

<http://dx.doi.org/10.21714/2237-3713rta2017v6n1p40>

## **O Pensar Tributário em Ação \***

Thinking Tax In Action

**Paulo Roberto Galvão**

Instituição Toledo de Ensino – ITE  
[pgconsultoria2014@gmail.com](mailto:pgconsultoria2014@gmail.com)

**Marcos Vinicio Bilancieri**

Instituição Toledo de Ensino – ITE  
[marcosbilancieri@yahoo.com.br](mailto:marcosbilancieri@yahoo.com.br)

**Antonio de Loureiro Gil**

Instituição Toledo de Ensino – ITE  
[al.gilgil@uol.com.br](mailto:al.gilgil@uol.com.br)

**Rogério Leite Araujo**

Instituição Toledo de Ensino – ITE  
[rogermilk@ig.com.br](mailto:rogermilk@ig.com.br)

### **Resumo**

O cenário econômico e político brasileiro requer uma análise bilateral das questões tributárias, haja vista se tratar de uma relação jurídica que envolve dois “Polos”, o Ativo (Fisco) e o Passivo (Contribuinte). Se por um lado a principal fonte de recursos do Estado para fazer frente aos custos dos serviços necessários às suas funções sociais são os tributos. Por outro lado, a carga tributária é bastante representativa na composição dos preços de vendas das mercadorias, dos produtos e dos serviços ofertados pela iniciativa privada. O grande desafio dessa dicotomia é a busca do equilíbrio, ou seja, o Estado arrecadar o suficiente para cumprir com suas obrigações e o Cidadão contribuir com a quantia justa para a manutenção das atividades fundamentais do Estado. Em ambos os casos se faz necessária uma gestão eficiente e eficaz, na busca da otimização dos recursos pelo Fisco, arrecadando o suficiente, sem matar a “galinha dos ovos de ouro” e a minimização do impacto da carga tributária, via elisão fiscal, pelo Contribuinte.

**Palavras-chave:** Tributos, Gestão, Planejamento

### **Abstract**

The Brazilian economic and political scenario requires a bilateral analysis of tax issues, since it is a legal relationship involving two "Poles", the Assets (Taxes) and the Liabilities (Taxpayers). If, on the one hand, the State's main source of resources to meet the costs of the services necessary for its social functions are taxes. On the other hand, the tax burden is quite representative in the composition of the sales prices of the goods, products and services offered by the private sector. The biggest challenge of this dichotomy is to find a balance, in the other

---

\* Recebido 23 março 2017; recebido revisado 26 junho 2017; aceito em 30 julho 2017; publicado online 11 agosto 2017.

words, the Government collects enough to fulfill its obligations and the Taxpayers contribute with the fair amount for the maintenance of the fundamental activities of the State. In both cases, an efficient and effective tax funds management is mandatory; seek for the optimization of resources by the Treasury, collecting enough, without killing the golden egg hen and minimizing the impact of the tax burden, through tax avoidance, through Taxpayer.

**Keywords: Taxes, Management, Planning**

## 1. INTRODUÇÃO

O “Pensar Tributário” pressupõe um conjunto de habilidades e competências composto de: leitura, interpretação e aplicação da Legislação Tributária; apuração, registro e controle dos Tributos, incluindo-se nesse aspecto o fiel cumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias e, acima de tudo, a Gestão Tributária, entendida como: planejamento execução e controle. Pois bem, assim sendo, pode-se dizer que o “Pensar Tributário” consiste em uma visão holística do ciclo de vida dos tributos, seja no Momento Empresa ou no Momento Governo.

Nesse sentido, o presente trabalho visa a apresentar proposições de ferramentas e instrumentos de gestão que devam ser aplicadas na gestão de tributos. Esses vetores são aplicados comumente na gestão empresarial (estratégica, financeira etc.), no entanto ainda, de maneira geral, não são utilizados no campo dos tributos.

Como exemplo de vetores, no Momento Governo, podemos ter: Orçamento / Receita Realizada, onde se poder aplicar indicadores de desempenho e /ou de falha para avaliar a eficiência e a eficácia da gestão pública tributária.

