

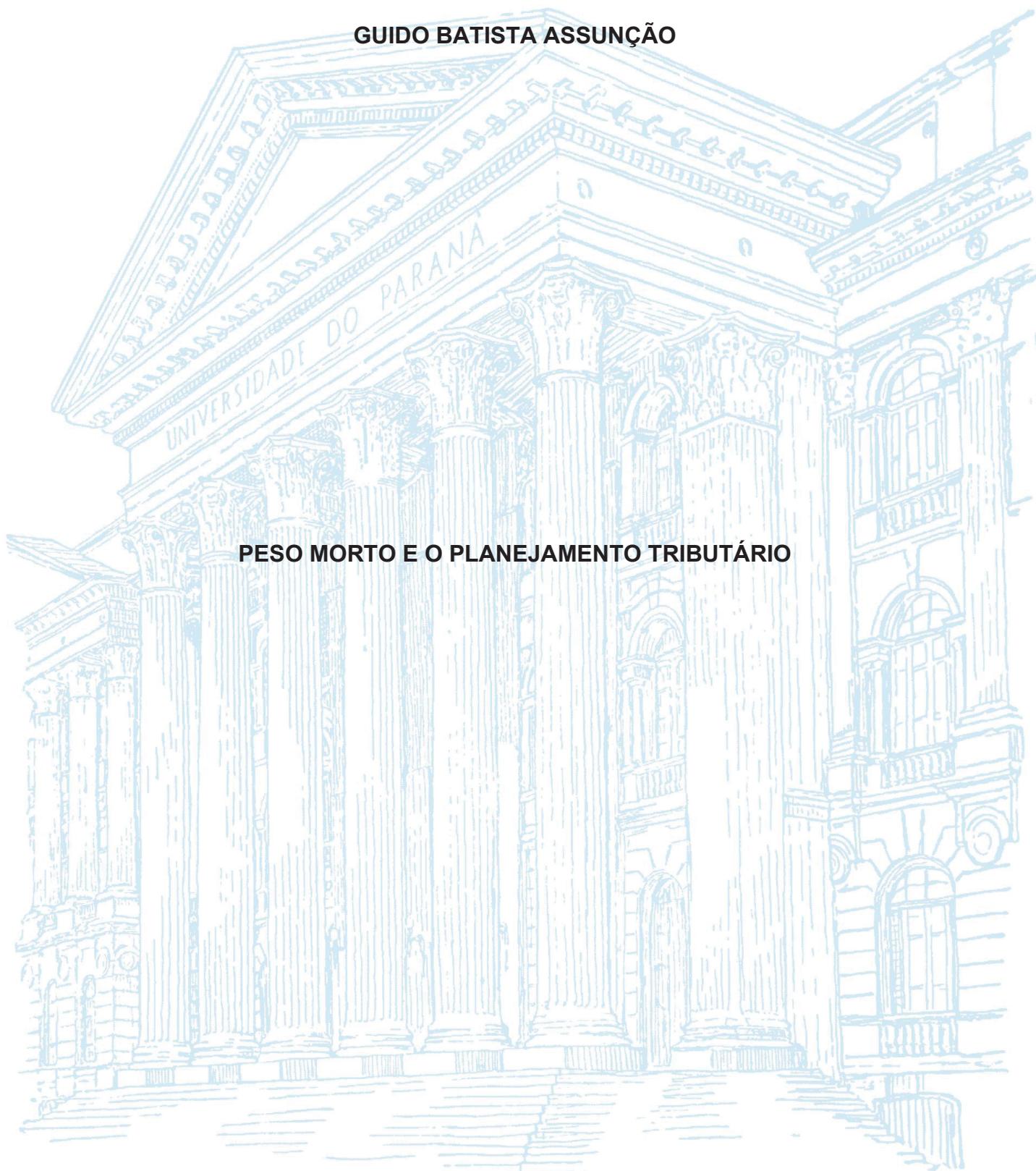
**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**GUIDO BATISTA ASSUNÇÃO**

**PESO MORTO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**CURITIBA**

**2020**



GUIDO BATISTA ASSUNÇÃO

PESO MORTO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA - Gestão Contábil Tributária.

Orientador: Prof. José Julberto Meira Júnior.

CURITIBA

2020

**TERMO DE APROVAÇÃO**

GUIDO BATISTA ASSUNÇÃO

PESO MORTO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecimento a Deus, por sustentar até o último dia de estudos, de aula e na produção deste trabalho.

À minha família pelo apoio incondicional nos momentos de estresse e pela compreensão pela ausência durante o curso.

Às amizades feitas durante o curso, imprescindíveis para conseguir chegar ao final.

Ao o professor Julberto, orientador deste trabalho, pela paciência, e incansável disposição em me convencer que eu conseguiria.

Aos amigos de sempre pelo apoio e incentivo.

*“Se você tem uma laranja e troca com outra pessoa que também tem um a laranja, cada um fica com uma laranja. Mas se você tem uma ideia e troca com outra pessoa que também tem uma ideia, cada um fica com duas”*

Confúcio

## RESUMO

Não é de hoje que se discute a questão tributária no Brasil, produtores e consumidores já de muito tempo reclamam uma revisão da política fiscal em nosso país, de suas inúmeras regras e seu alto custo de manutenção. A estrutura criada por esse regramento exige de seus usuários um conhecimento que comumente está acima do que possuem. Os detentores dos conhecimentos necessários ao correto enquadramento, precisam investir altos valores e longas horas de estudo e dedicação. Não é incomum que muitos empresários façam a opção por regimes tributários mais simplificados, mesmo no risco de serem mais caros, ou optam por descumprir tais regras. Por outro lado, existe, infelizmente, a ineficiência do Estado em gerir os recursos arrecadados, bem como de investir tais recursos em benefícios para a sociedade, e mesmo os esforços das reformas atuais, louváveis pela simplificação pretendida, não alcançam a diminuição da carga total. O planejamento tributário se presta a diminuir o desequilíbrio causado na alta carga tributária no mercado que influenciam na estrutura de preços dos bens e serviços que circulam na nossa economia. Da falta de planejamento tributário, ou do planejamento deficiente nasce o peso morto, uma parcela da economia que não gera bem estar social a sociedade, fruto da ineficiência da interação entre mercado e Estado.

Palavras-chave: Mercado. Estado. Regimes Tributários. Planejamento Tributário e Peso Morto.

## **ABSTRACT**

It is not just today that the tax issue in Brazil is discussed, producers and consumers have long called for a review of the fiscal policy in our country, its numerous rules and its high maintenance cost. The structure created by this regulation requires its users to have knowledge that is usually above what they have. Holders of the knowledge necessary for the correct framing, need to invest high values and long hours of study and dedication. It is not uncommon for many entrepreneurs to opt for more simplified tax regimes, even at the risk of being more expensive, or choose to break these rules. On the other hand, there is, unfortunately, the inefficiency of the State in managing the resources collected, as well as investing these resources in benefits for society, and even the efforts of the current reforms, praiseworthy for the intended simplification, do not reach the reduction of the total burden. Tax planning lends itself to reducing the imbalance caused by the high tax burden in the market that influences the price structure of goods and services that circulate in our economy. From the lack of tax planning, or from poor planning, dead weight is born, a portion of the economy that does not generate social welfare for society, as a result of the inefficiency of the interaction between the market and the State.

Keywords: Market. State. Tax Regiment. Tax Planning and dead weight.

## **LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS**

- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- CONFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
- PIS/PASEP – Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
- CPP – Contribuição Patronal Previdenciária
- ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
- ISS – Imposto sobre Serviços
- LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real
- DAS – Documento de Arrecadação do Simples

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – LUCRO CONTÁBIL E LUCRO ECONÔMICO .....	19
TABELA 2 – FORMAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IBS .....	56
TABELA 3 – EMPRESA ESTUDADA. COMPARAÇÃO ENTRE AS MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO (2007).....	63
TABELA 4 – COMPARATIVO DO REGIME SIMPLIFICADO E LUCRO PRESUMIDO .....	65
TABELA 5 – CONSOLIDAÇÃO DOS TRIBUTOS .....	67
TABELA 6 – COMPARATIVO DOS TRÊS CASOS .....	68
TABELA 7 – CONTRIBUIÇÃO DOS COMPONENTES AO CRESCIMENTO DO PIB (% DO TOTAL).....	71
TABELA 8 – QUANTIDADE DE EMPRESAS POR REGIME DE TRIBUTAÇÃO E DIVISÃO CNAE – AC 2014.....	74
TABELA 9 – DESONERAÇÕES, ARRECADAÇÃO E PIB.....	79

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – IMPLANTAÇÃO DO IBS .....	57
GRÁFICO 2 – BALANÇA COMERCIAL DA INDÚSTRIA DE BENS DE CAPITAL (US\$ MILHÕES) .....	72
GRÁFICO 3 – EVOLUÇÃO DA QUANTIDADE DE EMPRESAS E SEUS REGIMES TRIBUTÁRIOS ATÉ 2013.....	73
GRÁFICO 4 – EVOLUÇÃO DO PIB ANUAL COM DEFLATOR.....	78
GRÁFICO 5 – CENÁRIO 1 – DESONERAÇÃO (MIL R\$) X SALDO DE EMPREGOS (PESSOAS) .....	80
GRÁFICO 6 – CENÁRIO 2 – DESONERAÇÃO (MIL R\$) X POUPANÇA (MIL R\$)..	81
GRÁFICO 7 – CENÁRIO 3 – DESONERAÇÕES (MIL R\$) X FBCF (%) .....	81
GRÁFICO 8 – CENÁRIO 4 – DESONERAÇÕES (MIL R\$) X INFLAÇÃO (%).....	82
GRÁFICO 9 – CENÁRIO 5 – DESONERAÇÕES (MIL R\$) X PIB (MILHÃO R\$).....	83
GRÁFICO 10 – CENÁRIO 1 – CARGA TRIBUTÁRIA (%) X EMPREGO (PESSOAS) .....	84
GRÁFICO 11 – CENÁRIO 2 - CARGA TRIBUTÁRIA (%) X POUPANÇA (MIL R\$)..	84
GRÁFICO 12 – CENÁRIO 3 – CARGA TRIBUTÁRIA (%) X FBCF (%).....	85
GRÁFICO 13 – CENÁRIO 4 – CARGA TRIBUTÁRIA (%) X INFLAÇÃO (%) .....	85
GRÁFICO 14 – CENÁRIO 5 - CARGA TRIBUTÁRIA (%) X PIB (MILHÃO R\$) .....	86

