

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gera dor da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – A IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DOS
TRIBUTOS NAS ORGANIZAÇÕES PARA A REDUÇÃO DOS CUSTOS**
**TAX PLANNING – THE IMPORTANCE OF MANAGEMENT TAX IN
ORGANISATIONS TO COST REDUCTION**

Patricia Rossi Marcos ¹

Resumo

O trabalho demonstra a nova sistemática da contabilidade com vista a redução dos custos para a gestão tributária. O artigo parte da pesquisa doutrinária e indica os resultados da nova legislação com relação ao planejamento tributário não contencioso e o AVJ. Considera que os benefícios tributários que aparecem para as organizações surgem das transações comerciais e da produção industrial. Por fim faz uma crítica aos caminhos que oneram a carga tributária e desconsidera argumentos desfavoráveis para a compensação dos créditos fiscais.

Palavras-chave: Justiça fiscal, Nova contabilidade, Redução de custos, Sustentabilidade

Abstract/Resumen/Résumé

This paper discusses the new account as a direction for the influence from the tax management cost reduction. The research described here focused in a doctrine and mentioned the results of the new legislation for the tax planning court proceedings and the AVJ. This text discussed some incentives for the tax management from the institutions and emerged by the transactions and the industrial productions. In the end provides a critique for the routes that encumber load tax and disregards adverse arguments for the compensation in tax breaks.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Cost reduction, Fiscal justice, New account, Sustainability

¹ Advogada. Graduada pela PUC/MG. Pós-graduada em Direito Urbanístico pela PUC/MG. Mestre em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável pela ESDHC. Pós-graduanda em Contabilidade Tributária pela PUC/MG.

1 INTRODUÇÃO

Saber em que medida a sustentabilidade financeira passa pela adoção de moldes e regras fiscais envoltas ao crescimento e estabilidade de instituições. Trabalhar de forma preventiva os riscos que envolvem as operações de uma organização e desenvolver o controle interno para a sua gestão de tributos envolve modular estratégias operacionais. De maneira sugestiva acumular receitas que lhes permitam funcionar com vistas a redução e redistribuição de custos aparece como um diferencial neste texto. Para tanto, alguns conceitos contábeis e princípios tributários, para o melhor entendimento dos fatos, aparecem como esclarecedores.

O segundo capítulo trata da imprescindibilidade da existência de um controle orçamentário estatal para que haja sustentabilidade na redistribuição social de benefícios tributários. O assunto apresenta a justiça fiscal de forma crítica e propõe a participação social como forma democrática estratégica para compor diálogos entre estado e cidadão para a participação nas decisões estatais consubstanciadas em direitos prescritos na Constituição Federal de 1988.

O terceiro capítulo indica que com a vigência da nova contabilidade pode-se optar por um planejamento tributário não contencioso e desenvolver estratégias de gestão para reduzir despesas com a carga tributária. Cria-se com essa sistemática uma expectativa de desoneração de custos operacionais da instituição. O capítulo segue o propósito de incentivar a disponibilização de renda dos bens que compõe o ativo imobilizado como elemento apto a proporcionar receita. Para tanto demonstra que não se fala em incidência de tributação para a renda presumida aparente no registro contábil financeiro da Instituição.

O quarto capítulo aborda o foco de aplicação do AVJ e sua relevância nas operações e transações das organizações em que há o registro da demonstração financeira. Tem objetivo de gerar segurança jurídica ao processo de investimentos e indica benefícios que podem reduzir e distribuir os custos sem alterar a tributação mas obter ganho com a monetização de bens do ativo imobilizado.

Nas considerações finais o trabalho foca na insatisfação aparente para com o subjetivismo do conceito de insumos e sua correlação na concessão de créditos para o beneficiamento das instituições. Por outro lado, de acordo com as novas regras contábeis, capazes de reestruturar os antigos formatos, surge a prioridade de manter a segurança jurídica nas transações entre organizações e de reduzir os custos nos planejamentos não contenciosos.

2 A SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA EM PROL DA JUSTIÇA FISCAL EM UM ESTADO EM DESENVOLVIMENTO

Inúmeros são os questionamentos acerca da estagnação de medidas políticas em prol da recolocação da economia brasileira em um patamar mais elevado. As atividades de produção e expansão de serviços seguem impulsionadas por planejamentos de governo em busca do desenvolvimento¹. O Estado ao intervir na economia orienta e direciona a projeção do crescimento econômico.² O Orçamento Público Anual Estatal é uma ferramenta que visa influenciar na formação de um novo sistema de valores em prol da sustentabilidade do século XXI. Este instrumento segue um sistema de controle interno e externo para a distribuição e direcionamento de suas dotações.

