

## GESTÃO TRIBUTÁRIA

Alexander Dias Siqueira<sup>1</sup>

### RESUMO

Neste artigo apresenta-se uma reflexão sobre a importância da atividade de gestão tributária, dada a elevada carga tributária incidente sobre o universo dos negócios. Para tal recorre-se às fontes da gestão tributária indicando como elas fixam as bases da atividade, ao estabelecer os princípios que a norteiam. Destaca-se ainda o dinamismo da matéria, tendo em vista as constantes alterações no ordenamento jurídico tributário, e a necessidade de profissionais críticos, atualizados e criativos na definição de estratégias que visem a anulação, maior redução ou postergação de custos tributários. Por último, uma breve apresentação de alguns dos principais impostos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

**Palavras-chave:** Gestão tributária, Planejamento tributário, Economia Tributária.

### 1. Introdução

A carga tributária brasileira tem sido objeto de constantes reflexões e debates, não sendo consensual o diagnóstico e as propostas à reforma do atual sistema. Enquanto mudanças efetivas não ocorrem, a gestão tributária, com vistas à economia fiscal-tributária, torna-se tarefa indispensável aos agentes econômicos (empresas, instituições financeiras, cooperativas, associações, etc.), podendo significar sua permanência em mercados altamente competitivos.

Em que pese a importância do tema, a literatura ainda é bastante escassa e, os estudos existentes, concentram-se muito no campo do Direito, monopólio dos juristas ou, mais especificamente, dos tributaristas. Não obstante, a gestão tributária é um tema que interessa não apenas a estes profissionais, mas a todos que logram os benefícios da economia fiscal-tributária.

Diante de tais circunstâncias, este artigo deverá cumprir dois objetivos principais. Primeiro, propor uma forma de comunicação que permita eliminar possíveis entraves postos aos profissionais que se interessam pelo assunto, mas que não dominam a linguagem jurídica. Segundo, ressaltar que a aplicabilidade da gestão tributária não é

---

<sup>1</sup> Graduado e Mestre em Economia pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU; Professor dos cursos de Direito, Administração, Ciências Contábeis e Informática do CESUC/FATECA; Servidor Público na Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás.

restrita a grandes empreendimentos, pois independentemente do tamanho, o objetivo da gestão tributária é sempre o mesmo: reduzir custos fiscais-tributários. Assim, pretende-se definir o campo de investigação do gestor tributário, garantindo-lhe maior autonomia para lidar com as principais fontes de seu objeto de trabalho, o tributo.

Para cumprir o propósito supra, o artigo foi estruturado em três seções, além desta introdução e das considerações finais. Na primeira apresentam-se as principais fontes da gestão tributária. Na segunda, apresentam-se os principais conceitos e definições. Na terceira seção, faz-se uma breve abordagem sobre os principais impostos. Quando cabíveis, serão indicadas ao longo da apresentação situações em que a gestão tributária deve orientar os melhores procedimentos a serem adotados dentro da empresa.

## **2. Fontes da Gestão Tributária**

Conceitualmente, fonte é aquilo que fornece informação sobre determinado tema. As informações necessárias à gestão tributária estão dispostas na legislação tributária, a qual compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A legislação tributária é demasiadamente ampla e complexa para ser conhecida em sua totalidade. Ao mesmo tempo é dinâmica, ou seja, recorrentemente sofre alterações. Por isso, o bom gestor tributário precisa estar sempre atento a tais mudanças, sabendo gerir as implicações sobre o negócio.

Dentro desse largo universo de pesquisa, dois pilares do ordenamento jurídico tributário não podem escapar ao conhecimento do gestor tributário: i) a Constituição Federal de 1988 (CF/88) e ii) o Código Tributário de 1966 (CTN). A Constituição, por ser a base do ordenamento jurídico brasileiro, compreendendo regras que os ordenamento infraconstitucional não pode desrespeitar. O Código, por dispor sobre o Sistema Tributário Nacional e instituir normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

### **2.1. Constituição Federal de 1988**

A CF/88 é a base do ordenamento jurídico brasileiro, um ato do poder constituinte, em cuja parte tributária dispõe tanto sobre o poder tributário como sobre a

competência legislativa, traçando os limites fiscais e fazendo a distribuição entre os vários fiscos (federal, estaduais e municipais) dos diferentes tributos.

É importante ressaltar que a CF/88 não cria tributos. Ela outorga competências para que as Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possam instituí-los. No artigo 145, a CF/88 estabelece competência para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam instituir os seguintes tributos: i) impostos; ii) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição e; iii) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

