro arbitrado:

Art. 530. O imposto devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal (CHAVES, 2010).

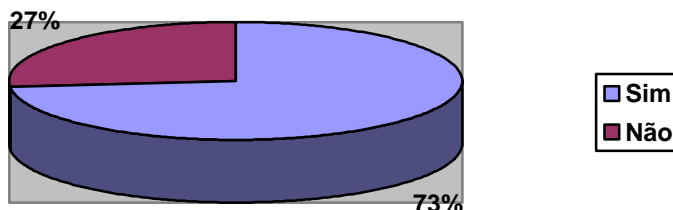
Gráfico 5 – A empresa possui departamento de gestão tributária



Pergunta: A empresa possui departamento ou área de gestão tributária?

De acordo com os resultados obtidos, foi possível alcançar os seguintes resultados: 60% dos participantes da pesquisa responderam que um departamento de gestão tributária não era aplicável devido ao seu porte, 40% responderam que sua empresa possui um departamento exclusivo para lidar com o assunto, podendo-se perceber que em geral eram empresas de grande porte.

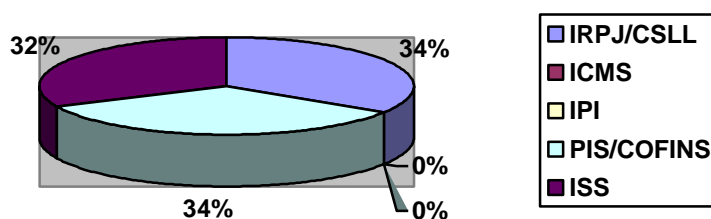
Gráfico 6 – Classificação da empresa de acordo com a adoção de medidas de planejamento tributário



Pergunta: A empresa tem adotado medidas de planejamento tributário com vistas em otimização de sua carga tributária?

Aqui notou-se um resultado conivente com o gráfico 5, uma vez que 73% dos entrevistados afirmaram que a empresa vem adotando continuamente medidas para otimização de sua carga tributária. Apenas 27% afirmaram que no momento nenhuma medida vem sendo tomada.

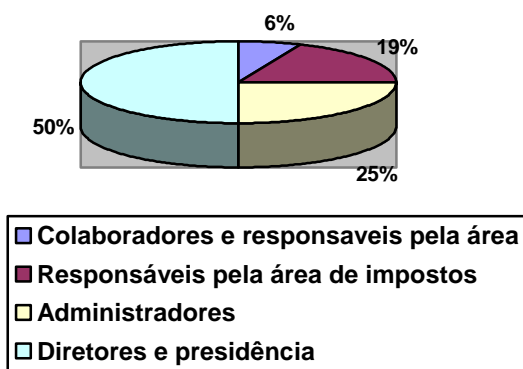
Gráfico 7 – Intuito do planejamento tributário em relação a redução nos custos de determinado imposto



Pergunta: O planejamento tributário quando aplicado pela empresa visa possíveis reduções nos custos de quais impostos?

Quando indagados se o planejamento tributário aplicado pela empresa que atuavam visava reduções nos custos de qual imposto, as respostas foram quase que unânime. Grande parte dos entrevistados marcou mais que uma opção. 34% afirmaram que buscam reduzir impostos relativos ao PIS/COFINS e IRPJ/CSLL. E 32% declararam que objetivavam reduzir o ISS.

Gráfico 8 – Participação na tomada de decisão



Pergunta As decisões relacionadas ao planejamento tributário são tomadas com participação de:

Nessa ultima questão foi discutida que parte da empresa participavam da tomada de decisão em relação ao planejamento tributário. 50% dos entrevistados declararam que a decisão era tomada exclusivamente por diretores e presidentes das empresas, 23% declararam que tal decisão era tomada por administradores e 12% por responsáveis jurídicos da área de impostos. Apenas 8% afirmou que a decisão era participativa em conjunto com colaboradores e responsáveis da área.

CONCLUSÃO

Nenhuma empresa pode planejar todos os aspectos de suas ações recentes ou futuras, mas todas as empresas podem beneficiar-se de ter conhecimento para onde estão dirigindo-se e de como podem chegar no topo. Com outras palavras, todas as empresas de pequeno e médio porte necessitam de alguma gerência estratégica.

Contudo, é notado que independe o tipo de estratégia elegida para o ampliação e/ou consolidação no mercado. O resultado será particular para cada empresa e cada situação, pois as contestações entre as empresas são extensas, cada qual é privada em sua estrutura, cultura, política e ambiente organizacional, muito embora a competitividade do meio determina um posicionamento ligeiro de todas elas.