Já no Momento Empresa, a ideia é que a Gestão Tributária deva ser tratada em condições de igualdade, no que tange a prioridade e importância, com as demais áreas da gestão. Ou seja, não basta apurar e recolher corretamente os tributos, deve-se buscar a otimização dos recursos aplicados em tributos e eliminação dos riscos de infrações e penalidades pecuniárias.

Nesse sentido pode-se utilizar o vetor: Diretrizes da Gestão, onde via indicadores e métricas, buscar-se-á a Elisão Fiscal.

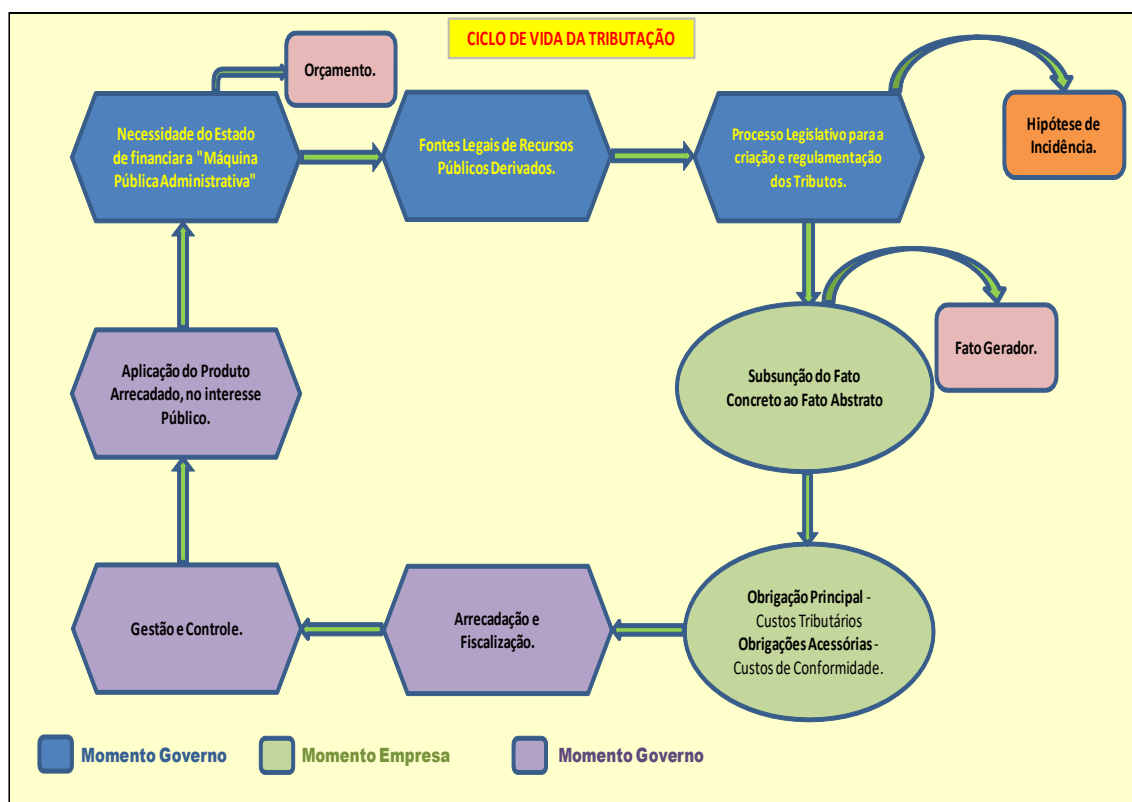
Não menos importante é a utilização do vetor: Causa/Efeito, tanto no Momento Empresa quanto no Momento Governo, haja vista que tal conceito é condição *sine qua non* da Gestão do conhecimento.

A Figura 01, a seguir, apresenta o Ciclo de Vida da Tributação, onde se pode observar que os tributos nascem da necessidade do Estado angariar fundos para subsidiar as necessidades básicas da Sociedade, no entanto, para uma relativa segurança jurídica a criação dos tributos dependem de um processo legislativo, o qual cria a hipótese de incidência.