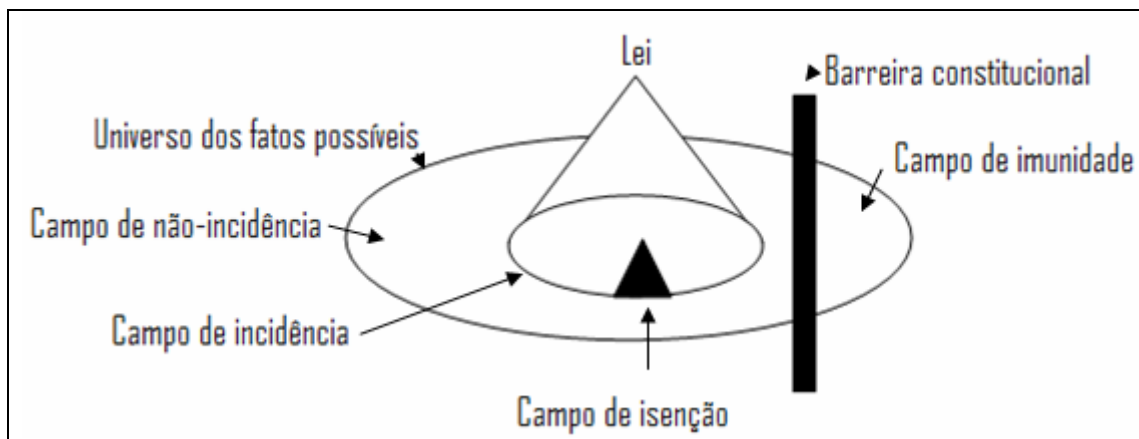
Na seção II, da CF/88, encontram-se os princípios constitucionais tributários, que nada mais são do que limitações que o Estado se auto-impõe em relação ao seu próprio poder de tributar. Dentre essas limitações, destacam-se os princípios da legalidade (ART. 150, I da CF/88), da isonomia ou do respeito à capacidade contributiva (ART. 150, II da CF/88), da irretroatividade da lei tributária (ART. 150, III, a da CF/88), da anterioridade da lei (ART. 150, III, b da CF/88), da noventena (ART. 150, III, c da CF/88), da vedação ao confisco (ART. 150, IV da CF/88), da não-limitação do tráfego (ART. 150, V da CF/88), da uniformidade tributária (ART. 151, I, II e III e ART. 152 da CF/88), da exclusividade dos impostos (ART. 153, 155 e 156 da CF/88), e da imunidade tributária.

Todos os princípios são de indispensável observância do gestor tributário. Eles impõem regras para que o tributo seja exigido ou majorado. Pelo princípio da legalidade, por exemplo, salvo as exceções dispostas no Art. 153, § 1º da CF/88, o tributo só pode ser exigido ou majorado por meio de lei. O gestor tributário deve saber que, caso o tributo criado ou majorado não respeite os princípios tributários, a respectiva norma é tida como inconstitucional.

Neste artigo, destacam-se para análise as imunidades pela sua importância enquanto estratégia a ser utilizada na gestão tributária.

## **2.2. Imunidades**

Para entender as imunidades precisa-se antes diferenciar três institutos facilmente confundíveis entre si: isenção, não-incidência e imunidade tributárias. Para tal, toma-se como parâmetro a Figura 1 abaixo:



**FIGURA 1: Ilustração dos casos de incidência, não-incidência, imunidade e isenção**

**FONTE:** Elaboração do autor

Dentro do conjunto de fatos possíveis da vida cotidiana, a lei extraiu alguns para serem geradores da obrigação de pagar tributos, formando o chamado “campo de incidência tributária”. Os demais fatos, não atingidos pela lei tributária, formam o campo de “não-incidência”.

Em algumas situações, em virtude de questões de cunho econômico, político e social, a lei estabelece isenção para certos fatos ou pessoas que se situam no campo de incidência. Na isenção, ocorre o fato gerador do imposto e nasce a obrigação tributária, contudo, a lei dispensa o pagamento do tributo.

Já as imunidades tributárias consistem numa vedação constitucional de tributar determinados fatos ou pessoas. Neste caso, o fator gerador sequer ocorre. Podem-se classificar as imunidades em três tipos: i) imunidade recíproca, ii) imunidades genéricas e iii) imunidades específicas.

A imunidade recíproca decorre do disposto no inciso VI do artigo 150, caput, da CF/88, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uns dos outros. A intenção do legislador neste caso foi inibir a cobrança de impostos entre governos, tendo em vista a própria finalidade do imposto que é arrecadar dinheiro do particular para os cofres públicos. Vale ressaltar que tal imunidade abrange apenas o patrimônio, a renda e os serviços e alcança apenas impostos.

As imunidades genéricas são assim denominadas porque contemplam vários impostos para uma mesma situação. São exemplos: i) os templos de qualquer culto, ii) partidos políticos e suas fundações, iii) sindicatos dos trabalhadores, iv) instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, v) livros, jornais, periódicos e o

papel destinado à sua impressão e vi) imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (ART. 150, VI, a, b, c, d e Art. 184, § 5º, CF/88)

A fim de elucidar como a gestão tributária utiliza-se das imunidades para obter benefícios diretos e indiretos, cabe revelar que várias empresas, com o intuito de promover a própria marca, criam instituições sem fins lucrativos para desenvolverem ações sociais junto à sociedade. A instituição é beneficiária direta e a empresa beneficiária indireta, pois cumpre seu papel social, muitas vezes sendo reconhecida por isso<sup>2</sup>, estabelece uma tática de marketing e divulgação de sua marca e ainda pode conseguir deduções no imposto de renda, por conta do repasse de recursos à instituição. Tal estratégia alia a gestão tributária aos objetivos da empresa.

Já as imunidades específicas são assim chamadas porque cada uma delas só se aplica a uma espécie de imposto.

O Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. (ART. 153, § 4º, II, CF/88)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não incide: sobre produtos destinados ao exterior (ART. 153, § 3º, III, CF/88), sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (ART. 155, § 3º, CF/88).

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não incide: sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (ART. 153, § 5º, CF/88), nas 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 (ART. 155, § 2º, X, a, CF/88), sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (ART. 155, § 2º, X, b, CF/88), nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (ART. 155, § 2º, X, d, CF/88).

O Imposto sobre Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI) não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão,

---

<sup>2</sup> Por meio, por exemplo, do título de Empresa Cidadã.

incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (ART. 156, § 2º, I, CF/88).

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) não incide sobre as exportações de serviços para o exterior (ART. 156, § 3º, II, CF/88).

Estratégias de gestão tributária também podem ser tiradas das imunidades específicas. No caso do ITBI, por exemplo, nota-se que é mais interessante ao sócio da empresa, que pretende transferir imóvel de sua propriedade para esta, fazê-lo na forma de integralização de capital ao invés de celebrar contrato de compra e venda, pois naquele caso não haverá incidência do imposto.

Outra estratégia pode ser lograda por empresas exportadoras. Como as saídas não geram débitos de ICMS, IPI ou ISSQN, essas empresas acumulam créditos que, *a priori*, não são aproveitados. Ocorre que, se a lei estadual permitir e o proprietário possuir outra empresa no mesmo Estado, sendo esta deficitária, os débitos tributários desta empresa podem ser compensados com os créditos tributários da empresa exportadora.

Enfim, a CF/88 é uma fonte importantíssima ao gestor tributário, pois ela é a base de todo o ordenamento jurídico tributário subsequente. Além disso, nela estão previstas diversas restrições ao poder de tributar, bem como várias formas de afastamento do tributo via imunidade.

### **3. Código Tributário Brasileiro**

O Código Tributário Brasileiro (CTN) é regido pela Lei 5.172/1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

O CTN é estruturado em duas partes: Livro primeiro (Art. 1º – 95º) e Livro segundo (Art. 96º – 218º). Os livros estão subdivididos em títulos, capítulos e seções, nesta sequência. O Livro primeiro dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, enquanto o Livro segundo trata das normas gerais de Direito Tributário.

Já no seu artigo terceiro, o CTN traz a definição de tributo, a qual deve ser bem entendida pelo gestor tributário, no intuito de: distinguir essa figura jurídica de outros

institutos, delimitar a forma de pagamento e identificar os requisitos à sua instituição e cobrança. Expõe o CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (ART. 3º, CNT)

Consoante o CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação. Portanto, o fato gerador é que da identidade aos tributos, os quais tanto na CF/88<sup>3</sup> quanto no CTN compreendem impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O CTN dispõe sobre a competência tributária e sobre suas limitações e, no Título III do Livro I, trata dos impostos, classificando-os conforme a incidência em: i) impostos sobre o comércio exterior, ii) impostos sobre o patrimônio e a renda, iii) impostos sobre a produção e a circulação e iv) impostos especiais.

Os impostos sobre o comércio exterior contemplam o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE).

Os impostos sobre o patrimônio e a renda contemplam: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITCD) e Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR).

Os impostos sobre a produção e a circulação contemplam: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF),

Os impostos especiais contemplam os impostos extraordinários, as taxas e as contribuições de melhoria.

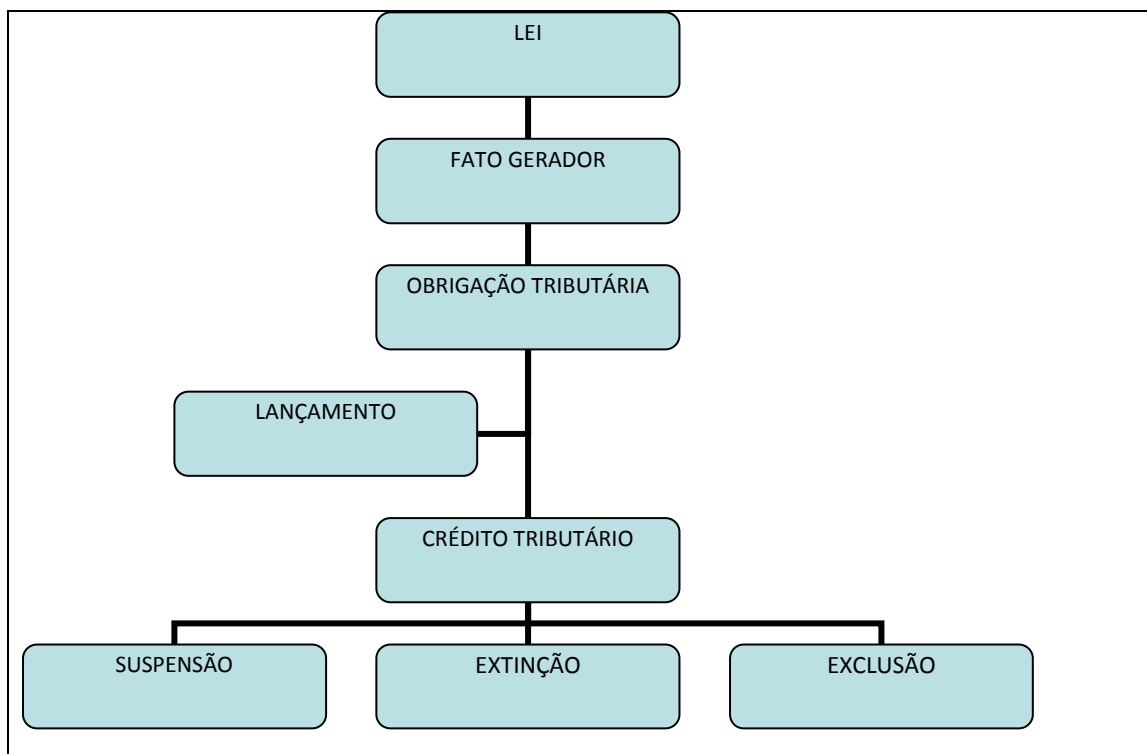
No Livro segundo encontram-se as normas gerais de Direito Tributário. Já no artigo 96, o Código esclarece o significado da expressão “legislação tributária”:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Em seguida, o CTN dispõe sobre: Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos; normas complementares; Vigência, aplicação, interpretação e integração da Legislação Tributária.

