

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**EDUARDO MORAES DA COSTA**

**BENEFÍCIOS DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS AO INCENTIVAREM O  
FUNDO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE**

**FLORIANÓPOLIS  
2016**

**EDUARDO MORAES DA COSTA**

**BENEFÍCIOS DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS AO INCENTIVAREM O  
FUNDO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri.

**FLORIANÓPOLIS  
2016**

**EDUARDO MORAES DA COSTA**

**BENEFÍCIOS DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS AO INCENTIVAREM O  
FUNDO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis xx/xx/2016

---

Professor (a) Dr. (a) Marcelo Haendchen Dutra  
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Professor (a) Dr. (a) Sérgio Murilo Petri  
Orientador

---

Professor (a) Dr. (a) Denize Demarche Minatti Ferreira

---

Mestranda Alessandra Rodrigues Machado de Araújo

**FLORIANÓPOLIS  
2016**

*Dedico este trabalho aos meus pais, são maiores  
merecedores desta vitória.  
Dedico também a minha vó, sempre orou por mim e me  
ensinou enfrentar as dificuldades.*

*“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei  
para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria  
ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.*

*(Marthin Luther King)*

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro momento, gostaria de agradecer a Deus. Nos momentos de dificuldade foi quem sempre pedi por ajuda.

Aos meus pais Marilize e Paulo, por ensinarem que com responsabilidade e dedicação posso sempre alcançar meus objetivos. E também por todo apoio e incentivo nos momentos que precisei.

A toda minha família, e principalmente minha Vó Cicília, por ter participado de forma fundamental em minha criação.

Agradeço a todos os professores da UFSC por todo conhecimento durante a caminhada dos últimos cinco anos, em especial aos professores Doutor Sérgio Murilo Petri e Doutor Loreci João Borges, por terem me guiado durante elaboração da monografia.

A todos meus amigos, em especial os de graduação que sempre me ajudarem com estudos e trabalhos, e aos amigos Joaci, Yago, Bárbara e Mariana pelo apoio e compreensão nos momentos difíceis.

E a todos que colaboraram de uma maneira ou outra para a elaboração deste trabalho, e nos anos de graduação, o meu muito obrigado.

## RESUMO

COSTA, Eduardo Moraes da. **Benefícios de Pessoas Físicas e Jurídicas ao Incentivarem o Fundo da Criança e do Adolescente.** 2016. 61 p. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

O termo Responsabilidade Social, está em ênfase, diante de uma preocupação do “politicamente correto” e diante de uma preocupação da “distribuição de riquezas” pelas pessoas físicas e jurídicas. Empresários além de se importarem com os resultados da sua entidade buscam reduzir impactos que causam no meio social a qual estão inseridos. O ente público diante destas preocupações, procura inserir a todas as pessoas nestes processos, criando formas de reduzir os impactos “financeiros” e fazer algo que possa ser interessante para a sociedade como um todo. Uma destas formas são os Incentivos Fiscais, que são espécies de renúncias fiscais à empresa ou à pessoa física, onde estes contribuem em alguma fundação ou instituição e em troca recebe uma dedução de seus tributos. Além da contrapartida da redução de tributos, o empresário também utilizara do benefício para planejar melhor seu desempenho, por meios de ações de marketing, consequentemente melhorando seus resultados. Se a entidade mostrar que é Responsavelmente Social ativa, atrairá novos clientes, novos investimentos e principalmente servirá de exemplo para que outras empresas façam doações aos fundos. O Funcriança, é uma das formas de incentivo, que busca ajudar crianças e adolescentes desamparados. Esta pesquisa demonstra os reflexos tributários em relação as entidades e pessoas físicas. Com relação as empresas, são feitos cálculos para demonstrar os benefícios tributários no Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido e em relação as pessoas físicas, são feitos os cálculos do Imposto de Renda Pessoa Física de pessoas que contribuam com o Fundo da Criança e do Adolescente. Os devidos cálculos são feitos para exemplificar ao empresário como o planejamento tributário por meio de incentivos fiscais pode ser proveitoso para o desenvolvimento da entidade, além de a mesma estar contribuindo com causas sociais, ambientais e econômicas.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Social, Planejamento tributário, Incentivos fiscais, Funcriança

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Apuração Lucro Real por Balancetes Trimestrais.....	38
Tabela 2 - Comparativo Suspensão e Redução .....	41
Tabela 3 - DRE Empresa Fictícia .....	49
Tabela 4 - Adições e Exclusões Empresa Fictícia .....	50
Tabela 5 - IRPJ e CSLL Empresa Fictícia.....	51
Tabela 6 - Pessoa Física Com Doação x Sem Doação .....	52



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura Básica Lucro Real.....	377
---	-----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACON – Associação de Contadores do Vale do Paranhana  
CF – Constituição Federal  
CTN - Código Tributário Nacional  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido  
Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
Conanda – Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente  
Funcriança – Fundo da Criança e do Adolescente  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Prestados  
ISS/ISSQN – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza  
IR – Imposto de Renda  
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física  
IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica  
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte  
II – Imposto de Importação  
IE – Imposto de Exportação  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras  
IEG – Imposto Extraordinário de Guerra  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano  
ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis  
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural  
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação  
INSS – Instituto Nacional de Seguro Social  
LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real  
PIS – Programa de Integração Social  
RIR – Regulamento do Imposto de Renda  
SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia  
Simples - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuição da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	14
1.2 OBJETIVOS .....	15
1.2.1 Objetivo geral .....	15
1.2.2 Objetivos específicos .....	15
1.3 JUSTIFICATIVA .....	15
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	16
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	17
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	17
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	19
2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	19
2.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	20
a) Princípio da Legalidade .....	21
b) Princípio da Tipicidade .....	22
c) Princípio da Isonomia Tributária .....	22
d) Princípio da Capacidade Tributária .....	22
e) Princípio da Irretroatividade Tributária .....	23
f) Princípio da Anterioridade Tributária .....	23
g) Princípio da vedação do tributo com caráter confiscatório .....	24
h) Seletividade e Essencialidade.....	25
i) Princípio da Liberdade de Tráfego Interestadual e Intermunicipal de Pessoas.....	25
2.4 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	25
2.5 TRIBUTOS.....	26
2.5.1 Espécies Tributárias.....	27
2.6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	30

2.7 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL .....	31
2.7.1 Procedimentos Ilícitos .....	33
a) Sonegação Fiscal .....	33
b) Fraude Fiscal .....	34
c) Simulação Fiscal.....	34
2.8 REGIMES TRIBUTÁRIOS .....	35
2.8.1 Apuração Lucro Real Trimestral .....	37
2.8.2 Apuração Lucro Real Anual .....	39
2.8.2.1. Com base na Receita Bruta Auferida Mensalmente (Lucro Presumido).....	39
2.8.2.2. Com base nos Balancetes Mensais de Suspensão ou Redução .....	40
2.9 RESPONSABILIDADE SOCIAL.....	42
2.10 INCENTIVOS FISCAIS .....	43
2.11 FUNDO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE .....	44
<b>3 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>48</b>
3.1 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES.....	48
3.2 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	52
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>55</b>
4.1 Sugestões para futuros Trabalhos .....	56
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Com o passar dos tempos, as inovações tecnológicas e surgimentos de grandes empresas, os impactos sociais, econômicos e ambientais foram se agravando devido a um crescimento acelerado. Diante disso, um novo termo é conhecido nas entidades, é a chamada “Responsabilidade Social”, assim às empresas planejam seus recursos, e como poderiam aplicá-la da forma adequada. Segundo Estigara, Pereira e Lewis (2009, p.10):

[...] ações de responsabilidade amparam-se nas disposições legais, podendo-se afirmar que responsável socialmente é a empresa que observa e cumpre todas as disposições legais, reconhecendo os direitos trabalhistas, recolhendo corretamente os tributos, seguindo as diretrizes legais para reduzir o impacto de sua atividade no meio ambiente, dentre outras.

Com evolução deste conceito, o Estado (Brasil) utiliza-se de Incentivos Fiscais de Inclusão Social como uma forma para auxiliar as grandes empresas à diminuírem os problemas sociais, econômico e ambientais. Os incentivos também podem ser chamados de renúncias fiscais em que o governo Federal, Estadual e Municipal renuncia parte de seus tributos, algo que se torna benéfico para o empresário, já que o Brasil possui uma alta carga tributária, mas além disso a empresa pode aplicar ações de marketing.

Então, o uso dos incentivos fiscais é uma possibilidade que o empresário pode optar para ter uma redução ou eliminação do ônus tributário e também uma forma de tratar os problemas causados no meio social, econômico e ambiental, e esperar atitudes governamentais e também como forma de redistribuição de riquezas.

As áreas investidas no âmbito Federal podem ser Projetos Culturais (Lei Rouanet), doação a entidade sem fins lucrativos, doação ao Fundo da Criança e do Adolescente (Funcriança), Fundo do idoso, Investimento em audiovisual, desporto, entidade de combate ao câncer e apoio ao deficiente físico. Além dos Incentivos Federais, também existem os Estaduais e Municipais que servem para abatimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Prestados e Imposto sobre Serviço respectivamente.

Além das empresas, os cidadãos (pessoa física) também podem fazer esse tipo de investimento para fim de abater o Imposto de Renda na sua Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física. Em relação aos valores que serão dedutíveis na declaração, eles variam conforme a modalidade de incentivo que a pessoa física irá escolher, sendo que se pode doar mais de uma vez para um mesmo projeto ou projetos diferentes. O contribuinte escolhe um projeto social que possua cadastros necessários e direciona sua doação para a entidade escolhida, assim estará agindo ativa e positivamente com a sociedade de forma direta.

As empresas utilizam os incentivos fiscais também como forma de marketing, dentro de uma estratégia e diante de um planejamento tributário. Assim, as entidades utilizam como propaganda a doação ética, onde mostram diretamente ao seu cliente e outros interessados se utilizam de campanhas publicitárias, outras expondo sua marca em materiais de divulgação ou eventos beneficentes, cotas de ingressos para espetáculos, selos públicos, etc. Assim além de terem uma redução de tributos, fazem uma propaganda mostrando como a entidade se importa com os problemas sociais, econômicos e ambientais vividos pela população.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Um dos mais graves problemas enfrentados pela sociedade são as crianças e adolescentes abandonados por seus pais e familiares, ou em outros casos, pais que não tem condições de criar e sustentar seus filhos, que são vítimas de uma sociedade desigual e injusta. Muitos destes acabam indo para abrigos e orfanatos onde possam ter um recomeço em suas vidas.

Como são muitas maneiras de ajudar as crianças e adolescentes, o Estado acaba por vezes não conseguindo financiar todos os programas e partes das instituições ficam em difíceis situações financeiras e sem condições de ajudar da forma adequada os indivíduos que destas dependem. Sem poder atingir a todos, foi criado por Lei Federal o Funcriança, para beneficiar os menores. Essas doações podem ser destinadas por pessoas físicas, jurídicas e do Poder Público.

As empresas e pessoas físicas podem fazer essas doações, que são vistas para o governo como incentivo fiscal, lhes dando uma contrapartida de abatimento de seus tributos. Além disso, a responsabilidade social da entidade começa a ser percebida como forma de retorno à sociedade.

Assim, pergunta-se quais benefícios financeiros, gerenciais e tributários uma entidade pode obter por contribuir ao Funcriança? Por meio de planejamento tributário, busca-se determinar os benefícios que ao investir no Fundo da Criança e do Adolescente são gerados e também como relacionar o Incentivo Fiscal a uma ação de marketing para a entidade beneficente.

## 1.2 OBJETIVOS

Nesta seção apresenta-se um objetivo geral que é desmembrado pelos objetivos específicos elencados.

### 1.2.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo geral verificar quais serão os benefícios de uma entidade ou uma de pessoa física que doa ao Fundo da Criança e do Adolescente.

### 1.2.2 Objetivos específicos

De acordo com o objetivo geral pretende-se estudar os seguintes objetivos específicos:

- a) Determinar consequências e benefícios dos investimentos do Funcrriança;
- b) Demonstrar reflexos de uma entidade do Lucro Real se usar de Incentivos fiscais;
- c) Relacionar marketing empresarial e Incentivos fiscais;
- d) Verificar quais benefícios para as pessoas físicas.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Devido à alta carga tributária do Brasil, pessoas físicas e jurídicas pagam muito impostos e não tem o retorno adequado. Um estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2015) reuniu os trinta países com maiores cargas tributárias no mundo, e o Brasil ficou na última colocação em retorno dos tributos. Assim os empresários veem a saúde financeira de suas empresas não crescerem, por enfrentarem os altos tributos que lhes são devidos.