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1.	JUSTIFICATIVA.....	15
1.2.	ESTRUTURA DO TRABALHO .....	16
<b>2.</b>	<b>REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>17</b>
2.1.	DEFINIÇÕES.....	17
2.1.1.	O Mercado.....	17
2.1.2.	Do Lucro .....	18
2.1.3.	O Estado.....	19
2.1.4.	O Estado e a Tributação.....	20
2.1.5.	As Funções do Estado e da Tributação.....	22
2.1.6.	Do Laissez-Faire.....	24
2.1.7.	Das Principais Escolas Econômicas e o Tratamento do Tributo .....	25
2.1.7.1.	Escola Clássica .....	25
2.1.7.2.	Da Escola Austríaca .....	26
2.1.7.3.	Da Escola de Chicago ou Monetarista.....	28
2.1.7.4.	Escola Keynesiana .....	29
2.1.8.	Redistribuição de Renda de T. Piketty.....	30
2.1.8.1.	Do Mínimo Existencial e do Salário Mínimo .....	30
2.1.8.3.	Do Bem-Estar Social (Welfare State) .....	35
2.1.9.	Da Constituição Brasileira de 1988.....	36
2.1.9.2.	Da Função Social da Empresa .....	38
2.1.9.3.	Da Função Social das Empresas.....	39
2.1.10.	Inflação, Moeda e a Receita Tributária .....	41
2.1.10.1.	Inflação e Processos Inflacionários .....	41
2.1.10.2.	Da Moeda .....	41
2.1.10.3.	Da Receita Tributária.....	41
2.1.11.	Peso Morto de G. Mankiw .....	42
2.1.12.	Do Planejamento Tributário .....	44
2.1.12.1.	Evasão Fiscal .....	45
2.1.12.2.	Elusão Fiscal .....	45
2.1.12.3.	Elisão Fiscal.....	46
2.1.13.	Regimes Tributários Federais.....	46

2.1.13.1.	Simple Nacional.....	46
2.1.13.2.	Lucro presumido.....	47
2.1.13.3.	Lucro real.....	48
2.1.13.4.	Lucro Arbitrado.....	49
2.1.13.5.	Regime Especial de Tributação.....	50
2.1.14.	Custo Tributário e Formação de Preço.....	51
2.1.15.	O Efeito Tanzi.....	52
2.1.16.	A Curva de Laffer.....	53
2.1.17.	Sistema Tributário Nacional.....	54
2.1.18.	Do Projeto de Reforma Tributária do Economista Bernard Appy (CCiF) – Projeto de Lei Nº 45/2019 – IBS.....	55
2.1.19.	Do Projeto de Reforma Tributária de Roberto Rocha – Projeto de Emenda Constitucional 110/2019) – IVA.....	58
<b>3.</b>	<b>MATERIAL E MÉTODOS.....</b>	<b>60</b>
3.1.	CLASSIFICAÇÃO DO ESTUDO.....	60
3.2.	ANÁLISE DOS DADOS.....	61
<b>4.</b>	<b>APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>62</b>
4.1.	DO VALOR A SER RECOMPOSTO VIA PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - ESTUDO COMPARATIVO DE ENQUADRAMENTO DE REGIME TRIBUTÁRIO ...	62
4.1.13.	Estudo de Caso 1 - Atacadista de Produtos Alimentícios Situada À Cidade de Campina Grande/PB.....	62
4.1.14.	Estudo de Caso 2 – Empresa do Ramo de Perfumaria e Cosméticos.....	64
4.1.15.	Estudo de Caso 3 – Empresa do Ramo de Construção Civil.....	66
<b>5.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>69</b>
5.1.	DO IMPACTO DA ARRECADAÇÃO NA SOCIEDADE.....	74
<b>5.2</b>	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>86</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>88</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Os agentes econômicos, de modo geral, assimilam a presença do estado na sociedade e admitem, mesmo que com algum desconforto, um preço que se atribua ao seu serviço (do estado). Os mesmos agentes que atendem entre si as necessidades demandadas precificam seus produtos e competem em um mercado livre, em termos gerais, contribuindo assim para o bem-estar da sociedade como um todo.

As transações entre os agentes econômicos se dão pela oferta e demanda de suas necessidades e aos preços que, em tese, são os de equilíbrio daquele mercado.

A entrada ou aumento da participação do estado nos preços desse mercado via tributação pode criar um desequilíbrio, entre os agentes econômicos, por um lado podendo frustrar os excedentes do consumidor (demandante) ou por restringi-lo no seu poder de compra, por outro do ofertante (produtor), podendo frustrar a transação da quantidade ofertada.

Nesse sentido, se faz necessário o uso de todo mecanismo disponível que, desde que legal e em especial para o que se pretende neste projeto: os regimes tributários, possa contribuir para a melhora deste cenário, como proteção da empresa, do mercado e da própria economia.

Para Chiomento (2010, citado por RAMOS et al. 2013, p. 12), o planejamento tributário é de muita relevância no cenário nacional:

[...] O Brasil tem uma carga tributária excessiva, a qual representa mais de 35% do PIB<sup>1</sup> (Produto Interno Bruto), além disso, as normas tributárias sofrem alterações quase que diariamente, fato que afeta muitos empresários que desconhecem a legislação. No que diz respeito às taxas, recolhimento de impostos e contribuições sociais, não existe muita diferença entre ser um grande ou pequeno empresário. Diante dessa turbulência de tributos, muitas vezes os proprietários de empresas no Brasil não têm uma

---

<sup>1</sup> PIB é a sigla para Produto Interno Bruto, que, em linhas gerais, é um indicador econômico bastante utilizado na Macroeconomia (ramo das Ciências Econômicas) que apresenta a soma de todos os bens e serviços produzidos em uma área geográfica em um determinado período (podendo ser um ano ou um trimestre). Sendo assim, o PIB representa a dinâmica econômica do lugar, apontando o possível crescimento da economia.

visão correta do que fazer, porque fazer e como fazer. Por esse motivo, é de fundamental importância que se tenha, para todo negócio, um cenário tributário prévio e muito bem definido. Sendo assim, o planejamento tributário deve receber enorme atenção, pois é ele que permite, por meio de cálculos baseados em projeções de resultados, reduzir o ônus tributário, dentro dos ditames legais. A análise dos tributos, bem como seus reflexos na organização, é uma atitude extremamente positiva e preventiva, na qual é possível analisar o melhor modelo de tributação. [...] (CHIOMENTO, 2010).

Segundo Camozzi (2009, citado por RAMOS, F. B; OLIVEIRA, D. G. S.; MATOS, M. R. A.; PIRES, T.; LOURENÇO, F. J. C., 2013, p. 12) “Com o emprego de um eficaz planejamento tributário, é possível eliminar ou postergar a ocorrência do fato gerador da obrigação e reduzir o montante do imposto devido”.

De acordo com estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2008), o crescimento da carga tributária nacional foi constante nos últimos anos. No primeiro trimestre de 2002 a carga tributária estava em torno de 33,06% do PIB nacional, atingindo cerca de 38,90% do PIB no primeiro trimestre de 2008. Conforme Amaral (2004), a carga tributária global das empresas brasileiras nos primeiros anos desse século atinge aproximadamente 33,25% de seus faturamentos, representam cerca de 47,14% do total de seus custos e despesas, e 52,23% de seus lucros.

Assim, tendo em conta as afirmações apresentadas anteriormente e justificada abaixo, buscaremos entender alguns aspectos relacionados ao peso morto e ao planejamento tributário, sobretudo:

- a) Até que ponto se pode afirmar que a eficiência do gasto público pode viabilizar a reforma do sistema tributário nacional e otimização da economia;
- b) De que forma o impacto de uma reforma tributária pode afetar a eficiência do mercado;
- c) Em que medida o planejamento tributário pode pressionar o valor excluído do mercado pela parcela de participação do estado, que gera o peso morto.

## 1.1. JUSTIFICATIVA

Além de caro, o sistema tributário brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo. Estudos realizados pelo IBPT (2008) apontam características do sistema tributário nacional onde é evidenciada a quantidade de obrigações impostas pelo fisco, tais como: quantidade de tributos existentes (cerca de 80 tipos diferentes); aproximadamente 300 normas editadas todos os anos; cerca de 55.000 artigos, 33.000 parágrafos, 23.000 incisos e 10.000 alíneas; 95 tipos de obrigações acessórias; cumulatividade de vários tipos de tributos; e multi-incidência de diferentes tributos sobre a mesma base de cálculo.

Amparadas nas informações tributárias das organizações, seus gestores poderão fazer análises, planejamentos e comparações quanto às modalidades de tributação às quais a organização pode vir a adotar, objetivando reduzir o custo tributário dela através de meios lícitos.

Conforme Duarte e Ferreira (2003, citado por MARTINS; DANTAS, 2010, p. 4):

[...] observam a importância da informação contábil na elaboração de um planejamento tributário, visto que essa é condição fundamental para a execução, controle e análise do planejamento e economia de tributos, uma vez que essas informações viabilizam o esforço no sentido de otimizar a carga tributária decorrente da atividade empresarial. E não é sem motivo que isso ocorre, posto que, sem parâmetros, o gestor da empresa não poderá comparar e prever resultados, analisar ou indicar possibilidades de ganhos. Os autores ainda acrescentam que sem a informação contábil, o planejamento para redução do custo tributário será meramente empírico e o gestor da empresa não terá a certeza do resultado positivo do esforço despendido na racionalização da carga tributária. [...]

Considerando que qualquer planejamento necessita de confiáveis para seu êxito, a contabilidade como sistema de informação, através de seus relatórios, é a principal fonte de informação para o planejamento tributário (MARTINS; DANTAS, 2010)

A importância da discussão das reformas do sistema tributário nacional está na viabilização de um ambiente negocial menos truncado – uma “homogeneização”

normativa que fomente a circulação de produtos e incentive os donos do capital a empreender.

## 1.2. ESTRUTURA DO TRABALHO

Este item orienta a disposição dos assuntos e conteúdos apresentados nesta monografia, para melhor estudo e análise do tema proposto:

- (i). Introdução;
- (ii). Revisão da Literatura;
- (iii). Metodologia;
- (iv). Desenvolvimento; e,
- (v). Conclusão.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1. DEFINIÇÕES

#### 2.1.1. O Mercado

O mercado é formado pelos agentes econômicos, um ambiente social onde ocorrem as transações e as trocas de bens e serviços, onde se encontram os ofertantes e demandantes. As trocas se dão de inúmeras formas, com diversos meios de pagamentos e formas de circulá-los<sup>2</sup>.

Um sistema de preços e condições se estabelece, possibilitando a movimentação desses produtos e/ou serviços, a fim de que atendam a expectativa dos agentes do mercado de forma geral. Nesse mercado, os agentes transacionam e concorrem entre si nas trocas de bens e serviços e na introdução de novas tecnologias, sejam de sistemas de produção, de utilização de novas matérias-primas, logística em vendas e/ou insumos.

