

UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CÂMPUS DE ERECHIM
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

BRUNO BARBOSA

OS BENEFÍCIOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA EMPRESAS

ERECHIM

2023

BRUNO BARBOSA

OS BENEFÍCIOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA EMPRESA

Trabalho apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI) – Erechim/RS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Evandro Luis Dezordi.

ERECHIM
2023

BRUNO BARBOSA

**OS BENEFÍCIOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
PARA EMPRESA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, pelo Curso de Direito do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

Erechim/RS, 08 de Novembro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

PROF. ESP. EVANDRO LUIS DEZORDI

Universidade Regional Integrada Campus Erechim

PROF. ME. LUIS MÁRIO SPINELLI

Universidade Regional Integrada Campus Erechim

PROF. DR. RAFAEL TESTA

Universidade Integrada Campus Erechim

AGRADECIMENTOS

Quero dedicar este momento especial para expressar minha profunda gratidão por todas as oportunidades que têm iluminado o caminho da minha vida. Cada passo que dei foi enriquecido pelo generoso apoio da minha incrível rede de familiares e amigos. A trajetória que percorri até aqui tornou-se verdadeiramente significativa e indispensável graças à presença e ao auxílio de pessoas tão especiais.

À minha família, que sempre foi o alicerce sólido sobre o qual construí meus sonhos, quero expressar meu mais profundo agradecimento. Seu amor incondicional, orientação e apoio constante foram a força motriz que impulsionou minhas conquistas e me ajudou a superar desafios. Cada membro da minha família desempenhou um papel único e valioso na minha jornada, e por isso sou eternamente grato.

Aos amigos que caminharam ao meu lado, compartilhando risos, desafios e triunfos, minha gratidão é imensa. Suas palavras de encorajamento, compreensão e lealdade têm sido um tesouro inestimável. Juntos, construímos memórias preciosas e enfrentamos as adversidades com determinação, fortalecendo ainda mais os laços que nos unem.

Além disso, expresso minha gratidão a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para o meu crescimento pessoal e profissional. Mentores que compartilharam sabedoria, colegas que inspiraram colaboração e todos que, de maneira direta ou indireta, influenciaram positivamente minha jornada.

Cada desafio superado, cada conquista alcançada, é resultado do apoio e da colaboração de tantas pessoas incríveis ao meu redor. Que este gesto de agradecimento reflita o quão significativo é o papel de cada um na construção da minha história. Estou verdadeiramente abençoado por ter uma rede tão incrível de pessoas ao meu lado.

Que a gratidão que sinto hoje se estenda a todos vocês, e que possamos continuar a compartilhar momentos de alegria, crescimento e realizações ao longo dos nossos caminhos. Muito obrigado por fazerem parte da minha jornada e por tornarem cada passo uma experiência verdadeiramente valiosa e enriquecedora

Invictus

*Por ser estreita a fenda - eu não declino,
Nem por pesada a mão que o mundo espalma;
Eu sou o senhor de meu destino;
Eu sou o capitão de minha alma.*

William Ernest Henley

RESUMO

O presente texto trata-se sobre o planejamento tributário para empresas, fazendo a conexão entre tributos e modalidades de empresas. Nota-se que o sistema tributário brasileiro é bastante oneroso no que tange as obrigações fiscais, devido isso é de suma importância o planejamento nas operações comerciais e financeiras de uma empresa, com a finalidade de garantir a sua estabilidade. Toma como ênfase que o planejamento tributário não pressupõe a sonegação fiscal, mas sim o recolhimento das obrigações fiscais de forma justa e inteligente para cada tipo de negócio. A solução para os problemas apresentados foi encontrada com base em pesquisa teórica (livros e artigos) e exposta de forma detalhada ao longo dessa pesquisa.

Palavras-chave: planejamento tributário; modalidades de empresas; tributação; impostos.

ABSTRACT

This text deals with tax planning for companies, making the connection between taxes and business modalities. It is noted that the Brazilian tax system is quite onerous with regard to tax obligations, due to this it is of paramount importance to plan in the commercial and financial operations of a company, in order to ensure its stability. It emphasizes that tax planning does not presuppose tax evasion, but rather the collection of tax obligations in a fair and intelligent way for each type of business. The solution to the presented issues was found through theoretical research (books and articles) and has been elaborated in detail throughout this study.

Keywords: tax planning; business modalities; taxation; taxes.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 MODALIDADES DE EMPRESA	9
2.1 SOCIEDADE LIMITADA	9
2.2 SOCIEDADE LIMITADA UNIPESSOAL	12
2.3 SOCIEDADE ANÔNIMA	14
2.4 SOCIEDADE COOPERATIVA	17
3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL	19
4 PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A ATIVIDADE EMPRESARIAL	21
4.1 IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)	21
4.2 ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços)	27
4.3 ISS (Imposto sobre Serviços)	30
4.4 PIS/PASEP E COFINS	34
5 OS REGIMES TRIBUTÁRIOS E O PLANEJAMENTO NECESSÁRIO PARA AS EMPRESAS	37
5.1 LUCRO REAL	38
5.2 LUCRO PRESUMIDO	41
5.3 O SIMPLES NACIONAL	43
5.4 REFORMA TRIBUTÁRIA	45
5.5 RELAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM O AUMENTO DE RECEITA	46
6 CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

Atualmente devido à alta carga tributária que as empresas brasileiras sofrem, é de extrema importância haver planejamento tributário em suas operações, estimulando a autopreservação das instituições das quais constituem e contribuem para o crescimento econômico da sociedade.

Diante do crescimento exponencial das empresas e do empreendedorismo é de suma relevância analisar os regimes tributários que regem a legislação brasileira, sendo eles: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Cada um dos respectivos regimes atuará diretamente na operação da instituição podendo maximizar ou minimizar a relação de faturamento e lucro.

Exerce igual interferência no recolhimento dos tributos as diferentes modalidades de empresas, quais sejam: Microempreendedor Individual, Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), Empresa Individual, Sociedade Empresária Limitada, Sociedade Simples, Sociedade Anônima, Sociedade Limitada Unipessoal, Sociedade em nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade em Comandita por Ações.

No contexto empresarial, entender as diferentes modalidades de empresas, seus principais tributos e os regimes tributários aplicáveis é de suma importância para o sucesso e a sustentabilidade das operações comerciais. Este trabalho tem como objetivo fornecer uma visão abrangente e esclarecedora sobre os diversos aspectos relacionados à atividade empresarial e suas implicações fiscais.

No primeiro capítulo, exploraremos as modalidades de empresa, incluindo a Sociedade Limitada, Sociedade Limitada Unipessoal, Sociedade Anônima e Sociedade Cooperativa. Analisaremos as características distintas de cada uma e como essas estruturas empresariais impactam as operações e as responsabilidades legais.

O capítulo seguinte abordará os principais tributos incidentes sobre a atividade empresarial. Investigaremos o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), o ISS (Imposto sobre Serviços) e o PIS/PASEP e COFINS. Compreender como esses tributos funcionam é crucial para o gerenciamento financeiro e fiscal das empresas.

Por último, adentraremos nos regimes tributários, como o Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional. Além disso, discutiremos a relação entre o planejamento tributário e o aumento da receita das empresas, destacando a importância de escolher o regime adequado e otimizar a carga tributária.

Através da análise de pesquisa bibliográfica e documental, conforme o método de abordagem e analítico-descritivo quanto ao procedimento, este trabalho pretende fornecer uma visão holística e prática do ambiente empresarial e fiscal, auxiliando empresários, gestores e profissionais da área contábil a tomar decisões informadas e estratégicas.

2 MODALIDADES DE EMPRESA

O Código Civil de 2002 não disserta sobre um conceito individual de empresa, contudo o artigo 966 qualifica empresário “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Assim, extrai-se que qualquer atividade econômica, organizada de forma profissional com o fim de produção ou circulação de bens ou serviços, com exceção das atividades intelectuais, é considerada como empresarial (ALMADA, 2021).

Ao regulamentar o Direito de Empresa amplia o objeto do Código anterior. Inclui no âmbito reservado ao comércio, atos de manifestação da livre iniciativa do indivíduo, atos de organização econômica anteriormente considerados civis. Na verdade, ao trazer para a disciplina das obrigações as relações entre empresários, considerados esses os sujeitos os exercentes de atividade econômica de forma organizada, sujeita certas relações privadas ao domínio de princípios do direito comercial. (TARREGA, ARAUJO, 2007, p. 128).

Nota-se que o conceito de empresário e de empresa tem por base a Teoria da Empresa, oriunda da Itália, no ano de 1942, essa teoria italiana influenciou outros países a reestruturarem seus sistemas mercantis, como a Espanha, em 1989. Contudo, somente em 2002 que o ordenamento jurídico brasileiro passou a disciplinar a teoria da empresa, definindo como atividades econômicas, a indústria e a prestação de serviços, além obviamente do comércio.

Com base em referida teoria e partindo-se do conceito de empresário disposto no art. 966 do Código Civil/2002, a empresa possui as seguintes características: trata-se de atividade econômica, pois diz respeito à produção de riquezas; organização, que consiste na articulação dos fatores de produção (capital, mão de obra, insumos e tecnologia) pelo empresário; produção e circulação de bens e serviços, que inclui a indústria, o comércio e a prestação de serviços; é exercida pelo empresário em caráter profissional e com habitualidade; tem um complexo de bens, que constitui o estabelecimento formado por instalações, mercadorias, sala comercial, espaço físico, nome, marca, clientela, reputação, onde a empresa é exercida (DAMIAN, 2015. p. 254).

O capítulo busca analisar as modalidades de empresas presentes no ordenamento jurídico enfatizando Sociedade Limitada, Sociedade Limitada Unipessoal, Sociedade Anônima e Cooperativa.

2.1 SOCIEDADE LIMITADA

Os precursores da qualificação da sociedade limitada foram Alemanha e Inglaterra, conforme explica Correa (2011):

O comércio inglês desenvolvia-se em meio à Revolução Industrial. A política de colonização e os pequenos e médios comerciantes não desejavam a sociedade anônima e a responsabilidade ilimitada de pessoas. Dessa forma, criou-se um tipo societário chamado de limited by shares, no qual a sociedade era nomeada por quotas e o número de sócios limitado. O sucesso fora tão grande que o poder público inglês reconheceu essas empresas como legais em 1900 e as regularizou em 1907. (CORREA, 2011. p.87)

No que concerne a Alemanha, foi aprovado pelo seu Congresso, a Lei nº 20 de 1892, que delimitou as *Gesellschaften mit beschränkter Haftung* (Sociedade de Responsabilidade Limitada). Em pequeno lapso temporal o modelo alemão foi também adotado por Portugal, sendo assim o primeiro país a utilizar a criação em 1901. (REQUIÃO, 2015).

Com a aderência portuguesa em relação a normativa alemã, o Brasil sob influência europeia, instituiu essa modalidade no Código Comercial Brasileiro. Contudo, devido à falta de celeridade o projeto não obteve tamanho êxito. Joaquim Luiz Osório, propôs o projeto de Lei nº 247, o qual conseguiu aprovação, ingressando no ordenamento jurídico por meio do Decreto nº 3708/19 que disciplinava em apenas 18 artigos regulando a responsabilidade dos sócios e constituição da empresa. (NEGRÃO, 2012).

Destaca-se que, o Decreto 3708/19 ficou vigente por 80 anos, prevendo a aplicabilidade supletiva do Código Comercial de 1850 e da Lei das Sociedades por ações, passaram a ser disciplinados pelo Código Civil de 2002 que normatiza a matéria entre os artigos 1052 a 1087. (NEGRÃO, 2012).