O ciclo econômico atual dificulta efetivar deveres políticos que atendam compromissos e exercitem responsabilidades para a qualidade de vida e o bem-estar social no país. A redistribuição de benefícios tributários aparece nessa perspectiva como uma utilidade para fins econômicos e sociais. O resgate da expansão das determinantes sociais em que há prioridades para as questões éticas, morais e de justiça pode induzir satisfações qualitativas e quantitativas, sem proporcionar ideais utópicos.

A política pública fiscal intervém no aprimoramento do bem-estar social por meio do conhecimento do que seja fundamental e determinante para uma sociedade. Para tanto, as atividades políticas devem desenvolver uma boa governança³. Elevar o nível da qualidade da saúde, da educação, da renda e da participação política é requisito para aplicação de técnicas para o desenvolvimento. Nas palavras de Fábio Alonso Vieira:

O mundo passou pelo conceito de desenvolvimento como crescimento, o desenvolvimento como aumento da renda das pessoas, do PIB de um país, até se chegar ao desenvolvimento como categoria dos direitos humanos, devendo esse desenvolvimento ser não só econômico, mas também social, político, cultural e sustentável (VIEIRA, 2013, p.36).

¹ Para Ana Luisa Souza Faria (2011, p.18): “O conceito de desenvolvimento deve abranger aspectos econômicos, ambientais e sociais, para que atendam às necessidades do cidadão, e este possa exercitar e expandir sua liberdade de escolha”.

² Nas palavras de Ana Luisa Souza Faria (2011, p.23): O crescimento econômico jamais deve ser considerado um fim em si mesmo. Não basta haver industrialização ou avanço tecnológico para considerar determinada nação desenvolvida, é imprescindível exterminar a pobreza, a tirania e a carência de oportunidades econômicas que são formas severas de privação da liberdade”.

³ Fábio Alonso Vieira (2013, p.134) descreve: “A governança consiste nas diversas formas de articulação e de cooperação entre os diferentes atores sociais e políticos, bem como os acordos institucionais que coordenam e regulam relações jurídicas em determinados sistemas, como o econômico, o militar, o social e o político”.

A economia em crise e o alto índice demográfico contínuo aparecem, hoje, como aptos a construção de novos conceitos de liberdades, garantias e direitos aos cidadãos. A liberdade de expressão aparece limitada a uma linha de crescimento e parte para enfrentar os problemas insustentáveis. Os direitos de segunda geração requerem para sua efetivação ajustes nas políticas públicas com o estabelecimento preventivo de novas estratégias de gestão pública. Questionar a efetividade da política pública em saber servir a sociedade de forma ética e justa impõe uma reflexão sobre justiça fiscal. Ana Luisa Souza Faria conclui:

Não se pode, portanto, equiparar crescimento econômico com desenvolvimento social e cultural. O exercício da democracia exige uma melhor distribuição de renda, melhoria na qualidade de vida humana, segurança para o cidadão na sociedade em que vive e nas demais sociedades (FARIA, 2011, p.24).

O crescimento econômico, o desenvolvimento social, a proteção ao meio ambiente e a garantia dos direitos humanos são regulados pela Constituição e devem conviver de forma a evitar perdas para o estímulo econômico. Internalizar os custos na intenção de priorizar e promover atividades econômicas sustentáveis requer efetivar políticas públicas e verificar limites financeiros. Nas palavras de Ana Luisa Souza Faria:

Apesar de o tributo utilizar-se de instrumentos econômicos (arrecadação fiscal) para direcionar a atitude do contribuinte, é fundamental resgatar uma visão humanista da economia. Não basta ater-se à praticidade e eficiência da arrecadação para carrear os cofres públicos; o fim maior deve ser o respeito ao meio ambiente, por meio de atitudes ligadas não só a ética, mas à moralidade e à justiça (FARIA, 2011, p.20).

As contingências nas despesas públicas e as fórmulas para expandir a receita aparecem como indagações dos cidadãos para a distribuição de recursos tributários. O questionamento popular é capaz de criar visões mais amplas para o repensar da ação de governo em prol de metas para a expansão da economia. As conquistas democráticas privilegiam o debate público e o direito de autodeterminação dos povos. No entanto a participação social aparece como ponto vulnerável no processo de escolha dos objetivos do governo para a política pública. Para José Rogério de Sousa Mendes Júnior:

Não basta haver participação para se validar todas as decisões dela decorrentes, é necessário que as orientações dela provenientes desemboquem em um conceito mais universal, livre de interesses pessoais, com metas e objetivos legítimos, tanto por parte

de quem solicita a participação e por parte de quem possibilita a participação, quanto por parte de quem se predispõe a participar (JUNIOR, 2011, p.59).