A materialização da hipótese de incidência, ou fato hipotético, pelo contribuinte (empresa ou pessoa física) caracterizam o fato gerador das obrigações tributárias (divididas em Principal e Acessórias), que vinculam os contribuintes numa relação jurídica/tributária com o Fisco.

O Estado (Fisco) por sua vez tem o dever/obrigação de fiscalizar, arrecadar e aplicar o produto arrecadado em prol da Sociedade.

Figura 01 – Ciclo de Vida da Tributação



Fonte: elaborada pelo autor

## 2 MOMENTO EMPRESA

Levando-se em consideração que o impacto da carga tributária atual, aliada ao altíssimo custo de conformidade tributário, decorrente do cumprimento das obrigações tributárias acessórias, pode representar um diferencial competitivo na formação do preço de venda dos produtos e/ou serviços, se pensado e tratado como um fator crítico de sucesso, ou ainda pode vir a ser um fator de sucumbência empresarial, caso sejam deixados em segundo plano, ou tratados como o “fardo pesado” da tributação atual.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o Planejamento Tributário na Empresa Moderna deve ocupar uma posição de igualdade, em relação à importância, com o Planejamento Estratégico, o Planejamento Financeiro e qualquer outro que tenha total atenção e dedicação da Alta Direção empresarial.

A aplicação de ferramentas de gestão no Planejamento Tributário poderá fazer com que a empresa possa projetar cenários, simular situações, monitorar e mensurar resultados e falhas, com o objetivo de otimizar os recursos e minimizar, de forma legal, o impacto da carga tributária em suas operações, ou seja, a prática da Elisão Fiscal via gestão sustentável dos tributos.

Tais procedimentos poderão levar ao fim dos desperdícios, no sentido de que a empresa passará a pagar o tributo justo, sem custos adicionais advindos de penalidades impostas por infrações à legislação ou até mesmo por cobranças de mora por recolhimentos indevidos ou em atrasos e descumprimento de obrigações acessórias.

Somente por meio da gestão sustentável dos tributos poder-se-á avaliar as contingências, controláveis ou não, com risco de ocorrência no horizonte presente/futuro. A ocorrência de contingências tributárias é muito comum, em face da complexibilidade e do dinamismo da legislação tributária brasileira.

No mercado global hodierno, encontramos a figura da “Guerra Fiscal”, tanto nas operações internas, entre Estados e Municípios, quando se trata de tributos como o ICMS e ISSQN, como nas operações internacionais, em relação a países de tributação favorecida.

Muitas vezes as empresas, na busca de benefícios e/ou redução da carga tributária, tomam decisões de mudança de operações ou até mesmo de suas plantas. No entanto, quando não se tem as ferramentas adequadas para subsidiar as tomadas de decisão, o Risco passa a ser muito maior.

A aplicação de ferramentas como a Gestão de Negócios Sustentáveis e a Auditoria de Gestão de Negócios Sustentáveis podem minimizar os riscos de contingências, por intermédio de simulações de cenários futuros, utilização da engenharia reversa e o conceito de retrocausalidade gestional, entre outros.

### **3 MOMENTO GOVERNO**

É princípio consagrado do Direito Administrativo, consequência do previsto na nossa Carta Maior, que o agente público só pode fazer o que se encontra previsto em lei, diferentemente de qualquer cidadão, não agente público, que pode fazer ou não fazer qualquer coisa desde que não seja vedada por lei.

Assim, quando se trata de gestão pública, dirigida e administrada por agentes públicos, há que se verificar qual a lei que a regula.

Para isso, temos a LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, que visa a regular a Constituição Federal, no que concerne ao seu Título VI, que trata da “Tributação e do Orçamento”.

Há verificar-se que o Capítulo II do aludido Título VI, trata das Finanças Públicas.

Em perfunctório exame da precitada LRF, pode-se verificar não ser ela uma lei perfeita, coisa que na realidade não existe, vez que nada que é feito pelo ser humano tem perfeição, mas é uma boa lei e, desde que cumprida com zelo e honestidade propiciará bons resultados.