Gonçalves delimita que:

Com essas considerações, a sociedade limitada tem condições de ser definida como a sociedade empresaria, de natureza contratual e intuito personae, cujos sócios não respondem pelas obrigações sociais, obrigando-se tão somente, pelo pagamento de suas quotas e pela efetiva integralização do capital social, por falta de realização da totalidade das entradas prometidas pelos sócios e pelo excesso de valor atribuído a bens aportados para sua formação. (NETO, 2007. p. 301)

Nota-se o entendimento pacífico da responsabilidade limitada dos sócios no que concerne apenas ao capital integralizado, sendo de maneira dificultosa a desconsideração da personalidade jurídica a fim de garantir maior executabilidade de sentença. Cabe ressaltar que a dissolução da personalidade jurídica só ocorre se

houver excesso de personalidade por parte dos sócios.

Sobre o assunto, nosso Tribunal já se posicionou:

Ementa: APELAÇÕES CÍVEIS. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE ENTREGA DE COISA CERTA, INDENIZATÓRIA E DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. RECONVENÇÃO. PRELIMINAR CONTRARRECURSAL. A regularidade formal é um dos requisitos extrínsecos de admissibilidade da apelação. Ao apelante incumbe o ônus processual de formar adequadamente o recurso, expondo a relação fático-jurídica da controvérsia e impugnando especificamente os fundamentos da sentença. No caso concreto, há no recurso contrarrazoado efetiva demonstração da irresignação e do propósito de obter novo julgamento. Eventuais deficiências da referida peça não possuem o condão de prejudicar a defesa nem de implicar o não-conhecimento do recurso, que preencheu os requisitos formais. Preliminar contrarrecursal rejeitada. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. A desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional, dependendo da comprovação de abuso da personalidade, caracterizado pelo ato intencional dos sócios de fraudar terceiros com o desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial da pessoa jurídica e de seus sócios. Tratando-se de sociedade limitada, a figura da pessoa jurídica não se confunde com a pessoa dos sócios. Resulta viável o direcionamento da pretensão contra o sócio quando desconsiderada a personalidade jurídica. No caso concreto, a pretensão vai além da desconsideração da personalidade jurídica da demandada. O pedido diz com o reconhecimento de sociedade diversa da empresarial individual. A simples existência de grupo econômico não constitui causa suficiente à configuração da responsabilidade solidária. Inexistência, na hipótese, de demonstração de atos de abuso da personalidade jurídica que importem em desvio de finalidade ou confusão patrimonial, sendo que sequer a formação de grupo econômico entre as empresas dos réus pessoas físicas está suficientemente comprovado. INADIMPLENTO CONTRATUAL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. EXCEÇÃO DE CONTRATO NÃO CUMPRIDO. RECONVENÇÃO. Nos termos do art. 475 do Código Civil, a parte lesada pelo inadimplemento pode pedir a resolução do contrato, se não preferir exigir-lhe o cumprimento, cabendo, em qualquer dos casos, indenização por perdas e danos. Porém, nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro (art. 476 do CC). Assim, na exceção de contrato não cumprido – *exceptio non adimpleti contractus* –, se uma das partes deixa de cumprir a sua obrigação contratual, não pode exigir que a outra o faça. Na hipótese dos autos, o inadimplemento vem amparado na prova dos autos, concluindo-se que a ré não entregou o produto adquirido no prazo pactuado. CLÁUSULA PENAL. Nos termos do artigo 408 do CC, incorre de pleno direito o devedor na cláusula penal, desde que, culposamente, deixe de cumprir a obrigação ou se constitua em mora. No caso concreto, o descumprimento contratual pela empresa requerida enseja a aplicação das disposições contratuais afetas. Nesse contexto, mantém-se a incidência da cláusula penal no percentual de 20% do valor do contrato. No entanto, o termo inicial de atualização da base de cálculo (valor do contrato), por ser a partir de "quando o equipamento deveria ter sido entregue", conforme orientação sentencial, deve ser a data a partir do 75º dia da assinatura do primeiro aditivo contratual. APELAÇÕES PARCIALMENTE PROVIDAS. (Apelação Cível, Nº 50012293520208210005, Décima Nona Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Antônio Ângelo, Julgado em: 03-08-2023)

Evidencia-se que as sociedades limitadas caracterizam-se pela responsabilidade dos sócios perante a sua contratualidade, e refere-se ao acordo de

vontades considerando o valor de cada quota integralizada, sendo solidariamente responsável no caso da não integralização de um dos sócios, pois os demais são garantidores e respondem pelo valor total do capital social (CHAGAS, 2016).

Possui extrema relevância ressaltar a obrigatoriedade da utilização da palavra “limitada” no nome empresarial, com essa nomenclatura é possível dar ciência a terceiros que tenham interesse na contratação destas, identificando a responsabilidade dos sócios neste tipo de sociedade, caso não conste, entende-se que seria ilimitada e solidária. (CHAGAS, 2016).

Em contrapartida a sociedade limitada pode aderir nome de firma ou denominação conforme previsão legal do art. 1.158 do Código Civil de 2002.

O uso de firma social é incomum nas limitadas, estando em franco desuso. A firma social é a assinatura do próprio nome para fins de identificação empresarial. O uso da firma era uma forma de o comerciante conferir credibilidade ao seu negócio, pois empenhava sua honorabilidade que inspirava confiança. A sociedade limitada pode adotar firma ou denominação (art. 1.158). Hodiernamente, é muito mais comum a adoção da denominação, porque permite a designação do objeto social na formação de seu nome, característica mais atraente na exploração da empresa do que o antiquado uso de firma.(BRASIL, 2002)

Em síntese, a sociedade limitada se destaca como uma estrutura societária flexível e adaptável, que equilibra a responsabilidade dos sócios com a eficiência na gestão e na administração das empresas. Por meio da combinação da limitação de responsabilidade dos sócios, que se restringe ao capital social investido, com a possibilidade de participação ativa na gestão, a sociedade limitada oferece um ambiente propício para o desenvolvimento de negócios de diferentes portes e segmentos.

2.2 SOCIEDADE LIMITADA UNIPESSOAL

A sociedade econômica unipessoal foi criada pela Medida Provisória 881 de 2019, conhecida como a MP da liberdade econômica, convertida na Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, que alterou a redação do art. 1052 do Código Civil, acrescido de dois parágrafos. Tendo em vista a desburocratização do processo de abertura de novas pessoas jurídicas, afim de estimular o empreendedorismo.

Conforme podemos ver:

Art. 1052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

§ 1º A sociedade limitada pode ser constituída por 1 (uma) ou mais pessoas.

§ 2º Se for unipessoal, aplicar-se-ão ao documento de constituição do sócio único, no que couber, as disposições sobre o contrato social. (BRASIL, 2002)

A criação dessa modalidade empresarial surgiu com a finalidade de conciliação da responsabilidade dos sócios a limitação do capital social integralizado, dessa forma os bens oriundos da pessoa física não se comunicam com os bens da pessoa jurídica, tendo como garantia a segurança do patrimônio privado. Com isso, é possível conjurar maior segurança aos empreendedores, de forma que sua natureza física não seja atingida. Há exceção à regra se houver a despersonalização da pessoa jurídica.

De fato, a criação da sociedade empresarial unipessoal, fez com que a EIRELI perdesse sua utilidade social e econômica, o que culminou sua extinção em 2022. Com isso Silvio de Salvo Venosa disserta sobre o tema:

É certo que a EIRELI já foi um início para esse fim, isto é, para a exploração individual da empresa, mas, e em contrapartida, a instituição de um capital social mínimo integralizado em 100 salários mínimos, afasta os micro e pequenos empresários dessa opção. Ainda, a restrição para as pessoas naturais serem titulares de apenas uma EIRELI, o que não ocorre em relação à sociedade limitada unipessoal, é outro ponto positivo em favor desta. (VENOSA, 2020. p.181)

Realizando a abertura dessa modalidade de empresa automaticamente o regime de tributação será o Simples Nacional, facilitando ao administrador realizar o pagamento de todas obrigações tributárias em apenas um guia, chamada de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

O código civil de 2002 consolida em seus artigos 981 e 997 a seguinte redação:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes (...). (BRASIL, 2002)

Conforme a expressão normativa acima exposta, evidencia-se que, para a constituição de uma sociedade nos termos do código civil é necessário que haja contrato, presumindo por sua vez a manifestação de vontade de duas ou mais

partes. Tais artigos demonstram ser incompatíveis com a sociedade unipessoal, cabendo ao Poder Legislativo sanar tal discrepância.

Sergio Campinho (2020) afirma que a sociedade unipessoal tem caráter institucional, por ser decorrente da manifestação de vontade de seu único sócio, inexistindo no ato de sua concepção a pluralidade de vontades.

O capital social integralizado poderá ser dividido em diversas cotas ou ser constituído em cota única, no entanto, independente da forma, ficará sob a titularidade do único sócio, que poderá ser pessoa física ou jurídica (CAMPINHO, 2020).

Em resumo, fica claro que a adoção da sociedade unipessoal representa uma ferramenta valiosa para facilitar o processo de regularização de empreendimentos por parte de empresários individuais. A simplificação dos trâmites legais proporciona uma redução significativa dos encargos burocráticos, tornando mais acessível a formalização de negócios. Além disso, essa abordagem também contribui para a otimização da arrecadação de impostos, uma vez que a eliminação de entraves pode estimular mais empresários a saírem da informalidade.

2.3 SOCIEDADE ANÔNIMA

O A sociedade anônima, por meio de pesquisas realizadas pelos historiadores Goldschmidt e Paul Rehme, identificaram que a sociedade anônima foi oriunda da *Casa di San Giorgio*, constituída em Gênova, em 1407, pois foi a primeira organização a conceder os elementos característicos da sociedade anônima. A finalidade dessa organização criada em Gênova, foi a emissão de títulos de renda que foram transformados em ações por seus credores.

Em 1649, no Brasil foi fundada a Companhia Geral do Comércio do Brasil, estando expresso no capítulo XXXIV a seguinte redação:

que todo o dinheiro que nesta Companhia se meter se não poderá tirar durante o tempo dela, mas porque as pessoas que nela entrarem com seus cabedais se possam valer dêles, poderão vender os ditos cabedais, todo ou parte, assim como se forem juros, pelo preço em que convier, e haverá um escrivão que tenha livro em que se lancem, e nele se mudarão de uns em outros, assim como lhe forem pertencendo, por escrituras ou documentos, que apresentarão na dita Junta, para mandar fazer uns assentos e riscar outros, de que lhe passarão suas cartas, na forma do Regimento. (CAMPINHO, 2020. p. 59)

É evidenciado pelo trecho acima exposto, a figura das ações, que se transformavam em valores mobiliários circulantes no mercado.

Atualmente em no ordenamento jurídico brasileiro, a sociedade anônima é normatizada pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S.A.) que dispõe sobre as sociedades por ações. Logo no primeiro artigo da lei fica delimitado as condições que caracterizam essa modalidade empresarial.

Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. (BRASIL, 1976)

O artigo primeiro da lei traz à tona a responsabilidade dos sócios, que será conforme o valor da aquisição da ação, ou seja, limita-se a responsabilidade do sócio afim de garantir maior segurança a seu patrimônio, com isso a sociedade anônima possui caráter de limitar a responsabilidade.