A interferência popular aponta para a evolução da sua participação na gestão pública para as fases de formulação, execução e acompanhamento dos planos, programas e projetos de desenvolvimento entre o que o ente federativo defende e constitui para as diretrizes dos interesses sociais. O desenvolvimento da Nação visa efetivar direitos sociais aos cidadãos e a distribuição tributária deve seguir sem infração a legislação. José Rogério de Sousa Mendes Júnior (2011, p.76) afirma: “Com efeito, a gestão democrática da cidade representa verdadeiro princípio jurídico de atuação do cidadão na expressão pública de seus interesses individuais, sendo a perda desta liberdade a contextualização de uma indesejável privação.”

O questionamento da sociedade com respeito a utilidade da aplicação das verbas fiscais antes de se proceder a reestruturações de políticas públicas financeiras movimentada essa sistemática. O sistema tributário sustenta-se pelo pagamento de tributos a partir da avaliação da capacidade contributiva dos contribuintes. A lei tributária impõe o dever de recolher tributos quando realizado o fato gerador. O produto da arrecadação denomina-se receita do qual se desloca para o Estado. Dos investimentos da União, Estado e Municípios vinculam-se determinadas despesas projetadas pela gestão dos impostos e surgem os planejamentos tributários. O orçamento aparece como uma ferramenta do governo configurada em uma lei material que segue a diretriz da sustentabilidade. José Casalta Nabais descreve a sustentabilidade como uma:

Exigência que, independentemente dos específicos contornos jurídicos que venha a assumir, não pode deixar de ser respeitada pelo Estado a longo prazo, sob pena, desde logo, de não conseguir angariar meios de financiamento junto dos mercados que lhe permitam funcionar-se normalmente. (NABAIS, 2016, p.305).

Entender a fundamental representação deste fundo fiscal em prol dos gastos essenciais estatais como despesas correlacionadas a atividades específicas aparece como um fator determinante para a sociedade levar ao debate. José Tarcizio de Almeida Melo (2016, p. 355) explica: “A falta de definição da responsabilidade pelos serviços correspondentes aos direitos constitucionais de segunda geração enseja a abstenção de empreendimentos e de serviços e, em menor escala, a superfetação nos elementos constitutivos da Federação”.

A conciliação da distribuição tributária no tocante ao equilíbrio entre a receita e a despesa precisam ser revistos pois os principais desvirtuamentos estão na aplicação do produto

arrecadado. A lei orçamentária estatal atua na sociedade em busca de se concretizar a sustentabilidade fiscal e segue uma diretriz socioeconômica. José Casalta Nabais afirma:

E se certo que as soluções a se encontrar não podem ter por base apenas o número de habitantes e o montante de PIB, sendo mesmo de rejeitar um certo discurso que, nos tempos mais recentes, vem de algum modo, endeusado este indicador, não é menos certo que a sustentabilidade econômico-financeira não pode partir de dados diferentes dos fornecidos por estes indicadores do país que somos (NABAIS, 2016, p.310).

Independente do regime de Estado a forma de angariar receita por meio do recolhimento do tributo mantém-se a sobrevivência financeira. Encontrar uma solução para o desacordo sobre a alta carga tributária incidente sobre as atividades prestadas pelas organizações e a insatisfação social para a repartição das receitas estatais reflete a precariedade na cooperação dos entes estatais que representa a justiça fiscal.

Cabe analisar o fato de que a incidência de tributos de uma forma geral e seu pagamento correspondem a normas legais. Este dever ainda não sensibiliza ou conforma os cidadãos de que há uma justiça fiscal. O volume da arrecadação e a distribuição destas receitas entre os estes estatais em palavras de Raphael Silva Rodrigues (2016, p.548) indica que: “Com efeito o poder de tributar sempre foi visto como ato de imposição estatal, e não como meio fundamental e necessário para realização dos valores sociais e indispensáveis à manutenção do Estado”.