<sup>3</sup> A Constituição inclui ainda outras espécies tributárias que obedecem todas as regras de regência do Sistema Tributário Nacional, como se tributos fossem: empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

Após tais disposições, normatiza o CTN sobre os elementos fundamentais que compõem a Regra Matriz de Incidência do Tributo (RMIT), quais sejam: i) fato gerador, ii) obrigação tributária, iii) lançamento, iv) crédito tributário e v) suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário. A Figura abaixo ajuda a compreender a RMIT:



**FIGURA 2: Regra Matriz de Incidência Tributária**  
**FONTE: Elaboração do autor**

A RMIT é o caminho jurídico percorrido pelo tributo. Sua leitura pode ser feita da seguinte forma: a Lei cria o tributo, com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, com o lançamento surge o crédito tributário, o qual deixa de existir nos casos de suspensão, extinção e exclusão.

A essência da gestão tributária está posta na figura acima. Cabe ao gestor conhecer cada etapa do caminho jurídico percorrido pelo tributo e identificar, utilizando a sua criatividade, situações objeto de gestão tributária, i.e., as possibilidades legais de se reduzir os custos fiscais. Para tal, é preciso compreender o conceito de cada figura jurídica.



### **3.1 Obrigação tributária**

A obrigação tributária pode ser definida como principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Já a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Uma vez que o fato gerador tenha ocorrido e a obrigação tributária tenha nascido, não cabe mais falar em planejamento tributário. Entretanto ônus fiscais podem ocorrer à empresa mesmo após a concretização das operações. Como tais ônus são custos ao agente econômico, caminhos para evitá-los, reduzi-los ou postergá-los devem ser visualizados pelo gestor tributário. Nesse sentido, podem-se identificar algumas situações objeto de gestão.

Sabe-se que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Portanto, cabe ao gestor tributário organizar e preparar a equipe que lida com as questões fiscais do negócio para que as obrigações acessórias sejam rigorosamente cumpridas.

Emitir um documento fiscal é uma obrigação acessória imprescindível ao cumprimento da obrigação principal no caso de mercadorias e serviços com incidência do ICMS, do IPI e/ou do ISSQN. Ao fazê-lo, o profissional precisa estar atento às determinações da legislação Federal, Estadual e/ou Municipal, no que tange à base de cálculo, à alíquota e aos benefícios fiscais, como o crédito presumido, por exemplo. Além disso, o ato de preenchimento de documentos fiscais inclui a observância de uma série de requisitos, como: situação tributária, natureza da operação, código fiscal da operação, data de emissão e saída, prazo de validade do documento fiscal, entre outros. A desatenção sobre esses requisitos formais resulta em infração e, conseqüentemente, penalidade, ou seja, custos ao negócio.

Nota-se, então, que o não cumprimento das exigências legais pode inferir ao Fisco a tentativa de evasão fiscal. Ainda que não intencional, a desobediência das normas disposta na legislação pode impor custos significativos ao agente econômico, inclusive inviabilizando o seu negócio.

### 3.2. Fato Gerador

O artigo 114, do CTN define o fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Assim, o fato gerador é uma situação, um evento previsto hipoteticamente em lei, de forma abstrata, mas que, uma vez ocorrido concretamente, faz surgir para uma determinada pessoa a obrigação de pagar tributo.

Já o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A esse respeito, é importante citar que o planejamento tributário é uma atividade da gestão tributária que se faz antes da ocorrência do fato gerador, como estratégia para que o fato gerador não ocorra ou, não sendo isto possível, para que o evento ocorrido traga menor ônus. No fito de restringir práticas elusivas, incluiu-se o Parágrafo único ao artigo 116:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

A elisão fiscal, porém, não é proibida. Como o fato gerador é a essência do planejamento e da gestão tributária, torna-se imprescindível conhecer sua estrutura, a qual se compõe de cinco aspectos fundamentais: i) material, ii) temporal, iii) espacial, iv) pessoal e v) mensurável. Tais aspectos estabelecem os elementos necessários à formalização do tributo, quais sejam: a situação de incidência prevista em lei, o momento e o local de ocorrência do fato impositivo, os sujeitos ativo e passivo e a quantificação do tributo.