É interessante notar que a nomenclatura anônima não pressupõe o anonimato da empresa enquanto firma social, mas sim a não identificação de todos os membros da sociedade sendo necessário indicar o nome de pelo menos um dos sócios. Em relação ao assunto Eunápio Borges escreve:

Anônimos são os sócios ou acionistas, e não a sociedade. Ela tomou, no entanto, tal designação em virtude de, tradicionalmente, não ter firma, como as demais sociedades. Nestas, exercendo o comércio sob uma firma, os sócios, ou pelo menos um deles, tinha o seu nome na firma social. Na anônima, escondidos anonimamente todos os sócios atrás da denominação da sociedade, em virtude do anonimato com que aqueles exerciam o comércio, ficou sendo anônima a sociedade por eles constituída. (CAMPINHO, 2020. p. 134)

Dessa forma a doutrina disserta sobre a relação entre sociedade anônima e limitação de responsabilidade, conforme explicitado por Sérgio Campinho:

Na sociedade anônima, a responsabilidade para todos os acionistas é sempre limitada. A responsabilidade de cada um fica restrita ao preço de emissão das ações que venha diretamente subscrever na fase de constituição da companhia ou por ocasião do aumento do seu capital social, ou que, posteriormente, venha adquirir de outro acionista. Integralizado o correspondente preço, via de regra, nada mais pode ser dele exigido, quer pela sociedade, quer por terceiros. Não tem o acionista responsabilidade subsidiária pelas obrigações sociais. (CAMPINHO, 2020. p. 34)

O capital da empresa poderá ser aberto ou fechado. Quando se fala em capital aberto, trata-se que as ações da empresa são negociadas livremente na bolsa de valores, ou seja, qualquer pessoa que esteja interessada pode investir na

empresa sendo-lhe atribuída a competência de sócio. Quando a empresa possui capital fechado as ações dificilmente são vendidas, pois não são transacionadas livremente no mercado.

Sergio Campinho, destaca a importância social e econômica das sociedades de ações, que servem como meio de equilíbrio financeiro ao Estado, já que por sua vez tais modalidades de empresas podem atrair investidores do mundo inteiro, criando com isso a majoração de empregos e por consequente a movimentação econômica do país.

A Constituição Federal revela preocupação com a preservação estrutural do sistema no qual se insere o mercado de capitais. O art. 192 impõe que o Sistema Financeiro Nacional deva ser estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país e a servir aos interesses da coletividade. No inciso II do § 1º do art. 62, vem estampada a proibição da utilização de medidas provisórias que visem à detenção ou ao sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro. De resto, temos os princípios enunciativos da ordem econômica, inscritos no art. 170, que logo atribui destaque à livre-iniciativa e à valorização do trabalho humano, como meios de assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. A atividade econômica estará arrimada, ainda, em outras manifestações constitucionais diretivas e programáticas: a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego, o tratamento favorecido para as “empresas” de pequeno porte constituídas segundo a lei brasileira e que tenham sede e administração no país, além da liberdade profissional. (CAMPINHO, 2020. p.156)

A sociedade deve ser composta em tese por duas ou mais pessoas, porém encontra-se exceção à regra no que dispõe sobre a Sociedade anônima de futebol que pode ser constituída com um único acionista:

A Sociedade Anônima do Futebol – SAF também pode se formar com um único acionista (Lei n. 14.193/2021, art. 2º), ostentando, dessarte, a posição de sociedade unipessoal. Afasta-se, portanto, da regra geral prevista na Lei n. 6.404/76, que exige a participação de duas ou mais pessoas como condição para a regular constituição da companhia (art. 80, I). O inciso III do art. 2º da Lei n. 14.193/2021 dispensa a pluralidade de acionistas, permitindo que a SAF seja constituída pela iniciativa de pessoa natural ou jurídica ou fundo de investimento. Esse comando legal, analogicamente, pode também espalhar-se às demais formas de sua constituição. A SAF caracteriza-se como subtipo societário, sendo uma sociedade anônima sujeita a um microssistema normativo particular, complementado, no mais, pelo macrossistema da Lei n. 6.404/76, do qual, assim, tem disciplina dependente. Não se trata, portanto, de um tipo societário autônomo, é bom frisar. (CAMPINHO, 2020. p. 12)

As sociedades anônimas oferecem vantagens como a limitação da responsabilidade dos acionistas ao valor das ações que possuem, facilitando a

captação de recursos junto ao público investidor, servindo por vezes como instrumento de aceleração e expansão do negócio. (NEGRÃO, 2012)

No entanto, a S.A. também apresenta desafios, como a necessidade de cumprir requisitos rigorosos de divulgação de informações financeiras e transparência, a complexidade na administração devido ao grande número de acionistas e a possibilidade de conflitos de interesse entre acionistas majoritários e minoritários. (NEGRÃO, 2012)

Em conclusão, a Sociedade Anônima desempenha papel vital na economia brasileira ao permitir a captação de investimentos e a expansão de grandes empresas. Seu regime legal oferece estruturas que favorecem tanto os investidores quanto a eficiência operacional, embora também demande uma série de obrigações e responsabilidades. Portanto, compreender as características e implicações das S.A.S. no ordenamento jurídico brasileiro é fundamental para o sucesso de empresas que optam por esse modelo societário.

2.4 SOCIEDADE COOPERATIVA

A sociedade cooperativa é uma forma de organização econômica que tem por objetivo promover a colaboração e a união de pessoas com interesses comuns, visando alcançar benefícios mútuos e a melhoria da condição de vida de seus membros.

Com isso firmado Silvio Venosa (2020) assegura que a sociedade cooperativa é “É, sem dúvida, uma forma de o indivíduo obter melhoria econômica e social por meio da exploração de empresa fundada no mutualismo, na ajuda recíproca, cooperativismo, enfim. Um por todos e todos por um” (VENOSA, 2020)

O cooperativismo visa a remodelação da sociedade, em prol de benefícios recíprocos, afim de garantir que todas as classes sociais utilizem a solidariedade como pilar (BULGARELLI, 1998).

No ordenamento jurídico brasileiro as sociedades cooperativas, são regidas pela Lei nº 5.764, de 1971, que dispõe que a sociedade será formada pela reunião de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro (art. 3º).

O sócio, participante ou associado da cooperativa, o cooperado, possui dupla qualidade: integra a entidade como membro, com todos os direitos inerentes desse regime societário, sendo também usuário dos bens e serviços da pessoa jurídica, pois utiliza sua estrutura, técnicas e serviços. É o que se denomina princípio da dupla qualidade no direito cooperativo, o que na prática resulta na abolição do lucro, o qual, se não existisse a cooperativa, seria auferido pelo intermediário (GONÇALVES NETO, 2007, p. 147).

O lucro auferido pela cooperativa deve ser destinado ao cooperado na medida em que explora a atividade econômica, trata-se da participação dos lucros.

A lei 5.764 em seus artigos 11 e 12 dispõe que as sociedades cooperativadas serão de responsabilidade ilimitada, quando a responsabilidade do associado pelos compromissos da sociedade se limitar ao valor do capital por ele subscrito, e terá caráter de ilimitada a sociedade, quando a responsabilidade do associado pelos compromissos da sociedade for pessoal, solidária e não tiver limites.

Tem responsabilidade limitada o associado que responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais na proporção de sua participação nelas. Necessário observar que, não obstante a responsabilidade trazida seja nominada de limitada, na verdade não é uma limitação pura como ocorre nas demais espécies societárias de responsabilidade limitada, porque os sócios, no caso de prejuízo, respondem pela recomposição destes ilimitadamente na proporção de sua participação na operação. Nas demais sociedades de responsabilidade limitada isso não acontece. Portanto, a responsabilidade limitada dos sócios ou associados nas cooperativas observa duas ordens distintas: quanto ao pagamento das quotas e quanto aos prejuízos. (VENOSA, 2020. p.217)

Destaca-se que sociedades cooperativas de caráter ilimitado são quase inexistentes na prática, devido à falta de segurança patrimonial do sócio, já que o mesmo deverá arcar com qualquer demanda independentemente do capital social integralizado.

No capítulo seguinte, falaremos sobre os tributos incidentes sobre a atividade empresarial e suas principais características.

3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Os principal objetivo do presente trabalho é utilizar de meios legais para a redução de carga tributária das empresa dos sistema brasileiro, com isso se faz necessário estar cientes dos limites a serem respeitados sem agredir e infringir ao erário nacional.

Tanto na evasão fiscal quanto na elisão fiscal, o contribuinte age intencionalmente com o propósito de reduzir ou evitar o pagamento de tributos. A distinção entre ambas reside em dois aspectos principais. Em primeiro lugar, difere-se na natureza dos métodos empregados: na evasão, são utilizados meios ilícitos, como fraudes e simulações de documentos, enquanto na elisão, os meios são legítimos, não proibidos pelo legislador. Em segundo lugar, a divergência está no momento em que esses métodos são aplicados: na evasão, a distorção ocorre no momento do fato gerador ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão, os meios são empregados antes da ocorrência do fato gerador. Esses pontos foram destacados por Sacha Calmon em 2008.

Moreira categoriza a elisão fiscal em diferentes tipos.

Elisão induzida pela lei: o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas. Elisão por lacuna na lei: esta é a típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias. Como a Carta Magna prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais "falhas legislativas" para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário). (MOREIRA, 2003, p. 6).

Segundo Alexandre (2010), a evasão fiscal é conceituada como um tipo de planejamento tributário, no qual são executados procedimentos antes da ocorrência do fato gerador. Esses procedimentos são caracterizados pela legitimidade, ética e têm como objetivo reduzir, eliminar ou adiar as características da obrigação tributária, estabelecendo assim a validade do planejamento tributário.

De acordo com as instruções de Saavedra (2013), é crucial examinar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso, ou ainda, observar a presença de lacunas na legislação. Essa abordagem visa possibilitar a realização da operação de forma menos onerosa para o contribuinte, sempre em conformidade

com a lei.

Na perspectiva de identificar alternativas legais, Saavedra (2013) destaca que a evasão fiscal, ao contrário da elisão, constitui uma prática que viola a lei. Essa conduta ocorre após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, visando a redução ou ocultação dessa obrigação. Alexandre (2010, pág. 287) define a evasão fiscal como casos nos quais o contribuinte utiliza meios ilícitos para escapar da tributação, conforme previsto na Lei nº 8.137/90, que tipifica crimes contra a ordem tributária.

No que se refere à sua natureza ilícita, a evasão fiscal se manifesta como um ato comissivo ou omissivo, praticado de maneira ilícita com o propósito de diminuir ou extinguir a obrigação tributária, incluindo práticas como fraude fiscal ou adulteração de documentos. Moreira (2003) destaca que a evasão fiscal engloba práticas como sonegação, fraude e simulação, esta última podendo ser absoluta (fingindo algo que não existe) ou relativa (dissimulação, ocultando a verdadeira vontade das partes).

Gregório (2012) esclarece que a evasão fiscal consiste na utilização consciente e voluntária de procedimentos que violam diretamente a lei fiscal, com o intuito de suprimir, retardar ou reduzir o tributo. Destaca-se a distinção entre evasão fiscal omissiva e comissiva, ressaltando que não é possível cometer evasão involuntariamente, sem a intenção deliberada.

A evasão fiscal, conforme Gregório (2002), é marcada por sua natureza ilícita, em que o contribuinte, de forma articulada, voluntária e dolosa, busca não pagar o tributo mesmo após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Assim, profissionais qualificados são capazes de diferenciar um planejamento tributário legítimo (elisão fiscal) de um falso (evasão fiscal). Evasões fiscais que buscam reduzir a carga tributária por meio de fraudes ou simulações são consideradas falsificações evidentes de planejamento tributário.

A distinção entre evasão fiscal e elisão fiscal, conforme apresentada, ressalta a natureza dos métodos empregados e o momento de sua aplicação. Enquanto a evasão fiscal recorre a meios ilícitos após o fato gerador, a elisão utiliza meios legítimos antes da ocorrência desse evento. Moreira, ao categorizar a elisão fiscal, destaca tipos como a elisão induzida pela lei e a elisão por lacuna na legislação, evidenciando a diversidade de abordagens legais para otimização tributária.

4 PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A ATIVIDADE EMPRESARIAL

Este capítulo tem como foco a análise dos principais tributos que incidem sobre a atividade empresarial. A gestão tributária é um dos pilares fundamentais para a saúde financeira e legal das empresas. Portanto, é essencial compreender os tributos que afetam as operações comerciais, a fim de cumprir obrigações fiscais e otimizar o planejamento financeiro. Neste capítulo, exploraremos em detalhes o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), o ISS (Imposto sobre Serviços) e o PIS/PASEP e COFINS. Vamos abordar as características, regras, alíquotas e impactos desses tributos nas atividades empresariais, proporcionando aos leitores uma visão clara e prática do sistema tributário que incide sobre as empresas.