Com tais problemas, os empresários precisam de procedimentos legais onde possam trazer um retorno adequado a sua empresa. Desta forma, os incentivos fiscais aparecem como uma maneira legal, em que a entidade tem a possibilidade de ajudar projetos sociais e ao mesmo tempo ter retorno do seu investimento.

A escolha do tema busca atender as necessidades das três partes envolvidas no processo, o empresário ou pessoa física, o governo e a instituição que receberá o incentivo. Os empresários ou pessoas físicas são os que estão em busca da renúncia fiscal, o governo é o

que viabiliza o caminho para o incentivo fiscal e a instituição que será beneficiada pelos investimentos.

Assim, a pesquisa pretende apresentar um caminho para gestores, contadores, tributaristas e membros do estado que buscam fazer investimentos em instituições pelo Funcrância e que tragam benefícios para as partes envolvidas.

#### 1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 235), monografia é “um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina”.

Assim, a metodologia da pesquisa proposta será apresentada de acordo com sua classificação:

a) quanto aos objetivos gerais propostos: o trabalho se classifica como uma pesquisa descritiva e que segundo Barros e Leffel (2007) a pesquisa descritiva é realizada um estudo, análise e a interpretação dos fatos do mundo físico sem a interferência do pesquisador. Tem como finalidade observar, registrar e analisar os fenômenos ou sistemas técnicos, sem entrar no mérito dos conteúdos.

b) quanto à abordagem do problema: terá uma metodologia qualitativa, pois segue as características ditas por Godoy (1995, p.58):

- não requer o uso de técnicas e métodos estatísticos;
- a análise dos dados é feita de forma intuitiva pelo pesquisador;
- o processo é o foco principal da abordagem, não o resultado ou o produto;
- possui caráter descritivo;
- tem no ambiente natural a principal fonte de dados e o pesquisador como seu instrumento-chave.

c) quanto aos procedimentos técnicos: em relação aos procedimentos a pesquisa se enquadra como documental. Para Gil (1999), a diferença entre os tipos de pesquisa bibliográfica, documental é a natureza das fontes. A base da pesquisa bibliográfica se dá em



livros, jornais, periódicos e etc. Já na pesquisa documental utiliza-se de matérias que podem ser reelaboradas de acordo com os objetivos da pesquisa.

Devido à falta de divulgação das informações de entidades que fazem investimentos ao Fundo da Criança e do Adolescente, adota-se para fins de realização da pesquisa, a criação de uma empresa fictícia e a partir de então, serão feitas suas análises. Ao criar os resultados, compara-se a empresa com efetuação de doações ao Funcriança e sem efetuação de doações. Assim, poderá ser definido o planejamento tributário desta empresa a fim de demonstrar suas vantagens tributárias e financeiras. O mesmo será feito para pessoa física, sendo utilizada a tabela progressiva para cálculo anual do imposto sobre a renda da pessoa física, referente ao ano de 2015.

### 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho está delimitado no Incentivo Fiscal Funcriança e como esse pode beneficiar o Governo, o empresário ou pessoas físicas e os projetos que recebem as doações. Assim, ficarão excluídos outras formas de incentivo de natureza Federal, Estadual e Municipal, poderão ser citados em determinadas partes durante a pesquisa, mas não será alvo de detalhes que afetem a essência do trabalho.

### 1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em quatro capítulos: 1 Introdução, 2 Fundamentação Teórica; 3 Apresentação e Discussão dos Resultados da Pesquisa; e 4 Conclusão/Considerações Finais. Antes dos capítulos apresentam-se um resumo, lista de siglas, lista de quadros e um sumário onde mostra os elementos pré-textuais. E após as considerações finais, são listadas as referências usadas durante o trabalho.

No capítulo 1, a Introdução é apresentada e começa a dar rumo a pesquisa, chegando ao tema e problema a ser discutido. Logo após, o objetivo geral da pesquisa seguido pelos seus objetivos específicos que nortearão este trabalho. Após os objetivos tem-se a justificativa do tema escolhido e as delimitações do trabalho.

O capítulo 2, é a Fundamentação Teórica onde estão as definições sobre contabilidade, planejamento tributário, responsabilidade social, incentivos fiscais, etc. Explora-se brevemente legislação tributária e conceitua alguns termos importantes desta. Além de uma

seção com pesquisas similares que serão utilizadas durante a discussão dos resultados com efeito de comparação da presente pesquisa.

No capítulo 3, Apresentação e Discussão dos Resultados da Pesquisa, é apresentado o planejamento tributário de uma empresa e uma pessoa física, com dados fictícios, que possam vir contribuir em alguma instituição pelo Funcrância.

Por fim no capítulo 4, são apresentadas as Conclusões/Considerações Finais do trabalho, mostrando os objetivos cumpridos pelo trabalho e outros parâmetros que foram de importância na elaboração e por último as sugestões de futuros trabalhos com temas semelhantes, que vise complementar o tema discutido neste trabalho.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A origem da contabilidade está ligada a necessidade de registros do comércio. Com passar dos anos, se tornou uma ciência que tem por objetivo estudar as variações qualitativas e quantitativas ocorridas nos patrimônios das entidades. Assim informações serão fornecidas para a tomada de decisão de seus usuários, dentro e fora das empresas. Segundo Marion (2009, p.25):

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisão. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Os usuários são qualquer pessoa (jurídica ou física) que tenha interesse em conhecer as informações e os dados de uma entidade. Eles podem ser internos (gerentes, diretores, administradores, etc.) ou externos (fornecedores, acionistas, governo, etc.).

Então, a Contabilidade tributária é um ramo da contabilidade que trabalha na parte de administração de tributos de uma empresa, sendo assim baseado na legislação tributária de cada país. Algo que deve ser lembrado é que a legislação tributária muitas vezes deixa de se importar com os resultados econômicos e financeiros, por imposição legal, e adapta-se para suas exigências e com fim de buscar o resultado fiscal.

Outro objetivo importante da contabilidade tributária é o de viabilizar o negócio, afinal, se houver erro durante apuração dos tributos, este pode acabar se tornando impasse durante o planejamento de custos da organização.

No Brasil o profissional contábil deverá se atualizar a fim de não causar danos tributários, financeiros e gerenciais às empresas. Para isso, o contador deve se basear nos CPC de forma a estabelecer critérios e procedimentos contábeis alinhados, na busca de ter uma contabilidade que cada vez mais adequada as exigências tributárias. Em 2008, a Receita Federal do Brasil elaborou a Medida Provisória 449, que tem como principal objetivo tornar os ajustes decorrentes da legislação possam ser controlados por registros auxiliares ou no LALUR, e não seja mais uma obrigação do registro contábil.

O CPC foi criado pela resolução CFC nº 1.055/05, e segundo artigo 3º, tem como finalidade:

“O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamento Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a

emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

A contabilidade tem que demonstrar com exatidão o patrimônio e o resultado do exercício. Assim, para Fabretti (2009, p.6) “as exigências fiscais impostas por lei devem ser cumpridas, o que é feito mediante controles extracontábeis e puramente fiscais. Os tributos serão devidos na forma exigida, desde que suficientemente amparada em lei”.

### 2.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) é regido pelo Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Essa Lei é a norteadora no Brasil, para a aplicação de tributos, alcance, extensão, limites, direitos e deveres dos contribuintes, além de servir como base para agentes fiscalizadores e reguladores.

O art. 2º do CTN (Lei nº5.172/66), afirma que o “Sistema Tributário é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições, e em leis estaduais, e em leis municipais”.

Segundo Harada (2013, p.315):

Sistema Tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

O STN compreende todo o conjunto de tributos vigente no país, independentemente de sua competência (Federal, Estadual e Municipal), amparados legalmente pela Constituição Federal do Brasil. Os tributos no Brasil devem seguir cinco requisitos básicos para sua elaboração, que são:

1. Progressividade (capacidade contributiva)
2. Seletividade
3. Equidade
4. Não-cumulatividade
5. Liberdade Econômica (neutralidade)

Apesar de possuir estes requisitos para elaboração e uma grande quantidade de princípio tributários, o Sistema Tributário no Brasil causa desconfiança por ter um número muito grande de vertentes. Harada (2006, p.20) diz que:

[...] Sistema Tributário Brasileiro é dos mais inseguros, imprevisíveis, contraditórios e caóticos. De um lado, uma fantástica quantidade de princípios tributários modelados pelo legislador constituinte, conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar, ou escudos de proteção dos contribuintes. De outro lado, legislação de três níveis impositivos despejando, periodicamente, inúmeros instrumentos normativos das mais variadas espécies, agredindo vários desses princípios, sem que os tribunais os repilam adequadamente.

Como citado, os tributos devem seguir alguns princípios tributários que lhes dizem respeito, assim servem para cumprir com a necessidade de manter o erário e as atividades do Estado.

Os princípios são as bases que estruturam as normas jurídicas, por isso, se violarmos um princípio estamos infringindo uma norma. Estes são considerados proposições básicas que condicionam as estruturas e institutos subsequentes de cada disciplina do direito. Se houver conflito entre eles, esses não são excluídos, porém serão ponderados.

Segundo Miranda (2009), os princípios tributários previstos na Constituição Federal funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário.

Então, a constitucionalidade de um tributo deve seguir todos os princípios citados na Constituição Federal, caso não sigam os mesmos, deverão ser rejeitados pelo Superior Tribunal Federal por serem inconstitucionais.

### **a) Princípio da Legalidade**

Como regra geral, o tributo só pode ser instituído ou aumentado (majorado) por meio de lei ordinária, sendo exigida a lei complementar somente quando a CF expressamente determinar. Assim como diz no artigo 150, I da Constituição Federal, “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”

O princípio da legalidade é o que defende os contribuintes, limita a atuação do poder tributante. Se a Administração Pública tivesse a liberdade de modificar e criar os tributos quando bem entendesse poderia causar algumas complicações para os contribuintes e também para o Estado.

Em alguns casos, a Constituição diz que o Poder Executivo pode alterar alíquotas dos Impostos de Importação (II), Exportação (IE), Produtos Industrializados (IPI) e Operações Financeiras (IOF) através de decreto. Falando na criação de tributos, não existe nenhuma exceção, todos devem ser criados por lei.

### **b) Princípio da Tipicidade**

Diferentemente de outros princípios, o Princípio da Tipicidade, não está expresso na CF/88. Este quer dizer que o tributo somente será devido se o fato concreto se enquadrar exatamente na previsão da lei tributária.

Bartine (2012, p.66) conclui que o fato gerador da obrigação tributária é o justo enquadramento de um fato concreto tipificado numa norma tributária abstrata, gerando o dever ao particular de se levar dinheiro aos cofres públicos ou cumprir com determinadas obrigações administrativas.

### **c) Princípio da Isonomia Tributária**

É o tratamento igualitário dado pela lei a todos, assim entendido como o tratamento igual dado pela lei àqueles que se encontrem em situação equivalente, e um tratamento desigual dado pela lei a esses mesmos cidadãos na proporção de suas desigualdades, ou seja, os poderes não poderão tratar os iguais em forma desigual. Os tributos não deverão ser cobrados de forma diferenciada em função de seu cargo profissional ou função na sociedade.

Amaro (2010, p. 107) também cita que:

[...] igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado. Assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações; compete ao indivíduo que se ligue à situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao princípio constitucional. Não pode analogia ser invocada pela administração para exigir o tributo na situação não prevista.

### **d) Princípio da Capacidade Tributária**

Os impostos são de caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Capacidade contributiva é a aptidão do contribuinte em pagar mais ou menos imposto, em razão de uma situação que a lei irá individualizar. A aplicação

prática e simples desse princípio é o do imposto de renda, quanto maior rendimento, maior será sua contribuição.