A competição e a evolução caminham em paralelo - a sobrevivência em mercado pode ser determinada pelo uso ou não de uma nova tecnologia e a criação de um nicho pode passar pelo desenvolvimento de um novo sistema. Essa busca de destaque no mercado, com a tentativa de criar um “monopólio temporário”, faz o mercado evoluir constantemente, conforme Schumpeter, 1978:

[...] através de novas mercadorias, novas tecnologias, novas fontes de oferta, novos tipos de organização (a grande unidade de controle em larga escala) – concorrência que comanda uma vantagem decisiva de custo ou qualidade e que atinge não a fímbria dos lucros e das produções

---

<sup>2</sup> Os economistas dividem os meios de pagamento em quatro grupos: M1, M2, M3 e M4. Assim, M1 refere-se à base monetária (conceito restrito): a soma das cédulas e moedas em poder do público e em depósitos à vista no sistema bancário. M2 refere-se à base monetária, M1, adicionada ao total de depósitos a prazo no sistema bancário, incluindo os Certificados de Depósito Bancário e Interbancário (CDB e CDI) e a parte dos títulos públicos (inclui apenas aqueles títulos que não estão em poder de bancos e de fundos de investimento). M3 refere-se à base monetária mais o M2, adicionada ao total de depósitos em caderneta de poupança. M4 refere-se à base monetária mais M2 e M3, adicionada ao restante dos títulos públicos em poder de bancos e de fundos de investimento, além de alguns títulos privados, como letras hipotecárias e letras de câmbio. Guia de Economia – Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia>. Acesso em 06/03/2020).

das firmas existentes, mas suas fundações e suas próprias vidas. A eficiência desse tipo de concorrência, perto do outro, é assim como um bombardeio comparado a se forçar uma porta - e é tão mais importante que passa a ser relativamente indiferente saber se a concorrência no sentido comum funciona mais ou menos prontamente; em qualquer dos casos, a poderosa alavanca que, no longo prazo, expande a produção e reduz os preços é feita de outro material.(SCHUMPETER, 1978, p; 114)

### 2.1.2. Do Lucro

Inicialmente, cabe deixar demonstrado a existência de dois conceitos, sendo um do campo econômico e outro do contábil, tendo em vista que os dois conceitos poderão se confundir no decorrer deste trabalho.

[...] o custo de oportunidade é o custo da renúncia no processo decisório, ao se optar por uma das alternativas. Conforme o autor, o lucro contábil considera apenas os custos explícitos, ou seja, aqueles que implicam pagamento em dinheiro. O lucro econômico, por sua vez, considera o custo de oportunidade, que engloba tanto os custos explícitos como os custos implícitos. O custo de oportunidade não é calculado, na maioria das vezes, pelas dificuldades quanto à mensuração, devido à subjetividade que lhe é inerente. [...] (MANKIOW, 2001, p.270/272)<sup>3</sup>

Não foram abordadas as questões históricas<sup>4</sup> da concepção do conceito de lucro, por não ser o objeto do trabalho, contudo, tanto o lucro econômico quanto o contábil serão necessários para o entendimento, dos conceitos de peso morto, e dos estudos sobre os resultados das empresas. FUJI, Alessandra H., (2004), em seu trabalho “O conceito de lucro econômico no âmbito da contabilidade aplicada”, apresentou, como forma de ilustrar as diferenças, o quadro abaixo:

---

<sup>3</sup> FUJI, Alessandra H., Revista de Contabilidade e Finanças. vol.15 no.36 São Paulo Sept. /Dec. 2004, disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000300004&script=sci\\_arttext&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000300004&script=sci_arttext&tlng=pt)

<sup>4</sup> Adam Smith, na obra A Riqueza das Nações (1776), foi o primeiro a definir lucro como quantia a ser consumida sem prejudicar o capital, incluindo tanto o capital fixo quanto o capital circulante. FUJI, Alessandra H., Revista de Contabilidade e Finanças. vol.15 no.36 São Paulo Sept. /Dec. 2004, disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000300004&script=sci\\_arttext&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000300004&script=sci_arttext&tlng=pt)

TABELA 1 – LUCRO CONTÁBIL E LUCRO ECONÔMICO

LUCRO CONTÁBIL	LUCRO ECONÔMICO
Maior Objetividade.	Maior Subjetividade.
Apurado pelo confronto entre receitas realizadas pelas vendas e custos consumidos (ativos expirados).	Apurado pelo incremento no valor presente do Patrimônio Líquido.
Os ativos são avaliados na base de custos originais.	Os ativos são avaliados pelo valor presente do fluxo de benefícios futuros.
O Patrimônio Líquido aumenta pelo lucro.	O lucro deriva do aumento do Patrimônio Líquido da entidade.
Ênfase em Custos.	Ênfase em Valores.
Não reconhece ganhos não realizados.	Reconhecimento de ganhos realizados e não realizados.
Não se efetuam ajustes em função de mudanças nos níveis de preços dos bens na economia.	São efetuados ajustes devidos a mudanças nos níveis de preços dos bens na economia.
"Amarração" do lucro à condição de distribuição de dividendos.	"Amarração" do lucro à condição de aumento da riqueza, independentemente da condição de distribuição de dividendos.
Não reconhecimento do "Goodwill".	Reconhecimento do "Goodwill".
Utilização de regras e de critérios dogmáticos.	Utilização de regras e critérios econômicos.

FONTE: GUERREIRO, 1989 (citado por FUJI, A. H., 2004, p. 78)

Seus conceitos tomam distância quanto a objetividade em sua apuração e mensuração de valores, sendo o lucro econômico muito mais "volátil", tendo em vista as flutuações do mercado, geradas nos ciclos econômicos.

### 2.1.3. O Estado

Com as relações dos agentes econômicos no mercado, aparece a figura do Direito Econômico instrumentalizando e normatizando essa coexistência do estado e mercado (atividade econômica), conforme Mauro Moreira, 2018, pg. 4 e 5:

[...] Uma das características elementares do Direito Econômico é a intervenção no domínio econômico, aliás, tal comentário é dos mais óbvios, pois o direito é um instrumento de intervenção do Estado nos domínios social, familiar, cultural, político etc. A ordem econômica tem por finalidade fixar os limites de intervenção do Estado na atividade econômica, o que será analisado com mais vagar logo à frente. Nos estados capitalistas, a intervenção do Estado no domínio econômico é exceção. A livre iniciativa e a propriedade privada são bases desse sistema que se desenvolve, em regra, pela liberdade de apropriação de bens e dos meios de produção. Entretanto, sustentar a excepcionalidade da intervenção, atualmente, significa apenas reconhecer o menor ou maior grau da intervenção. O intervencionismo estatal é pertinente para garantir a aplicação dos princípios da ordem econômica, o que proporcionará, por exemplo, a liberdade de explorar atividade comercial e garantir-se do direito constitucional da livre-iniciativa. [...]

Frequentemente há interação entre esse mercado e o estado, seja como meio de suprir determinadas necessidades ou mesmo regular as relações, dentro dos limites legais entre o bem comum e a livre iniciativa, segundo Lopes (2010, pg. 2):

[...] O Estado é uma sociedade natural, no sentido de que decorre naturalmente do fato de os homens viverem necessariamente em sociedade e aspirarem realizar o bem geral que lhes é próprio, isto é, o BEM COMUM. Por isso e para isso a sociedade se organiza em Estado. Num determinado momento o homem sentiu o desejo vago e indeterminado de um bem que ultrapassasse o seu bem particular e imediato – O BEM COMUM – mas que ao mesmo tempo fosse capaz de garanti-lo e promovê-lo. Este é o bem comum ou bem público que somente é alcançado através da coordenação de esforços e inter cooperação organizada de um grupo específico. Assim, com intensidade diversa, conforme o desenvolvimento social e a mentalidade de cada grupo, o instinto social leva ao Estado. O homem é envolvido na teia do Estado antes de seu nascimento, com a proteção dos direitos do nascituro, e até depois de sua morte o Estado disciplina o cumprimento de suas últimas vontades. O Estado moderno é uma sociedade à base territorial, dividida em governantes e governados, e que pretende, dentro do território que lhe é reconhecido, a supremacia sobre todas as demais instituições. Põe sob seu domínio todas as formas de atividade cujo controle ele julgue conveniente. O Estado pode coercitivamente impor sua vontade a todos que habitam seu território, pois, seus objetivos são os de ordem e defesa social para realizar o bem público. Por isso e para isso o Estado tem autoridade e dispõe de poder, cuja manifestação concreta é a força por meio da qual se faz obedecer. [...]

Essa coordenação social, entre os representantes e representados, organiza a economia, em regra, “propondo” o bem comum.

#### 2.1.4. O Estado e a Tributação

Tem-se a tributação, como contrapartida da presença do estado, para atender as necessidades da sociedade, tais como: seguridade e assistência social, segurança pública e educação, entre outras. A tributação pode também servir como ferramenta de intervenção do estado no campo econômico, cujo peso e importância dependerá do viés econômico do mandatário e/ou de sua equipe.

Pela história, conforme a época e conjuntura econômica, as escolas econômicas e mandamentos jurídicos levaram os governos a dimensionar o tamanho de seus estados e da participação no cenário econômico pela tributação, seja no campo fiscal ou extrafiscal.

Além de ser o meio de custeio da máquina pública, o sistema tributário pode interferir na estrutura de preços do mercado, inclusive “(des)organizando” a alocação de recursos, sejam de investimentos ou o próprio consumo.

Á medida que o tributo interfere e altera os preços relativos dos bens e serviços, conseqüentemente ele afeta as condições de concorrência e provoca distorções na economia, principalmente quando diferentes estados ou países, em cima de um mesmo bem tributável, aplicam normas diferenciadas, ferindo a um princípio econômico solenemente ignorado: o de que os sistemas tributários devem ter o impacto econômico mais isento possível. (ABRANTES, 2004).

Desde o século XVIII, com Adam Smith<sup>5</sup>, a análise de um formato ideal da tributação é estudado, e respeitada autonomia de cada estado, o sentido principal de um sistema tributário, quanto mais em um tempo de tamanha dinamicidade econômica, deveria estar, de acordo com Abrantes (2004), fincado em três pilares: instrumento de estabilidade econômica, distribuição igualitária de renda e aceleração do desenvolvimento.

Com foco mais no peso de um sistema tributário no campo da competitividade comercial de transações entre nações, Abrantes, em seu artigo “Tributação e Competitividade: Uma Análise no Brasil e Países Parceiros”, publicado no XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro, BA, nos dias 27 a 30 de Outubro de 2004, cita Giambiagi e Além (2000), cita:

[...]. alguns pré-requisitos a serem considerados para se definir um sistema tributário ideal, sendo que em primeiro lugar, a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa. Em segundo lugar, a cobrança dos impostos deve ser conduzida no sentido de onerar mais aquelas pessoas [...] com maior capacidade de pagamento. Em terceiro lugar, o sistema tributário deve ser estruturado de forma a interferir o minimamente possível na alocação de recursos da economia, para que não cause ineficiência no funcionamento do sistema econômico. Por último, a administração do sistema tributário deve ser eficiente a fim de garantir um fácil entendimento da parte de todos os agentes da economia e minimizar os custos de fiscalização da arrecadação [...]