4.1 IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) foi estabelecido por meio da promulgação da Emenda Constitucional n.º 18, em 1965 (Projeto de Emenda à Constituição n.º 8, 1965 - Congresso Nacional), conhecida como a Reforma do Sistema Tributário. Desde sua criação, este imposto já apresentava as características da seletividade e da não cumulatividade.

No que diz respeito à seletividade, o IPI deve ser um imposto seletivo com base em sua essencialidade. Essa seletividade é alcançada por meio de uma técnica que envolve a variação das alíquotas de acordo com a importância do produto. De acordo com o estudioso Kiyoshi Harada (2001), esse imposto visa limitar a tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, demonstrando assim seu caráter seletivo.

No que se refere à não cumulatividade, a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, estabeleceu explicitamente que o montante cobrado em operações anteriores deve ser deduzido a cada nova operação. Na Constituição Federal em vigor, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) está previsto no artigo 153, inciso IV. Esse imposto é de competência da União e apresenta as seguintes características no texto constitucional:

Art. 153. (...)

§3º O imposto previsto no inciso IV:

- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
- II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
- III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
- IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.(BRASIL, 1988)

Na exposição de motivos do Projeto de Emenda à Constituição n.º 8, de 1965, foi apresentado o seguinte argumento em relação ao IPI:

Oferece, ainda, a grande vantagem de impedir que a incidência dos impostos seja acumulativa. Não resta dúvida de que o processo cumulativo propicia maior receita. Tão nociva, porém, é essa vantagem financeira para a economia do País que a hipótese de prejuízo deve ser contemplada (BRASIL, 1965).

Conforme evidenciado no parágrafo anterior, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) representa um gravame federal de considerável interesse fiscal, uma vez que contribui significativamente para o orçamento do FISCO. Além disso, desempenha um papel importante na arrecadação de receitas, inerente a sua função regulatória no mercado, uma vez que o tributo incide mais fortemente sobre itens supérfluos e prejudiciais à saúde.

Os sujeitos passivos (ou contribuintes) do IPI incluem o importador ou qualquer pessoa equiparada a ele por lei, o industrial ou qualquer pessoa equiparada a ele por lei, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto (que fornece a industriais ou a esses equiparados), bem como o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, que são levados a leilão.

De acordo com a disposição constitucional (BRASIL, 1988), a União Federal atua como sujeito ativo deste imposto. Quanto ao fato gerador do IPI, este pode ocorrer em diversas situações, tais como a importação (no momento do desembaraço aduaneiro), a saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produtos industrializados, a aquisição em leilão de produtos abandonados ou apreendidos, ou outras situações específicas previstas em lei.

José Eduardo Tellini Toledo diz que:

Em síntese, por tudo o quanto foi exposto até o presente momento, pode-se concluir que para a incidência do IPI é necessária a realização de operações (no sentido de processo) das quais resultem produtos industrializados (e desde que seja posteriormente acompanhado por uma saída decorrente de um “ato” ou “negócio jurídico” que envolva a transferência de sua titularidade). (TOLEDO, 2006. p. 70)

O Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (BRASIL, 1966).

Quanto ao conceito de industrialização, Toledo disserta:

(...) para a incidência desse tributo, não basta estarmos diante de “produtos”; é necessário que estes sejam “industrializados”.

(...) Para tanto, coube ao legislador complementar o trabalho de definir quais seriam as atividades de industrialização, que, uma vez realizadas, poderiam ensejar a incidência do IPI. E tal atribuição decorre, a nosso ver, de dois fatores: o primeiro, evitar conflitos de competência entre as atividades que poderiam ensejar o nascimento desse imposto e de outros previstos na Constituição Federal, como por exemplo, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS – de competência dos Municípios); o segundo, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição e tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, entre outros. (TOLEDO, 2006. p. 60)

Quanto ao conceito de produtos industrializados:

CAPÍTULO II DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Seção I

Da Disposição Preliminar

Art. 3º O produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º)

Seção II

Da Industrialização

Características e Modalidades

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a

embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Exclusões

Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei no 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º);

III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º;

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficiais e magistras, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei no 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5º, alteração 2a);

VII - a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória (Decreto-Lei no 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 8º);

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

IX - a montagem de óculos, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.199, de 1971, art. 5º, alteração 2a);

X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 9º);

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);

XII - o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude

de garantia dada pelo fabricante (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);

XIII - a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso IV, e Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 18); e

XV - a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física (Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 12, e Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, art. 10).

Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas. (BRASIL, 2000)

Portanto, o Regulamento do IPI detalha minuciosamente as circunstâncias em que ocorre o processo de industrialização e, conseqüentemente, a incidência deste imposto. Dessa forma, o Regulamento se torna um instrumento essencial no estudo do Imposto Sobre Produtos Industrializados.

A base de cálculo varia de acordo com a situação de incidência. Pode ser o valor da operação de saída do produto do estabelecimento do contribuinte, o preço normal acrescido do imposto de importação, taxas aduaneiras e encargos cambiais, ou o próprio preço de arrematação no caso de produtos apreendidos, abandonados e leiloados.

Quanto às alíquotas, o IPI é um imposto proporcional, o que significa que suas alíquotas variam de forma constante, considerando a magnitude econômica do produto tributado. Em apoio à seletividade do IPI, suas alíquotas podem variar de 0% (zero) a 365,63% (por exemplo, no caso de cigarros). Portanto, o cálculo do IPI é realizado aplicando a alíquota correspondente ao produto, conforme especificado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, sobre o valor tributável correspondente.

Conforme estipulado no texto constitucional (art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal), o Imposto sobre Produtos Industrializados deve seguir o princípio da não cumulatividade. A não cumulatividade se concretiza quando o imposto devido e recolhido sobre produtos industrializados é compensado com o tributo cobrado na operação imediatamente subsequente, de acordo com o artigo 49 do Código Tributário Nacional.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes. (BRASIL, 1966)

Quanto a finalidade:

Evitar a tributação “em cascata”, assegurando ao contribuinte apenas o pagamento da diferença porventura existente, quando do encerramento do período de apuração desses impostos, decorrente do confronto entre seus créditos e débitos. Essa compensação é um direito do contribuinte, outorgado pela Constituição Federal, não podendo ser limitado pelo legislador infraconstitucional. (TOLEDO, 2006. p. 44)

Portanto, quando ocorre a entrada de matéria-prima, o Imposto sobre Produtos Industrializados é incidente, tornando crucial o seu pagamento, o que possibilita a compensação na próxima operação. Hugo de Brito Machado (2006), em sua abordagem doutrinária, aponta que essa característica da não cumulatividade é inadequada para impostos de ampla abrangência, uma vez que é de difícil controle para a Administração Pública e representa uma carga excessiva tanto para o Fisco quanto para o contribuinte.

No que diz respeito ao doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (art. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I, 154, I, e 195, § 4), depois das alterações promovidas pela emenda n. 42/2003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento (art. 195, § 12). Com fundamento nesta disposição constitucional, as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não cumulatividade para o PIS e a Cofins, respectivamente. (CARVALHO, 2011. p. 220)

Dessa forma, esse princípio constitucional desempenha um papel essencial ao assegurar uma tributação justa, respeitando a capacidade de contribuição e

promovendo a uniformidade na distribuição da carga tributária quando a compensação do imposto ocorre na próxima etapa da cadeia produtiva.

4.2 ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços)

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços tem sua abrangência delimitada pelo artigo 2º, caput, e 2º, §1º da Lei Complementar nº 87/1996, incidindo sobre as hipóteses elencadas em seus respectivos incisos, que incluem operações relacionadas à circulação de mercadorias, fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestações onerosas de serviços de comunicação, fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, entre outros casos.

O princípio da não cumulatividade, segundo o artigo 155, inciso II da Constituição, recai sobre a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicações (JORGE, 2008). A mercadoria sujeita ao ICMS é aquela que é objeto de negociação por meio de atos de mercancia. A base de cálculo do tributo é a soma da operação mercantil ou o valor gasto na mercadoria até a sua saída para a via comercial (JORGE, 2008). As alíquotas do imposto variam dependendo do fato gerador observado e das circunstâncias específicas (JORGE, 2008).

Em resumo, o ICMS é um imposto seletivo, não cumulativo, indireto e de finalidade fiscal, representando uma das principais fontes de arrecadação dos estados (SABBAG, 2012). No entanto, o Código Tributário Nacional, embora tenha se tornado uma Lei Complementar após a Constituição de 1988, não é aplicável ao ICMS, que é regido pela Lei Complementar nº 87/1996 (JORGE, 2008).

As imunidades constitucionais genéricas, tratadas no artigo 150, inciso VI da CF/88, englobam diversas situações, incluindo patrimônio, renda ou serviços entre entes da federação, templos religiosos, patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, entre outras. A não tributação nessas situações reflete a importância dos valores defendidos pela Constituição (TORRES, 2011). A União poderia tributar esses bens, mas opta por não fazê-lo em virtude da preservação de valores constitucionais (AMARO, 2014).

Em resumo, as imunidades tributárias são concessões da Constituição que excluem certas situações da tributação, visando a proteger valores específicos (AMARO, 2014).

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo absoluta de referidas situações devido à natureza dessas liberdades existentes (AMARO, 2014, p. 157)

No entanto, é importante ressaltar que as imunidades constitucionais não se limitam às imunidades genéricas. O texto constitucional também estabelece imunidades específicas relacionadas a impostos particulares.

Neste contexto, considerando que o foco deste trabalho recai sobre o ICMS, daremos destaque às imunidades referentes a este imposto, com ênfase na isenção de sua cobrança no caso de exportações. Assim, com relação às imunidades tributárias:

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;
- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (BRASIL, 1988)

É evidente que o imposto não é aplicado a operações que visem a exportação de mercadorias. Anteriormente, havia incertezas sobre o alcance dessa imunidade, ou seja, se ela se referia a estágios específicos do processo de exportação ou a todo o processo em si. No entanto, é importante destacar que a jurisprudência estabeleceu um entendimento consolidado de que a imunidade abrange todo o ciclo da exportação (JORGE, 2008).

O regime especial engloba um conjunto de normas específicas que se aplicam a um grupo particular de contribuintes. Essas normas podem ser aplicadas de maneira consensual, a pedido do contribuinte, ou de forma coercitiva por decisão da Autoridade Fiscal (JORGE, 2008). A aplicação dessas normas específicas está relacionada à atividade comercial do contribuinte ou à pressão do Fisco para que ele cumpra suas obrigações tributárias (JORGE, 2008).

É importante destacar que os regimes especiais fazem parte da legislação tributária, que abrange leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares que versam sobre tributos e as relações jurídicas relacionadas a eles, conforme o artigo 96 do Código Tributário Nacional. Além disso, o artigo 100 do mesmo código define que as normas complementares incluem atos normativos emitidos por autoridades administrativas, decisões de órgãos de jurisdição administrativa, práticas frequentemente observadas pelas autoridades administrativas e convênios celebrados entre a União, estados, Distrito Federal e municípios.

É importante ressaltar que os regimes especiais impactam diretamente na característica de não cumulatividade do ICMS, permitindo apenas o creditamento da entrada de mercadorias por parte do adquirente, desde que apresentadas as guias de pagamento do imposto devidamente quitadas no momento da entrega das mercadorias (JORGE, 2008).

O diferimento é uma consequência da característica de não cumulatividade do imposto, permitindo o adiamento do recolhimento do ICMS (HARADA, 2017). O diferimento não implica na transferência do momento de ocorrência do fato gerador para um evento futuro, mas sim no adiamento do recolhimento do imposto ou do lançamento do tributo pelo ente federado (HARADA, 2017). Deve-se destacar que o diferimento é diferente da moratória, que envolve o prazo estendido para o contribuinte efetuar o pagamento do tributo. A distinção crucial reside no fato de que o diferimento exclui a responsabilidade do contribuinte pelo tributo, transferindo-a para terceiros que se tornam os reais responsáveis pelo pagamento da obrigação tributária (HARADA, 2017). É, portanto, uma modalidade comum de recebimento de créditos tributários pelos estados, uma vez que simplifica a cobrança e fiscalização de impostos indiretos e não cumulativos, como o ICMS (HARADA, 2017).