A obrigação de recolher o tributo aparece na sociedade com um custo elevado para os cidadãos. Os ajustes tributários são aplicados de forma arbitrária não obstante as críticas apresentadas para a crise financeira. O exercício da cidadania fiscal, qual seja a participação da sociedade na discussão pública para se concretizar o direito de se verificar na repartição de receitas tributárias o fundo de participação, a coleta para garantir o custeio de práticas de competência da União, Estaduais e Municipais e a razoabilidade na elevada cobrança tributária, é por Raphael Silva Rodrigues uma possibilidade que decorre da soberania popular:

A concepção moderna de cidadania fiscal nos permite interpretar que o indivíduo é instado a não só participar da formulação estatal e exigir direitos do poder público (cidadania unilateral), mas também a realizar tarefas e se obrigar perante a sociedade e o estado (cidadania bilateral) (RODRIGUES, 2016, p.552).

Percebe-se que há na tributação sobre a renda, o patrimônio e o consumo um sustentáculo para a Federação. E que os contribuintes e a própria máquina estatal precisam

planejar sua economia e aproveitar para praticamente anular os desperdícios. Os custos e despesas acabam superpostos fator que onera e limita os interesses oportunistas. José Tarcizio de Almeida Melo esclarece:

Para que o planejamento se torne determinante será preciso dispor sobre a amplitude das ações, seu custo e duração. Nas empresas bem administradas é sempre possível o orçamento plurianual, de dez e mais anos. Encarado o Estado como empresa, como aproveitador das oportunidades e empreendedor dotado de informações privilegiadas, os serviços e obras são grandemente facilitados; a economia de escala, ricamente aproveitada e os desperdícios, praticamente anulados (MELO, 2016, p.357).

A justiça fiscal ter-se-á seu reconhecimento positivo quando em prol da política pública econômica a participação social marcar território. O comportamento do cidadão por meio da atividade interventiva do poder público aparece suficientemente capaz de gerar resultados no sentido de se proporcionar qualidade de vida e bem-estar social. Violar regras é de certa forma gerar um círculo de produção de risco econômico. O Estado ao influenciar a conduta humana por meio de incentivos fiscais de certa forma induz comportamentos positivos. José Rogério de Sousa Mendes Júnior explicita:

Conhecer os reais contornos do que é a pobreza em si ajuda a desmistificar a relevância que se dá a alguns investimentos ou a prioridade que se dá a algumas políticas tradicionalmente postas, que no mais das vezes, ainda que não intencionalmente postas, acabam por fomentar políticas públicas meramente assistencialistas, em detrimento de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento humano (por inteiro) do cidadão necessitado, um destes prejuízos é verificado no pouco fomentado direito de participação (JÚNIOR, 2011, p.78).

Para aqueles que acreditam que a atividade de tributação está munida por uma justiça fiscal há como alternativa buscar no planejamento tributário a redução dos custos operacionais. Esta segue no sentido de projetar ganhos em receita que correspondam ao enfrentamento das forças econômicas mercadológicas conjunturais. Avaliar a juridicidade do beneficiamento dos créditos pelo contribuinte que recebe a mercadoria é uma busca pela sustentabilidade fiscal. Marco Aurélio Greco (2011, p.222) afirma: “Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir”.

3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO REPRESENTATIVO EM UMA ORGANIZAÇÃO PRIVADA

A organização de uma instituição privada prima por ser reconhecida no mercado fidedignamente por suas transações econômicas e avaliações de suas demonstrações financeiras. Com foco na rentabilidade as organizações precisam investir em sua governança fiscal e em seu planejamento tributário com foco no crescimento para sua manutenção no mercado.

Falar sobre governança fiscal em uma organização consiste em perceber a qualidade entre as articulações estratégicas tributárias e as ações de seu corpo operacional. Essa cooperação aparece como forma de manter bons relacionamentos entre o corpo operacional. Este deve estar integrado para que na definição das responsabilidades quando da execução de estratégias de planejamento tributário pelos interessados detentores dos poderes de decisão haja transparência na operacionalização das informações em prol do fortalecimento da organização. Marco Aurélio Greco ao tratar sobre o planejamento descreve:

Quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se revista etc (GRECO, 2011, p.85).

A política pública fiscal influi nesse processo o que faz com que a organização trabalhe de forma preventiva com os riscos operacionais. Para que haja progressão financeira conclui Marco Aurélio Greco (2011, p.86) acerca do planejamento: “terá a proteção do ordenamento positivo, no sentido de os respectivos efeitos tributários deverem ser aceitos e respeitados pelo fisco”.