Segundo Bartine (2012, p.68), “progressividade é um instrumento de implementação da capacidade contributiva, que visa o aumento da alíquota de impostos quando há aumento da sua base de cálculo”. Isso quer dizer que o sujeito passivo que tem mais condições econômicas deverá ter uma tributação maior do aquele que tem menos condições econômicas. A jurisprudência desse princípio admite a aplicação não apenas para impostos, mas também para taxas.

#### **e) Princípio da Irretroatividade Tributária**

Como regra geral para esse princípio, Bartine (2012, p.69) cita “que a lei tributária, produza efeitos para o futuro, e não para o passado”, ou seja, não poderá ser cobrado tributos relativos a situações ocorridas antes do início da vigência da lei que as tenha definido. Porém, existe uma possibilidade legal, que pode ser aplicada a lei tributária retroativamente, chamada de retroatividade benéfica ou benigna, irá ocorrer sempre que for em benefício do contribuinte.

#### **f) Princípio da Anterioridade Tributária**

O princípio da Anterioridade proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro (ano civil) em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou, conforme citado no art. 150, III, *b*, da CF/1988:

[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 [...]
 III – cobrar tributos:  
 [...]
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]

Para Bartine (2012, p.73), pode-se classificar, para fins didáticos, o princípio da anterioridade tributária em três espécies diferentes:

- a) Anterioridade comum ou de exercício: todo e qualquer tributo instituído ou aumentado num determinado exercício somente poderá ser cobrado no próximo após a publicação da lei do ano anterior (Art.150, III, *b*, da CF/1988).

- b) Anterioridade mínima, noventena ou nonagesimal: além do tributo respeitar o exercício financeiro seguinte, deverá respeitar entre um exercício financeiro e o próximo, pelo menos 90 dias contados da data de sua publicação, garantindo uma maior segurança jurídica ao particular. (Art. 150, III, c, da CF/1988).
- c) Anterioridade mitigada ou nonagesimal: somente aplicável às contribuições sociais, determinada que podem ser cobradas no mesmo exercício em que forem instituídas ou aumentadas, desde que se aguarde 90 dias da publicação da lei (Art. 195, § 6, da CF/1988).

O princípio da anterioridade possui algumas exceções, assim como identifica Bartine (2012, p.74):

- Tributos exigidos imediatamente: são cobrados de imediato, após a publicação da lei, sem que observe nenhuma espécie de anterioridade o Imposto sobre Importação (II), Exportação (IE), operações financeiras (IOF), extraordinários de Guerra (IEG), e os Empréstimos Compulsórios decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou iminência;
- Tributos exigidos no mesmo exercício financeiro, desde que se aguarde o prazo mínimo de 90 dias contados da publicação da lei: dentre as exceções determinadas na CF, temos o Imposto sobre produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços quando incidente sobre combustíveis (ICMS – combustíveis) e a Contribuição Interventiva sobre Combustíveis (CIDE – Combustíveis).
- Tributos exigidos no exercício financeiro seguinte, sem aguardar o lapso temporal mínimo de 90 dias da publicação: nesta regra excepcional, encontramos o Imposto sobre a Renda (IR) e a fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

Vale ressaltar, que o princípio da anterioridade não deve ser confundido com o princípio da anualidade. Este existiu no Brasil e teve vigência na Constituição de 1946.

#### **g) Princípio da vedação do tributo com caráter confiscatório**

Deve haver um limite na hora da tributação e não absoluto, o limite é quando o poder está a ponto de retirar do particular um bem do contribuinte, como por exemplo, a propriedade.



## **h) Seletividade e Essencialidade**

Esse princípio diz basicamente que se deve tributar mais produtos menos essenciais e produtos com grau de maior importância para a sociedade deverão ter menores alíquotas. Assim como defini Fabretti (2009, p.122), “comparando produtos, mercadorias ou serviços, para que quanto mais supérfluos forem os produtos tanto maior será a alíquota que sobre eles incidirá e, ao contrário, se de primeira necessidade, as alíquotas devem ser abrandadas ou, dependendo do caso, até zeradas”.

A Constituição Federal determina que o IPI deve ser seletivo e que o ICMS poderá ser seletivo. Além do IPI e ICMS, o IPVA passa a ser seletivo uma vez que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo automotor.

## **i) Princípio da Liberdade de Tráfego Interestadual e Intermunicipal de Pessoas**

O artigo 150 da CF/1988 estabelece que é vedado aos entes públicos federados estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Significa que o mero deslocamento das pessoas com seus próprios bens não pode ser tributado. Porém há uma salvaguarda, que diz que existe a possibilidade da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Segundo Amaro (2010, p.113):

[...] Constituição veda o tributo que onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise o que está causa é uma liberdade de locomoção (de pessoas ou bens), mais do que a não discriminação de bens ou pessoas, a pretexto o de irem outra localidade ou de lá virem; ademais, prestigiam-se a liberdade de comércio e o princípio federativo.

## **2.4 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

O art. 96 do CTN (Lei nº 5.172/66) expressa que “Legislação Tributária compreende as leis, os tratamentos e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Ou seja, existem leis que tratam apenas de tributos e relações jurídicas, mas há também aquelas que tratam de outras, como as para fins financeiros, trabalhistas, comerciais, penais, etc.

## 2.5 TRIBUTOS

Tributo é a base dos estudos da matéria de Direito Tributário. Para alguns juristas, o tributo é uma receita derivada (procedem do setor privado, são devidas por pessoas jurídicas e físicas de direito privado, que desenvolvam atividades econômicas) que fazem frente ao custeio de atividades gerais ou específicas. São prestações em moeda requerido compulsoriamente pelas esferas de governo.

Pela definição dada pelo art. 3º do CTN “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim a análise deste será feita nas seguintes partes:

- a) Prestação pecuniária compulsória: é a transferência de um valor em dinheiro do contribuinte para o Estado, que tem a finalidade de fazer frente às suas despesas. Uma vez ocorrido o fato gerador, o tributo deve ser pago, não podendo o contribuinte não querer se sujeitar ao pagamento. A obrigação de pagar é imperativa e não deve deixar de ser cumprida.
- b) Em moeda ou cujo valor nela possa exprimir: a forma de se pagar um tributo é em moeda corrente, mas se a legislação ordinária da entidade tributante permitir, o pagamento do tributo pode ser feito por algo equivalente à moeda. Exemplo é recebimento de imóveis em pagamento de débitos inscritos em dívida ativa.
- c) Que não constitua sanção de ato ilícito: segundo Harada (2013, p. 316) “a expressão não significa, [...], que o tributo sempre pressupõe licitude de ato que o gerou, [...], mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, [...]. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade.
- d) Instituída em lei: a obrigação do pagamento está em lei, a mesma que identifica o sujeito passivo, sujeito ativo, valor a pagar, ou seja qual é alíquota e base de cálculo.
- e) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: atividade desenvolvida para arrecadação e fiscalização em conjunto com a “cobrança” deve ser associado com a atuação do Estado. Quando se há o tributo, ele deve ser corretamente exigido pelo agente público, não podendo esse exigir valor diverso do devido.

### 2.5.1 Espécies Tributárias

Tributo é gênero, sendo classificados como impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (sociais). Podem ser divididos em vinculados que são aqueles cujo evento promove a obrigação do pagamento do tributo que depende da atuação do Estado, são as taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais. E os não vinculados é devido independentemente de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte, são os impostos.

Pêgas (2003, p.15) classifica os tributos também pela sua incidência:

- **Sobre a Renda**, são considerados os cobrados sobre o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos. Enquadram-se nesta categoria a contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda;
- **Sobre o Patrimônio**, são considerados os cobrados sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas. Os principais tributos cobrados sobre o patrimônio são o IPTU, o IPVA, ITBI e o ITR;
- **Sobre o Consumo**, são considerados os que incidem sobre a cadeia produtiva. Enquadram-se o IPI, o ICMS, o PIS, o ISS e a COFINS.

Após definida as classificações dos tributos, as espécies tributárias previstas na Constituição Federal são os Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Sociais ou Contribuições Especiais.

Os Impostos são valores a serem pagos por pessoas física e jurídicas, a fim de consolidar o erário. O Estado arrecada esses valores e que servem para custear gastos públicos com educação, segurança, saúde, obras públicas, cultura, etc. O imposto é de competência privativa, de competência exclusiva da União, dos Estados, do DF e dos Municípios.

Assim o art. 16 do CTN define “Tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa aos contribuintes”.

Quando instituído em lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Assim como diz o artigo 16 do CTN não será vinculada a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

Além de ser considerado o tributo não vinculado, os impostos são classificados como diretos ou indiretos, como cita Harada (2013, p.319):

Imposto direto seria aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica.

Segundo os art.153 e 154 da Constituição Federal (1988, p. 45 – 46), a União poderá instituir:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

Art. 154. A União poderá instituir:

- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

As taxas são pagas quando ocorre a prestação de um serviço, seja pelas esferas de governo quaisquer (Municipal, Estadual ou Federal). Assim, taxas são tributos vinculados, cujo seu fato gerador é configurado por uma ação estatal específica, que serve para regular o poder de polícia e outros tipos de prestação ao contribuinte.

O artigo 77 do CTN, salienta que, “as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ou posto à sua disposição”.

Harada (2007, p.29), vai um pouco mais longe e fala da diferença da taxa para imposto, já que esse não se tem a prestação de serviço como contrapartida.

[...] é um tributo que surge da atuação estatal diretamente ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

Então para fins didáticos, taxas são separadas em:

- Taxa de polícia: cobrada para regular o poder de polícia, regular dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei. O poder de polícia é a fiscalização do Estado, que tem por finalidade limitar os direitos individuais relativamente a

liberdade e à propriedade em detrimento do interesse coletivo. O art. 78 do CTN cita: Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Exemplos: Taxa de alvará de funcionamento, de passaporte para viagem para o exterior, etc.

- Taxa de serviço: cobrada pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, que são utilizados de forma efetiva ou potencial. Algumas das vezes quem realiza o serviço público são concessionárias de serviços públicos e o valor arrecadado, na maioria das vezes, não se destina aos cofres públicos, mas ao particular que presta tal serviço. Exemplos: Praças de pedágio, serviço de coleta de lixo e etc.

As contribuições de melhoria poderão ser instituídas para ajudar a custear as obras públicas, desde que, aconteça uma valorização imobiliária para o contribuinte. São de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sua cobrança é dada quando ocorrido a execução da obra pública que traga a valorização imobiliária, assim, não é justo que toda uma comunidade tenha que arcar com todo o custo de uma obra pública que traz benefício direto e específico a determinados contribuintes.

Diferentemente das outras espécies de tributárias, os empréstimos compulsórios são somente de competência da União. Só poderão ser instituídos por lei complementar para atender despesas extraordinárias nas seguintes hipóteses: existência de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (art.148, I e II da CF).

Um detalhe importante dos empréstimos compulsórios, é que quando for decorrente de calamidade pública este não deve seguir o princípio da anterioridade, sendo assim, deverá ser exigido de forma imediata. Porém quando este for sobre investimentos públicos, deverá ser respeitado o princípio da anterioridade e deverá ser exigido no exercício financeiro seguinte.

As Contribuições Sociais ou Contribuições Especiais estão previstas na Constituição Federal (1988, p.44) no artigo 149. São de competência exclusiva da União para sua

instituição, sendo subdivididas em: contribuições interventivas, contribuições das categorias profissionais ou econômicas e contribuições para o financiamento da seguridade social.

Além do artigo 149, o artigo 195 da Constituição Federal (1988, p.53) cita:

A seguridade social, será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos, provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
I – do empregador, da empresa e da entidade e ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

- a) A folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) A receita ou faturamento;
- c) O lucro.

Harada (2007, p.32) salienta:

[...] contribuições sociais são espécies ou subespécies tributárias vinculadas à atuação indireta do Estado. Têm como fato geradores uma atuação indireta do Poder Público imediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. Elas se caracterizam pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não-contribuintes). Têm seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.

## 2.6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A busca pelo lucro, torna o mercado cada dia mais competitivo nas empresas. Para aumentar seus lucros, as empresas se utilizam de diversas ferramentas, diminuir preço de venda ao consumidor, aumentar o marketing, busca por fornecedores com menor preço, redução de custos e despesas, do planejamento tributário.