É do fenômeno tributário do diferimento que surgem as situações de recolhimento do ICMS "para frente" e "para trás", conforme previsto

constitucionalmente no artigo 150, §7º da Constituição.

Como exemplo prático da aplicação desse instituto, temos a substituição tributária "para frente" no caso da saída de um veículo da indústria automobilística em direção a uma concessionária, onde o ICMS é cobrado diretamente da indústria automobilística, embora o fato gerador só ocorra na venda do veículo na concessionária. Já a substituição tributária "para trás" ocorre no caso da venda de leite de um produtor rural para uma empresa de laticínios, em que o fato gerador do imposto ocorre na venda do leite do produtor rural para a empresa, mas a cobrança recai sobre a empresa de laticínios (SABBAG, 2012).

4.3 ISS (Imposto sobre Serviços)

O Código Tributário Nacional (CTN) foi promulgado em 25 de outubro de 1966 e tem como objetivo dispor sobre o Sistema Tributário Nacional e estabelecer normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. No que diz respeito ao Imposto sobre Serviços (ISS), o CTN regulamentou os elementos essenciais da tributação, abordando a hipótese de incidência, a base de cálculo e o sujeito passivo.

“Falar do ISS na Legislação Municipal é falar do princípio da legalidade, previsto na Norma Maior. Esta estabelece que um imposto só possa ser cobrado se previsto em lei. Cabe, portanto, a lei municipal de cada ente tributante instituir tributos. Com isso, o ISS para ser cobrado pelos Municípios, é preciso que haja a sua instituição e modificação por lei municipal (estricto sensu) nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar e ainda, das suas leis orgânicas”. (GOMES, 2010. p. 85).

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, define o tributo como uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou com valor expresso em moeda, que não constitui uma penalidade por ato ilícito. Ele é instituído por lei e cobrado por meio de uma atividade administrativa totalmente vinculada. Dentro dessa definição, encontra-se o Imposto Sobre Serviços (ISS), também conhecido como Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A Constituição de 1988 elevou o município brasileiro à condição de ente federado, tornando-se uma parte autônoma do Pacto Federativo. Assim, o município

é uma pessoa jurídica de direito público interno, com autonomia legislativa, administrativa e política. Isso lhe permite estabelecer estruturas sociopolíticas e financeiras para atender às necessidades locais (MAFIA, 2005).

A Constituição de 1988 introduziu uma nova repartição de competências entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo a competência tributária. Conforme Sabbag (2013), a competência tributária é a parte do poder de tributar concedida pela Constituição a cada ente político para criar tributos.

O Imposto Sobre Serviços (ISS) é um tributo de competência do Distrito Federal e dos municípios, de acordo com o artigo 156, III, da Constituição Federal. Para os municípios, o ISS representa a principal fonte de receita ao longo do exercício.

Embora seja um imposto de competência municipal, o ISS tem suas regras gerais estabelecidas por meio de lei complementar, de acordo com a Constituição. Até 2003, o Decreto-Lei nº 406/68 descrevia as normas gerais do tributo. No entanto, a publicação da Lei Complementar nº 116/03 trouxe uma nova regulamentação legal para o ISS.

Portanto, aos municípios foi atribuída competência residual, ou seja, eles só podem legislar sobre serviços que não se enquadram na competência da União e dos Estados. A diferenciação entre atividades sujeitas ao ISS e ao ICMS foi posteriormente regulamentada, de acordo com o parágrafo único do artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18/1965.

Além da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 116/2003, a Lei Complementar nº 126/2006, que trata do Simples Nacional, um regime tributário diferenciado para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, está em vigor em todo o país. Isso implica o recolhimento mensal de vários tributos, incluindo o ISSQN, por meio de um único documento de arrecadação.

Com relação aos conceitos do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Harada (2017) define o sujeito ativo do ISS como sendo o município em que o estabelecimento prestador está localizado, conforme estipulado no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003. Esse aspecto espacial do fato gerador do ISS determina o município competente para tributar.

Da mesma forma, Carneiro (2013) explica que, no que diz respeito ao sujeito ativo, a competência tributária para instituir o ISSQN é atribuída pela Constituição Federal aos Municípios (competência privativa), ao Distrito Federal (competência

cumulativa) e à União nos casos de territórios que não são divididos em Municípios (competência cumulativa).

Quanto ao sujeito passivo, Sabbag (2013) afirma que o artigo 5º da LC 116/2003 considera como sujeito passivo o prestador de serviços, que pode ser uma empresa ou um profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

Carneiro (2013) distingue o sujeito passivo em contribuinte e responsável, onde o contribuinte é quem presta o serviço a outrem, desde que o serviço tenha natureza mercantil e não envolva um vínculo trabalhista. O responsável, conforme definido em lei, é aquele encarregado de efetuar o pagamento do tributo, caso o contribuinte não cumpra a obrigação tributária.

Santos (2015) menciona o Art. 128 do Código Tributário Nacional como o dispositivo que define a pessoa do responsável tributário, atribuindo a ele a obrigação de realizar a retenção do ISS. Além de abordar os conceitos de sujeito ativo e passivo no contexto do ISSQN, a definição do termo "serviço" é fundamental para compreender a legislação aplicável a esse imposto e seu fato gerador.

Barreto (2009) descreve o serviço como "o esforço de pessoas em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, com caráter negocial, visando a produção de uma utilidade material ou imaterial". Paulsen (2014) define serviço como uma situação em que alguém presta um favor a outra pessoa, envolvendo uma relação jurídica de natureza onerosa. Segundo Sales (2007), apenas os fatos que envolvem a prestação de serviço com conteúdo financeiro podem ser tributados pelos Municípios.

Portanto, após definir o conceito de serviço, podemos discutir o fato gerador do tributo, ou seja, a situação que leva à ocorrência da obrigação tributária. O fato gerador é essencial para determinar o sujeito passivo e outros elementos da obrigação tributária.

O fato gerador do ISSQN ocorre quando há a prestação de serviços, conforme definido pela própria Lei, mesmo que essa prestação de serviços não constitua a atividade principal do prestador. O imposto também incide sobre serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do país. O ISSQN, no entanto, não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho

fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2023).

Segundo MARTINS (2007), base de cálculo é a grandeza econômica escolhida pelo legislador para estabelecer a tributação. Esta constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo o objetivo de quantificar o objeto da imposição fiscal como seu elemento nuclear, cerne da hipótese de incidência normativa. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (valor bruto). Tal valor não incluirá parcelas relativas a juros, seguros, multas ou indenizações.

Essa citação define de forma clara o conceito de base de cálculo no contexto tributário e como ela é aplicada ao Imposto Sobre Serviços (ISS), esclarecendo que se trata do preço total do serviço, excluindo parcelas adicionais, como juros, seguros, multas ou indenizações. É um elemento central na estrutura de qualquer tributo e fundamental para a determinação da tributação.

No cálculo do tributo, não devem ser incluídos os valores relativos a seguro, juros, e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas – como multas e indenizações –, pois tais verbas têm natureza jurídica diversa (financeira, ressarcitória) do respectivo preço contratual. Nessa mesma situação, devem ser considerados os valores relativos a descontos/abatimentos (condicionais ou incondicionais), porque caracterizam diminuição do preço dos serviços e conseqüente redução da base de cálculo, tendo o STJ, entretanto, decidido que o ‘preço do serviço deve, pois, ser considerado o preço bruto, sem levar em consideração o desconto feito, pela liberalidade do prestador’.(SABBAG, 2013. p. 94)

Com base no exposto, podemos destacar as seguintes conclusões em relação à base de cálculo do ISS:

O fato gerador do ISS ocorre com a efetiva prestação do serviço conforme descrito na lista de serviços. Não há incidência do ISS sobre serviços potenciais, apenas sobre serviços reais que tenham sido efetivamente prestados;

O recebimento antecipado de valores previstos em contrato não constitui obrigação de recolher o ISS, pois a capacidade econômica não está relacionada à efetiva prestação do serviço, e sim a sua ocorrência real;

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo devido o tributo sobre serviços gratuitos, ou seja, quando não há contraprestação financeira envolvida.

Essas conclusões destacam a importância de considerar a efetiva prestação do serviço como critério para a incidência do ISS, bem como a necessidade de que a base de cálculo seja o valor do serviço efetivamente cobrado, não incluindo serviços gratuitos.

4.4 PIS/PASEP E COFINS

Conforme o professor Carraza (2012), as contribuições são tributos qualificados constitucionalmente por suas finalidades, o que significa que esses tributos estão vinculados aos propósitos para os quais foram criados. O saudoso professor Ataliba (2003) observou que as contribuições são tributos vinculados, cuja hipótese de incidência envolve uma atuação estatal indireta e mediata, por meio de uma circunstância intermediária, referida ao contribuinte.

Dentre as principais contribuições sociais estabelecidas pelo poder público, destacam-se aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social. Nesse contexto, merecem destaque as contribuições voltadas ao PIS/PASEP e à COFINS, que incidem sobre empresas e estão previstas no inciso I, "b", do art. 195 da Constituição, tendo como fundamento o artigo 149 da Carta Magna.

De acordo com Bento (2015), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) tem sua arrecadação destinada ao financiamento do seguro-desemprego e do abono salarial, conforme estabelecido no § 3º do artigo 239 da Constituição Federal.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada em substituição à contribuição ao FINSOCIAL por meio da Lei Complementar nº 70, de 31 de dezembro de 1991. Seus recursos são destinados exclusivamente ao custeio de despesas relacionadas às áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme disposto no artigo 1º da LC 70/91 (BRASIL, 1991).

Desde a criação dessas contribuições, houve importantes mudanças ao longo do tempo, incluindo a implementação, na década de 2000, dos regimes de incidência não cumulativos. Atualmente, existem dois regimes de incidência. O regime não cumulativo, que é a regra geral, é aplicado às empresas sujeitas ao Lucro Real. As contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS são reguladas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, com a base de cálculo correspondendo à totalidade das

receitas auferidas pela pessoa jurídica e permitindo a compensação de créditos previstos em lei. O regime cumulativo, regido pela Lei 9.718/98, é aplicado às empresas sujeitas ao Lucro Presumido, exceto algumas exceções. Nesse regime, a base de cálculo é a receita bruta, e não é permitida a tomada de créditos (BENTO 2015).

É importante ressaltar que, embora a regra geral para a incidência do PIS/PASEP e da COFINS seja o regime não cumulativo, existem exceções previstas nos artigos 8º da Lei 10.673/02 e 10º da Lei 10.833/03, tanto para determinadas pessoas jurídicas quanto para receitas específicas sujeitas ao regime cumulativo, resultando em um regime misto de apuração. Portanto, observando as exceções, a maioria das pessoas jurídicas deve se sujeitar ao regime não cumulativo.

No regime não cumulativo, regulado pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, a base de cálculo é mais abrangente que no regime cumulativo, abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, de acordo com o art. 1º das leis de regência do PIS/PASEP (BRASIL, 2002) e COFINS (BRASIL, 2003). As alíquotas também diferem das aplicadas no regime cumulativo, sendo, como regra geral, de 1,65% e 7,6%, conforme o artigo 2º dessas Leis (BRASIL, 2002).

Além das diferenças mencionadas, a questão central diz respeito à possibilidade de desconto de créditos, conferindo ao regime a natureza de não cumulatividade. Os créditos passíveis de desconto na apuração do PIS/PASEP e da COFINS foram previstos nas Leis de regência no artigo 3º. Importante notar que ambas as legislações compartilham similaridades nos créditos previstos no artigo 3º, e os créditos não previstos na Lei 10.637/03 também se aplicam ao PIS/PASEP, por força do disposto no artigo 15 da Lei 10.833/03.