O planejamento tributário⁴ aparece na forma contenciosa ou não contenciosa (administrativo). Para Marco Aurélio Greco (2011, p.131): “Não existem teses de planejamento, existe determinada situação individual e cada uma se submeterá a uma série de avaliações a partir de múltiplos critérios de relevância que permitirão chegar a mais de uma solução”. Em sua operacionalização pode-se optar por uma tributação que visa a incidência tributária menos onerosa. Esse trabalho demonstra essa particularidade por meio de ajustes na contabilidade como a redução dos custos operacionais, dos juros e dos gastos com os

⁴ Bianca Delgado Pinheiro (2016, p.117) traz seu conceito: “Ou seja, configura-se planejamento tributário atos realizados antes do fato gerador do tributo, lícitos e passíveis de serem oponíveis ao Fisco”.

financiamentos. Para Bianca Delgado Pinheiro:

Não é demais lembrar que nem todos os atos que implicam em redução da carga tributária para o contribuinte se caracterizam como planejamento tributário, podendo ter sido beneficiados pela extrafiscalidade, incentivos e benefícios fiscais, além da prática de atos ilícitos, que não são objeto de estudo no momento (PINHEIRO, 2016, p.117).

A opção de planejamento tributário redutivo visa a hipótese menos onerosa de incidência tributária e permite por meio do relatório contábil-financeiro fornecer informações úteis sobre a entidade para a tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral. Tem o objetivo de solidificar a função social de uma instituição. Para essa finalidade procura-se manter uma reserva de caixa em que haja um equilíbrio fiscal.

A gestão da organização deve, de acordo com a reserva legal, apresentar os relatórios, a demonstração pela manutenção do capital financeiro em busca de novos investimentos. Na espera de rendimento de acordo com as oscilações de valor de mercado (representadas por ajustes) e nos ganhos não realizados (perdas) surge o lucro real. José Casalta Nabais (2016, p. 339) explica: “a tributação de tais empresas deve ser perspectivada unicamente a partir de cada um dos países em que actuam, assentando numa ideia de territorialidade e tendo por base o lucro apurado segundo o princípio do país do destino”.

O planejamento tributário não contencioso, a partir da Lei 12.973/2014⁵, em organizações que visam movimentar o ativo imobilizado, abre a opção pela substituição do custo histórico recuperável da instituição deduzidos os saldos de depreciação, amortização e exaustão com a introdução do ajuste fiscal a valor justo⁶

Uma vez feita a escolha pela adoção da nova legislação contábil na organização esta passa a regra. Para Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.215): “Na Nova Contabilidade, não foi abolida a mensuração de ativos e passivos pelo custo histórico, mas incluídas outras formas de mensuração que, em alguns casos, são tidas como mais indicadas para a demonstração dos elementos do patrimônio”.

O intuito é de se obter maiores ganhos mas enquanto não efetivamente realizado os bens, créditos e valores do ativo ou passivo imobilizado cria-se apenas uma expectativa para a

⁵BRASIL. Lei 12.973/2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm> Acesso em: 22 fev. 2016.

⁶ BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 00, parágrafo 4.55. Vem definir valor justo como o custo corrente, o valor presente e o valor realizável. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>> Acesso em: 03 fev. 2016.

organização. A disponibilização de renda dos bens componentes do ativo imobilizado aparece como um elemento de planejamento tributário não contencioso possível de proporcionar receita. Como há para a instituição a expectativa de redução dos custos não se fala em incidência de tributação para a renda presumida aparente no registro contábil. Bianca Delgado Pinheiro (2016, p.118) afirma: “O impacto negativo da tributação, que é visto pelos agentes econômicos como um custo no processo produtivo e na geração de riqueza, ocasiona a reação à tributação, utilizando-se, como opção legal, o planejamento tributário”.

A organização funciona em busca de um melhor resultado e programa a redução estratégica de custos operacionais. Por exemplo por meio da prática de um negócio lícito de elemento do ativo imobilizado capaz de gerar receita. Como um elemento para a gestão o planejamento tributário ocorre de acordo com a análise do mercado e segue a forma que aparenta mais vantajosa para eliminar despesas.

Sob o fundamento do propósito negocial é um benefício. Este passa a subjetivo em razão de seguir a priori a ação metodológica indicada pelos operadores da contabilidade e responsáveis pela organização. Para Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.217): “A despeito do subjetivismo, os defensores da avaliação de ativos e passivos a valor justo defendem que tal método reflete de forma mais fidedigna os elementos patrimoniais e, por consequência, é capaz de transmitir informações mais precisas aos usuários da contabilidade”.

Nos efeitos tributários do AVJ há algumas particularidades determinantes conforme prescrições da Lei 12.973/2014. Estas opções uma vez realizadas devem ser adotadas nas demonstrações contábeis sem retorno ao status quo. Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.219) destacam: “Dada a sua natureza da estimativa, o AVJ está sujeito a imprecisões e variações, uma vez que o resultado não se materializa no momento em que mensurado”.