Frente a isso, é oportuno lembrar que o sucesso na implementação e sustentação do planejamento tributário dependerá, entre outros fatores, do desenvolvimento de um acordo estratégico na empresa no qual todos estejam envolvidos com a abrangência dos objetivos estratégicos competitivos.

O processo de Planejamento Tributário de uma empresa ainda está em implantação e durante todo o processo de trabalho, elaboração e implementação, foram levantados alguns pontos importantes a serem considerados:

O Planejamento Tributário é um processo forte e completo na organização do pensamento. É o momento válido para pensar a empresa como um todo, tendo em vista que isso é raro na maioria das empresas;

Checar os pré-supostos em relação ao mercado é a melhor maneira de direcionar o Planejamento Tributário sobre premissas válidas;

REFERENCIAS

ALBERTIN, Alberto Luiz. Administração de Informática: função e fatores críticos de sucesso. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 13ª Edição, São Paulo. Editora Saraiva. 2007.

ASSAF NETO NETO, Alexandre; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Administração de Capital de Giro. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas 1997.

ASSAF NETO, Alexandre Neto. Finanças Corporativas e Valor. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas 2009.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Edição. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Editora Forense. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

CASSONE, Vitório. Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas ,1999.

CHIAVENATO, Idalberto. Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Editora Forense, 1998.

CORDEIRO, João; MOTA, Adriano Alves. Trabalho Temporário - Fundamentos Práticos da Lei 6.19/1974. Editora Allprint, 2010.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada. -2. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Tadeu. Sistema de Informações Gerenciais. Tecnologia da informação e a empresa do século XXI. São Paulo: Atlas, 1998.

DELGADO, José Augusto. Tributos a Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, p.158-159, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo. Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa, Editora Atlas, 7ª edição. 2011.

FILHO, Durval Aires. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, Editora Dialética. São Paulo, 2003.

FRAGA, Anderson Nunes. Gestão tributária e a sua importância na tomada de decisão: uma análise comparativa Lucro Real versus Lucro Presumido em uma

empresa prestadora de serviço. 2009. 101f. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. Rio de Janeiro, 2009.

GIL, Antonio Carlos. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas. 2010.

GIOSA, Lívio Antonio. Terceirização: uma abordagem estratégica. 5ª Ed.; São Paulo: Pioneira Thormson Learning, p. 162, 2003.

GITMAN, Lawrence J. Princípios De Administração Financeira. 12ª. Ed. São Paulo: Peason Prentice Hall. 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário na nova Constituição, 1. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. 7ª. Ed. São Paulo: Atlas. 2010.

LUCATO, Wagner Cezar ; VIEIRA JR., Milton. 24. Produção, v. 16, n. 1, p. 024-033, Jan./Abr. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, Editora Dialética. São Paulo, 2003, P. 273.

MARTINS, Sérgio Pinto. A terceirização e o Direito do Trabalho. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATTOS, Aroldo Gomes. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, Editora Dialética. São Paulo, 2003.

MOTTA, Paulo Roberto. Transformação Organizacional: a teoria e a prática de inovar. Rio de Janeiro: Qualytmark, 1999.

NASSER, Rosita de Nazaré Sidrim. Flexibilização do Direito do Trabalho. São Paulo: Ed. LTr, 1991, p. 168.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15 ed. São Paulo: Saraiva, p.6, 1999.

NOGUEIRA, Rubem Rodrigues. Curso de Introdução ao Estudo do Direito, 1. ed. São Paulo: Bushatsky, 1979.

OLIVEIRA, José Jaime de Macedo. Código tributário Nacional, Comentários, Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Saraiva. 1998.

PIRES, Adilson Rodrigues. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, Editora Dialética. São Paulo, 2003.

PINHEIRO, Maurício. Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte. Tese de Doutorado. São Paulo. FEA-USP, 1996.

PRADO, Ney. Economia Informal e o Direito do Brasil. Ed LTR, 1991.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; Jordan, Bradford D. Princípios De Administração Financeira. 2ª. Ed. - 8ª. reimpr. São Paulo: Atlas. 2009.

ROMITA, Arion Sayão. A terceirização e o direito do trabalho. São Paulo: LTr, 1992.

_____. Globalização da economia e direito do trabalho. São Paulo: LTr, 1997

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Editora Saraiva, 4ª edição. 2012.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. Contabilidade Geral e Tributária. 5. ed. São Paulo:STAIR, R. M; REYNOLDS, G. W. Princípios de Sistemas de Informação: uma abordagem gerencial. São Paulo: Pioneira Thomson, 2006.