---

<sup>5</sup> Adam Smith, (1723-1790) foi um economista e filósofo escocês. Considerado o pai da economia moderna. O mais importante teórico do liberalismo econômico do século XVIII. Sua principal obra "A Riqueza das Nações", é referência para os economistas. Disponível em [https://www.ebiografia.com/adam\\_smith/](https://www.ebiografia.com/adam_smith/). Acesso em 28/04/2020.

Neste sentido ainda, no que tange a competitividade, Abrantes, no citado artigo, aborda a visão de Slemrod<sup>6</sup> (2002), que para compreendermos as questões de eficiência do sistema tributário, tem que se analisar o *feedback* dos contribuintes e transações entre agentes econômicos. Este define três pontos particulares aos sistemas tributários:

[...] Primeiro, eles mudam os preços relativos e assim influenciam e frequentemente distorcem a alocação de recursos na economia; segundo, eles são instrumentais em designar o peso dos programas de governo entre os cidadãos. Finalmente, eles são burocracias administrativas vastas envolvidas no recolhimento e encaminhamento destes recursos [...]

A despeito de qualquer julgamento qualitativo, por hora, do nosso sistema, largamente instrumentalizado e com inúmeras obrigações acessórias, tem-se que caso a resposta a essa instrumentalização e suas obrigações administrativas, por parte dos agentes, seja negativa, pode-se ter um desequilíbrio dos sistemas de preços e concorrencial, prejudicando as funções do estado e seu sistema de tributação.

#### 2.1.5. As Funções do Estado e da Tributação

O estado, como citado no tema anterior, tem em sua essência três funções, sendo elas: a distributiva, a alocativa e a estabilizadora, cada qual atuando numa seara específica da economia, seja na esfera social, em investimentos públicos ou subsídios de empreendimentos estratégicos ou na utilização de ferramentas para o crescimento sustentado da economia.

Com viés predominantemente social, a função distributiva tem a finalidade de diminuir o desequilíbrio dos níveis de rendas existentes, sendo sua receita normalmente destinada a alocação de verba em programas de estado, voltados a classes sociais de menor renda ou entes que o possam fazer.

---

<sup>6</sup> Joel Slemrod é professor de economia na Universidade de Michigan, onde também atua como diretor do Escritório de Pesquisa em Política Tributária, um centro de pesquisa interdisciplinar localizado na Business School. Em 1983-84, foi bolsista nacional da Hoover Institution e em 1984-85 foi economista sênior de política tributária no Conselho de Assessores Econômicos do Presidente.

[...] E nesse sentido, se a lógica e a experiência têm mostrado que a propensão a consumir é maior nas classes de baixa renda, cujo padrão de vida e consumo é ainda baixo: nestas classes, qualquer aumento de renda costuma ser predominantemente alocado ao consumo, justamente porque é impelido pelas inúmeras necessidades não satisfeitas e acumuladas. ((BUFFON; MARCOLAN, 2016 – p. 16).

Quando os agentes econômicos, na iniciativa privada, não forem capazes e/ou não tiverem interesse em empreender determinada atividade, considerada pelo estado como fundamental à organização da economia.

Algumas obras empreendidas, financiadas ou subsidiadas pelo estado, têm o fim principal de atender demandas sociais ou impulsionar setores considerados estratégicos ou deficitários.

[...] Os frutos da exação tributária objetivam ofertar determinados bens e serviços necessários e desejados pela sociedade, porém que não são providos pelo sistema privado. Há recusa do sistema privado em engendrá-los, dada a inviabilidade econômica caracterizadora da iniciativa. Frente a esses impedimentos, geralmente o governo complementa a oferta feita pelo setor privado, ou assegura a alocação eficiente, produzindo diretamente os produtos. Na circunstância em que complementa, assim o faz, porque, omitindo-se de subsidiar, estaria privando aqueles indivíduos, de parcos recursos financeiros, do contato com o bem tido por essencial. Sem embargo a função alocativa estude a canalização das receitas tributárias para campos estratégicos, as pressões modernas pelos constantes aumentos dos gastos públicos nos chamados “setores sociais” têm a prerrogativa de gerarem trade-offs inflacionários, desejavelmente combatíveis, seja com o financiamento pela alternativa dos impostos, seja com modesto aumento da dívida pública, protegida a relação dívida/PIB nas economias em expansão. (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – p. 16 e 17).

A ação imperativa do estado, concentrada e de alto grau de utilização de recursos e políticas monetárias e fiscais, visando a estabilização de preços, redução do nível de desemprego, com vias ao crescimento econômico sustentado, a exemplos dos eventos de descontrole inflacionário vivenciados a menos de cinquenta anos em nosso país<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> “Durante quase todos os anos 1970, a inflação permaneceu relativamente estabilizada em torno de 40% ao ano independentemente de a economia estar aquecida ou desaquecida. Entretanto, entre 1979 e 1983 essa inflação mudou para o patamar de 200% ao mês. Por que esse comportamento independe da demanda? Por que esse comportamento baseado em patamares cada vez maiores? Por que, em suma, a inflação deixou de ser apenas crônica para ser alta e inercial? As teorias monetaristas e Keynesianas eram claramente insatisfatórias. O estruturalismo era uma explicação insuficiente(...)” (Bresser, 2010:172)

A função estabilizadora passível de ser alcançada, de modo coadjuvante pela via tributária, convencionada a aplicação combinada de gastos e receitas, de forma a impactar ou amortecer as tendências cíclicas da economia. A exemplo de política fiscal anti-inflacionária haverá a prevenção do superaquecimento da economia subsidiada por intensificações da demanda agregada, se os gastos governamentais forem reduzidos em relação à receita, ocasionando superávit orçamentário suficiente à neutralização dos gastos privados. Secundariamente, exige-se a elevação dos impostos, hábil por redundar em queda da renda disponível privada e dos dispêndios em consumo e investimento. Por uma política adequada de despesas públicas maciças, pode-se procurar dinamizar a economia e, adiante, dar-lhe atividade que diminua a duração e amplitude de eventual depressão. No ínterim dessa recessão, a política do imposto seria negativa, a fim de aliviar o preço de custo e induzir crescimento da oferta. As somas necessárias a este plano de financiamento da produção procedem muitas vezes de empréstimos. ((BUFFON; MARCOLAN, 2016 – p. 17).

Ao passo que a oferta de serviços públicos (sociais) pode estar alinhada aos anseios da sociedade, quanto mais às classes de menor renda, o custeio desses serviços demanda maior orçamento.

Sendo o orçamento do estado subsidiado pelos recolhimentos advindos do sistema tributário, o confronto de parâmetros sobre qual deva ser o peso em valores da máquina pública torna-se inevitável.

#### 2.1.6. Do Laissez-Faire<sup>8</sup>

O liberalismo econômico, com a defesa do livre mercado, da via livre – *laissez-faire*, desde a mão invisível de Adam Smith até o monetarismo de Milton Friedmann, tinha em seu cerne que o mercado, através da livre demanda e oferta seria o caminho para a justiça social, por meio de dispersão do poder econômico e político. Numa concorrência intrínseca as classes, em que uma “elite” bem-sucedida, alavancaria o aumento da produtividade, o qual seria seguida pela grande massa: (Buffon, M. e Marcolan, Evelyn P., 2016 – pag. 10)

[...] Os fisiocratas<sup>9</sup> e Adam Smith defenderam que a liberdade econômica devia bastar para assegurar o aumento do bem-estar de todas as classes

---

<sup>8</sup> Em tradução livre: “Deixe ir”.

<sup>9</sup> Fisiocracia é uma escola de pensamento que foi fundada por francês Francois Quesnay (1694 - 1774), que era médico na corte de Luís XV. Em suma, o termo é uma denominação de economia da natureza: *physio* + *kratia*. A fisiocracia é a primeira escola de economia científica, sofre influência do iluminismo e se opõe ao mercantilismo. O pensamento fisiocrata impõe que a agricultura é o

da sociedade, ou pelo menos não podia prejudicar qualquer delas. Retrato iniludível, o *laissez-faire* apenas rearranjou a contenda social entre os grupos. As novas tensões estavam acirradas com o desenvolvimento econômico angariado pelo capitalismo industrial. Ele estreou uma mentalidade produtiva racionalizada e voltada para o lucro. Alinhavam-se a essa concepção a apropriação de todos os meios materiais de produção consoante o molde de propriedade privada, a liberdade de mercado e o livre trabalho. Apesar de, para a maioria das nações, o liberalismo não ter passado de teoria - posto que somente com auxílio estatal conseguiriam atingir a condição de industrializadas - na Inglaterra, o controle político que se exercia sobre várias áreas do globo e os inúmeros Tratados de Comércio que lhe davam vantagens em comparação a outros países, facilitaram a tomada de medidas. [...]

Todavia, a ideia recebia críticas, que conforme Buffon e Marcolan (2016), sob a análise do processo de industrialização – principalmente na Inglaterra, o “auxílio” estatal, foi fundamental.

#### 2.1.7. Das Principais Escolas Econômicas e o Tratamento do Tributo

O pensamento econômico se desenvolveu ao longo de sua história, por meio de grupos de intelectuais com uma ideia comum sobre o desenvolvimento da sociedade, em especial do funcionamento das economias. Os meios de alocação de recursos, os sistemas produtivos, a mobilidade do capital, o *animal spirit*.<sup>10</sup>, e até mesmo a recuperação de economias após o exaurimento de um ciclo econômico. A depender da cultura daquela população, dos bens disponíveis, das particularidades geográficas e dos interesses dos detentores do capital, se forjava (não no sentido pejorativo) uma ideia comum, que se convencionou chamar escola.

##### 2.1.7.1. Escola Clássica

Com a ideia principal de livre mercado, e um estado mínimo, e este somente se atendo ao essencial (defesa, lei, educação etc.), firmou-se a Escola Clássica - a

---

verdadeiro modo de gerar riqueza, possibilitando maior margem de lucro mesmo com pouco investimento. Seus principais economistas foram além Quesnay, os também franceses Turgot e Gornay.