Para pensar esses aspectos no âmbito da gestão tributária faz-se necessário um exercício de criatividade. Refletindo sobre o aspecto local, é possível visualizar situações em que a depender das características do negócio, o gestor pode, em vista de diferenças na legislação do ICMS e/ou do ISSQN, optar por um local onde terá menor ônus fiscal ou mesmo maior benefício, neste caso, em virtude de estratégias de incentivo fiscais dos diferentes entes estaduais e/ou municipais. Tal estratégia também tem em vista o aspecto pessoal, na medida em que determina qual será o sujeito ativo das operações futuras.

No caso do aspecto temporal, o gestor pode valer-se do momento de ocorrência do fato gerador, postergando-o em determinadas situações, com o intuito de postergar as obrigações tributárias. Isso pode ser feito como estratégia de controle de caixa do negócio.

Já em relação ao aspecto quantitativo, no qual se determinam a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis, é fundamental que a atividade de gestão haja com total precisão e vinculação à lei, principalmente nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa o pagamento (lançamento por homologação). Qualquer descuido nesse procedimento pode resultar em infração, com conseqüências onerosas sobre o negócio.

### **3.3. Crédito Tributário**

Dispõe o artigo 139 do CTN que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, o crédito tributário é o direito que tem o sujeito ativo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação contraída.

Entretanto, a obrigação tributária só se torna exigível após o lançamento, este entendido como o conjunto de procedimentos administrativos no qual o fisco formaliza a obrigação tributária e a individualiza na pessoa do sujeito passivo (ART. 142, CTN).

Seguindo lógica da Regra Matriz de Incidência Tributária, ocorrido o lançamento, o crédito tributário se constitui. Sendo assim, não caberia mais falar em gestão tributária?

Ao contrário, uma gestão eficiente deve manter-se focada nas questões tributárias até que ocorra a prescrição ou a decadência. Afinal, existem situações em que pode ocorrer suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

O artigo 151 prevê as situações que suspendem a exigibilidade do crédito tributário. São elas: i) moratória, ii) depósito do seu montante integral, iii) reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, iv) concessão de medida liminar em mandado de segurança, v) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e vi) o parcelamento.

Sob a ótica da gestão tributária, é preciso ter em mente que os Fiscos também podem cometer erros ou excessos. Sendo assim, numa situação em que o contribuinte discorde da obrigação que lhe é exigida, ele poderá entrar com recurso administrativo ou judicial. O recurso suspende a exigibilidade do crédito até que este seja

definitivamente julgado pelas estâncias competentes. Nesta situação, o contribuinte poderá ou não lograr êxito. Em caso positivo, mérito da equipe de gestão tributária que encaminhou o problema. Em caso negativo, a obrigação deverá ser quitada, podendo incidir sobre ela juros de mora e correção monetária. Neste caso, é prudente por parte da equipe efetuar o depósito do montante integral já no início do processo, pois saindo derrotado do pleito, o contribuinte não terá agravado o ônus tributário em função de juros de mora e correção monetária.

No artigo 156, estão as modalidades de extinção do crédito tributário: i) pagamento, ii) compensação, iii) transação, iv) remissão, v) prescrição e decadência, vi) conversão de depósito em renda, vii) pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º, viii) consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164, xi) decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória, x) decisão judicial passada em julgado, xi) dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

O artigo 175 expõe a isenção e anistia como formas de exclusão do crédito tributário. A gestão tributária deve dar particular atenção a esses dois institutos. Afinal, a isenção dispensa o pagamento de tributos cuja obrigação vão nascer e a anistia dispensa o pagamento de penalidades decorrentes de infrações já cometidas.

Enfim, o gestor tributário deve ter olhar focado em todas as etapas do caminho jurídico percorrido pelo tributo na regra matriz de incidência, antes e também após a ocorrência do fato gerador.

#### **4. Gestão Tributária: conceito e abrangência**

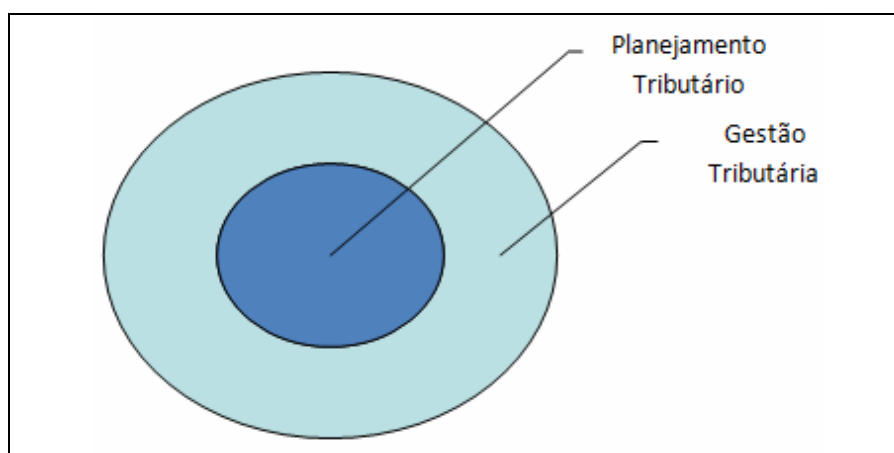
O conceito de gestão tributária, na forma como está sendo proposto neste trabalho, refere-se a toda atividade que vise prevenir os agentes econômicos de possíveis custos, decorrentes: i) da falta de planejamento tributário, ii) da inobservância e descumprimento de obrigações acessórias e iii) da ineficácia na administração do crédito tributário nas situações em que este possa vir a deixar de existir.