Avançando na análise da não cumulatividade dessas contribuições, é fundamental destacar a definição adotada no presente trabalho, seguindo Machado (2008) e Moreira (2012), de que a não cumulatividade é um princípio constitucional que prescreve uma conduta e visa proteger os contribuintes da onerosidade excessiva decorrente das múltiplas incidências tributárias sobre a mesma base. No entanto, a efetiva aplicação desse princípio depende de uma técnica para a materialização do tributo e apuração do valor devido.

No caso do PIS/PASEP e da COFINS, ao instituir o regime não cumulativo, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 adotaram, para a tomada de créditos, o método

indireto subtrativo, conforme evidenciado na exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, que deu origem à COFINS.

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona. (BRASIL, 2003)

Nesse contexto, nota-se que a técnica da não cumulatividade adotada pelo PIS/PASEP e pela COFINS não se assemelha àquela utilizada para o ICMS e o IPI. Enquanto nesses tributos temos uma não cumulatividade pura, em que o valor do imposto pago na entrada é compensado com o valor a ser pago na saída, no caso do PIS/PASEP e da COFINS, a não cumulatividade implica na concessão de créditos fiscais sobre compras, insumos e outros elementos especificados no art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 (BENTO, 2015).

Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para os quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras). (FERNANDES, 2006. p. 78)

No regime não cumulativo do PIS/PASEP e COFINS, a apuração do valor a ser pago envolve os seguintes passos: Primeiramente, calcula-se a base de cálculo, que consiste no total das receitas, e aplica-se as alíquotas determinadas na legislação para encontrar o valor devido das contribuições. Em seguida, registram-se as despesas e custos nos quais é permitida a tomada de créditos, aplicando-se as alíquotas estabelecidas para determinar o valor dos créditos passíveis de aproveitamento. Por fim, subtrai-se o montante dos créditos calculados do valor total devido, obtendo o valor efetivo a ser pago a título de PIS/PASEP e COFINS.

No próximo capítulo falaremos sobre a importância de um planejamento tributário para as empresas e os benefícios advindos de tal escolha.

5 OS REGIMES TRIBUTÁRIOS E O PLANEJAMENTO NECESSÁRIO PARA AS EMPRESAS

A carga fiscal representa o total de tributos (como impostos, taxas e contribuições) cobrados pelo governo em níveis federal, estadual e municipal, afetando indivíduos, empresas e entidades governamentais em todas as esferas Crepaldi (2012). É fundamental destacar a importância do planejamento tributário na redução da carga fiscal, já que existem vários tipos de impostos com alíquotas significativas que podem ter um impacto significativo na continuidade ou no fechamento de qualquer organização.

A escolha do regime tributário de uma empresa é crucial para sua estabilidade, e um enquadramento inadequado pode resultar em problemas fiscais, como autuações, multas e outras penalidades junto à Receita Federal. O planejamento tributário envolve a compreensão dos diferentes tipos de impostos a serem pagos pela empresa, incluindo a análise e a escolha do regime mais apropriado, entre outros aspectos (ABRAHAM, 2013).

Regime tributário, de acordo com Bisolo e Baggio (2012), é um sistema que determina como os impostos são cobrados de cada empresa, com base em sua receita. No entanto, outros fatores, como o porte da empresa, o tipo de atividade realizada, o faturamento e outros elementos específicos, variam de negócio para negócio. No Brasil, atualmente, existem três sistemas de tributação: lucro real, lucro presumido e Simples Nacional.

Vale ressaltar que a definição do porte da empresa é um fator importante na escolha do regime tributário apropriado, o que difere da forma jurídica da empresa. As formas jurídicas incluem Empresário Individual (EI), Empresário Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), Limitada (Ltda) e Sociedade Anônima (S.A.). Após a escolha da forma jurídica, a empresa deve ser enquadrada em um dos portes reconhecidos, como Microempreendedor Individual (MEI), Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), com base em critérios como número de funcionários e faturamento anual (Silva, 2019).

Existem diferentes classificações para definir microempresas e empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123/2006, que estabelece o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, define essas categorias com base na receita bruta, como indicado no artigo 3º e seus incisos.

O BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social) e o FNEP (Fondation Nationale Entreprise et Performance) seguem a classificação adotada no Mercosul, onde micro e pequenas empresas têm um faturamento anual menor ou igual a R\$ 10,5 milhões (BARBOSA E MONTEIRO, 2011).

O SEBRAE utiliza outra classificação com base no número de funcionários. Microempresas têm até 19 funcionários, enquanto pequenas empresas têm entre 20 e 99 empregados no setor industrial e até 9 funcionários no setor de comércio, enquanto pequenas empresas têm entre 10 e 49 funcionários (BUENO, 2017).

De acordo com Moreira et al. (2013), empresas de pequeno porte podem ser definidas como empreendimentos com poucos proprietários, atividades localizadas em uma área geográfica específica e menos de 100 funcionários. A estrutura administrativa da empresa também é considerada na definição, com microempresas geralmente não tendo uma divisão hierárquica, enquanto pequenas empresas possuem uma estrutura mais definida, incluindo chefia e funcionários. Essas informações são cruciais para determinar o regime tributário mais adequado e calcular o valor dos impostos a serem pagos.

5.1 LUCRO REAL

De acordo com as disposições da legislação de imposto de renda, o conceito de lucro real é definido como o próprio lucro tributável, que difere do lucro líquido registrado pela contabilidade. Conforme explicado por Mendes e Ramos (2016), o lucro real é uma forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido que se aplica a todas as empresas, seja por obrigação legal ou por escolha voluntária.

Para Pêgas (2017), o lucro real corresponde ao lucro líquido do período, conforme registrado na escrituração comercial, que é considerado o lucro contábil. Esse valor é ajustado de acordo com adições, isenções e compensações previstas na legislação tributária. As modificações feitas no lucro líquido do período e a apuração do lucro real devem ser registradas no Livro do Lucro Real (LALUR).

Silva (2019) também conceitua o lucro real como o lucro líquido do período, observando as regras das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda. Esse método de tributação é aplicável a empresas de todos os portes e ramos de

atividade, conforme estabelecido pelo artigo 246 do Decreto 3000/1999. As empresas que adotam o lucro real são submetidas aos impostos federais, incluindo PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, com PIS e COFINS apurados mensalmente com base no faturamento e IRPJ e CSLL apurados trimestralmente ou anualmente, com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações conforme o regulamento do imposto de renda.

Um dos benefícios de escolher o regime de lucro real é que ele permite a utilização de vários incentivos fiscais previstos na legislação do Imposto de Renda. É importante ressaltar que a escolha do regime tributário deve ser feita com base nas características individuais de cada empresa, sua atividade e sua forma de operação. Após a escolha, ela deve ser mantida ao longo do período de apuração (PÊGAS, 2017).

De acordo com Mendes e Ramos (2016), após o encerramento de cada trimestre, o lucro líquido contábil deve ser ajustado de acordo com as normas comerciais e fiscais para determinar o lucro real e a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. No final do exercício, após a análise do Demonstrativo de Resultado de Exercício (DRE), o resultado antes da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) é apurado, podendo apresentar lucro ou prejuízo. A partir disso, são feitos os ajustes, considerando as adições e isenções.

Bisolo e Baggio (2012) estabelecem que, para calcular o lucro real, devem ser somadas ao lucro líquido do período todas as despesas, perdas, provisões, participações e outras quantias deduzidas na apuração do lucro líquido, desde que não sejam dedutíveis no cálculo do lucro real, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda. Também devem ser somados resultados, rendimentos, receitas e outros montantes não incluídos no cálculo do lucro líquido que, segundo o Regulamento do Imposto de Renda, devem ser considerados na determinação do lucro real.

Além disso, a Lei 9718/1998 obriga várias empresas a seguir o regime de lucro real, incluindo aquelas cuja receita total no ano-calendário anterior seja maior que R\$ 24.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses. Também estão incluídas organizações cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior a R\$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses. Essa obrigatoriedade se aplica a empresas de diversos setores, como bancos, instituições financeiras, cooperativas

de crédito, empresas de seguros, entre outras.

O lucro real pode ser apurado de três maneiras: trimestralmente, anualmente ou por estimativa. O método trimestral envolve a elaboração de balanços no final de cada trimestre e é considerado o método mais próximo da realidade do lucro ou prejuízo da empresa. As empresas que possuem muitas despesas dedutíveis no IR podem se beneficiar desse método. O imposto de renda e a CSLL apurados trimestralmente podem ser pagos em quota única no mês subsequente ao trimestre, sem acréscimos (SILVA, 2019).

Conforme Pêgas (2017), o imposto de renda trimestral é calculado através da aplicação de alíquotas sobre a base de cálculo estimada. A contribuição social devida trimestralmente deve ser paga até o último dia útil do mês seguinte ao término do trimestre. A empresa tem a opção de pagar em três quotas mensais iguais, com vencimento no último dia útil dos três meses seguintes ao encerramento do trimestre de apuração, acrescidas de juros proporcionais à taxa Selic. Os ajustes, adições e exclusões ao resultado antes da CSLL são realizados, incluindo a paridade da base de cálculo negativa de períodos anteriores, restrita a 30% do resultado apurado, para determinar a base de cálculo da CSLL, que é tributada a uma alíquota de 9%.

Mendes e Ramos (2016) destacam que a legislação permite que as empresas sujeitas ao regime de lucro real escolham entre o recolhimento mensal ou a apuração trimestral do imposto de renda e da contribuição social. No entanto, o lucro real anual deve ser apurado entre janeiro e dezembro de cada ano, e os tributos devem ser recolhidos mensalmente. A empresa pode suspender ou reduzir o imposto devido a qualquer momento, desde que constitua balancetes de suspensão ou redução de imposto e os registre no Livro de Apuração do Lucro Real e no Livro Diário. Empresas que escolhem o lucro real anual calculam o IRPJ e a CSLL com base na receita bruta recebida mensalmente e ajustam esses valores com base nos balancetes mencionados.

No método de lucro real por estimativa, o imposto de renda e a CSLL são apurados mensalmente com base no faturamento, aplicando-se percentuais conforme a atividade da empresa. Lopes et al. (2017) explicam que o lucro real por estimativa é um método completo e definitivo de tributação, encerrando trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Nesse método, o resultado líquido de cada

trimestre é calculado com base nas demonstrações contábeis, considerando as normas comerciais e fiscais e ajustando as adições, exclusões e compensações estabelecidas na legislação tributária. Esse método é considerado o mais próximo do lucro ou prejuízo real da empresa.

De acordo com Pêgas (2017), o imposto de renda mensal e a CSLL são apurados mensalmente com base no faturamento e em percentuais específicos, aplicados sobre a base de cálculo. É feito um balanço de ajuste em dezembro para reconciliar o que foi pago mensalmente como lucro estimado com os resultados reais da empresa. Empresas que escolhem esse método podem deduzir do imposto devido o valor dos incentivos fiscais, observando os limites e prazos estabelecidos na legislação vigente.

O lucro real por estimativa permite que a empresa pague o imposto mensalmente, com base na receita bruta mensal de vendas, serviços e outras atividades, além dos ganhos de capital e outras receitas ou resultados obtidos no mês, que não estão incluídos na receita bruta das atividades de venda de produtos fabricados pela empresa. A base de cálculo da estimativa mensal é definida nas leis tributárias (Silva, 2019).

A lei 9430/1996 permite que empresas sujeitas ao regime de lucro real por estimativa escolham o pagamento mensal do imposto com base na receita bruta das atividades, aplicando-se percentuais específicos de acordo com a natureza da empresa. Se a receita bruta acumulada até determinado mês ultrapassar um limite específico, a empresa deve pagar a diferença, calculada mês a mês, até o último dia útil do mês seguinte ao da apuração do excesso (Mendes e Ramos, 2016).