<sup>10</sup> Keynes, que viveu a crise de 1929, defendia que os agentes econômicos tomavam as suas decisões mais em função de instinto e da concorrência do que dos fundamentos econômicos, o que gerava excessos, principalmente nos momentos de grande incerteza. (disponível em: <https://maisretorno.com/blog/termos/a/animal-spirits>. Acesso em 13/05/2020)

liberdade da empresa e dos capitalistas, bem como do capital, de maneira que a livre concorrência entre os agentes possa ser exercida. (Fernandes, Silvia, 2006):

[...] Escola Clássica ou Liberal, liderada por Adam Smith e David Ricardo. Adam Smith é o responsável pelos fundamentos analíticos e doutrinários que se encontram na primeira obra econômica de âmbito geral: A Riqueza das Nações, em uma de suas conclusões essenciais o autor escreve que existe concordância espontânea entre o interesse geral e os interesses individuais. A liberdade de todos os comportamentos econômicos – do consumidor, do produtor – assegura, em sua opinião, a maior e a melhor produção possível ao menor custo estabelecendo que a verdadeira fonte da riqueza é o trabalho. Contendo ainda os princípios da propriedade privada e liberdade de empresa, contrato e câmbio. Ao governo compete patrocinar a defesa nacional, garantir a livre concorrência entre as empresas e a proteção à propriedade privada. A iniciativa individual deve ser incentivada [...]

Sendo a participação do estado prioritariamente pequena, pode-se estimar que seu custo também era, e, portanto, sua interferência na produção de modo geral, reduzida.

[...] A teoria clássica do valor destaca o fato de que os preços dos bens produtivos eram proporcionais aos respectivos custos de produção, quando prevaleciam as leis da livre concorrência do mercado. Contra a intervenção estatal, a Escola Clássica apoia-se no liberalismo e no individualismo. Os clássicos ingleses propõem um sistema de liberdade econômica, pois seria através do mecanismo impessoal do mercado que se conseguiria harmonizar os interesses individuais. Entretanto, as revoluções que ocorreram na Europa no período de 1830 a 1848 mostraram que a harmonia de uma ordem natural e do não intervencionismo preconizado pela Escola Clássica é remota. [...]

Com a ideia de que o preço forma o equilíbrio do mercado e quanto menor sua participação e custo desse estado, maior seria, em linhas gerais, a atividade econômica.

#### 2.1.7.2. Da Escola Austríaca

A ideia similar de livre mercado dos clássicos, a Escola Austríaca de Economia, defende a mínima intervenção do estado, a livre iniciativa do indivíduo e o não controle dos preços. Num sentido mais filosófico, e menos matematizado, ao contrário dos clássicos anteriormente e dos monetaristas adiante, com Friedmann principalmente.

Contemporâneo a Carl Menger<sup>11</sup>, o economista e matemático Walras<sup>12</sup> teorizou sobre leis de equilíbrio do mercado, o qual, inclusive, influenciaria Schumpeter no século XX, que mesmo tendo sua formação na escola Austríaca, tendeu seus estudos ao comportamento do empreendedor analisados do ponto de vista de eventos econômicos passíveis de quantificação, enquanto que, para a Escola de Viena as interações e busca por inovação no mercado se dava pelo comportamento do empreendedor e dinâmica do mercado, o que fica evidenciado no pensamento de Kirzner<sup>13</sup> (austríaco contemporâneo a Schumpeter<sup>14</sup>):

[...] Em ambos os conceitos, é o estado de alerta do empreendedor para oportunidades até então despercebidas que lhe possibilita afastar-se da rotina; é somente sob condições de desequilíbrio que seu papel emerge. Mas, para Schumpeter, a essência da atividade empresarial é a capacidade de afastar-se da rotina, de destruir estruturas existentes, de afastar o sistema do fluxo regular e circular do equilíbrio. Para nós, por outro lado, o elemento crucial na atividade empresarial é a capacidade de ver oportunidades inexploradas cuja existência prévia significava que a regularidade inicial do fluxo circular era ilusória — que, longe de estar em estado de equilíbrio, ela representava uma situação de desequilíbrio inevitavelmente destinada a ser perturbada. (KIRZNER, 1986, p. 93). [...]

Esse protagonismo do indivíduo no pensamento Austríaco se mostra incisivo, nas palavras de Rothbard<sup>15</sup>, 1987:

[...] na visão austríaca, o empreendedor é quem lida com as incertezas do mundo real, e empreendedores de sucesso colhem lucros ao terem êxito em levar recursos, custos e preços mais para perto do equilíbrio. Porém, Schumpeter começa sua teoria não no mundo real, mas sim na terra fictícia do equilíbrio geral, o qual ele insiste ser a realidade fundamental. Só que no mundo do equilíbrio, no mundo da imutabilidade e da certeza, não existem empreendedores e não existem lucros. Neste mundo, a única função do empreendedorismo, por dedução lógica, é inovar, perturbar um equilíbrio pré-existente. O empreendedor não pode fazer ajustes, pois tudo

---

<sup>11</sup> Carl Menger foi um economista austríaco, nascido em Neu-Sandez, em 23 de fevereiro de 1840. Ele é considerado o fundador da escola austríaca de economia e foi o responsável por desenvolver importantes teorias neste campo, como a teoria subjetiva do valor.

<sup>12</sup> Léon Walras (1834-1910) foi um economista francês que criou a teoria do equilíbrio geral e fundou a Escola de Economia de Lausanne.

<sup>13</sup> Israel Meir Kirzner nascido em 13 de fevereiro de 1930 em Londres, é um dos principais economistas da Escola Austríaca.

<sup>14</sup> Joseph Alois Schumpeter foi um dos mais destacados economistas de todo o século XX, nascido em Triesch - atual território da República Tcheca (antigo território do Império Austro-Hungaro), em 8 de fevereiro de 1883.

<sup>15</sup> Murray Newton Rothbard (Nova Iorque, 2 de março de 1926 – Nova Iorque, 7 de janeiro de 1995) foi um economista heterodoxo norte-americano da Escola Austríaca, historiador, e filósofo político que ajudou a definir o conceito moderno de libertarianismo.

já está ajustado [...]. Sua única função prescrita, portanto, é ser perturbador e inovador. [...] (ROTHBARD, 1987, p. 102)

O mesmo Rothbard, como os demais austríacos, demonstrava certa repulsa ao papel do estado, tendo o descrito como gangue de ladrões<sup>16</sup> em larga escala, deixando claro que o mercado e seus investidores poderiam coordenar-se sem intervenção.

### 2.1.7.3. Da Escola de Chicago ou Monetarista

Ideia muito próxima à Escola Clássica, com a inserção da administração da emissão de moeda para controle inflacionário, distanciando-se da Austríaca, por utilizar mais fórmulas e padrões em lugar do pensamento filosófico, adotado naquela. Padrões como equilíbrio, maximização da utilidade, controle de emissão de moeda, entre outros, são as bases do pensamento da Escola Monetarista ou de Chicago<sup>17</sup>.

A visão sobre o estado se flexibiliza ao passo que também é analisada de maneira mais pormenorizada, retornando ao mínimo dos clássicos, apontado aqui por Friedmann<sup>18</sup>, (1982) em quatro pontos os riscos de sua participação:

[...] Para o autor, a arrecadação de tributos e os gastos públicos envolvem a concessão de poderes discricionários à elite política que, com o auxílio da burocracia estatal, administra recursos tomados de outrem em benefício de terceiro. Assim, classifica os gastos em quatro categorias gradativas:

- I) Gastar o seu dinheiro com você mesmo;
- II) Gastar o seu dinheiro com o outro:
- III) Gastar o dinheiro de outrem com você; e

---

<sup>16</sup> Do livro “A Anatomia do Estado” – 2012, pag. 14: “(...) O estado nunca foi criado por um “contrato social”; ele sempre nasceu da conquista e da exploração. O paradigma clássico é aquele de uma tribo conquistadora que resolveu fazer uma pausa no seu método — testado e aprovado pelo tempo — de pilhagem e assassinato das tribos conquistadas ao perceber que a duração do saque seria mais longa e segura — e a situação mais agradável — se ela permitisse que a tribo conquistada continuasse vivendo e produzindo, com a única condição de que os conquistadores agora assumiriam a condição de governantes, exigindo um tributo anual constante (...)”.

<sup>17</sup> O termo “Escola de Chicago” foi concebido na década de 1950 para se referir aos professores que lecionavam no Departamento de Economia da Universidade de Chicago, bem como em áreas acadêmicas relacionadas como a Escola Superior de Administração e a Faculdade de Direito.

<sup>18</sup> Milton Friedman (Nova Iorque, 31 de julho de 1912 — São Francisco, 16 de novembro de 2006) foi um economista, estatístico e escritor norte-americano, que lecionou na Universidade de Chicago por mais de três décadas.

IV) Gastar o dinheiro de outrem com terceiro. [...] (FRIEDMAN, 1982, p. 141).

A busca por eficiência é inversamente proporcional a gana arrecadatória, ficando evidente quando Friedmann (1982) explica-os separadamente:

[...] Na categoria I, o incentivo é grande para se economizar e fazer valer o máximo possível aos recursos que se tem. Na categoria II, ter-se-ia idêntico incentivo para economizar, mas não para obter a maximização do atendimento das necessidades do destinatário. Segundo Friedman, para que o destinatário ficasse realmente satisfeito melhor seria se entregássemos a ele os recursos para ele mesmo gastar. Entretanto, na categoria III, não se teria muito incentivo em baixar os custos das nossas despesas, pois estamos lidando com recursos alheios. Por fim, na categoria IV não há o incentivo para se economizar (gasta-se o recurso alheio), nem em atender àquilo que é adequado ao destinatário dos recursos[...] (FRIEDMAN, 1982, p. 141).

Uma crítica evidentemente ligada a eficiência da gestão do recurso arrecadado – em especial ao interesse de que seja eficiente.

#### 2.1.7.4. Escola Keynesiana

Após a quebra da bolsa em 1929, tomou corpo a ideia da intervenção estatal para reorganizar a estrutura de mercado, tendo o investimento público como mola propulsora, visão macroeconômica, baseada na premissa de *restartar* a demanda via gastos públicos, puxando produção e emprego para os níveis de equilíbrio (valor agregado).

[...] A Grande Depressão dos anos 30 foi um fenômeno mundial que afetou todas as grandes economias capitalistas. A quebra da Bolsa de Valores norte-americana, no ano de 1929, e a consequente queda brusca nas cotações dos títulos, afetou a confiança na economia. A partir daí, houve a redução da produção e dos investimentos, repercutindo na diminuição da renda nacional e do número de empregos, que, por sua vez, realimentou a desconfiança no cenário econômico. Foi a vivência desastrosa desta involução, um dispositivo revelador, tanto do desvanecimento mítico de um mercado autoajustado, quanto da presumível perda de sua utilidade ideológica. [...] (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – pag. 13).

Percebe-se claramente a função estabilizadora do estado e do tributo na teoria Keynesiana, o gasto público incisivo/contundente com vias de reestabelecer o equilíbrio econômico.