A gestão tributária é atividade preventiva em todas as etapas da regra matriz de incidência tributária<sup>4</sup>, ou seja, envolve a observância de todas as questões relacionadas à hipótese de incidência (lei), ao fator gerador, à obrigação tributária, ao lançamento e ao crédito tributário.

Portanto, a gestão tributária é uma ferramenta tão ou mais importante que qualquer outro tipo de gestão estratégica, pois, diferentemente da gestão de produto, de processos, de qualidade, de recursos, de tecnologia, entre outras formas estratégicas de gestão que não se aplicam conjuntamente à maioria dos negócios, a gestão tributária pode e deve ser utilizada por todos os agentes, independentemente do ramo ou do tamanho no negócio.

#### 4.1 Planejamento tributário

Desde logo, destaca-se que a gestão tributária, embora contemple a atividade de planejamento tributário, não se confunde com esta. O planejamento tributário é uma parte da gestão tributária. Conforme ilustra a figura abaixo:



**FIGURA 3 – Enquadramento do Planejamento no âmbito da Gestão Tributária**  
**FONTE: Elaboração do autor.**

Portanto, o planejamento tributário apropriado ao negócio faz parte da estratégia de gestão tributária com foco em custos. Por isso, fazem-se oportunas a definição e delimitação desta atividade.

O planejamento tributário é atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico pretende realizar. Nota-se neste caso que a

<sup>4</sup> A norma tributária, assim como as normas jurídicas de uma forma geral, apresenta uma hipótese (previsão de um fato) e uma consequência (previsão de relação jurídica, a obrigação tributária) que vai se instalar, onde e quando acontecer o evento cogitado na hipótese.

materialidade prevista na hipótese de incidência ainda não se concretizou. Trata-se de uma atividade anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) prescreve o seguinte:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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

Para tanto, deve-se pesquisar, antes de cada operação, suas consequências econômicas e jurídicas, porque, uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, surgindo a obrigação tributária (FABRETTI, 2009).

Nesse entendimento, deve-se analisar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso que possibilitem realizar a operação de forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Para Borges (2007, p. 38), planejamento tributário é atividade técnica, que visa projetar as atividades econômicas da empresa para se conhecer as alternativas estruturais e formais e optar por aquela que possibilita a anulação, maior redução ou mais extenso adiamento no ônus tributário.

Deve-se salientar, entretanto, que o respeito à lei é condição *sine qua non* ao planejamento tributário, o qual envolve apenas as opções lícitas a serem tomadas pelo sujeito passivo potencial da relação jurídica tributária, no que tange a evitar a ocorrência de evento que lhe coloque na posição de sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ou, não sendo possível evitá-la, reduzir seu impacto econômico. Ocorre, portanto, no campo da Elisão Fiscal.

#### **4.1.1 Elisão, Evasão e Elusão Fiscal**

Elisão fiscal é o afastamento da incidência tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei. É legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita dentro do ordenamento jurídico. Portanto, para que se possa falar em elisão fiscal há de ser obstada a ocorrência do fato gerador do tributo por meio de ato lícito.

Há duas espécies de elisão fiscal: aquela decorrente da própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei.

No primeiro caso, a própria lei permite ou até mesmo instiga a economia tributária, ao propor ao contribuinte determinados benefícios fiscais. É o que ocorre, por exemplo, no caso da Lei 11.196/2005, de incentivos à inovação tecnológica.

No segundo caso, o agente econômico utiliza-se de elementos que a lei não proíbe e configura seus negócios de maneira a reduzir o custo tributário. É o caso, por exemplo, de uma empresa que, analisando os diversos regimes de tributação da pessoa jurídica (Simples, Lucro Real e Lucro presumido), podendo fazê-lo, opta por aquele que lhe imponha menor ônus.

Doutro lado, está a evasão fiscal, isto é, o afastamento ilícito da incidência, total ou parcial, da norma tributária, mediante atos de ocultação e falsificação. Consiste, assim, na atuação positiva no sentido de propositadamente omitir ou esconder a ocorrência do evento tributável. Ocorre, por exemplo, quando o comerciante, devendo emitir nota fiscal na venda de uma mercadoria, não o faz com o intuito de ocultar a operação e afastar, de forma ilegal, a incidência do tributo devido. Tal conduta constitui-se como crime contra a Ordem Tributária (ART. 1º da Lei 9.964/2000). Outra situação seria a consignação de valores diferentes nas diversas vias de uma mesma nota fiscal, caracterizando evasão do tributo mediante expediente denominado “nota calçada”.