O planejamento tributário busca por meios lícitos a redução de tributos da entidade, porém existem alguns que preferem ou se interessam em fazer o planejamento tributário de uma forma não correta. Pêgas (2003, p.339) cita que, planejamento tributário, pode ser definido, de forma simplificada, como a utilização de alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, amparada na legislação vigente, em comparação com alternativa que represente mais desembolso de tributos para o contribuinte.

Além da busca financeira, o planejamento tributário se torna uma ferramenta para que empresas mantenham um ciclo evolutivo e atinjam suas metas e objetivos. O planejamento tributário é uma atividade empresarial estritamente preventiva, consiste em organizar os empreendimentos econômicos-mercantis da entidade, por meio de emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal.

Borges (1998, p.56) tem visão diferente sobre o conceito de planejamento tributário:

[...] técnica gerencial que visa projetar as atividades industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquelas que possibilitam a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Borges (2011, p.71) também cita que o planejamento tributário é elaborado em cinco fases:

1) Pesquisa do fato do objeto do planejamento tributário; 2) a articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado; 3) estudo dos aspectos jurídicos-físicos relacionados com questões decorrentes do fato pesquisado; 4) Conclusão; 5) formalização do planejamento elaborado num expediente técnico funcional.

Depois formalizar o planejamento conforme Borges (1998, 2011) de forma lítica, servirá como economia monetária a entidade, se sua execução se der de forma correta, porém o planejamento for feito de forma errônea, será ineficaz para o controle de gastos e poderá gerar resultados não esperados e a não redução de tributos.

Além da redução da carga tributária, o planejamento tributário serve como ferramenta para outros objetivos: adiamentos do pagamento dos tributos, por meio planejamentos das datas de fluxo de caixa, eliminação de contingências tributárias e redução do custo burocrático.

## 2.7 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

Como citado anteriormente, existem duas formas de planejamento tributário, a que usa a lei como amparo e a forma não convencional que utiliza de procedimento ilícitos para sua realização.

A elisão fiscal também conhecida por ser o planejamento tributário em si. É quando os contribuintes buscam formas dentro da legalidade de obter a redução, anulação ou adiantamento do seu ônus tributário, resultando em uma melhor condição financeira da entidade. Um dos procedimentos dentro da lei que é utilizado são os incentivos fiscais e esses divididos em diversas modalidades de doações. Para Oliveira (2009, p.193), elisão fiscal:

[...] pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal.

Para de Gutierrez (2006, p.58), “a elisão fiscal é apresentada como a diminuição da carga tributária de forma legal, e é definida como sendo um tipo de evasão fiscal, na qual o

contribuinte procura, dentro dos mecanismos legais que lhe são fornecidos, alternativas para atingir o êxito”.

Fazendo uma comparação entre Oliveira (2009) e Gutierrez (2006), os dois citam uma busca pela licitude que resultem uma redução de tributos/carga tributária, porém Oliveira vai mais ao fundo dizendo da liberdade do contribuinte, algo que é importante na hora de definir qual ou quais incentivos fiscais deve-se investir e seriam mais benéficos à entidade.

No contrapasso da elisão fiscal, existe a evasão fiscal. Quando o empresário busca a forma não lícita para melhorar os resultados de sua entidade, porém com essas atitudes, o mesmo acaba expondo sua empresa a ações punitivas do Estado. Oliveira (2009, p.192) conceitua evasão fiscal como:

[...] como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Pode ser definida como a fuga do cumprimento da obrigação tributária já existente a tentativa de sua eliminação por forma ilícita – assim entendida a situação que não corresponda às três exigências da elisão, que são o ato ou omissão anterior ao fato gerador, o ato ou omissão que não se contraponha à disposição legal, e o ato ou omissão que seja efetivo e não simulado.

Então, dentre os principais procedimentos ilícitos temos, a sonegação fiscal, a fraude fiscal e a simulação. Feito qualquer um desses métodos para tentar elidir, reduzir ou retardar a obrigação com o fisco, as consequências poderão não ser boas ao contribuinte e a empresa. Além de responder criminalmente, a empresa ficará impossibilitada de ter emissão de certidões tributárias negativas, ou seja, a empresa será inabilitada para processos licitatórios, conforme art. 40 da Lei nº 8.666/93, também pagará multas altíssimas e uma maior rigidez do fisco em relação suas atividades no futuro.

Entidades que adotam tais métodos não são punidas devidamente, acabam se fortalecendo, e se tornando mais competitiva no mercado, pois conseguiram reduzir valores de seus serviços e produtos, e assim tendo uma rotatividade maior de seus investimentos, dando um suporte ainda maior para que essas possam se manter competindo com as demais.

Em consequência, as entidades que fazem seu planejamento legalmente, seja ele tributário ou gerencial, acabam sofrendo uma concorrência desleal, e que por muitas vezes podem chegar a falência de seus investimentos.



### 2.7.1 Procedimentos Ilícitos

Como já citado, existem três principais tipos de procedimentos ilícitos, onde as entidades utilizam de forma não legal para obter uma melhora nos resultados, são as sonegações fiscais, as fraudes e a simulações fiscais.

#### a) Sonegação Fiscal

Segundo o dicionário Aurélio (2016), o verbo sonegar significa:

1. Ocultar à fiscalização da lei;
2. Deixar de pagar;
3. Subtrair;
4. Ocultar fraudulentamente para fugir ao pagamento do imposto, etc;
5. Negar-se, esquivar-se.

Ao se entender o significado de sonegar e comparar com as atitudes de um empresário, nota-se que essa prática não deve ser aderida para meio de redução de tributos. A sonegação fiscal é sancionada pela Lei nº 4.729/65, esta é ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pela autoridade fazendária sobre:

- a) A ocorrência do fato gerador do tributo;
- b) As condições pessoais do contribuinte.

Como constado no art. 1º da Lei nº 4.729/65, que constitui crime de sonegação fiscal os seguintes itens:

- [...] I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
- II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
- III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
- IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.
- V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. [...]

Somente estes atos podem constituir crime de sonegação. As multas em relação ao crime de sonegação fiscal, podem chegar em até cinco vezes o valor do tributo, fora uma detenção que varia de seis meses a dois anos.

## **b) Fraude Fiscal**

As fraudes fiscais são condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolso ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

O art. 72 da Lei nº 4.502/64 define fraude como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as duas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir o seu pagamento.

Assim, o contribuinte age de forma não legal, deliberado, com objetivo de baixar seus tributos, mediante distorções abusivas.

## **c) Simulação Fiscal**

Batista Júnior (2002, p.28) cita que a “simulação fiscal, é diversificada e ampla a de comportamentos dos contribuintes no sentido de evitar o pagamento dos tributos ou minimizar o encargo tributário”.

A simulação fiscal é a emissão de contratos ou documentos que não correspondem à realidade. O Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02) define o ato simulado, assim como alguns de seus efeitos:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

A prática do ato de simulação fiscal é feito para criar uma aparência para encobrir a realidade, fazendo assim, com que tais documentos e contratos não digam à realidade e que na maioria das vezes um terceiro sai lesado.

## 2.8 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Regime tributário é a forma de tributação em que a entidade será enquadrada durante seu ano calendário vigente. A escolha adequada do regime tributário ideal é necessário para que as empresas não tenham gastos tributários dispensáveis. Por meio do planejamento tributário e financeiro correto, o empresário saberá qual a melhor regime para sua organização, no que tange a economia de tributos.

Uma das características do regime tributário, é por ser um conjunto de leis que rege e prevê os tributos que devem ser pagos ao governo. Atualmente no Brasil, existem três tipos de regimes tributários, o Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real.

O Simples Nacional é instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e vem sofrendo constantes alterações, alterando seus limites e tipos de empresas que possam se enquadrar em determinado regime. É uma categoria simplificada de recolhimento de impostos, apenas uma guia para impostos federais, estaduais e municipais.

Segundo a Lei Complementar nº 123/2006, apenas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte podem optar pelo Simples Nacional, ou seja, para ser uma Microempresa seu limite de faturamento anual não poderá ultrapassar R\$360.000,00 e as Empresas de Pequeno Porte terão um faturamento superior de R\$360.000,01 até R\$3.600.000,00.

Algumas vedações devem ser seguidas pelo Art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006, para uma entidade ser optante do Simples, como sua filial seja em território Brasileiro, não deverá possuir débitos com INSS e fazendas públicas, que não participe do capital de outra pessoa jurídica, entre outras normas que devem ser observadas para efeito de enquadramento.

O Simples é dividido em anexos, por tipos de atividades, onde é determinado o percentual a ser aplicado a sua base cálculo, assim sendo definido o valor a ser recolhido aos cofres públicos em cada mês determinado. A divisão dos anexos pode ser resumida e estruturada da seguinte maneira:

- Anexo I = atividades inerentes ao comércio;
- Anexo II = atividades inerentes à indústria;
- Anexos III, IV, V, VI = atividades inerentes aos serviços.

O Lucro Presumido, na legislação, é a realização de uma forma simplificada da tributação do IRPJ e da CSLL. É um sistema de determinação da alíquota pela presunção do

lucro, por isso Lucro Presumido, que serão aplicadas a sua base cálculo e conseqüentemente será determinado o valor do tributo a ser pago. Sua regulamentação é dada pelos artigos 516 a 528 do Decreto nº 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda.

Fabretti (2009, p.219) diz que “o Lucro Presumido tem a finalidade de facilitar o pagamento do IR, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre”.

O limite da receita bruta, estão estabelecidos na Lei nº 9.718/98 e alterada pela Lei nº 10637/02, redigindo o momento para poder optar pelo lucro presumido. O limite estabelecido é de R\$78 milhões do ano calendário anterior, as empresas que optarem pela presunção não poderão aproveitar os créditos de PIS e Cofins, por estarem fora do sistema não cumulativo, porém serão feitos os recolhimentos das mesmas contribuições, com alíquotas inferiores às do Lucro Real.

Assim como no Simples, o Lucro Presumido também tem requisitos para sua opção, entre elas estão, a empresa não poderá ter lucros ou rendimentos no exterior, como já visto sua receita anual deve ser inferior a R\$ 78 milhões, não sejam de atividades de bancos ou cooperativas, etc.

Outra possibilidade de regime tributário é o Lucro Arbitrado serve como uma espécie de ordenamento jurídico. Andrade Filho (2005, p.449) cita que:

Optando por calcular e recolher o Imposto de Renda com base no Lucro Arbitrado, o contribuinte o apurará a cada trimestre. O contribuinte não é obrigado a permanecer nesse regime de tributação por todo o ano-calendário. Tão logo tenha posto a escrituração contábil e fiscal em ordem, poderá retornar ao sistema de lucro real ou presumido.

Para Chaves (2010, p.21), “quando o contribuinte vem calculando e recolhendo o Imposto de Renda e a Contribuição social com base no lucro, e em um determinado trimestre apresenta resultado muito alto, e ocorre de não ter como apurar corretamente o real, poderá fazer a opção pelo Lucro Arbitrado”.

Ao abordar de planejamento tributário e incentivos fiscais, a única modalidade de regime tributário que poderá ser aplicado como possibilidade de dedução de impostos é o Lucro Real. O artigo 614 do Decreto nº 3.000/99 cita:

Art. 614. Não podem se beneficiar da dedução dos incentivos de que trata este Capítulo:  
I - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;  
II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado;  
III - as empresas instaladas em Zona de Processamento de Exportação – ZPE;  
IV - as microempresas - ME e empresas de pequeno porte - EPP, optantes pelo SIMPLES; [...]

Caso a entidade seja optante do Simples ou até mesmo do Lucro Presumido, estas terão de buscar outros meios de fazer planejamento na redução dos seus tributos.

O conceito de Lucro Real pelo RIR/99 segundo art. 247, é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”. Assim sua tributação não será feita no lucro contábil, e sim sobre o Lucro Real, e prioriza o resultado (lucro ou prejuízo), diferente do Lucro Presumido.

As empresas que se enquadram no Lucro Real são as que estão previstas no artigo 14 da Lei nº 9.718/98, e que foram alteradas pela Lei nº 10.637/02. A apuração do Lucro Real, também conhecida como LALUR, citada no Regulamento do Imposto de Renda, é feita da seguinte forma: o lucro líquido é transportado para o LALUR e ajustado, com suas devidas adições, exclusões e compensações. Assim chega-se à seguinte conclusão:

#### **Quadro 1 - Estrutura Básica Lucro Real**

Lucro Líquido (IR)
(+) Adições
(-) Exclusões
(-) Compensações
(=) Lucro Real

Fonte: Própria (2016).