[...] John Maynard Keynes<sup>19</sup> empreendeu a militância quanto à execução das políticas fiscal e monetária, com a finalidade de atenuar distorções características da economia capitalista e do livre funcionamento do mercado. A principal dessas distorções constatadas foi a incompatibilidade entre a oferta e a demanda agregadas, geradoras dos males: inflação e desemprego. As referidas políticas fiscal e monetária são mecanismos pelos quais o Estado tenta abrandar os efeitos dos citados desequilíbrios. A primeira consiste na política das receitas públicas, a política tributária; e na política dos dispêndios públicos, a política orçamentária. Em mais didática explicação, a política fiscal é componente da política econômica que diz respeito, por um lado, às receitas públicas, ou seja, à arrecadação dos tributos do Estado sobre a renda, o patrimônio e consumo das pessoas físicas e jurídicas, e, por outro lado, os dispêndios do Governo, os quais estão elencados no orçamento público. [...] (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – p. 13).

Com a crise posta, Keynes apresenta um outro papel do estado, agora com uma participação mais ativa – intervindo na recuperação do mercado, gerando demanda.

## 2.1.8. Redistribuição de Renda de T. Piketty

### 2.1.8.1. Do Mínimo Existencial e do Salário Mínimo

Com foco no estudo da desigualdade social, Thomaz Piketty<sup>20</sup> se embrenhou na pesquisa dos números de 70 países, para estudar a distribuição da renda e o acesso aos bens e serviços dos agentes econômicos. Evidenciou-se, como visto em seu estudo, a disparidade de níveis de renda e de como o estado corrobora com políticas fiscais, ineficientes, sobre a renda, ou, s.m.j., injustas, haja vista sua estrutura de incidência ou mesmo seu caráter mais perverso na taxação da

---

<sup>19</sup> John Maynard Keynes nasceu em Cambridge, Inglaterra, no dia 5 de junho de 1883, considerado por muitos o precursor da economia moderna "a macroeconomia". Em 1936 lançou "Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda", em resposta à grave depressão econômica partir do crack da Bolsa de Nova Iorque em 1929.

<sup>20</sup> Thomas Piketty nascido em Clichy, 7 de maio de 1971 é um economista francês que se tornou figura de destaque internacional com seu livro "O Capital no século XXI" (2013).

produção ou consumo, que ratificada no estudo, caso não o já tivesse pela lógica, sobrecarregam as classes de menor renda que tem seu capital (salários) alocado quase que integralmente no consumo.

[...], porém, não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência. A estes, não é possível amealhar patrimônio. Já a tributação da renda, em geral dirigida aos extratos que superem o mínimo existencial, atinge em maior grau, em um plano ideal, os rendimentos mais elevados. Por essas razões, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social. [...] (RIBEIRO, 2015)

Quanto a renda, Piketty aponta que os países estudados, em similaridade ao Brasil, são marcados por estrutura de alíquotas e faixas que tornam o sistema de tributação altamente regressivo<sup>21</sup>, tributando menos a quem maior capital acumula, seja pelo retorno de seus investimentos, seja por herança.

Apesar de um tanto utópico, no ideal de uma cooperação global de tributação, para equalizar a concorrência de sistemas ou mesmo a existência de paraísos fiscais, Piketty foi muito feliz em demonstrar que um sistema tributário com foco em renda (herança, investimentos, capital de sócios) progressivo é mais saudável para a economia, seja na esfera econômica ou social. Podendo, os frutos desse sistema, fomentar mais distribuição de renda, a ampliação do que ele trata como prestações positivas aos mais pobres, uma melhor regulação do capitalismo e,

---

<sup>21</sup> O sistema tributário brasileiro é marcado pela regressividade, a carga tributária se concentra na tributação sobre o consumo e desconsidera a capacidade contributiva (rendimentos) de quem adquire o bem. No Brasil, quem auferir maior renda suporta menor carga fiscal graças à sua possibilidade de poupar mais e gastar menos. (ROMANO, Laura C., e BOSSA, Gisele B. - O efeito perverso da regressividade no sistema tributário brasileiro – Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-06/efeito-perverso-regressividade-sistema-tributario-brasileiro>. Acesso em 07/03/2020.

quem sabe, embora não abordada de forma direta no trabalho, formar o lastro para uma progressiva, mesmo que lenta, redução da tributação do consumo.

Em raciocínio semelhante ao das questões de regressividade de sistemas tributários, que tenham maior peso sobre o consumo do que a renda, inclusive privilegiando as classes mais abastadas, em detrimento das de menos recursos, o desarranjo do estado e seu sistema tributário, prejudica em especial a quem mais depende dos serviços desse mesmo estado.

[...] Ainda que nem todo Estado de Não-Direito – como direito capitalista que provoca injustiça social e agrava a miséria humana – seja considerado Estado de Exceção, por repetidas vezes, temos sabido combinar as duas formulações excepcionais de Estado de Direito regressivo e repressivo: consoante o Estado Penal (Wacquant, 2003) que se ramifica pela desconstrução do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e se aplica a consubstanciar a criminalização das relações sociais.[...] (SCHERCH; MARTINEZ, 2017).

Piketty apresenta um socialismo participativo, segundo ele, o que não o privou de críticas e contraposições de economistas mais liberais. Suas ideias apresentadas no Livro “O Capital do Séc. XXI”<sup>22</sup> reproduzem críticas diretas ao sistema capitalista e, mesmo que de maneira velada, ideias marxistas<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Apesar do grande sucesso da publicação, o trabalho de do economista Thomaz Piketty, sofre grandes críticas no mundo acadêmico, a exemplo do artigo de Rosa M. Marques Marcel G. Leite - Notas críticas sobre O Capital no século XXI de Thomas Piketty – Rev. de Econ. Política, vol. 36, nº 4 (145), pp. 684-703, out-dez/2016, no qual é apontado certo déficit teórico e de análise dos dados investigados, e críticas dos economistas de viés marxistas mais importantes atualmente.

<sup>23</sup> Os trabalhos de Karl Marx, criticam o Capitalismo, indicando o sistema como gerador de crises, e gerador de desigualdades sociais entre outros fatores - Capítulo do livro Em busca da boa sociedade, de Selene Herculano. Niterói: EDUFF, 2006 - MARX, A CRÍTICA AO CAPITALISMO E O INÍCIO DA HISTÓRIA DA RAÇA HUMANA, disponível em: [http://www.professores.uff.br/seleneherculano/wp-content/uploads/sites/149/2017/09/MARX\\_E\\_A\\_CRITICA\\_AO\\_CAPITALISMO.pdf](http://www.professores.uff.br/seleneherculano/wp-content/uploads/sites/149/2017/09/MARX_E_A_CRITICA_AO_CAPITALISMO.pdf). Acesso em 25/04/2020

### 2.1.8.2. Do Bem-Estar Social (Welfare Starter)

Em continuidade ao pensamento de redistribuição da renda de Piketty, para este trabalho, temos Robert Alexy<sup>24</sup> que produziu grande material filosófico sobre as necessidades existenciais, quanto as noções de igualdade, equidade e capacidade:

[...] Mais uma vez, o tripé da Revolução Francesa é quebrado e nesse mínimo existencial a fraternidade (a solidariedade constitucional) não se realiza, exacerbando a liberdade – sem meios para ser livre – e a igualdade (em sentido formal), para encerrar uma noção de “igualmente” desprovida de isonomia e de equidade. Se ao mínimo existencial ainda equivalia a fórmula aristotélica do equilíbrio jurídico – “trata os iguais, igualmente” (isonomia); “os desiguais, desigualmente” (equidade), ao Máximo Existencial, para além disso, é preciso observar que é obrigação esperar/atender “de todos, segundo sua capacidade” (meritocracia); “a todos de acordo com suas necessidades” (igualitarismo): na descrição positiva do socialismo. [...] (SCHERCH; MARTINEZ, 2017)

Contudo, ao ponto que reconhece os direitos e equilíbrio jurídico, não poupa suas críticas ao risco do populismo, ou socialização ideológica da miséria.

[...] Aquém disso, o mínimo existencial pode ser confundido com a ideologia da “socialização da miséria”. Na prática, abdicamos do Estado de Direito: “Por conseguinte, em suas relações com os administrados, a autoridade administrativa não deve somente abster-se de atuar contra *legem* senão que ademais está obrigada a atuar somente *secundum legem*, ou seja, em virtude das habilitações legais” (Malberg, 2001, p. 449-461 – tradução livre – grifos nossos). Mas, aplicamo-nos, como poucos na história política da humanidade a algum tipo de hermenêutica constitucional ínfima *petita* [...] (SCHERCH; MARTINEZ, 2017).

Para Alexy, é necessário a análise do equacionamento do estado, das questões orçamentarias e legais, sem que para seu equilíbrio, sejam frustrados os direitos essenciais.

[...] Ocorre que, desde a positivação de um direito até a sua realização, engendra-se um embate entre a força orçamentária do Estado e a valoração do direito – em verdade, a valoração da pessoa humana –, a que se denomina, doutrinariamente, reserva do possível. Então, por meio de uma técnica jurídica de ponderação (ALEXY, 2011), sopesam-se os valores e extrai-se a solução adequada ao caso concreto com vistas a preservar os pontos controvertidos, ou, por outras palavras, o mínimo existencial surge

---

<sup>24</sup> Robert Alexy nasceu na cidade alemã de Oldenburg, a 9 de setembro de 1945. Possui formação em Direito e Filosofia, Universidade Georg-August, de Göttingen. Seu PhD, defendido em 1976, rendeu o livro “Teoria da Argumentação Jurídica”, publicado em 1978 e difundido mundialmente.

como uma garantia de não eliminação do direito fundamental diante das (in) capacidades do Estado. [...] (SCHERCH; MARTINEZ, 2017).

Um direito constante, também, em nossa carta magna<sup>25</sup>, o salário mínimo, com viés social e humanitário, que não quer dizer de per si, a garantia da empregabilidade, tão pouco da efetiva distribuição da renda.

[...] A segunda forma da redistribuição estatal-social não sucede por tesouros públicos, que antes por impostos ou outros tributos foram envidados, mas diretamente de um para outro cidadão. Assim, trata-se de uma redistribuição direta de um cidadão para outro cidadão quando o dador de leis, para a proteção do inquilino, promulga prescrições que dificultam a rescisão ou limitam as possibilidades da elevação do aluguel. O artigo 7 da constituição brasileira, de 5 de outubro de 1988, faz uso fortemente de uma tal redistribuição direta ao, por exemplo, o inciso I prescrever uma proteção de rescisão, o inciso IV um salário mínimo, o inciso XIII um horário de trabalho máximo e o inciso XVII férias anuais pagas. O problema de tais direitos fundamentais sociais à custa de terceiros, ou seja, do empregador, é que, em último lugar, o mercado decide sobre isto, se eles são efetivos. [...] (SCHERCH; MARTINEZ, 2017).