Pêgas (2017) explica que a base de cálculo da CSLL devida mensalmente inclui uma porcentagem da receita bruta obtida mensalmente de acordo com a atividade principal da empresa, bem como uma porcentagem da receita bruta de serviços em geral, que não se aplica a empresas prestadoras de serviços hospitalares, de transporte, entre outros, desde que a receita bruta acumulada não ultrapasse um determinado limite. Se a receita bruta acumulada exceder esse limite, a empresa deverá pagar a diferença retroativamente a partir de janeiro, calculando as diferenças mês a mês.

5.2 LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é um regime tributário simplificado para calcular a base de

cálculo do imposto de renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de empresas que não são obrigadas a apurar o lucro real em determinado ano-calendário. Segundo Bisolo e Baggio (2012), no lucro presumido, uma presunção de lucro é adotada pelo fisco, simplificando o cálculo dos tributos para empresas que não mantêm a contabilidade completa. Essa presunção é baseada na receita bruta obtida no período de apuração, e sobre ela são aplicados percentuais determinados de acordo com a atividade da empresa.

Conforme Pêgas (2017), o lucro presumido se diferencia do lucro real, já que no primeiro há uma presunção de lucro por parte da autoridade fiscal, facilitando o cálculo e pagamento dos tributos. A base de cálculo do IR e da CSLL no lucro presumido é obtida aplicando-se percentuais sobre a receita bruta trimestral, que variam de acordo com a atividade da empresa. Essa modalidade de tributação é acessível a empresas que atendem aos requisitos estabelecidos, como aquelas que estão iniciando suas atividades ou que resultam de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas ao lucro real.

Lopes et al. (2017) destacam que o lucro presumido é adequado principalmente para pequenas e médias empresas devido à sua contabilidade simplificada em comparação com o lucro real. Além disso, a fiscalização é mais direta, já que a autoridade tributária só precisa verificar a receita bruta total para determinar o tributo devido. Empresas obrigadas a adotar o lucro real não têm a opção de escolher o lucro presumido.

Pêgas (2017) ressalta que certas empresas não podem optar pelo lucro presumido, independentemente de sua receita bruta total, incluindo aquelas que pagam tributos mensais por estimativa ao longo do ano-calendário, instituições financeiras ou similares, empresas que obtêm lucros do exterior, beneficiárias de isenções ou reduções do IR, bem como as envolvidas em atividades de factoring.

De acordo com Silva (2019), a receita bruta considera várias fontes de receita, incluindo a prestação de serviços, venda de produtos próprios, revenda de mercadorias, transporte de cargas, industrialização de produtos com matéria-prima, produto e material de embalagem fornecidos pela encomendante, atividade rural e outras atividades definidas nos objetivos sociais da empresa. Receitas de fontes não diretamente relacionadas aos objetivos da empresa, ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos em operações no mercado de renda variável também fazem parte da receita bruta. Vendas canceladas,

devoluções de vendas, descontos concedidos e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) são deduzidos da receita bruta.

No lucro presumido, os impostos são calculados com base no artigo 591 da Lei no 9.580/2018, considerando a base de cálculo do imposto sobre a renda e o adicional. A base de cálculo em cada trimestre é determinada aplicando um percentual de 8% sobre a receita bruta, conforme definido no artigo 208, deduzida das devoluções, vendas canceladas e descontos concedidos. No entanto, existem exceções que não devem ser incluídas na base de cálculo, como receitas próprias de incorporações imobiliárias sujeitas ao pagamento do IR sob um regime especial, receitas próprias de incorporação de unidades habitacionais com valores específicos, entre outras.

A Lei no 9.580/2018 também estabelece que as microempresas e empresas de pequeno porte que não optaram pelo Simples Nacional não incluam na receita os montantes recebidos destinados à execução de pesquisa tecnológica e inovação tecnológica, desde que a empresa que promoveu a transferência tenha interesse econômico no produto resultante.

5.3 O SIMPLES NACIONAL

A Lei Complementar no 123/2006 criou o Simples Nacional, também conhecido como Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Esse regime tributário simplificado destina-se a empresas com receita bruta anual de até R\$ 4.800.000,00, conforme destacado por Lopes et al. (2017). Além disso, a Lei Geral também introduziu o conceito de microempreendedor individual (MEI), que abrange pessoas que trabalham por conta própria e se legalizam como pequenos empresários optantes pelo Simples Nacional, desde que sua receita bruta anual não exceda R\$ 81.000,00.

O Simples Nacional implica no pagamento mensal dos tributos federais, estaduais e municipais por meio de um único documento de arrecadação chamado DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), abrangendo o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuição previdenciária patronal (INSS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

(ISS), quando aplicável, conforme mencionado por Rezende (2017). O pagamento do DAS deve ser efetuado até o vigésimo dia do mês subsequente ao da competência do fato gerador.

A opção pelo Simples Nacional deve ser feita no momento da criação da empresa ou até o último dia de janeiro de cada ano fiscal. Vale ressaltar que nem todas as empresas podem aderir a esse regime tributário. Segundo Silva (2019), estão vedadas de optar pelo Simples Nacional as empresas que:

- Obtiveram receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 no ano-calendário anterior;
- Possuem participação de outra empresa em seu capital;
- Funcionam como filiais, sucursais ou representantes de empresas estrangeiras;
- Contam com participação de pessoa física inscrita como empresário individual ou sócio de outra empresa que não seja beneficiária da Lei Complementar no 123/2006, desde que a receita bruta global supere R\$ 2.400.000,00;
- Têm um titular ou sócio com participação superior a 10% do capital de outra organização que não seja beneficiária da Lei das Micro e Pequenas Empresas, desde que a receita bruta global exceda R\$ 2.400.000,00;
- Têm um sócio ou titular que também é administrador ou equiparado de outra empresa com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse R\$ 2.400.000,00;
- São cooperativas;
- Integraram o capital de outras empresas;
- Atuam como instituições financeiras, tais como bancos comerciais, de investimento, sociedades de crédito, entre outras atividades financeiras definidas na lei;
- Lidam com corretagem ou distribuição de títulos, valores mobiliários e câmbio;
- Se envolvem em operações de arrendamento mercantil;
- Atuam nos setores de seguros privados, capitalização ou previdência complementar, conforme outras disposições da Lei no 9.317/1996.

As receitas que compõem o cálculo do Simples Nacional incluem aquelas

provenientes da venda de bens e serviços em transações de conta própria, receitas de vendas de mercadorias industrializadas, prestação de serviços, locação de bens móveis, entre outras. No entanto, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos são deduzidos da receita bruta.

O cálculo do Simples Nacional é realizado por meio de um aplicativo específico conhecido como PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional). As tabelas anexas à Lei Complementar no 123/2006 são usadas para determinar o valor devido com base na receita bruta e no tipo de atividade da empresa.

É importante mencionar que o Simples Nacional é uma opção que pode ser benéfica para muitas micro e pequenas empresas, pois simplifica o pagamento de tributos. No entanto, a escolha do regime tributário deve ser feita considerando a natureza das atividades da empresa e os limites de faturamento, além de outras regras e restrições estabelecidas na legislação vigente.

5.4 REFORMA TRIBUTÁRIA

A Reforma Tributária foi proposta pela PEC 45/2019, que tem como objetivo simplificar o sistema tributário brasileiro, essa iniciativa busca modernizar o sistema, impulsionar a economia e promover a competitividade empresarial.

A proposta de reforma tributária contempla a substituição dos impostos federais PIS e Cofins pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Além disso, busca substituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) estadual e o Imposto sobre Serviços (ISS) municipal pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Fábio L. Gomes faz as seguintes considerações sobre a Reforma Tributária:

Quando se fala em reforma tributária, estamos falando, obviamente, da reforma do Sistema Tributário Nacional, na Constituição. Assim, o primeiro ponto a ser observado são os limites estabelecidos no art. 60, § 4o, da Constituição Federal, ao Poder Constituinte Derivado.

Ou seja, a reforma tributária deve observar, especialmente, a forma federativa de Estado e os direitos e garantias individuais. A positivação da segurança jurídica em matéria tributária mereceu atenção nas Constituições pátrias, sendo que na Constituição de 1988 podemos identificá-las nos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Tais princípios, que em conjunto, representaria o que denominamos de princípio da não-surpresa, são a expressão constitucional da segurança jurídica tributária. (GOMES, 2010. p. 37)

Conforme expressado acima, a Reforma Tributária precisa respeitar a Carta Magna brasileira, principalmente no que tange o art. 60, § 4º, que dispõe sobre questões que não serão passíveis de deliberações.

O alicerce central da proposta de reforma tributária em andamento visa simplificar o sistema por meio da unificação de cinco tributos para a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Esse novo imposto substituirá o PIS, Cofins e IPI (de competência federal), ICMS (de competência estadual) e ISS (de competência municipal). Essa unificação ocorrerá com base no princípio do destino, implicando que o tributo será cobrado no local de consumo. O IVA será não cumulativo e dual, dividindo-se em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com competência compartilhada entre estados e municípios, e uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com competência da União. Adicionalmente, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) propõe a instituição de um Imposto Seletivo para taxar produtos e serviços que tenham externalidades negativas para a saúde e o meio ambiente.

A PEC não estipula as alíquotas, deixando essa definição para uma lei complementar. No entanto, estabelece como diretriz que o IBS e a CBS terão, no máximo, três alíquotas: uma alíquota padrão; uma reduzida em 50% para determinados bens e serviços (como transporte, serviços de saúde, educação, produtos agropecuários, cesta básica e atividades artísticas e culturais); uma alíquota zero para produtos como medicamentos, Prouni e produtos agropecuários de pessoa física. A PEC assegura a manutenção das regras atuais para a Zona Franca de Manaus e o Simples Nacional.

O período de transição para o novo sistema tributário é extenso, abrangendo oito anos, de 2026 a 2033, durante os quais ocorrerá a eliminação dos cinco tributos. Esse prazo mais longo pode aumentar a complexidade para as empresas, embora tenha como objetivo mitigar impactos negativos para o consumidor. Vale ressaltar que a extinção do ICMS, principal catalisador da Guerra Fiscal, é parte integrante desse período de transição, uma vez que os benefícios fiscais já concedidos foram convalidados pelo Congresso até 2032.

5.5 RELAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM O AUMENTO DE RECEITA

Entende-se que a avaliação de cada regime tributário, conforme contextualizado no planejamento tributário, é o método mais apropriado para definir a tributação sobre o negócio e, assim, reduzir a carga tributária incidente nas atividades empresariais.

Conforme destacado por Bisolo e Baggio (2012), a opção pelo Simples Nacional é considerada a melhor escolha para aqueles que se enquadram nos conceitos de Microempreendedor Individual (MEI) e Microempresas (MPEs), uma vez que o cálculo é mais simples e garante que apenas os tributos necessários serão pagos. No entanto, é importante estar ciente dos limites de faturamento, que são de até R\$ 4,8 milhões para micro e pequenas empresas e de até R\$ 81 mil para microempreendedor individual, além de verificar as atividades permitidas.

Por outro lado, de acordo com a mesma fonte, a opção pelo lucro presumido é ideal para empresas que mantêm um faturamento constante ao longo do ano, pois os impostos são calculados com base no lucro estimado para o ano-calendário. No entanto, os ganhos devem estar na faixa de R\$ 3,6 milhões a R\$ 78 milhões de receita bruta anual.

O lucro real, como destacado por Bisolo e Baggio (2012), é adequado para todos os tipos de empresas, sendo a melhor opção para aquelas que ultrapassam os limites dos regimes anteriores. Empresas com ganhos superiores a R\$ 78 milhões são obrigadas a adotar o lucro real como forma de tributação, assim como as empresas do setor financeiro. Portanto, o lucro real trimestral pode ser uma alternativa viável para empresas com receitas variáveis ao longo do ano. No entanto, esse regime é mais complexo e requer maior atenção na gestão financeira em relação ao cálculo dos impostos devidos.