Adições são as despesas contabilizadas por pessoas jurídicas, mas que não limitadas ou não admitidas pela lei, exemplos são infrações fiscais, sendo estas serão excluídas para efeitos de encontrar o lucro contábil, porém não ao lucro real. As exclusões são valores que lei permite adicionar para aumentar o lucro contábil, mas efeito fiscal será excluído, exemplo são as receitas de variações cambiais. Por último as compensações, podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores, com limite de até 30% (trinta por cento) do prejuízo fiscal, assim como cita o art. 42 da Lei nº 8.981/95.

Existem duas formas de apuração dos tributos das entidades do Lucro Real, elas levam em consideração o período da apuração em curso, são divididas em balanços/balancetes trimestrais ou em balanço anual.

#### **2.8.1 Apuração Lucro Real Trimestral**

Esta forma de apuração do IRPJ e da CSLL deve ser feito mediante os trâmites do Regulamento do Imposto de Renda e dentro dos fundamentos e princípios contábeis apurados.

Apesar desse método ser menos vantajoso ao empresário, ele tem um benefício em relação a apuração anual, que é de obter lucro em todos trimestres do ano, assim sendo pago o IRPJ e a CSLL todos os fins de trimestre, acrescido da taxa SELIC, porém com esse método, é difícil prever que entidade irá obter lucro fiscal em todos os fins de trimestres do exercício.

Segundo o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, as alíquotas aplicadas para fins de cálculo são de 15% (quinze por cento) para o IRPJ e de 9% (nove por cento) para CSLL, sobre a totalidade da base de cálculos, ou seja, do lucro real. O IRPJ possuirá uma alíquota adicional caso seu faturamento trimestral ultrapasse o R\$60 mil, será aplicado 10% (dez por cento) sobre o excedente. Em casos específicos, como na abertura de uma empresa, caso esta, apenas tenha tido atividade durante um ou dois meses do trimestre, o seu limite será de R\$20 mil mensais.

O RIR/99 também cita as deduções que podem ser aplicadas na apuração trimestral são os impostos pagos a maior ou indevidamente em períodos antecedentes, os incentivos fiscais e o IRRF. O prazo de pagamento do IRPJ e CSLL é de até um mês após o último dia do mês. O pagamento poderá ser feito em cota única ou em três prestações adicionado a taxa SELIC.

Deve ficar claro, que para fins de cálculo dos tributos, sempre os últimos dias de cada trimestre são 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, conforme cita art. 1 da Lei nº 9.430/96.

Abaixo, estão exemplificados os cálculos de IRPJ e CSLL de uma determinada entidade se fosse apurada por balancetes trimestrais.

**Tabela 1 - Apuração Lucro Real por Balancetes Trimestrais**

	<b>Trimestre X</b>	<b>Memória de Cálculo</b>
Faturamento no Trimestre	R\$ 700.000,00	700.000
Compensação período anterior	R\$ 150.000,00	150.000
Base de Cálculo	R\$ 550.000,00	700.000-150.000
IRPJ 15%	R\$ 82.500,00	550.000*15%
Adicional IRPJ 10%	R\$ 49.000,00	(550.000-60.000)*10%
Total de IRPJ	R\$ 131.500,00	82.500+49.000
CSLL 9%	R\$ 49.500,00	550.000*9%
Total de IRPJ e CSLL a pagar	R\$ 181.000,00	131.500+49.500

Fonte: Própria (2016).

As compensações foram deduzidas do faturamento, fazendo com que diga qual a base de cálculo dos tributos. Seguindo, é aplicado 15% (quinze por cento) do IRPJ a base de cálculo e mais 10% (dez por cento) ao excedente, a alíquota de 9% (nove por cento) CSLL também será aplicada a base de cálculo, resultando nos totais a pagar de IRPJ e CSLL.

## **2.8.2 Apuração Lucro Real Anual**

Esta modalidade de apuração segue os mesmos princípios da apuração trimestral, porém a entidade que optar por esse critério, poderá escolher pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre a base do cálculo estimada.

A Apuração do Lucro Real Anual, se dará de duas formas, podendo o contribuinte escolher a que seja mais vantajosa para sua empresa. A primeira seria com base na Receita Bruta auferida mensalmente, serão aplicadas as alíquotas estipuladas pelo lucro presumido, art. 15 § 1º da Lei nº 9.249/95, que ainda serão acrescidos das demais receitas como, ganho de capital, juros, etc. Outro método é por balancetes mensais de suspensão ou redução ajustado por suas adições e exclusões.

As alíquotas a serem utilizadas na apuração anual, são as mesmas da apuração trimestral, de 15% (quinze por cento) para IRPJ e 10% (dez por cento) seu adicional e 9% (nove por cento), porém o adicional terá seu limite de R\$240 mil anuais sobre o excedente.

### **2.8.2.1. Com base na Receita Bruta Auferida Mensalmente (Lucro Presumido)**

Levando em consideração a forma mais vantajosa, a opção pela tributação com base na Receita Bruta Mensal será definitiva em relação todo ano calendário, ou seja, usam o lucro contábil das empresas a fim de calcular seus tributos, independentemente de estas terem ou não lucro fiscal. Os impostos devidos deverão ser pagos até o fim do mês seguinte a apuração.

Segundo Rodrigues et al (2009, p.34), “é uma forma de tributação anual onde o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido são apurados mensalmente e determinados sobre a base de cálculo estimado”.

Os critérios estipulados para que a empresa adote o método do lucro presumido são os inseridos no art.15 da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de

dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos Art. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014):

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004).

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

Definido o enquadramento da empresa, ficará concluído qual percentual da presunção será aplicada, em relação à atividade da entidade. Posteriormente, determinado a base de cálculo, serão aplicados os percentuais do IRPJ e da CSLL, nos dando os valores a serem liquidados.

#### **2.8.2.2. Com base nos Balancetes Mensais de Suspensão ou Redução**

Segundo o art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda, “a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre,



através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso”.

No que tange aos balancetes e balanços do artigo 230 da RIR, eles devem seguir duas regras para sua efetivação: deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais transcritos no livro Diário e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano calendário.

Em relação as empresas que apresentam prejuízo, o § 2º do art. 230 cita que, “estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário”.

Observando especificamente a redução do imposto, ocorre quando uma determinada entidade, apresenta o valor a ser pago do tributo, naquele mês, inferior ao que foi pago no período acumulado, podendo assim haver a redução do recolhimento mensal.

Por outro lado, a suspensão do recolhimento do imposto, acontece quando a empresa apresenta através de seu balancete mensal, o resultado acumulado de janeiro até um determinado mês do mesmo ano-calendário, porém aquele mês resultou em prejuízo fiscal, inexistindo assim imposto a pagar.

A seguir, uma tabela para demonstrar a diferença entre redução e suspensão conceitualmente:

**Tabela 2 - Comparativo Suspensão e Redução**

Período	Resultado Fiscal Acumulado	IRPJ a pagar (no mês)	IRPJ Acumulado
Jan - Mar	31.000	750	4650
Jan - Abr	22.000	0	4650
Jan - Mai	32.000	150	4800
obs.: faturamento mensal de R\$ 10.000 e uma empresa de prestação de serviço			

Fonte: Própria (2016).

Como pode-se observar a empresa é uma prestadora de serviço, valor da sua presunção é de 32% (trinta e dois por cento), e tem um faturamento mensal de R\$10 mil. No mês de abril houve uma suspensão, o valor do IR calculado da base acumulado é R\$3.300 (22.000 \* 15%), assim como até o período de janeiro a março já foi recolhido R\$4.650, será suspenso o valor a ser pago de IR no mês.

Porém em maio, houve redução, pois, o valor do IR calculado do resultado acumulado é de R\$4.800 ( $32.000 * 15\%$ ), ou seja, valor é superior ao que já foi pago de IR até o momento, valor a ser pago referente é de R\$150,00 ( $4800 - 4650$ ). Só que ao comparar esse valor com a base do lucro presumido, notamos o evento de redução, pois se calculássemos pelo lucro presumido, chegaríamos ao valor de R\$480,00 ( $10.000 * 32\% * 15\%$ ), assim concluindo, que conceitualmente, houve uma redução de R\$480,00 para R\$150,00.

## 2.9 RESPONSABILIDADE SOCIAL

O contexto de Responsabilidade Social se desenvolveu com o passar dos anos e surgimento de indústrias. As novas companhias iniciam um trabalho direcionado ao lucro e deixam de se importar com consequências que podem causar. Os impactos sociais, econômicos e ambientais começam a ser notados e assim o meio acaba de necessitando de algo que venha para retomar um certo equilíbrio.

Assim, a introdução do termo Responsabilidade Social se faz muito efetiva na atuação das atividades de empresas. A expressão para Chiavenato apud Young & Dos Santos (2002, p.6), “é o grau de obrigações que uma organização assume através de ações que projetam e melhoram o bem-estar da sociedade à medida que procura atingir seus próprios interesses”.

As empresas que se destacarem como responsável social ativa, podem obter algumas vantagens ou benefícios como resultado de um trabalho correto com o meio. Estigara, Pereira e Lewis (2009, p.14), citam algumas vantagens, entre elas: “o Marketing Social, Redução de Custos, destaque à Marca, Redução de Tributos, Política Permanente, Lealdade dos Clientes, obtenção de selos e certificados que comprovem boa prática da mesma e Preferência em Licitações”.

A busca do empresário é o lucro, porém se o mesmo for responsável social, ele pode ter um retorno ainda maior, Estigara, Pereira e Lewis (2009, p.91) citam que “lucra a empresa, que investe nas ações de responsabilidade social e divulga a sua marca, investe em sua imagem, e beneficia-se também a sociedade, que colhe os frutos das práticas da responsabilidade social”.

O Estado aparece para fazer essa interligação entre o empresário e a sociedade, dando suporte para que a empresa consiga se tornar responsável com o meio. Ao fim de chegar nesses objetivos, e uma das principais formas de ligar ambos são por Incentivos Fiscais.

## 2.10 INCENTIVOS FISCAIS

Principal objetivo dos incentivos fiscais é eliminar ou reduzir o pagamento de tributos ou ainda transferir de forma direta às entidades ou fundos beneficentes a carga tributária, podendo ser a redução das bases de cálculos ou das alíquotas, dentre outros meios. Também servem como instrumentos para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do país.

Os incentivos fiscais basicamente são estímulos concedidos pelo governo, na área fiscal, para que recursos sejam canalizados em segmentos como econômico, cultural e social. Proporcionam maiores coletividades, como geração de renda e novos empregos, e também a motivar novas arrecadações no futuro em razão mesmo do fomento proporcionado à atividade econômica.

Fazendo uma interligação entre Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais, Estigara, Pereira e Lewis (2009, p.91), afirmam que:

Os incentivos fiscais efetivamente potencializam o exercício da responsabilidade social. Os valores que as empresas investem na promoção de ações de responsabilidade social acabam a elas retornando sob a forma de incentivos fiscais, revelando-se, pois, verdadeira contrapartida concedida pelo Estado, visando recompensar as empresas, que investem no âmbito social e tornar essas práticas mais atrativas para as próprias empresas, sob o ponto de vista financeiro.

Também conhecidos por benefícios fiscais, agem nas três esferas do governo, União, Estados e Municípios. As únicas empresas que tem o direito de se beneficiar, são as optantes pelo Lucro Real. Essas poderão utilizar desse método para planejar tributariamente sua empresa.

Uma das funções dos incentivos é a destinação de parte da arrecadação dos tributos da entidade, para áreas e atividades que necessitem de um apoio para seu desenvolvimento, áreas onde o governo possui os recursos necessários para atingir o planejamento ideal. No âmbito Federal, uma das principais modalidades de incentivos fiscais são as doações a fundos. Cada Fundo possui suas regras específicas, que podem ser da dedutibilidade dos gastos até a dedução do IRPJ do investidor.

Tratado anteriormente, um dos grandes problemas da sociedade, é o número de crianças e adolescentes que não possuem a assistência ideal. Assim, um dos Fundos que se é investido, é o Fundo da Criança e do Adolescente.