Já a elusão fiscal consiste no afastamento, total ou parcial, da incidência, mediante atos com “aparência” de licitude, mas nos quais não há causa negocial, por exemplo, simulação ou fraude.

Conforme Oliveira (2005, p. 169), “no caso de elusão, o contribuinte assume o risco pelo resultado, visando a uma tributação menos onerosa, conforme o uso de meios atípicos – seja para evitar a ocorrência do fato gerador, seja para pô-lo em subsunção, com uma norma menos dispendiosa”. Destaca-se que neste caso não há intenção de esconder a prática de qualquer ato pelo contribuinte, diferentemente do que ocorre na evasão fiscal.

#### **4.2. Inobservância e/ou descumprimento de obrigações acessórias**

Conforme já apresentado neste artigo, o CTN, em seu artigo 113 divide a obrigação tributária em principal ou acessória. Como visto, a obrigação acessória

decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

No parágrafo terceiro do artigo supra, o CTN deixa claro que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Nesse sentido, é de fundamental importância que a equipe de gestão tributária tenha aprofundado conhecimento sobre a legislação aplicada ao negócio e rigoroso zelo pelo correto cumprimento das obrigações acessórias, uma vez que falhas nesse sentido convertem-se em penalidades.

São obrigações acessórias: emitir nota fiscal, rotular adequadamente os produtos industrializados, manter escrituração fiscal em ordem, entregar declaração do imposto de renda, prestar esclarecimentos à autoridade fiscal quando solicitado, inscrever o estabelecimento no CGC, não transportar mercadorias sem nota fiscal, não receber produtos cuja origem não possa ser comprovada, etc. Para cada obrigação, é necessário fiel cumprimento daquilo que prescreve a legislação.

A “simples” tarefa de emitir um documento fiscal envolve uma série de conhecimentos, cujo emissor não pode passar despercebido. É preciso identificar corretamente: o modelo de nota fiscal a ser utilizado, a origem e o destino da operação, a natureza da operação, as datas de emissão do documento e saída das mercadorias, os códigos fiscais de operação e códigos de produtos, a base de cálculo, a alíquota, o crédito (se houver), a existência ou não de outras despesas sobre a operação, etc. Todas essas exigências estão na legislação e cabe à equipe de gestão tributária conhecê-las para aplicá-las corretamente.

A gestão tributária exige conhecimento da legislação, criatividade, organização, divisão de tarefas e planejamento das obrigações tributárias com foco em prazos e extemporaneidades. Essas são competências que diminuem a possibilidade de erros e omissões que possam trazer ônus ao negócio, independentemente de seu tamanho. Suponha, por exemplo, uma empresa comercial (supermercado, drogaria ou uma loja de peças) que, não tendo identificado que o bloco de devolução de mercadorias havia acabado, receba um lote de mercadorias do qual deseja devolver parte por motivos diversos (pedido a maior, defeito ou divergências em relação ao solicitado). O pedido e a confecção do bloco de devolução não são instantâneos e devido uma simples inobservância pode ocorrer uma série de constrangimentos entre comprador, vendedor e entregador. Em tal situação, ainda que não ocorra o ônus financeiro, pode ser que ocorram ônus econômicos.



Enfim, manter as obrigações acessórias em dia pode ser uma tarefa vital ao negócio, afinal, a legislação brasileira é demasiadamente ampla, complexa e punitiva nos casos de erros e omissões.

#### **4.3 Ineficácia na administração do crédito tributário nas situações em que este possa vir a deixar de existir**

Já foi exposto anteriormente que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Também se afirmou que uma gestão eficiente deve manter-se focada nas questões tributárias até que ocorra a prescrição ou a decadência. Afinal, existem situações em que pode ocorrer suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Em todas as situações em que a exigibilidade do crédito tributário deixa de existir, a equipe de gestão tributária deve agir de forma a resguardar os direitos da empresa e preservá-la de dispêndios desnecessários. É dever da equipe acompanhar todos os atos do Fisco e protestar contra aqueles dos quais discorda.

Nas situações de suspensão<sup>5</sup>, exceto a moratória, que é um favor fiscal que a equipe deve conhecer para saber se contempla o negócio e o parcelamento dos débitos, que pode advir de acordo com o Fisco, todas demais são medidas preventivas que podem ser adotadas no fito de se defender da exigência fiscal, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judicial.

Sendo assim, se existe uma moratória concedida em caráter específico, é preciso saber se o negócio se enquadra e pode desfrutar do favor fiscal. Se os débitos são altos e o contribuinte não consegue quitá-los em parcela única, pode solicitar ao Fisco o Parcelamento. Por último, se discorda da exigência fiscal, a equipe deverá propor recurso administrativo ou judicial. Deve-se ter em mente que a contestação pela via administrativa apresenta algumas vantagens em relação à via judicial, pois: i) o sujeito passivo não precisa de advogado, ii) não há custas judiciais e iii) não há necessidade do depósito do montante integral do crédito tributário para suspender a exigibilidade do mesmo.

---

<sup>5</sup> i) moratória, ii) depósito do seu montante integral, iii) reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, iv) concessão de medida liminar em mandado de segurança, v) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e vi) o parcelamento.