Como destacado ao longo deste estudo, fica evidente que o planejamento tributário desempenha um papel crucial na tomada de decisão sobre qual regime tributário escolher a cada ano fiscal. As particularidades de cada regime tributário refletem a importância desse planejamento, uma vez que fornece ao gestor as informações necessárias para identificar o sistema que resultará em menor carga tributária para o negócio, por meio da análise dos demonstrativos financeiros e da avaliação da legislação aplicável.

O Planejamento Tributário desempenha um papel fundamental para que as empresas compreendam o impacto dos impostos e tributos em seu faturamento.

Isso torna mais fácil identificar e evitar erros, além de contribuir para a escolha adequada do regime tributário. Como mencionado anteriormente, a seleção do regime tributário pode ter um grande impacto nas finanças da empresa.

A importância do planejamento tributário também está relacionada à capacidade de manter em dia o pagamento de taxas e impostos, evitando problemas futuros com as autoridades fiscais. Em muitos casos, devido à complexidade das obrigações tributárias, algumas taxas ou impostos podem ser esquecidos ou confundidos quanto ao seu pagamento. Portanto, o planejamento tributário é essencial.

A adoção de um planejamento tributário regular oferece condições melhores para enfrentar a complexidade das questões tributárias, algo a que as empresas estão sujeitas diariamente. A escolha do regime tributário é um processo crucial para o desempenho saudável de uma empresa, pois os planejamentos fornecem informações sólidas sobre a situação econômica e financeira da empresa, auxiliando na tomada de decisões e no aumento dos lucros. Conforme destacado por Borges:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotada no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (BORGES, 2000, p.55).

Portanto, o planejamento tributário desempenha um papel crucial nas microempresas, garantindo o cumprimento adequado das obrigações fiscais. Isso ressalta a importância de buscar a redução da carga tributária no país e de considerar alternativas legais para alcançar os resultados financeiros desejados, como mencionado por Fabretti (2006).

Para as micro e pequenas empresas, a falta de planejamento tributário pode resultar em desvantagens competitivas no mercado. No entanto, ao adotar estratégias de planejamento tributário, essas empresas têm a oportunidade de obter lucros significativos em comparação com seus concorrentes, como destacado por Borges (2002).

Em resumo, o objetivo do planejamento tributário é analisar e buscar a melhor forma de gerenciar os tributos e seu impacto na estrutura empresarial. Isso é feito por meio da aplicação de práticas estritamente legais para economizar em impostos.

Portanto, é fundamental que os empreendedores realizem um planejamento tributário adequado ou busquem orientação jurídica e contábil para maximizar os lucros e promover o crescimento de suas atividades empresariais.

5 CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho, exploramos diversas modalidades de empresas, desde a Sociedade Limitada até a Sociedade Cooperativa, e discutimos os principais tributos que incidem sobre a atividade empresarial, como o IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS. Além disso, abordamos os diferentes regimes tributários, como o Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional, e a importância do planejamento tributário para as empresas.

Ficou evidente que a escolha da modalidade de empresa e do regime tributário adequados são decisões cruciais para o sucesso e a sustentabilidade dos negócios. Cada tipo de empresa e regime tributário possui suas vantagens e desvantagens, e é essencial que os empreendedores compreendam suas características para tomar decisões informadas.

Sem dúvida, as contribuições do PIS/PASEP e da COFINS são de extrema importância no contexto da arrecadação tributária no Brasil, tendo um impacto direto na alocação de recursos para diversas áreas, sobretudo naquelas relacionadas à seguridade social. A trajetória dessas contribuições ao longo do tempo foi marcada por diversas mudanças, sendo uma das mais significativas a transição para regimes de incidência não cumulativos. Sob esse cenário, é crucial reconhecer a coexistência de dois regimes distintos: o não cumulativo, geralmente aplicado a empresas sujeitas ao Lucro Real, e o cumulativo, que incide sobre empresas do Lucro Presumido, com algumas exceções.

No regime não cumulativo, as empresas apuram a base de cálculo com base no total de suas receitas, tendo a prerrogativa de descontar créditos relativos a despesas e custos específicos. Isso, em essência, busca aliviar a carga tributária das empresas, promovendo uma maior justiça fiscal e equidade no sistema tributário.

Entretanto, para que essa técnica da não cumulatividade funcione adequadamente, é necessária uma gestão cuidadosa, envolvendo controles contábeis e fiscais rigorosos. Nesse sentido, a apuração do valor devido a título de PIS/PASEP e COFINS torna-se uma tarefa complexa, que combina o cálculo da base de cálculo com a apuração dos créditos, resultando no montante efetivamente a pagar.

Em síntese, o entendimento aprofundado dessas contribuições e de seus

regimes de apuração é crucial para empresas e profissionais da área tributária. Esse conhecimento permite tanto a conformidade com a legislação vigente, evitando problemas fiscais, como a otimização da carga tributária. Ao mesmo tempo, esse mecanismo de tributação garante a arrecadação de recursos para o financiamento de programas sociais, colaborando para o bem-estar da sociedade e a promoção de políticas públicas essenciais.

A utilização do planejamento tributário como uma estratégia para o aumento de receita das empresas, através da redução de custos tributários e da alocação eficiente de recursos, simboliza a possibilidade de as empresas poderem direcionar mais capital para investimentos, expansão e inovação, contribuindo assim para o crescimento sustentável.

Em um cenário empresarial cada vez mais desafiador e competitivo, o conhecimento sobre modalidades de empresas, tributação e planejamento tributário se torna um diferencial crucial. Portanto, encorajamos os empreendedores a buscar orientação especializada e a investir na compreensão e aplicação desses conceitos para alcançar o sucesso em seus empreendimentos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Elsevier Brasil, 2013.

BISOLO, Tanise; BAGGIO, Daniel Knebel. **Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria**. Revista de Administração IMED, v. 2, n. 3, p. 195-206, 2012.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. **Lei nº 10.147, de 21 de dezembro 2000**. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Brasília, Diário Oficial da União, dez. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10147.htm>.

BRASIL. **Lei nº 10.485, de 29 de dezembro 2003**. Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do 22 Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, dez. 2003b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10485.htm>.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, dez. 2003a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.html.

BUENO, Jefferson Reis. **Qual a receita bruta e o número de empregados para MEI, ME e EPP?** SEBRAE – SC. 2017. Disponível em: <https://blog.sebrae-sc.com.br/numero-de-empregados-receita-bruta-para-mei-me-epp/>

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: Teoria e prática**. Editora Saraiva: São Paulo 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10.ed. São Paulo. Atlas. 2006.

Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123consolidadacg.sn.htm>.

LOPES, Caroline et al. **Planejamento tributário: estudo de caso sobre lucro presumido e lucro real.** Revista Liceu On-Line, v. 7, n. 1, p. 6-27, 2017.

MENDES, Helen Lídia; RAMOS, Christiane Sousa. **O Planejamento Tributário em empresas optantes pelo regime de tributação Lucro Real: Uma análise dos resultados obtidos utilizando os Juros sobre o Capital Próprio.** Faculdade 7 de Setembro, 2016.

MONTEIRO, Jose Morais; BARBOSA, Jenny Dantas. **Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas.** Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

MOREIRA, Rafael de L. et al. **A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas.** Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** Grupo Gen-Atlas, 2017.

SILVA, Laisla Thaís. **Planejamento tributário.** REGRAD- Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM-ISSN 1984-7866, v. 12, n. 01, p. 110-128, 2019.

VENOSA, Sílvio de S. **Direito Empresarial.** Grupo GEN, 2020. E-book. ISBN 9788597024791. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024791/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

DAMIAN, Terezinha. **Direito de empresa: fundamentos jurídicos para estudantes, administradores, advogados, contadores e empresários.** Jundiaí, SP, Paco Editorial, 2015

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de empresa: teoria geral da empresa e direito societário.** Vol. 1. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CHAGAS, Edilson Eneidino dos. **Direito empresarial esquematizado.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CORREA, Rodolfo Rubens Martins. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 92, set 2011. Disponível em:
<http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10205&revista_caderno=8>. Acesso em 3 junho. 2023.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v.1.34.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAMPINHO, Sérgio. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 17. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BORGES, João Eunápio. **Curso de direito comercial terrestre**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BULGARELLI, Waldírio. **As sociedades cooperativas e sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

BRASIL. Diário do Congresso Nacional Do dia 06 de Novembro de 1965, Seção I, página 9338 e 9339.

BRASIL, Lei Ordinária n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

BRASIL, Regulamento do IPI. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 7. Ed. São Paulo: Atlas. 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

TOLEDO, José Eduardo. **O imposto sobre Produtos Industrializados – incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: Quatier Latin, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Dialética, 2009

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. Ed. ampl. Atual.

São
Paula: Saraiva, 2013

GOMES, Francisco J. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo, 2010

MAFIA, Raissa Rodrigues Gomide. A Democratização da Gestão Urbana e o Estatuto da Cidade: novas formas de exercício da cidadania. Dissertação de mestrado em Direito. Rio de Janeiro: UERJ. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza.
Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 6 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2014.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALES, Romildo Oliveira. O Alcance normativo do termo Estabelecimento Prestado na Lei Complementar n.º 116/2003.2004. 37 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo. 2007.

SANTOS, Henrique Coutinho Miranda. Imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS. São Paulo, Nov. 2015. Disponível em:
<<https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>.

Portal Tributário. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/iss.html>.

FERNANDES, Edison C.. Reflexos da não-cumulatividade do PIS/Cofins. 2006. Disponível em:
<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/468046/noticia.htm?sequence=1>>.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2008.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed.. São Paulo: Noeses, 2012.

Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>.

BENTO, Renato de Andrade. O alcance do conceito de insumo no PIS e COFINS não cumulativos. 2015. 62 f. Monografia (Especialização) - Curso de Especialização em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - COGEAE, São Paulo, 2015.

Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>.

Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>.

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

ALMADA, D. B. (2021). Atual reforma tributária: pseudossolução para o desenvolvimento industrial e socioeconômico brasileiro / Current tax reform: pseudo solution for brazilian industrial and socioeconomic development. *Brazilian Journal of Development*, 7(11), 107037–107053. <https://doi.org/10.34117/bjdv7n11-373>

TARREGA, Maria Cristina Vidotte Blanco; ARAÚJO, Ionara Vieira de. O código civil de 2002 - uma opção metodológica. Revista da Faculdade de Direito da UFG, Goiânia, v. 31, n. 1, p. 123-137, jan./dez. 2007. Disponível em: <<https://www.revistas.ufg.br/revfd/article/view/12033/7987>>.

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=Apela%C3%A7%C3%A3o+C%C3%ADvel%2C+N%C2%BA+50012293520208210005&conteudo_busca=ementa_completa Nº 50012293520208210005, Décima Nona Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Antonio Angelo, Julgado em: 03-08-2023).

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm#:~:text=LEI%20No%206.404%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201976.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20Sociedades%20por%20A%C3%A7%C3%B5es.&text=Art.,das%20a%C3%A7%C3%B5es%20subscritas%20ou%20adquiridas.>>

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm#:~:text=1%20o>

[%20Toda%20pessoa%20%C3%A9,concep%C3%A7%C3%A3o%2C%20os%20direitos%20do%20nascituro.>](#)

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GREGÓRIO, André Campos. A elisão fiscal como planejamento tributário. Disponível em: Acesso em: 20 nov. 2023.

MOREIRA, Andre Mendes. Elisão e Evasão fiscal – Limites ao planejamento Tributário. Associação Brasileira de Direito Tributário. Vol. 21. Pag 9-17. Abril, 2003

SAAVEDRA, Marcus Vinicius. Elisão e Evasão fiscal. 2013. Disponível em: Acesso em: 20 nov. 2023