## 2.11 FUNDO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE

Uma das formas de incentivos fiscais, é o Fundo da Criança e do Adolescente, mais conhecido como Funcriança, que atua diretamente na ajuda com menores desamparados, tentando dar as essas crianças e adolescentes oportunidades de terem educação, saúde, liberdade e convivência familiar e comunitária.

A Constituição Federal, segundo artigo 227(1988, p.60) dispõe:

É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

Neste contexto, uma solução para enfrentar os problemas de crianças e adolescentes abandonados que estão desamparados em orfanatos, foi a criação de fundos da criança e do adolescente, em todas as esferas de governo. Esses fundos contam com dotações orçamentárias, doações em dinheiro e em bens de pessoas físicas e jurídicas, e eventuais repasses dos Estados ou da União.

O Fundo está previsto na da Lei nº 8.069/1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente, tendo por sustentação legal seu art. 88, inciso IV, disciplina:

Art. 88. São diretrizes da política de atendimento:

[...]

IV - manutenção de fundos nacional, estaduais e municipais vinculados aos respectivos conselhos dos direitos da criança e do adolescente;

A partir da leitura do artigo do Estatuto, averígua-se que o Fundo precisa estar vinculado a algum conselho que rege os direitos das crianças e dos adolescentes, mais precisamente estes conselhos serão os controladores dos fundos. Essa vinculação acontece, pois, o fundo não possui natureza jurídica, necessitando assim do monitoramento do conselho, para que possa constituir-se como uma reserva financeira que integra o orçamento público.

Um dos conselhos é denominado Conselho dos Direitos da Criança e do Adolescente (Conanda), que determina normas para os fundos de criança e do adolescente. Os fundos serão compostos por receitas próprias e específicas, sendo que as fontes dos seus recursos são, em regra, indicadas pelas respectivas leis de criação, observando os termos do art. 10 da Resolução 137 do Conanda:

Art. 10. Os Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente devem ter como receitas:

I - recursos públicos que lhes forem destinados, consignados no Orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive mediante

transferências do tipo “fundo a fundo” entre essas esferas de governo, desde que previsto na legislação específica;

II - doações de pessoas físicas e jurídicas, sejam elas de bens materiais, imóveis ou recursos financeiros;

III - destinações de receitas dedutíveis do Imposto de Renda, com incentivos fiscais, nos termos do Estatuto da Criança e do Adolescente e demais legislações pertinentes.

IV - contribuições de governos estrangeiros e de organismos internacionais multilaterais;

V - o resultado de aplicações no mercado financeiro, observada a legislação pertinente;

VI - recursos provenientes de multas, concursos de prognósticos, dentre outros que lhe forem destinados.

Como exposto no artigo, doações podem ser feitas por qualquer pessoa física ou jurídica, sejam elas de bens materiais, imóveis ou recursos financeiros, junto ao art. 260 do Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei nº 8.069/90):

Art. 260. Os contribuintes poderão efetuar doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais, devidamente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda.

As doações são feitas por pessoas físicas e jurídicas, em que possibilitam incentivo fiscal na forma de abatimento de Imposto de Renda. Depois de uma série de mudanças na legislação vigente, as pessoas físicas podem destinar até 6% para o fundo, sabendo que em um todo, está só poderá doar até 6% se houver outras formas de doação. Já pessoas jurídicas que apurem pelo Lucro Real, podem investir em até 1% do IRPJ devido.

Alguns pontos devem ser ressaltados quando há doação de bens. Os doadores destes bens deverão comprovar a propriedade dos bens mediante documentação hábil, considerar valor do bem e a baixa deverá ocorrer ao momento da doação, no caso de pessoa física deverá aparecer na Declaração de Bens e Direitos, anexada a Declaração de Ajuste Anual e nas empresas, deverá ser feita baixa na escrita contábil.

Com relação aos comprovantes de doação, os conselhos controladores dos fundos, deverão emitir comprovante em favor do doador, que deverá conter os dados para sua devida comprovação. A legislação do IR estabeleceu prazo de cinco anos, contados a partir do ano subsequente, que esse comprovante de doação em poder do contribuinte, seja guardado em bom estado, caso haja necessidade de fiscalização.

Ressalta-se que a legislação permite que o contribuinte escolha o Fundo da Criança e do Adolescência para o qual deseja efetuar a doação, seja ele municipal, estadual ou nacional. Admite ainda que o contribuinte destine os recursos para mais de um Fundo, desde que não ultrapasse os limites estabelecidos na legislação.

## 2.12 PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATADAS

Para auxiliar a esta pesquisa, foram consultadas outras para que possa fundamentar o proposto. Buscou-se saber quais os objetivos dos outros pesquisadores, quais foram os resultados e qual meio ou instrumento foi utilizado durante a pesquisa.

Srömdahl (2006), discorre sobre os incentivos fiscais de apoio a cultura, e vai a fundo citando não só empresas, mas também pessoas físicas, mostrando que estas também podem utilizar benefícios fiscais. Além de mostrar uma gama de conceitos sobre cultura e até mesmo relacionando outros países como Estados Unidos e França em como são antagônicos na forma de relacionamento com a cultura.

Vindo de forma mais abrangente, a pesquisa de Zangirolami (2010) aborda especificamente em planejamento tributário, procura identificar qual o melhor enquadramento para o pagamento de tributos. O estudo guia para o comércio de combustíveis, mas pode ser utilizado a fim de descobrir qual melhor opção de regime tributário a qualquer setor de empresas. Ele concluiu que o planejamento tributário é um método muito eficaz, que pode resultar numa economia real para empresa, sem complicações com o fisco.

A pesquisa de Oliveira (2010) discute sobre as principais limitações do orçamento para a Defesa dos Direitos da Criança e do Adolescente. Mostra quais são as principais programas e ações apoiados pelo Fundo Nacional, como é definido o perfil de aplicação dos recursos, etc. Chegou a conclusão em seu artigo, que não são apenas as estruturas dos conselhos tutelares devem ser verificadas, mas também contabilidade pública, o fluxo dos orçamentos e planejamento tributário.

Gomes e von Mengden (2013), realizaram sua pesquisa para verificar o grau de conhecimento e utilização do mecanismo de dedução fiscal, por meio do Funcriança. Foram aplicados questionários diferentes aos contadores ligados ao ACON e aos empresários na região do Vale do Paranhana (RS). Para os contadores averiguaram se conheciam da legislação do Funcriança, se são doadores, se recomendam aos seus clientes, nível de aceitação dos mesmos, etc. Aos empresários perguntaram se sabem o que são incentivos fiscais, se já doaram, se pretendem continuar doando. Os resultados foram de que contadores conhecem bem a legislação, apesar de poucos doarem. Os empresários apesar de conhecimento, preferem não investir por temerem ser atingidos pela malha fiscal. Concluíram então, que existem obstáculos, dos quais contadores e empresários da região precisam enfrentar.

Diante da importância de saber como são destinados os recursos aos fundos, Pereira (2014) busca verificar a garantia de prioridade absoluta de crianças e adolescentes nas políticas públicas do governo federal, mostrando como são feitas as aplicações de recursos e qual caminho seguem esses recursos até chegarem ao Fundo Municipal dos Direitos da Infância e da Adolescência. A autora traça estratégias de intervenção para serem capazes de aperfeiçoar a destinação de recursos públicos e empresas. Os resultados foram de melhorias recentes em indicadores socioeconômicos e na qualidade de vida, porém no que rege as crianças e adolescentes nas políticas públicas do governo federal, ainda falta um longo caminho a ser percorrido.

Ao citar planejamento tributário, outras pesquisas relacionadas a outros meios de incentivos fiscais foram usadas como parâmetro. Rosa (2015) pesquisou como seria o papel da contabilidade em organizações do terceiro setor, ou seja, empresas sem fins lucrativos. Averigua as possibilidades, nos trâmites da lei, de incentivos fiscais em empresas desse meio, utilizando o Instituto Comunitário da Grande Florianópolis (ICom). Mostrou como funciona o Instituto, quais foram as ações feitas, as fontes de recursos, recursos aplicados e principalmente que o Instituto pode ser uma forma onde as pessoas e as empresas possam contribuir com o meio da responsabilidade social, fazendo seus investimentos e ajudando os recursos do ICom. Concluiu ainda que as entidades do terceiro setor não possuem modo de fazer contabilidade específica mas tem algumas peculiaridades. Seguem demais leis, como qualquer empresa.

Ao citar outra modalidade de incentivo fiscal, a pesquisa de Woytuski (2015) é guiada especificamente pelo apoio a cultura. Cita que a Lei Rouanet, que tem como finalidade captar recursos para apoio à cultura, por meio dos incentivos, além de falar da implementação dos fundos e das leis. O autor utilizou as demonstrações fornecidas pela Fundação Promenino, para explicar os cálculos do planejamento tributário, e quais seriam as diferenças se a mesma fizesse ou não doações. Com a realização dos cálculos e evidenciação das demonstrações, concluiu que o investimento por incentivos fiscais pela Lei Rouanet, pode ser grande ferramenta para a redução de tributos.

Ao deparar com estas ideias, surge a possibilidade de fazer um planejamento tributário, utilizando incentivos fiscais, por meio do Fundo da Criança e do Adolescente, mostrando quais as reais consequências financeiras poderiam ocorrer numa entidade. Indo além como a pesquisa de Srömdahl (2006), que citou também o planejamento para pessoas físicas, tem-se a possibilidade de fazer a doação de uma pessoa ao Funcriança.

### 3 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

#### 3.1 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES

Pessoas jurídicas devem respeitar algumas condições legais e assim como pessoas físicas, qualquer empresa poderá fazer doações ao Fundo da Criança e do Adolescente, porém apenas as que são apuradas pelo Lucro Real podem deduzir do valor do Imposto de Renda os valores encaminhados aos fundos. Além disso as doações, sujeitam-se a comprovação.

Assim, ao analisar os resultados, será mostrado que para pessoas jurídicas, a dedução é limitada a 1% (um por cento) do Imposto de Renda Devido (Decreto 794/93, art. 1º). O valor da doação não será dedutível como despesas operacionais na determinação do Lucro Real. E não serão permitidas quaisquer deduções sobre o Imposto de Renda Devido, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capitais originados no exterior (IN SRF 267/02 art.126).

Apesar de possuir uma limitação de 1% (um por cento) dos investimentos ao Fundcriança, a pessoa jurídica poderá incentivar outros projetos ou fundos, como Fundo do Idoso, Lei do Audiovisual, Lei Rouanet, entre outros. Podendo assim ter mais benefícios na hora de planejar tributariamente a entidade. O contador irá trabalhar com valores ideais a serem doados aos determinados fundos e projetos, para que além de uma ação que vise benefícios de marketing à entidade, estes consigam ter uma redução nos seus tributos, alavancando ainda mais os resultados.

As entidades que receberão os incentivos fiscais, devem expor seus trabalhos aos seus investidores, para que possam ocorrer uma interação entre o empresário e o fundo que se foi investindo. A entidade que mostrar fazer um trabalho correto, conseguirá atrair novos investimentos e no ponto de vista do empresário, este expusera mais facilmente o trabalho social que esse vem trabalhando e conquistando.

A tributação do Lucro Real não será feita no lucro contábil, e sim sobre o lucro real, mesmo que o valor da doação não seja dedutível como despesa operacional no LALUR, na demonstração do resultado do exercício, ela será contabilizada como uma despesa operacional.

Primordialmente para alcançar os objetivos da pesquisa, a criação de uma empresa fictícia foi feita para análise de planejamento tributário, comparando os determinados resultados desta, com o efeito de fazer ou não fazer doações ao Fundo da Criança e do Adolescente.



A seguir, utiliza-se a demonstração do resultado do exercício (DRE), o livro de apuração do lucro real (LALUR) e os cálculos do IRPJ e da CSLL para analisar a situação de uma empresa que faz doações ao Funcrância.