TOLEDO, Antonio Luiz de. Vade Mecum, Editora Saraiva, 12ª edição. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª Edição. Editora Renovar. Rio de Janeiro. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume IV. Editora Renovar. 2007.

SANTOS, Edno Oliveira dos. Administração Financeira da Pequena e Média Empresa. 1ª. Ed. 7ª. reimpr. São Paulo: Atlas. 2009.

SEBRAE. Comece Certo – Empresa de trabalho temporário. 1ª Ed.; p. 76, 2005.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. Contabilidade Geral e Tributária. 5. ed. São Paulo:STAIR, R. M; REYNOLDS, G. W. Princípios de Sistemas de Informação: uma abordagem gerencial. São Paulo: Pioneira Thomson, 2006.

TOLEDO, Antonio Luiz de. Vade Mecum, Editora Saraiva, 12ª edição. 2012.

WIERERINCK, Jan. Trabalho Temporário na prática. São Paulo Mekron Books,1999

Webgrafia:

Disponível em: <<http://joaocarlos.net.br/2010/08/pis-cofins-terceirizacao-de-mao-de-obra-base-de-calculo/>> Acesso: 24 abr.2012.

Disponível em:<
http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/20231/terceirizacao_flexibilizacao.pdf?sequence=1> Acesso: 25 mai. 2012.

Disponível em:<
[http://www.redetec.org.br/publique/media/EMPRESADETRABALHOTEMPOR%
C3%81RIO-SerieComeceCerto.pdf](http://www.redetec.org.br/publique/media/EMPRESADETRABALHOTEMPOR%C3%81RIO-SerieComeceCerto.pdf)> Acesso: 28 mai.2012

Disponível em:<
[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_gov
verno/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf)> Acesso
20 mais, 2012.

Disponível em:<[http:// www2.unemat.br/eugenio/pos/material.doc](http://www2.unemat.br/eugenio/pos/material.doc)> Acesso: 29
mai.2012.

VELANI, Enio Júnior. Regimes de Tributação. Qual a melhor opção. Disponível
em: <[http:// www.cursoparaconcursos.com.br/index](http://www.cursoparaconcursos.com.br/index)>. Acesso em: 02. Fev.
2014..

ANEXO I

Formulário de Pesquisa de Campo

Empresa: _____

Endereço: _____

Município: _____ CEP: _____

Responsável: _____ Cargo: _____

INSTRUÇÕES GERAIS

A) Marcar com "X" na(s) opção (ões) mais apropriadas para a sua empresa e preencha o espaço em branco indicado no quesito para as questões abertas.

B) Responda apenas um exemplar do questionário por Empresa;

Prezado senhor (a)

A presente pesquisa tem como principal objetivo propiciar o desenvolvimento do meu trabalho de conclusão de curso. As respostas das questões desse questionário permitirão conhecer a sua empresa.

Será mantida a total confidencialidade nas respostas concedidas.

Agradeço desde já pela sua colaboração. Obrigada!

Bloco 1 – Perguntas Fechadas

1 – Qual o porte da empresa que você atua?

- () Microempresa
- () Pequeno porte
- () Médio porte
- () Grande porte

2 – Qual o seu nível educacional?

- Superior completo ou em andamento
- Mestrado completo ou em andamento
- Especialização completa ou em andamento
- Doutorado completo ou em andamento
- Curso técnico

3 – Sua empresa realiza o planejamento tributário?

- Sim
- Não

4 – Qual o regime de tributação adotado pela empresa?

- Tributação simples (microempresa e empresa de pequeno porte)
- (11) Lucro presumido
- Lucro arbitrado
- Lucro trimestral
- (4) Lucro real anual

5 – A empresa possui departamento ou área de gestão tributária?

- Sim
- Não
- Não aplicável devido ao seu porte

6 – A empresa tem adotado medidas de planejamento tributário com vistas em otimização de sua carga tributária?

- Sim
- Não

7 – O planejamento tributário quando aplicado pela empresa visa possíveis reduções nos custos de quais impostos?

- IRPJ/CSLL
- ICMS
- IPI
- PIS/COFINS
- ISS
- Outros

Quais? _____

8 – As decisões relacionadas ao planejamento tributário são tomadas com participação de:

- () Colaboradores e responsáveis pela área
- () Responsáveis pela área de impostos
- () Administradores
- () Diretores e a presidência