O mesmo artigo 7º, inciso iv – salário mínimo, encontra críticas, principalmente por autores da escola austríaca, que como dito acima, se não garante a empregabilidade, pode talvez, gerar o desemprego involuntário, “o mínimo legal, pelos pensamentos de filósofos como Ludwig von Mises e Hans Hermann-Hoppe<sup>26</sup>, gera desemprego involuntário” (SANTOS; FATTORI, 2019)

[...] Para aquele que não encontra emprego, esses direitos andam no vazio. Aqui, deve interessar somente que nesses direitos trata-se de uma situação de colisão complexa. Do lado do empregador, o assunto ainda é simples. Sua liberdade empresarial é limitada. Defronte disso não está imediatamente um direito do lado do empregado, mas somente um direito a isto, que ele então, quando ele encontra um empregador que o emprega, receba um salário mínimo. Isso é um direito social condicionado. Imediatamente pelo

---

<sup>25</sup> A Constituição Cidadã, promulgada em 5 de outubro de 1988, tornou-se o principal símbolo do processo de redemocratização nacional. Após 21 anos de regime militar, a sociedade brasileira recebia uma Constituição que assegurava a liberdade de pensamento. Foram criados mecanismos para evitar abusos de poder do Estado. A Assembleia Nacional Constituinte, convocada em 1985 pelo presidente José Sarney, trabalhou durante 20 meses. Participaram 559 parlamentares (72 senadores e 487 deputados federais), com intensa participação da sociedade. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/constituente/index.html>. Acesso em 13/05/2020.

<sup>26</sup> Ludwig Heinrich Edler von Mises, um dos mais notáveis economistas e filósofos liberais da história, principal teórico da Escola Austríaca de Economia do século XX. Desenvolveu a Praxeologia (método dedutivo para se entender a Economia); é o pai da Escola Neo-austríaca de Economia, nascido em 29 de setembro de 1881 em Lemberg, na época, uma cidade do Império Austro-Hungaro. Disponível em: <https://www.infoescola.com/biografias/ludwig-von-mises/>. Acesso em 18/03/2020

artigo 7 somente é criado um bem coletivo, ou seja, um estado da economia, no qual – se essa prescrição for observada – existem somente postos de trabalho com salário mínimo, em que a questão sobre sua distribuição ainda fica completamente aberta. [...] (ALEXY, 2015, p. 65-66)

A colisão de ideias – mais à esquerda ou à direita, tornam-se inevitável, conforme o aumento da participação do estado normatizando as relações na economia.

#### 2.1.8.3. Do Bem-Estar Social (Welfare State<sup>27</sup>)

Nos anos 30, em meio à crise da bolsa americana – *crack*, que em linhas mais gerais, foi gerada pelo excedente de produção num cenário de demanda superestimada (ou mesmo ignorada), juntamente com a especulação financeira, evidentemente uma saturação do mercado naquele momento

[...] Não é sinônimo de contentamento, que é talvez mais fácil de obter pela redução das carências do indivíduo à escala dos seus meios e pela aceitação das limitações inerentes à sua posição socioeconômica e oportunidades. Implica, pelo contrário, o gênero de descontentamento que encontra sua saída natural em atividades construtivas, recompensadoras em si mesmas e que levam a um sentimento de realização pessoal. Mas isso é mais fácil de dizer que de fazer. E os americanos fariam bem em reconhecer que as experiências sociais com a economia de ilimitada aspiração material acarretam graves perigos [...] (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – p. 15).

Uma quebra de paradigma na forma de encarar a participação e/ou atuação do estado no mercado, com o neoliberalismo de Keynes, ao inserir o estado na composição do mercado, parte do orçamento público se tornara investimento público, mudando a equação de formação do produto nacional.

[...] No caso dos países desenvolvidos, o *Welfare State* retratou uma expressiva expansão dos serviços sociais, conferindo destaque para a educação, saúde e infraestrutura urbana; nos subdesenvolvidos, a estratégia da intervenção fluía no sentido de complementar o sistema produtivo para incitar o aceleração da industrialização. (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – pag. 15).

---

<sup>27</sup> Tradução livre: estado de bem-estar.

Para Matias-Pereira os principais elementos básicos que embasam as mais distintas teorias do Estado de Bem-Estar:

[...] O surgimento do Estado de Bem-Estar está relacionado a três elementos essenciais: a existência de excedentes econômicos passíveis de serem realocados pelo Estado para atender as necessidades sociais; o pensamento keynesiano, que estruturou a sua base teórica; e a experiência de centralização governamental durante a Segunda Guerra Mundial, que fomentou o crescimento da capacidade administrativa do Estado. (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – pag. 15).

Suprimindo algumas questões mais históricas, que tiveram impacto na própria formação desse estado mais concentrado, porém não são objeto deste trabalho, retornam-se as funções do estado e dos tributos, “buscando o implemento de suporte à acumulação de capital, do sistema como um todo, previu-se a elementaridade das conjunções funcionais: alocativa, distributiva e estabilizadora por parte do Estado”. (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – p. 15).

## 2.1.9. Da Constituição Brasileira de 1988

### 2.1.9.1. Do Estado Subsidiário

Nossa constituição promulgada em 1988, com forte cunho social e humanitário, garantindo inúmeros direitos civis ao cidadão, particularmente os previstos em seu artigo 5º diretamente, sendo que dela nasceram vários deveres do estado, os quais tiveram seu custeamento, previstos com lastro dos tributos a serem recolhidos.

Essa origem de cunho mais social teve como influência nas constituições americana, francesa e alemã, na Carta de Weimar<sup>28</sup> - que já havia influenciado a constituição brasileira de 1934, após a *tomada* do poder por Getúlio Vargas entre 1930 e 1931<sup>29</sup>, bem como o Pacto de San José da Costa Rica, assinado em 22/11/69, ratificado e promulgado no Brasil no decreto 678/92. Inclusive a

---

<sup>28</sup> Weimar é uma cidade alemã, que em 1919, a 11 de agosto, promulgou sua constituição, sendo umas das primeiras no mundo a prever direitos sociais, disponível em <https://consultor-juridico.jusbrasil.com.br/noticias/741037170/constituicao-alema-de-weimar-influenciou-cartas-brasileiras-de-1934-e-1988>

<sup>29</sup> Getúlio Vargas tomou o poder após a revolução de 1930, através de um governo provisório.

proteção de seus direitos é garantida, também com base no pacto citado, como pode se ver no seu artigo 8º:

[...] Toda pessoa tem direito de ser ouvida com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido por lei anterior, na defesa de qualquer acusação penal contra ela formulada, ou para a determinação de seus direitos e obrigações de ordem civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza. [...] <sup>30</sup> (CARLUCCI, 2018)

Tal garantia em nossa Constituição pode ser observada nos parágrafos 1º a 4º do citado artigo 5º. Do nascimento de nossa carta magna não se traduziu, no trintenário corrente, na concretização dos direitos e das garantias ditas fundamentais, lá expressos, que para Alexy (2015, citado por TREVISAN, p. 60-61.):

[...] O cumprimento dos postulados do estado de direito social causa poucos problemas quando um equilíbrio econômico cuida disto, que todos os cidadãos mesmos ou por sua família estejam dotados suficientemente. Quanto menos isso é o caso, tanto mais os direitos fundamentais sociais pedem redistribuição. Disso existem duas formas fundamentais. A primeira existe quando o estado, por impostos ou outros tributos, proporciona-se o dinheiro que é necessário para cuidar do mínimo existencial dos carecidos. O dever de pagar impostos, porém, intervém em direitos fundamentais. Duvidoso é somente quais são eles: o direito de propriedade ou a liberdade de atuação geral [...]

Contudo, parece que se o sistema de tributação, por sua regressividade é pouco atrativo ao empreendedor, e ao mesmo tempo penaliza a parcela que mais demanda seu retorno, que conforme Ribeiro (2013, p. 35):

[...] cujo sistema tributário é marcado por uma iniquidade regressiva escondida por trás do discurso hegemônico quanto ao caráter asfixiante de uma carga tributária afugentadora dos investimentos. É preciso desmontar essas armadilhas montadas pelos beneficiários da concentração de renda, promovendo a maior tributação do patrimônio, heranças e rendas dos mais ricos a fim de aliviar a carga fiscal dos consumidores e dos assalariados.[...]

---

<sup>30</sup> A influência do neo-constitucionalismo na Constituição Federal de 1988 e a constitucionalização do Direito Civil no Brasil. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/271756/a-influencia-do-neoconstitucionalismo-na-constituicao-federal-de-1988-e-a-constitucionalizacao-do-direito-civil-no-brasil>

### 2.1.9.2. Da Função Social da Empresa

Com origem mais teológica do que jurídica ou sociológica, a ideia de estado subsidiário, começa a tomar forma no séc. XIX, até sua afirmação um século após com Centesimus Annus<sup>31</sup>, de João Paulo II, Papa da Igreja Católica.

[...] com a encíclica Rerum Novarum, do Papa Leão XIII, publicada em 15 de maio de 1891. Neste documento eclesial, porém, o conceito ainda não havia sido denominado de “subsidiariedade”. Ele teria de percorrer um século até ser “batizado” e firmar-se completamente, com o Papa João Paulo II. [...]<sup>32</sup> (COSTA, 2018)

A despeito do já comentado, sobre os liberais, das escolas austríaca e monetária, dos keynesianos, mesmo outras escolas e/ou programas mais estatistas, o conceito de Estado Subsidiário, se envereda por uma temática mais ligada a autonomia do agente e a mínima intervenção na atividade econômica.

[...] O modelo de estado subsidiário parte de um elemento ausente nos dois que lhe servem de contraponto: o princípio de *dignidade da pessoa humana*. O Estado Assistencialista desrespeita este princípio ao restringir as manifestações da liberdade intrínseca da pessoa, criando obstáculos ao seu autodesenvolvimento ao promover a dependência. Já o Estado liberal, em todas as suas nuances, desrespeita a dignidade da pessoa humana ao selecionar algumas poucas atividades sobre as quais exercerá seu domínio tornando-se indiferente às condições de existência dos indivíduos. Se um anula a responsabilidade pessoal o outro entrega-a completamente ao indivíduo, inclusive sobre aqueles fatos da vida sobre os quais eles não têm controle. [...] (COSTA, 2018)

Esse Estado é definido como um agente impulsionador do mercado e sociedade, que age somente quando necessário, respeitando as liberdades individuais:

[...] O ponto de referência para afirmar se o estado é ou não intervencionista está tanto no grau de interferência na vida privada dos indivíduos, das organizações e da sociedade como um todo, quanto na economia, por exemplo. Quando esta interferência reduz a autonomia dos indivíduos, organizações e até de entes estatais menores, pode-se dizer que ela extrapolou os seus limites. Olhando sob este prisma, podemos adjetivar a interferência estatal em duas espécies: ou saudável ou patológica. Será

---

<sup>31</sup> Centesimus Annus é uma carta encíclica do Papa João Paulo II, promulgada em 1 de maio de 1991

<sup>32</sup> COSTA, Ivomar. ESTADO SUBSIDIÁRIO: NOÇÕES BÁSICAS, 2018. Disponível em: <https://www.movimentofederalista.org.br/estado-subsidiario-nocoos-basicas/>. Acesso em 18/03/2020

saudável sempre que promover ou não reduzir a autonomia; será patológica sempre que impedir ou desestimular a autonomia. [...] (COSTA, 2018)

Sendo que as liberdades individuais devem se sujeitar as normas coletivas, para manutenção da sociedade.