**Tabela 3 - DRE Empresa Fictícia**

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EMPRESA FICTÍCIA</b>		
<b>CONTAS</b>	<b>Com Doação</b>	<b>Sem Doação</b>
Receita Bruta de Vendas	R\$ 25.000.000,00	R\$ 25.000.000,00
(-) Deduções da Receita Bruta	R\$ 5.750.000,00	R\$ 5.750.000,00
(=) Receita Operacional Líquida	R\$ 19.250.000,00	R\$ 19.250.000,00
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	R\$ 7.250.000,00	R\$ 7.250.000,00
(=) Lucro Operacional Bruto	R\$ 12.000.000,00	R\$ 12.000.000,00
(-) Despesas Operacionais		
<b>- Doações ao Funcrância</b>	<b>R\$ 10.000,00</b>	-
- Despesas com Vendas	R\$ 900.000,00	R\$ 900.000,00
- Despesas Administrativas	R\$ 650.000,00	R\$ 650.000,00
- Despesas com depreciação	R\$ 230.000,00	R\$ 230.000,00
(+) Receitas Financeiras		
+ Juros Ativos	R\$ 112.000,00	R\$ 112.000,00
+ Dividendos Recebidos	R\$ 32.000,00	R\$ 32.000,00
(=) Lucro Operacional Líquido	R\$ 10.354.000,00	R\$ 10.364.000,00
(=) LAIR	R\$ 10.354.000,00	R\$ 10.364.000,00
Provisão IRPJ	R\$ 2.543.502,00	R\$ 2.559.000,00
Provisão CSLL	R\$ 929.880,00	R\$ 929.880,00
<b>(=) Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>R\$ 6.880.618,00</b>	<b>R\$ 6.875.120,00</b>

Fonte: Própria (2016).

Ao analisar a demonstração do resultado do exercício da empresa fictícia, verifica-se, que as doações no valor de R\$10.000,00, tiveram influência positiva na dedução do Imposto de Renda, porém se o valor da doação fosse alterado, o valor final do lucro também seria, podendo tornar o efeito da doação não mais benéfico à entidade. Desta forma, caberia ao contador da empresa, por meio de planejamento tributário, fazer os cálculos necessários e verificar, qual seria o valor ideal para se investir no fundo, tornando-o acessível para a redução dos tributos.

Empresas utilizam os incentivos fiscais para ações de marketing, mostrando como estão dispostas de ajudar de alguma forma a sociedade, cumprido seu papel de entidade socialmente responsável. Assim, as receitas de vendas, por meio do marketing efetuado,

provavelmente subiriam, tornando os investimentos aos fundos mais atrativos, pois seus lucros seriam ainda maiores, já que além das doações efetuadas, os gastos com materiais de divulgação do investimento ao fundo seriam baixos e contariam com um grande retorno.

A seguir será mostrado a tabela de adições e exclusões a fim de chegar ao lucro real da empresa fictícia:

**Tabela 4 - Adições e Exclusões Empresa Fictícia**

<b>LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL – LALUR</b>		
	<b>Com Doação</b>	<b>Sem Doação</b>
Lucro operacional Líquido antes IR e CSLL	R\$ 10.354.000,00	R\$ 10.364.000,00
(+) Adições		
Doação ao Funcionário	R\$ 10.000,00	
(-) Exclusões		
Dividendos	R\$ 32.000,00	R\$ 32.000,00
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 10.332.000,00</b>	<b>R\$ 10.332.000,00</b>

Fonte: Própria (2016).

Ao analisar o LALUR, parte-se do entendimento que todo valor efetuado ao Funcionário, deverá ser adicionado ao Lucro Operacional Líquido, pois este não entrará na base de cálculo do Lucro Real. Diferentemente de outros tipos de incentivos, como OSCIPs e entidades civis sem fins lucrativos, serão adicionados ao LALUR os valores que apenas excederem o limite das doações. Assim, este limite é calculado, somando-se o Lucro Operacional Líquido ao total de doações efetuadas pela entidade, seguindo da aplicação de um percentual de 2% (dois por cento), dando o valor do limite total.

No caso de ocorrer apenas investimento ao Fundo da Criança e do Adolescente, como em nesta empresa fictícia, verifica-se que o valor efetuado de doação de R\$10.000,00 entra diretamente no LALUR, fazendo com que o Lucro Real, que é a base de cálculo do IRPJ e CSLL, não seja alterado com efeito da doação.

Lembrando que não são apenas dividendos que entrariam como exclusões do LALUR, mas também ganho de capital auferido na venda de bens do Ativo não Circulante, resultado positivo da avaliação de equivalência patrimonial, receita nas variações cambiais, etc. Por outro lado, além dos incentivos, as adições no LALUR, podem ser custos e despesas de não atividade da empresa, multas por infração fiscal, etc.

Na sequência, utiliza-se um quadro, para demonstrar como é feito o cálculo do IRPJ e da CSLL, e por consequência como é feito a dedução do Funcrância.

**Tabela 5 - IRPJ e CSLL Empresa Fictícia**

<b>CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL</b>		
	<b>Com Doação</b>	<b>Sem Doação</b>
Base de Cálculo	R\$ 10.332.000,00	R\$ 10.332.000,00
IRPJ 15%	R\$ 1.549.800,00	R\$ 1.549.800,00
IRPJ adicional 10%	R\$ 1.009.200,00	R\$ 1.009.200,00
Dedução Funcrância 1%	R\$ 15.498,00	-
<b>IRPJ Total</b>	<b>R\$ 2.543.502,00</b>	<b>R\$ 2.559.000,00</b>
CSLL 9%	R\$ 929.880,00	R\$ 929.880,00
<b>IRPJ + CSLL</b>	<b>R\$ 3.473.382,00</b>	<b>R\$ 3.488.880,00</b>
<b>Diferença</b>	<b>R\$ 15.498,00</b>	

Fonte: Própria (2016).

Como pode-se verificar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não altera, independentemente se houver doações apenas com Funcrância. Com isso, nota-se que a única diferença da efetuação ou não das doações, é a dedução do IRPJ a pagar. Também pode-se verificar que aplica-se o percentual de 1% (um por cento) ao valor de R\$1.549.800,00, que será o valor a deduzir do próprio IRPJ a pagar. Além disto, a dedução do Funcrância não será aplicada ao adicional a base de cálculo do IRPJ e também a CSLL. Então, que a diferença gerada de tributos, será apenas a dedução de 1% (um por cento) do IRPJ.

Caso a entidade venha a optar por investir em outros incentivos, além do Funcrância, os valores a serem deduzidos dos impostos poderiam ser maiores caso o planejamento tributário efetuado pelo contador da empresa, seja dentro dos preceitos determinados na legislação pertinente.

As pessoas físicas também podem fazer investimentos ao Fundo da Criança e do Adolescente. As doações poderão ser realizadas a qualquer momento, porém, só poderá ser deduzida do Imposto de Renda devido (referente ao ano-calendário em que a doação ocorrer) por ocasião da Declaração de Ajuste Anual realizada no ano seguinte. Neste caso e como nas pessoas jurídicas, a comprovação deverá ser feita por meio de recibos do fundo investido.

Exemplifica-se na sequência, como são feitos os cálculos dos incentivos fiscais para pessoas físicas na hora de abatimento do seu imposto de renda:

**Tabela 6 - Pessoa Física Com Doação x Sem Doação**

<b>Declaração Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física</b>	<b>Com Doação</b>	<b>Sem Doação</b>
Rendimento tributável	R\$ 320.000,00	R\$ 320.000,00
(-) Deduções com médicos, previdência e outras	R\$ 24.000,00	R\$ 24.000,00
Base de Cálculo do IR	R\$ 296.000,00	R\$ 296.000,00
Imposto de Renda devido	R\$ 71.486,17	R\$ 71.486,17
Imposto de Renda retido na fonte	R\$ 72.500,00	R\$ 72.500,00
<b>Doação ao Funcriança</b>		
Limite 6% s/ R\$71.486,17 = R\$ 4.289,17		
Doação efetuado no ano-base		
- Funcriança	R\$ 4.289,17	R\$ -
<b>Valor do IRPF a restituir</b>	<b>R\$ 5.303,83</b>	<b>R\$ 1.013,83</b>

Fonte: Própria (2016).

Para pessoas físicas, a dedução está limitada a 6% do IRPF devido. Este é o limite de quantos forem outros tipos investimentos a incentivos fiscais de um único contribuinte. Por exemplo, se uma pessoa investir no Funcriança, na atividade audiovisual e no desporto, estará limitada em até 6% de dedução do imposto de renda, não podendo ultrapassar este limite, independentemente, de estar incentivando mais de um fundo.

É notório, que uma pessoa física fazendo investimentos no Funcriança, terá apenas benefícios para fins de abatimento de imposto de renda, tendo como consequência, o valor restituído ou diminuindo o valor a ser pago. Como pode-se verificar, a pessoa doou no limite de 6% (seis por cento) e chegou a um valor de R\$ 4.289,17. Assim o valor final a ser restituído da pessoa física que investiu no Fundo da Criança e do Adolescente é R\$5.303,00.

### 3.2 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Diante do proposto, colocou-se a importância do planejamento tributário em si por meio de incentivos fiscais para uma determinada entidade no que tange redução de tributos. Por meios lícitos, dentro de uma elisão fiscal, os preceitos legislativos, os contadores buscam a economia ou redução fiscal para sua entidade. Os incentivos são ferramentas que o governo utiliza, para chegar a determinadas áreas, onde seus recursos são escassos e assim, dão uma contrapartida para quem investe em fundos e entidades.

Comparando-se com as pesquisas anteriores, percebe-se que a pesquisa de Zangirolami (2010) trata apenas do planejamento tributário, para definir qual melhor regime uma entidade deve optar. A vigente pesquisa vai a fundo citando os incentivos fiscais, que é uma das possibilidades de utilizar o planejamento tributário, um verdadeiro instrumento para quem pensa na redução de tributos. Vale lembrar que apenas as empresas optantes pelo Lucro Real podem obter dedução de tributos pelos incentivos.

A presente pesquisa apresenta semelhanças com a de Woytuski (2015) e Rosa (2015), pois ambas três tratam de incentivos fiscais, porém cada uma em determinada modalidade. Lei Rouanet, entidade sem fins lucrativos e Funcrância.

Em relação a resultados, chega-se às mesmas conclusões de Woytuski (2015), apesar de o mesmo utilizar dados reais para exemplificar como é feito o planejamento com a Lei Rouanet, ambas conseguem mostrar ao empresário que incentivos fiscais existem para auxiliar, seja ao Estado que muitas vezes não consegue disponibilizar os recursos adequados para as determinadas áreas, a empresa que por meio dos incentivos consegue obter uma redução do ônus tributário e a instituição, que conseguirá algum recurso para manter suas atividades.

Ao citar como são destinados os recursos e suas limitações ao Funcrância, as análises de Pereira (2014) e Oliveira (2010) chegam a conclusões que a presente pesquisa não alcança. As duas demonstram como traçar determinadas estratégias para melhorar a destinação dos recursos das empresas, porém acreditam que é preciso um planejamento tributário mais detalhado com intuito de mostrar ao empresário que a existência dos incentivos fiscais e que estes podem servir como ferramenta tributária.

Srömdahl (2006), tem ideia semelhante a de Woytuski (2015), ambos falam de incentivos fiscais pela Lei Rouanet, definem como fazer o planejamento tributário de pessoas jurídicas, porém Srömdahl(2006), cita também a possibilidade de pessoas físicas investirem para fins de dedução do seu IRPF. Assim, pode-se salientar que esta pesquisa também explora a área dos cálculos para pessoas físicas, não detalhando como as declarações, porém mostrando que uma pessoa qualquer ao investir no Funcrância, poderá ter uma redução do seu imposto de renda a pagar e também ter um valor maior a ser restituído.

Apesar de possuir determinadas peculiaridades, Rosa (2015) citou que as empresas sem fins lucrativos usam a mesma legislação de qualquer entidade como forma de contabilizar seus fatos. A autora cita que uma determinada instituição do terceiro setor, tem duas modalidades de incentivos fiscais aplicadas para dedução de imposto, que são o Fundo da

Criança e Adolescência de Florianópolis e Lei Rouanet. Diferentemente desta pesquisa, a autora não entrou em matéria de cálculos e de quais seriam os reais benefícios para quem investe.

A pesquisa de Gomes e von Mengden (2013), é diferente desta pesquisa, apesar de ambas citarem o Funcriança. Gomes e von Mengden (2013) utilizaram um questionário, para investigar uma determinada região, o nível de conhecimento e aceitação dos incentivos fiscais pelo Funcriança, com relação aos empresários e contadores. Os resultados de Gomes e von Mengden (2013) mostraram que os empresários conhecem os incentivos, mas tem alguns receios.