A LRF, na verdade, atende, dentre outros, aos preceitos dos artigos 165, 169 e 250 da CF/88, lembrando que o artigo 165 prescreve, em apertada síntese, que cabe ao Poder Executivo estabelecer o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais; o artigo 169 estabelece os limites de despesa do pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e o artigo 250 estabelece que a União poderá constituir fundo integrado por bens e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo, com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos

benefícios concedidos pelo regime geral da previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação.

Verifica-se, em rápido exame, que referida lei busca impor a transparência dos atos dos gestores públicos. É o que se deduz do “caput” do artigo 1º. e § 1º. da LRF, que preceituam como seu objetivo o estabelecimento de “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” por meio de ação planejada e transparente.

Assim, é nosso entendimento que, atendendo-se ao previsto na LRF, com ênfase especial no item transparência, conseguir-se-á bons resultados na gestão pública. Há que se observar as normas insculpidas para a elaboração do PPA – Plano Plurianual, nas LDO – Leis de Diretrizes Orçamentárias, e nas LOA – Leis Orçamentárias Anuais.

O inciso I do artigo 53 da referida Lei, prevê a existência de um relatório que avalie o desempenho da Receita Corrente Líquida, assim entendida:

*Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.*

I-...

II-...

III-...

**IV- receita corrente líquida:** somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

*a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;*

*b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;*

*c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.*

*§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.*

*§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos*

*da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.*

*§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.*

Pois bem, sem que haja a necessidade de maiores argumentos, os preceitos legais mencionados são suficientes para se afirmar que, também para o governo, é imperiosa a necessidade de se implementar as ferramentas de gestão dos tributos com o fito de se assegurar a transparência, o controle e a fiscalização das Receitas Tributárias.

A utilização de indicadores de falha e de desempenho passa a ter uma importância crucial neste momento, haja vista que quando se fala em gestão de tributos pressupõe-se a aplicação de “Planejamento”, “Execução” e “Controle”.

O Planejamento acontece por ocasião da elaboração do Orçamento e leva em consideração a projeção de fatos futuros e a utilização de registros de fatos pretéritos que geram expectativas de receitas, como por exemplo, lançamentos de ofício e receitas de multas por infração à legislação tributária.

Ocorre que muitas vezes tais lançamentos e multas acabam por não se transformar em receita, vez que podem ser reformados e/ou anulados por decisões administrativas e/ou judiciais.

Da mesma forma que a iniciativa privada suporta um ônus pesadíssimo quanto ao chamado custo de conformidade, o governo despende muito tempo e dinheiro em processos administrativos e/ou judiciais, sendo que em alguns obtém êxito e em outros não. No entanto, a falta de critérios de mensuração, qualitativa e quantitativa, de tais resultados impede a aplicação de ações de melhoria, ficando o Estado sujeito a falhas como a projeção de receitas superestimadas e ônus de processos mal sucedidos.

O controle de tais ocorrências, via utilização dos indicadores de falha e/ou de desempenho, pode proporcionar à gestão uma melhoria considerável na elaboração do planejamento, bem como levar à implementação de ações detectivas, corretivas e preventivas com o objetivo de sanar falhas e evitar suas reincidências. Vale ressaltar que as ações detectivas tem por objetivo localizar eventuais contingências, as ações preventivas buscam evitar as contingências e as corretivas sanar as consequências delas advindas.

Dessa forma, não só estaria o Poder Público atendendo à exigência legal da avaliação do desempenho, como também poderia dar transparência ao processo, pela divulgação dos indicadores.

Outra aplicação dos indicadores, não menos importante, pode ser a avaliação do desempenho da arrecadação, em face da evolução do Produto Interno Bruto - PIB, de forma a verificar o impacto da carga tributária na economia. Isto pode ser feito por segmentos econômicos, por regiões ou qualquer outro critério. Neste sentido, vale lembrar que, embora os tributos sejam a principal fonte de arrecadação dos Estados, as funções dos tributos são: Função Fiscal, Extra - Fiscal, Para - Fiscal e Social, não devendo jamais os tributos serem utilizados como forma de enriquecimento sem causa do Estado.