Nas situações de extinção<sup>6</sup> do crédito tributário, atitudes estratégicas podem significar menor interferência no fluxo de caixa da empresa. Para isso a empresa pode valer-se da compensação e da transação.

A compensação nada mais é do que um encontro de contas, possível quando duas pessoas são, ao mesmo tempo, credora e devedora, uma da outra. Assim, se a lei autorizar, quem deve tributo ao Fisco e é também credora deste, pode promover a compensação do seu débito com o seu crédito.

Já a transação é uma forma de se por fim a um litígio mediante concessões mútuas. Conforme o artigo 171 do CTN, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Por fim, não é demais afirmar que nas situações de exclusão do crédito tributário, isenção e anistia, a gestão tributária deve dar particular atenção à isenção, pois esse instituto dispensa o pagamento de tributos cuja obrigação vão nascer.

## **5 Normas gerais do IRPJ, IPI, ICMS e ISSQN**

Para cada um dos impostos mencionados no título desta seção, seria necessária extensa reflexão, tendo em vista a amplitude da legislação que os regulamenta. Como tal análise ultrapassa os limites de um artigo, optamos por fazer uma breve apresentação dos impostos federais, estaduais e municipais que representam maior fatia na arrecadação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

### **5.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)**

O Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O imposto de renda é um tributo federal incidente sobre as pessoas físicas e

---

<sup>6</sup> i) pagamento, ii) compensação, iii) transação, iv) remissão, v) prescrição e decadência, vi) conversão de depósito em renda, vii) pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º, viii) consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164, xi) decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória, x) decisão judicial passada em julgado, xi) dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

jurídicas, que auferem renda e proventos de qualquer natureza e é o imposto mais importante para a União, do ponto de vista da arrecadação. Neste artigo apontaremos apenas algumas características do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Conforme exposto no artigo 219 do Decreto 3.000/99, a base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Como regra geral integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

O artigo 541 do Decreto 3.000/99 determina que a pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com o referido Decreto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º). Determina ainda que a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º).

## **5.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**

O Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre produtos industrializados. O IPI também é um tributo federal com forte peso na composição da carga tributária, que incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

O artigo 24 do Decreto 4.544/2002 identifica os contribuintes do IPI:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);  
II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);  
III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e  
IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).  
Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

O artigo 34 do Decreto define que o fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Na seção II, o Decreto dispõe sobre a base de cálculo do IPI e determina que o imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da Tabela do IPI (TIPI), sobre o valor tributável dos produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 13).

### **5.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (conhecida como “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

São contribuintes do ICMS qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade: i) importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; ii) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, iii) adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas; iv) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

#### **5.4 Imposto Sobre Serviços de Quaisquer Natureza (ISSQN)**

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O ISSQN até 31.07.2003 foi regido pelo DL 406/1968 e alterações posteriores. A partir de 01.08.2003, o ISSQN é regido pela Lei Complementar 116/2003. O contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

A Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo 3º, incluiu o artigo 88º ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISSQN em 2% (dois por cento), a partir da data da publicação da Emenda (13.06.2002). Esta alíquota poderá ser reduzida para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

A alíquota máxima de incidência do ISSQN foi fixada em 5% pelo artigo 8º, II, da Lei Complementar 116/2003.

A lista de serviços sujeitos ao ISSQN encontra-se na Lei Complementar 116/2003.

#### **6. Considerações Finais**

Buscou-se neste artigo identificar as fontes de estudo da gestão tributária e a necessidade de aplicação desta ferramenta em todos os negócios, independentemente do ramo ou tamanho.

Ao tratar dos pilares do ordenamento jurídico tributário, destacou-se o papel da CF/88 e do CTN. Na análise, deixou-se clara a importância desses textos na atividade de gestão tributária, uma vez que os regulamentos subsequentes devem respeitá-los.

Conceitualmente, mostrou-se que a gestão tributária refere-se a toda atividade que vise prevenir os agentes econômicos de possíveis custos, decorrentes da falta de planejamento tributário, da inobservância e descumprimento de obrigações acessórias e da ineficácia na administração do crédito tributário nas situações em que este possa vir a deixar de existir.

Destacou-se ainda que a gestão tributária é atividade preventiva em todas as etapas da regra matriz de incidência tributária, ou seja, envolve a observância de todas

as questões relacionadas à hipótese de incidência (lei), ao fator gerador, à obrigação tributária, ao lançamento e ao crédito tributário.

Também se discutiu a importância da gestão tributária, apontando-a como uma ferramenta tão ou mais importante que qualquer outro tipo de gestão estratégica, uma vez que deve ser utilizada por todos os agentes, independentemente do ramo ou do tamanho no negócio.

Em toda a análise, o mais importante foi mostrar que a atividade de gestão tributária não é uma técnica a ser apreendida e aplicada *ad eternum*, pois a conduta da gestão deve acompanhar a dinâmica da ampla legislação que a cerca. Esse é o entendimento que deve ter os profissionais dessa área e, acompanhar essa dinâmica, deve ser o objeto de sua diferenciação no mercado de trabalho.

## 7. Referências

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

FABRETTI e FABRETTI. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Gustavo P. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.