Algo não comentado durante as pesquisas é que as empresas optantes pelo Lucro Real, podem usufruir de mais de uma modalidade de incentivos fiscais, não ficando refém de apenas um investimento, logo, o contador pode fazer o planejamento adequado, buscando valores ideias a se investir em determinado projeto ou fundo a fim de obter os melhores resultados.

Além da redução dos tributos, o marketing a ser aplicado pela entidade poderá ainda ser mais qualificado. Expondo sua marca como atrativa aos clientes, é uma forma onde os resultados da entidade poderiam ser ainda maiores e ao mesmo o empresário estaria comprometido com o meio social.

Trabalhando a pesquisa presente, com as demais pesquisas, nota-se que a necessidade de um contador é essencial para a realização do planejamento tributário por meio de incentivos fiscais. Conclui-se também que os incentivos são ferramentas para auxiliar empresas e estado na hora de alcançar seus objetivos.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A preocupação do governo em não conseguir destinar recursos a algumas áreas afins, e com o crescimento do termo de Responsabilidade Social, o governo criou os incentivos fiscais, como uma forma de solucionar ambas dificuldades. Ajudando o empresário a tornar sua entidade preocupada com as necessidades da sociedade e resolvendo o seu próprio problema de destinação de recursos a projetos e fundos.

Os incentivos atuam em determinadas áreas sociais, e possuem suas peculiaridades, contendo cada um, sua forma de calcular e contabilizar, além de seus limites determinados. Cada modalidade de incentivo terá seus percentuais aplicados ao valor do imposto de renda a ser pago, reduzindo o valor, nos dando a chamada redução do ônus tributário.

Como citado na pesquisa de Pereira (2014), os resultados foram de melhorias recentes em indicadores socioeconômicos e na qualidade de vida, porém no que tange as crianças e adolescentes nas políticas públicas do governo federal, ainda falta um longo caminho a ser percorrido. Ou seja, os incentivos pelo Funcriança, estão surtindo efeito e vem ajudando aos desamparados, porém falta muito para ser um trabalho ideal, o que pode se concluir que este é um trabalho de longo prazo a ser realizado pelo Estado.

A pesquisa presente tem como principal objetivo esclarecer como um empresário pode fazer os investimentos ao Funcriança, demonstrando os cálculos necessários para que o investimento possa ser proveitoso para o seu rendimento, além de contribuir com o desenvolvimento do Fundo, ajudando aqueles que necessitam.

Apesar de não ter sido exposto em fatos reais, a exemplificação durante o capítulo 3 fica bem clara, demonstrando assim que a possibilidade de fazer investimento no fundo pode ser proveitosa e colaborativa, sendo assim o objetivo proposto foi alcançado.

Na fundamentação da pesquisa, ficou definido o planejamento tributário em si, como deve ser feito nos meios legais e citou-se que alguns empresários buscam meios ilícitos na busca de redução de tributos, que é conhecida como evasão fiscal. Apresentou-se também os regimes tributários da legislação do Brasil e que apenas um destes regimes poderá obter redução e se beneficiar das vantagens dos incentivos fiscais, apesar que os demais também poderão fazer tais investimentos.

Definiu-se também a responsabilidade social, que seria a busca das empresas pelo bem-estar da sociedade através de determinados projetos. Ao investirem nos projetos ou fundos, as empresas poderão ser beneficiadas, usufruindo de ações marketing, podendo elevar

seu faturamento. Sendo assim, a redução de tributos não é a única vantagem de se investir, mas também sua elevação nos resultados por meio de marketing.

Os reflexos das entidades que utilizarem os incentivos fiscais é demonstrado no capítulo 3, os cálculos apresentados mostram uma redução dos tributos da entidade, além de sugerirem um aumento nas receitas para aquelas que utilizarem dos incentivos fiscais.

Algo diferente da pesquisa presente em relação a outras que existem, é que esta apresenta também como seriam a redução dos tributos para pessoas físicas. Exemplificando que não são apenas as pessoas jurídicas que podem usufruir desse meio, mas as físicas também.

Pode-se também concluir, que além das empresas, as pessoas físicas também podem fazer doações, e conseqüentemente deduzir os valores determinados de seu imposto de renda, e em contrapartida ajudar projetos e fundos que a mesma acredita e que ajudando a criar uma sociedade mais justa equitativa.

Algumas limitações foram encontradas durante a pesquisa. A mais evidente é que o estudo não possui fatos reais, o ideal seria possuir demonstrações de uma entidade que investisse no fundo. Além disso a dificuldade em encontrar bibliografias que mencionem a contabilização dos investimentos ao Funcrância. Tratam muito de forma ampla, e quando citam de forma específica tendem a mencionar a contabilização apenas da Lei Rouanet.

A falta de divulgação das informações das empresas que doam, ou até mesmo da entidade investida, geram desconfiças na classe dos contadores e empresários, como citado da pesquisa de Gomes e von Mengden (2013). Se o governo resolver esse problema, muito mais empresários estariam dispostos a investir. Assim, indiretamente os problemas do governo com crianças e adolescentes desamparados, seriam resolvidos com mais agilidade, pois os recursos aumentariam, podendo atingir cada vez mais aqueles que necessitam.

#### **4.1 Sugestões para futuros Trabalhos**

Com a existência de modalidades de incentivos fiscais, pesquisas semelhantes em outros segmentos são necessárias, pois existem outros Fundos ou Projetos que precisam de uma análise mais apurada para um suporte de qualidade. Fundo do Idoso, PRONON e PRONAS, que são de combate ao câncer e apoio ao Deficiente Físico, respectivamente, são algumas das formas que se podem ocorrer doações e trazem por trás um problema social interessante e que com bom entusiasmo pode ser resolvido.



Outro segmento seria relacionar mais de um incentivo fiscal, e fazer os cálculos necessários para atingir o resultado ideal na busca da redução tributária e alavancagem dos resultados, sempre respeitando os limites impostos pelas legislações vigentes.

Uma pesquisa exclusivamente para pessoas físicas também seria de bom proveito a sociedade, mostrando as guias e declarações feitas na hora de declarar o imposto de renda pessoa física. Estes estariam muito mais interagidos com a possibilidade de incentivar algum fundo ou projeto.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. São Paulo: ed. Saraiva, 2010. 540.p.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas: Inclui Contribuições sobre Lucro e as Receitas devidas pelas Empresas**. 2. ed. São Paulo: Altas, 2005. 665 p.

AURÉLIO, Dicionário. **Significado sonegar**. 2008. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/sonegar>> Acesso em: 04 out. 2016.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. 244 p.

BARROS, Aidil Jesus Paes; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Makron, 2007. 176 p.

BARTINE, Caio. **Direito tributário**. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 2012. p.176.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerencia de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2. ed. São Paulo: Altas, 1998.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.html)>.

BRASIL. Lei nº 9249, Art. 15, de 26 de dezembro de 1995. **Altera A Legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Bem Como da Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido, e Dá Outras Providências**. Casa Civil Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta Tributação, Fiscalização e Administração do Imposto de Renda Proventos de Qualquer Natureza**. Casa Civil Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 5.172, Art. 2, de 25 de outubro de 1966. **Dispões sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Casa Civil, 1966. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências**. Casa Civil, 1993. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. **Defini crime de sonegação fiscal e dá outras providências.** Casa Civil, 1965. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas.** Casa Civil, 1964. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Congresso. Senado. Lei nº 10.406, Art. 167, de 10 de janeiro de 2002. **Institui Código Civil.** Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990. **Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e da outras Providências.** Casa Civil, 1990. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Casa Civil, 1996. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.055, de 7 de setembro de 2005.** Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <<http://cfc.org.br/>>

BRASIL. Congresso. Senado. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Institui O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.** Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 9718, de 27 de novembro de 1998. **Altera A Legislação Tributária Federal.** Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Lei nº 10637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre A Não-cumulatividade na Cobrança da Contribuição Para Os Programas de Integração Social (pis) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (pasep), nos Casos Que Especifica; Sobre O Pagamento e O Parcelamento de Débitos Tributários Federais, A Compensação de Créditos Fiscais, A Declaração de Inaptidão de Inscrição de Pessoas Jurídicas, A Legislação Aduaneira, e Dá Outras Providências.** Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática.** 2.ed. São Paulo: ed. Atlas, 2010. 224.p.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de Recursos Humanos: Fundamentos Básicos.** 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais.** São Paulo: ed. Atlas, 2009. 216.p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11.ed. São Paulo: ed. Atlas, 2009. 384.p.

GOMES, Cristiano; VON MENDGEN, Paulo Roberto de Aguiar. **A Responsabilidade Social do Contador Expressa no Uso das Deduções Fiscais do Imposto de Renda**. *Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis*. Rio Grande do Sul, n.2, p.22 – 47, 2013. Disponível em: <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/51>>. Acesso em: 20 out. 2016.

GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades**. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57 – 63, abril, 1995. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol35-num2-1995/introducao-pesquisa-qualitativa-suas-possibilidades>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5.ed. São Paulo: ed. Atlas, 1999.

GUTIERREZ, Miguel Delgado, **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Ed Quartier Latin, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: Tributação progressiva**. 2. ed Curitiba: Ed. Juruá, 2006. 384p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22. ed. São Paulo: ed. Atlas, 2013. 824.p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **De 30 países, Brasil é o que oferece menor retorno dos impostos ao cidadão: Com CPMF, país terá 93 tributos em vigor**. 2015. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2260/De-30-paises-Brasil-e-o-que-oferece-menor-retorno-dos-impostos-ao-cidadao>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. ed. 5. São Paulo: ed Atlas, 2003. 311.p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15.ed. São Paulo: ed. Atlas, 2009. 536.p.

MIRANDA, Maria Bernadete. **Princípios Constitucionais do Direito Tributário**. *Revista Virtual Direito Brasil*. São Paulo, v. 3, n. 1, p. 1 – 11, 2009. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br>>. Acesso em: 03 nov. 2016

OLIVEIRA, Jader José de. **Os Limites do Orçamento para a Defesa dos Direitos das Crianças e Adolescentes**. *Caderno Finanças Públicas*. Brasília, n.10, p.153-174, 2010. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/>>. Acesso em: 20 out. 2016.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3.ed. São Paulo: ed. Saraiva, 2009. 296.p.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Altas, 2003. 434 p.

PEREIRA, Márcia de Oliveira. **Fundo para Infância e Adolescência – FIA**: Um estudo sobre doação feita através de empresas, destinados a financiar projetos voltados exclusivamente para a defesa dos direitos da criança e do adolescente na entidade pública de Maracajá. 2014. 30 p. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma. Disponível em: <<http://200.18.15.27/handle/1/3180>>. Acesso em: 20 out. 2016

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 1.ed. Rio de Janeiro: ed. Livraria Freitas Bastos, 2003. 472.p.

ROSA, Gabriela Zimmermann da. **O papel da contabilidade nas organizações do Terceiro Setor**: estudo de caso no Instituto Comunitário Grande Florianópolis (ICom). 87 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/163099>>. Acesso em: 20 out. 2016.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz. De et al. **IRPJ e CSLL: Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido**. 3.ed. São Paulo: IOB, 2009, 525.p.

STRÖNDAHL, Rudney Lars. **Aspectos Tributários e Sociais dos Incentivos Fiscais do Governo Federal à Cultura**. 2006. 70 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/125528>>. Acesso em: 20 out. 2016.

WOYTUSKI, Rodrigo de Oliveira. **Os incentivos fiscais com enfoque na Lei Rouanet**. 2015. 55 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/163113>>. Acesso em: 20 out. 2016.

ZANGIROLAMI, André. **Planejamento Tributário: Estudo Realizado em uma Empresa que Atua no Ramo de Comércio Varejista de Combustíveis**. 97 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – DECON – Departamento de Economia e Contabilidade da Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul - Unijuí. Ijuí, 2010. Disponível em: <[http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/search?scope=123456789%2F2&query=andr%C3%A9+zangirolami&rpp=10&sort\\_by=0&order=DESC&submit=Buscar](http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/search?scope=123456789%2F2&query=andr%C3%A9+zangirolami&rpp=10&sort_by=0&order=DESC&submit=Buscar)>. Acesso em: 20 out. 2016.