Verifica-se, portanto, a mudança pelo contribuinte da opção da tributação para o lucro real, afinal, o acréscimo de riqueza nova concretizada que é tributada. Em palavras de Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.231): “Dessa forma o AVJ não poderia se submeter à tributação antes de efetivamente realizado o ativo ou liquidado o passivo que originou o registro na contabilidade”.

Do exposto pode-se entender que dentre os objetivos da 12.973/2014 o uso frequente do planejamento tributário na gestão de organizações e a adaptação do AVJ na nova contabilidade tem o objetivo de neutralizar no resultado contábil a interferência das obrigações tributárias e permitir anular créditos e débitos no lucro real.

4 A REDUÇÃO DE CUSTOS FAVORÁVEL AO BENEFICIAMENTO DA INSTITUIÇÃO DIANTE DO AJUSTE A VALOR JUSTO

Determinações da lei 12.973/2014 e Pronunciamentos do CPC que tratam do ajuste a valor justo (AVJ) conduzem a metodologia de mensuração de valores. O AVJ é expressamente tratado pela Lei 12.973/2014 e pela IN da RFB 1.515/2014. Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.214) abordam o campo de aplicação do valor justo e explicam: “Nota-se que a Lei 6.404/1976 traz hipóteses reduzidas de situações em que se deve adotar a avaliação pelo valor justo”.

À vista da conveniência dos fatos e situações econômicas os conceitos contábeis devem estar prioritariamente aplicados nas demonstrações financeiras com foco na produção e nas transações. Ambas aparecem classificadas no ativo circulante ou no realizável a longo prazo. Como fator essencial e dinâmico do sistema capitalista os negócios visam ganhos e registram perdas. No planejamento tributário mensurar os custos e as despesas gera viabilidade de integrar na produção o ganho e, conseqüentemente, distribuir custos correspondendo-os a arrecadação da receita, o que significa estratégia de gestão de informação na contabilidade. Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.243) descrevem a hipótese como “sendo apenas tributável a diferença positiva entre o custo histórico do ativo e seu valor de mercado, caso feita a opção pela transferência pelo valor de mercado”.

A contabilidade financeira fundada na capacidade contributiva da organização tem o dever de apresentar segurança jurídica para os investidores e evidenciar que o intuito econômico daquela não visa apenas a redução da carga tributária. Nas palavras de Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.230): “Os dispositivos estabelecem, contudo, a obrigatoriedade de a pessoa jurídica registrar os ganhos e perdas em subcontas incluídas na contabilidade vinculadas aos ativos e passivos sujeitos ao AVJ”.

Com as modificações da Lei 12.973/2014 o registro do AVJ reconhece os ganhos e perdas das atividades e da produção organizacional que podem gerar modificações no patrimônio da instituição. Os efeitos da redução de capital na Lei 12.973/2014 em seu artigo 22 dispõe sobre a avaliação de bens com intuito de obter ganho tributável (venda do ativo ou transferência do passivo). Os bens podem ser avaliados com base no valor de mercado ou valor contábil (o preço terá registrada as flutuações econômicas). O registro dos valores decorrentes de lançamentos de transações por estimativa ou renda não realizada é o que se chama de Ajuste por Valor Justo - AVJ. Como explicam Fernando Tonanni e Bruno Gomes:

No caso do AVJ, o montante estimado para mensuração dos ativos e passivos não se incorpora à esfera patrimonial do contribuinte antes que o elemento do ativo ou passivo seja efetivamente realizado, por meio de um negócio-jurídico. Não há, portanto, disponibilidade sobre o montante do AVJ (TONANNI; GOMES, 2015, p.226).

Esse reconhecimento que pode ser realizável proporciona informações úteis como um fator favorável na redução de custos para a instituição porque não gera tributação (neutralidade). A legislação beneficia o contribuinte e abre a opção deste poder satisfazer seu débito sem que utilize artifícios ilícitos para tal finalidade. Para Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.232) “os objetivos da Lei 12.973/2014 são mesmo adaptar a lei fiscal aos ditames que passaram a imperar na contabilidade, porém sem alterar o tratamento tributário anterior”.