Outro ponto a ser explorado pelos indicadores e sua publicação pode ser no tocante à aplicação dos recursos auferidos pelo Estado, em favor da população. Neste aspecto vale ressaltar que os Tributos se classificam, em tese, em três espécies, a saber: Impostos, Taxas e Contribuições, sendo que os primeiros são conhecidos como tributos não - vinculados e os outros dois como tributos vinculados.

Para um melhor esclarecimento, pode-se dizer que os Impostos são tributos cuja Receita não está vinculada a uma aplicação específica, serve para atender às necessidades gerais do Estado. Sua receita vai compor um caixa único do ente arrecadador. Por exemplo: o dinheiro arrecadado pelo IPVA (imposto sobre propriedade de veículo auto-motor), necessariamente, não tem que ser utilizado para tapar buracos de rodovias. Ademais a instituição e cobrança de impostos não se encontram vinculadas a nenhuma atividade estatal específica.

Já as Taxas e a Contribuições, sendo estas últimas classificadas em Contribuições de Melhoria e Contribuições Especiais, têm suas receitas vinculadas a aplicações específicas, por exemplo o Alvará de Funcionamento (Taxa de Licença de Funcionamento) está vinculada ao exercício do poder de polícia do Estado e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) está vinculada à manutenção da Seguridade Social. Portanto suas instituições e cobranças encontram-se vinculadas a atividades estatais específicas.

Sendo assim, avaliação e divulgação dos valores arrecadados versus as respectivas aplicações dos recursos, via aplicação de indicadores, daria maior transparência e credibilidade aos Governos (Federal, Estaduais, Distrital e Municipais).

Assim como em muitas empresas da iniciativa privada, o “Pensar Tributário” ainda não é praticado no âmbito governamental, e aqui se pode mencionar diversos fatores que devem ser motivos de reflexão, entre eles a chamada “atividade administrativa plenamente vinculada”, que vincula o agente público a todo e qualquer ato normativo, tirando deste o “poder discricionário”.

No entanto, ainda que no Campo Operacional da tributação (Execução) a atividade administrativa plenamente vinculada seja o norte da ação dos agentes públicos, é fato que nos Campos Estratégico (Planejamento) e Tático (Controle) o “Pensar Tributário” pode e deve ser colocado em prática.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Levando-se em consideração que o ciclo de vida dos tributos passa pelo Momento Governo - Momento Empresa - Momento Governo, a harmonia entre os atores de tal ciclo deve acontecer para o sucesso da operação, pois um depende do outro e essa harmonia somente será possível se os tributos forem tratados conceitualmente de forma igual por ambos. A prosperidade de um depende da continuidade do outro, a cadeia produtiva é responsável tanto pelo sucesso econômico/financeiro das empresas como pela arrecadação tributária dos Governos Municipais, Estaduais e Federal.

Do ponto de vista do Estado, é fundamental entender que Ele não é gerador de riquezas e que, portanto, tem o dever legal e moral de zelar pela correta aplicação de seus recursos, recursos esse que derivam do patrimônio das pessoas (físicas e jurídicas), portanto cabe a Ele o controle e à Sociedade resta o dever e a obrigação da fiscalização e da consciência na escolha dos governantes e legisladores, afinal, quem define o quanto será arrecadado, via Orçamento



Público são os Chefes do Executivo e quem nos obriga a recolher os tributos, por intermédio das leis, são os Legisladores.

Já as empresas, por um questão de sobrevivência ou mesmo de diferencial competitivo, devem colocar em ação as melhores práticas da gestão aplicadas às questões tributárias, objetivando a redução, postergação ou eliminação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de forma legal (planejamento tributário ou elisão fiscal), bem como minimizar os custos de conformidade tributária, evitando multas por penalidades e investindo em melhorias de processo via capacitação de pessoal e investimentos em tecnologia da informação.

#### **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

ATALIBA, Geraldo. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 10ª ed. Rio: Forense, 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm) > Acesso em: 2 maio 2017

CARVALHO, Paulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

GALVÃO, Paulo Roberto, Organizador. Gestão de Tributos na Empresa Moderna. São Paulo: Senac, 2011.