O que se pode considerar relevante e um diferencial para manter uma organização robusta é a competência e ética do seu corpo operacional (gestores, diretores, secretários) para seguir diretrizes estratégicas em busca de uma maior rentabilidade. O aprimoramento e a melhoria da organização estão ligados ao exercício da liberdade de exercer seus objetivos. O controle interno preventivo implementado na gestão tributária define responsabilidades básicas de cada setor e aloca os recursos necessários para a implementação do objetivo da organização. Bianca Delgado Pinheiro (2016, p.116) afirma: “que a justiça fiscal, sob a ótica da capacidade contributiva apenas, não deve superar a validade das demais normas e estabelecer critérios absolutamente subjetivos para fins de exigência fiscal”.

O fisco ao realizar seu dever de examinar no plano concreto o exercício da organização deve entender que esse aprimoramento possui outras causas relevantes e não apenas a maneira de se auto-organizar para reduzir suas despesas tributárias. Com a ocorrência de fatos tributáveis (valor presente realizado como custo corrente ou liquidado como passivo presente) e por meio dos lançamentos haverá a incidência tributária. Marco Aurélio Greco (2011, p.119) analisa os pontos de mudança no paradigma clássico e explica: “O primeiro ponto, que implica mudança do paradigma clássico, está em foco da análise não estar apenas na licitude dos atos, mas igualmente na sua eficácia perante o Fisco.” Em respeito ao princípio da legalidade⁷, em um plano de igualdade, a função distributiva visa o custeio das despesas estatais, a efetivação dos avanços com a educação e com as necessidades sociais.

⁷ Marco Aurélio Greco (2011, p.136) afirma: “Não basta haver legalidade, é preciso que seja ‘estrita’ ”.

A regra da incidência tributária segue o princípio da capacidade contributiva⁸ em que se verifica na comparação entre os contribuintes o montante a pagar e a condição de participar do rateio da tributação em prol da sustentabilidade social, econômica, financeira e ambiental. A partir do exposto e conforme o ordenamento jurídico em vigor o reconhecimento de lucros na apuração contábil da instituição será tributável. Motivo que se considera realizada a apuração no momento em que há a apuração dos balanços do exercício financeiro. O registro da receita e da despesa acabam por contabilizar o lucro que fornece elementos para o reconhecimento da tributação. Fernando Tonanni e Bruno Gomes (2015, p.244) consideram: “Sob o ponto de vista tributário, a regra geral relativa ao AVJ impõe sua tributação no momento da realização do ativo ou liquidação do passivo”.

Quando se prima pela economia da carga tributária percebe-se em seu planejamento não contencioso a atenção para não configuração do abuso de direito⁹ ou fraude a lei¹⁰. O que importa a demonstração da boa-fé sem que haja violações dos objetivos institucionais e sem a quebra da isonomia tributária. Conclui Marco Aurélio Greco (2011, p.245): “Ou seja, a “justiça” da redução da carga tributária deve ser vista da perspectiva individual ou da coletividade”?

Planejar negócios requer executar e seguir critérios em operações legais, estratégias e respeitar os direitos existentes. Compreender os controles internos das organizações e os procedimentos contábeis para a análise das demonstrações das finanças indica uma boa gestão tributária. A formulação de uma estratégia de definição em um planejamento tributário inclui maximizar resultados e minimizar riscos de forma preventiva. Sua execução e monitoramento demonstra segurança jurídica para atrair transações comerciais e investimentos com taxas reduzidas. Bianca Delgado Pinheiro (2016, p.127) conclui: “A consagração da proteção da segurança jurídica, confiança legítima e da boa-fé objetiva é fundamental para o aperfeiçoamento das relações jurídicas e sociais e de investimentos internos e de estrangeiros na economia do país”.

⁸ Para Marco Aurélio Greco (2011, p.136): “Neste sentido, estando a tributação informada pelo princípio da capacidade contributiva (CF/88, artigo 145, parágrafo 1º), o pagamento de tributos não é um simples encargo que o contribuinte deve suportar por força de lei (conceito ligado à noção de liberdade negativa do Estado de Direito)”.

⁹ Marco Aurélio Greco (2011, p.217) explica: “O abuso de direito em material fiscal caracteriza-se por implicar “inoperância” ou “ineficácia” do ato em relação ao Fisco, independente de ser ilegal ou ilícita a operação”.

¹⁰ Em palavras de Marco Aurélio Greco (2011, p.215): “Veja-se a amplitude dada ao conceito de “fraude”, que é vista como o resultado de uma conduta ilícita, mas como uma conduta qualificada pela finalidade de inibir a plena incidência da norma tributária”

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho demonstra a segurança jurídica que deve existir no exame das demonstrações contábeis por destinatários com interesses divergentes das instituições. O financeiro da organização deve de forma objetiva retratar a verificação dos ativos e passivos entre as transações, no exercício financeiro referente, com fins de demonstrar sua boa-fé. O princípio da razoabilidade impera na seara econômica dos negócios e deve prevalecer como essência. Por outro lado, a disponibilidade de capital das instituições favorece a produção e transação comercial para a movimentação de renda o que gera a tributação.

Para um planejamento tributário com intuito de reduzir custos os estoques de mercadoria, os produtos de comércio, como os investimentos em organizações aparecem de preferência avaliados pelo método de equivalência patrimonial. Nos ganhos em que são computados na apuração do lucro real há a incidência da tributação. Para o ganho de capital com estimativas mensuráveis não há interferência no cálculo da receita bruta e no pagamento das tributações incidentes sobre a renda.

Para alguns, a garantia da avaliação do lucro presumido ocorre com o registro de ganhos em subconta específica de acordo com a realização do ativo correspondente. Mas os ajustes a valor justo são neutros e não devem ser computados no cálculo contábil, fator que faz com que a tributação incida a partir da realização do ativo que a corresponder.

Com a nova contabilidade busca-se uma melhora na redução de litígios para as controvérsias tributárias no intuito de se obter maior estabilidade e segurança fiscal para as organizações. Nas cobranças de tributos sob o faturamento (como exemplo a Contribuição Social) a reestruturação contábil dispõe sobre o aproveitamento de créditos quando vinculados a aquisição de insumos.

Registra-se aqui o inconformismo para com a subjetividade do conceito de insumos e a restrição para a concessão dos benefícios fiscais pelo fisco. Esteja esta presente pela forma de incidência tributária ou quando da distributividade pelo desvio da destinação dos percentuais referentes a cobrança dos tributos pode-se perceber que o planejamento tributário não contencioso favorece a redução de custos na organização e proporciona de certa forma estratégias para a gestão tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei 12.973/2014**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm > Acesso em: 22 fev. 2016.

BRASIL. **Comitê de Pronunciamento Contábeis - CPC 00**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>> Acesso em: 03 fev. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **As Decisões dos Tribunais Administrativos Fiscais e a Extinção do Crédito Tributário**. *In*: Grandes Questões em Discussão no CARF. Coord: FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karem Jureidini; QUEIROZ, Mary Elbe. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p.343-359.

FARIA, Ana Luisa Sousa. **O Papel do Direito Tributário na Proteção ao Meio Ambiente Amazônico sob uma Análise das Ideias de Amartya Sen**. *In*: Desenvolvimento e Meio Ambiente. O Pensamento Econômico de Amartya Sen. Coord: MARTINEZ, Sergio Rodrigo; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira Ribeiro. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p.15-25.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, 654p.

JÚNIOR, José de Sousa Mendes. **Da liberdade de Participação**. *In*: Desenvolvimento e Meio Ambiente. O Pensamento Econômico de Amartya Sen. Coord: MARTINEZ, Sergio Rodrigo; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira Ribeiro. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p.59-84.

MELO, José Tarcízio de Almeida. **Da Autonomia Tributária na Federação**. *In*: Justiça Fiscal. Coord: DERZI, Misabel Abreu Machado; João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p.344-362.

NABAIS, José Casalta. **Justiça Fiscal, Estabilidade Financeira e as Recentes alterações do Sistema Fiscal Português**. *In*: Justiça Fiscal. Coord: DERZI, Misabel Abreu Machado; João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p.301-341.

PINHEIRO, Bianca Delgado. **A Capacidade Contributiva no Planejamento Tributário: A Necessária Releitura da Justiça Fiscal a partir dos Princípios da proteção à Confiança Legítima e Boa-Fé Objetiva**. *In*: Justiça Fiscal. Coord: DERZI, Misabel Abreu Machado; João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p.301-341.

RODRIGUES, Raphael Silva. **Cidadania Fiscal: O Pagamento de Tributos e a Justiça Fiscal.** *In:* Justiça Fiscal. Coord: DERZI, Misabel Abreu Machado; João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p.541-553.

TONANNI, Fernando; GOMES, Bruno. **O Conceito e a Natureza Jurídica do Ajuste a Valor Justo e seu Tratamento nas Reorganizações Societárias.** *In:* Controvérsias Jurídicas-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). Coord: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, v.6, 2015, p.210-245.

VIEIRA, Fábio Alonso. **Os Fundos Soberanos de Riqueza como Instrumento ao Desenvolvimento Integral.** Belo Horizonte: Arraes, 2013, 178p.