[...] Sempre que duas ou mais pessoas estiverem em convivência a liberdade será limitada pelo direito de exercício da liberdade de cada um deles. Os seres humanos, embora a sua *igualdade natural*, são diferentes em suas aptidões. Assim, haverá sempre assimetria na sociedade, o que gera problemas insolúveis pela simples ampliação da liberdade. [...] (COSTA, 2018)

Segundo o citado conceito, o estado intervirá somente em casos pontuais e pelo tempo exclusivamente necessário, a dar a condições para que o conjunto dos agentes possam operar a economia de forma autônoma novamente.

[...] a intervenção se dá exclusivamente quando os indivíduos, ou a sociedade não conseguem realizar por si mesmos a ações de que sentem necessidade. Isto é, a supletividade implica temporariedade. E, é sempre o ente mais próximo é que deve agir para auxiliar na solução do problema. Há uma transferência crescente do dever de agir. Mas a atuação do estado subsidiário se dará normalmente no sentido não de resolver os problemas de indivíduos ou coletividades, retirando-lhes a responsabilidade pelas suas vidas, mas sim, criando as condições que eles possam atuar por si mesmos. [...] (COSTA, 2018)

Ou seja, fundamentalmente, o sentido do estado subsidiário de existir é criar condições aos indivíduos manterem a sua autonomia.

[...] O significado mais profundo desta ideia é a preservação da autonomia de indivíduos e coletividades. O estado deve incentivar o desenvolvimento de capacidades criando ou ajudando a criar as condições para o seu desenvolvimento, e por via de consequência, não pode atuar no sentido contrário. [...] (COSTA, 2018)

### 2.1.9.3. Da Função Social das Empresas

Os empreendimentos empresariais, para além do intuito do retorno do capital do investidor, comportam em sua essência a função social, seja pelo fornecimento dos bens necessário a sociedade, ou pelo emprego, mantendo e

estimulando a atividade econômica, neste sentido, pode-se se ver claramente o contido no art. 47 da lei federal 1.101/2005:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.<sup>33</sup>

Bem como, o que versa o art. 116, parágrafo único da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações):

Art. 116. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.<sup>34</sup>

Para Cruz (2016):

[...] Enfim, a empresa não deve, segundo os defensores desse princípio, apenas atender os interesses individuais do empresário individual, do titular da EIRELI ou dos sócios da sociedade empresária, mas também os interesses difusos e coletivos de todos aqueles que são afetados pelo exercício dela (trabalhadores, contribuintes, vizinhos, concorrentes, consumidores etc.).<sup>35</sup>

Por fim, parece claro que o agente econômico personificado na pessoa jurídica da empresa, é parte da sociedade, e deve agir, como tal, com o fim do desenvolvimento coletivo.

---

<sup>33</sup> Lei Federal 1101 de 09 de fevereiro de 2005 - lei de recuperação judicial e falências, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm). Acesso em 27/06/2020

<sup>34</sup> Lei Federal 1101 de 09 de fevereiro de 2005 - lei de recuperação judicial e falências, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm). Acesso em 27/06/2020

<sup>35</sup> FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA. CRUZ, André S. Genjuridico. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2016/10/24/funcao-social-da-empresa/>. Acesso em 27/06/2020

## 2.1.10. Inflação, Moeda e a Receita Tributária

### 2.1.10.1. Inflação e Processos Inflacionários

A inflação se define pelos constantes eventos de aumento de preços, de maneira generalizada, causando desequilíbrio no mercado, inclusive com a distorção da percepção do valor real do produto.

As causas dos processos inflacionários, podem estar relacionadas ao nível de oferta e demanda de produtos, moeda, ou mesmo a taxa de juros, sendo estes dois últimos mais ligados a política monetária da nação.

### 2.1.10.2. Da Moeda

Os meios de pagamentos de modo geral, lastreiam as transações ou trocas no mercado, entre eles a moeda – que tem como funções: reserva de valor; unidade de conta; e, meio de troca, transferindo poder aquisitivo do presente pro futuro, estabelecendo preços relativos, e intermediando trocas.<sup>36</sup>

O Estado controla a oferta e demanda – política monetária, por meio de: compra e venda de títulos; reserva compulsória; taxa de redesconto; taxa de juros; e, empréstimos interbancários.

### 2.1.10.3. Da Receita Tributária

Receita tributária é a fonte de renda oriunda da arrecadação estatal de tributos, sendo: os Impostos, as Taxas, as Contribuições de Melhoria, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais, todos estabelecidos em lei. A priori, as receitas tributárias têm como finalidade o custeio das despesas estatais.

---

<sup>36</sup> Material Didático. Disponível em:

<[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4362398/mod\\_folder/content/0/aula03macro.pdf?forcedownload=1](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4362398/mod_folder/content/0/aula03macro.pdf?forcedownload=1)>. Acesso 05/04/2020

### 2.1.11. Peso Morto de G. Mankiw

Torna-se evidente uma das ideias chave da tributação que é a ideia de Eficiência Tributária. Por Mankiw<sup>37</sup> (1999), segundo o qual “um sistema tributário é mais eficiente que o outro se arrecada a mesma quantidade de receita com menor custo para os contribuintes”.

[...] Por sua vez, a expressão, “tributação ótima” é dicção sinonímia de eficiência econômica dos tributos. Esta concepção é muito difundida no meio econômico e prudentemente aconselhável como temática de abstração antecedente à edição de matéria legislativa tributária. São três as principais definições que reclamam atenção:

- Aquela recorrente à obra de Smith, A Riqueza das Nações, a qual sugere que a tributação eficiente depende de impostos certos, inevitáveis e convenientes, ademais da observância de minimização dos custos da arrecadação em relação aos impostos. Calcada nessa lógica, as receitas tributárias líquidas do governo, no modo ideal, reclamam igualdade com os custos incorridos pelo contribuinte ou, aduzida essa assertiva de maneira diversa, reflete ineficiência a desproporção entre as cargas totais dos impostos e as receitas governamentais líquidas;
  - Definição que se reputa aos critérios da equidade, eficiência e simplicidade dos sistemas tributários como mecanismo de obtenção de receita. A eficiência requer um sistema neutro;
  - Estruturado de modo a não distorcer decisões de produção, consumo, poupança ou investimento de indivíduos e empresas;
  - E a terceira definição, que considera vital a inclusão dos custos sociais num modelo próprio dos custos de tributação, o qual delineie um sistema tributário ótimo. Os custos sociais da tributação — gastos incorridos pela sociedade no processo de transferir poder de compra dos contribuintes para o governo — compreendem custos administrativos e de conformidade. [...]
- (BUFFON; MARCOLAN, 2016 – p. 16).

Portanto, para um bom funcionamento de uma estrutura tributária é necessário que mediante uma dada receita tributária seja fornecida a maior quantidade alcançável de contraprestações, diminuindo-se assim o custo destas contrapartidas para o contribuinte.

Conforme Mankiw, para um sistema tributário eficiente se faz necessário que seus agentes evitem o chamado “Peso Morto” - redução no excedente total provocada pela redução do tamanho de um mercado abaixo de seu nível ótimo em decorrência de um imposto.

---

<sup>37</sup> Nicholas Gregory Mankiw, nascido em 3 de fevereiro de 1958, Trenton, Nova Jérsei - EUA, é um influente professor de economia na Universidade de Harvard. Autor do best-seller "Introdução à Economia - Princípios de Micro e Macroeconomia".

[...] Este conceito engloba, dentre outras coisas, as distorções do mercado geradas pelos tributos, pois os impostos alteram as decisões das pessoas em relação ao consumo, por exemplo, se o governo lança um imposto sobre as casquinhas de sorvete, as pessoas tomam menos sorvete e mais iogurte congelado, que é um substituto imediato do sorvete, ou, ainda, se o governo resolve aumentar os tributos sobre a renda, imediatamente cai o consumo de determinados bens considerados supérfluos, pois diminui-se o poder de compra dos trabalhadores, e, desse modo, modifica-se o *quantum* de mercado destinado a cada um de seus setores.[...] (CARRILHO, et al.)

Outro ponto do “Peso Morto” citado por Mankiw (1999) pode ser analisada partindo-se de um mercado sem tributação. Sendo que, o excedente deste mercado é dado pela soma do excedente do consumidor<sup>38</sup>, com o excedente do produtor<sup>39</sup>, inexistindo, então, o peso morto.

Introduzindo um tributo no mercado, tem-se, por consequência, a redução dos excedentes do consumidor e do produtor, que decorre da criação de uma Receita Tributária<sup>40</sup>, entretanto, o montante desta receita gerada é menor do que os montantes deduzidos dos excedentes do produtor e do consumidor, ou a expectativa projetado pelo Estado. O excedente do mercado continua sendo a soma do excedente do consumidor com o excedente do produtor.

Nota-se que ocorre uma relativa redução do excedente deste mercado em relação ao valor encontrado antes do tributo. A diferença entre o valor potencial do excedente e o valor fático deste excedente, ou seja, o valor encontrado sem a tributação e o valor encontrado após a tributação é o **Peso Morto**.

Com estes conceitos Mankiw conclui que a tributação que pesa sobre um bem, tendo incidido sobre o ofertante ou o demandante, afeta o mercado de forma a criar uma diferença entre o preço pago pelos demandantes e o preço recebido pelos ofertantes, então, quando o mercado se move para o novo equilíbrio, os demandantes desembolsam mais pelo bem e os ofertantes percebem menos, assim, todos dividem o ônus do imposto.

---

<sup>38</sup> Excedente do consumidor, conforme Mankiw (1999) é “quantia que uma pessoa está disposta a pagar por todos os bens que consome menos a quantia que ela efetivamente gasta com o consumo”

<sup>39</sup> Excedente do produtor, conforme Mankiw (1999) é “a quantia recebida por um produtor menos o que o produtor está disposto a receber”

<sup>40</sup> Receita tributária é toda fonte de renda que deriva da arrecadação estatal de tributos, dos quais são espécies os Impostos, as Taxas, as Contribuições de Melhoria, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais, todos prefixadas em lei em caráter permanente ou não.

### 2.1.12. Do Planejamento Tributário

Conforme o já citado “peso” do estado na economia, e sua intervenção via tributação, somado a uma estrutura complexa do Sistema Tributário Nacional, requereu de seus operadores grande conhecimento das regras do dito sistema. Um sistema de regras de alto custo, do seu recolhimento, bem como das despesas administrativas – obrigações acessórias. Com isso, os contadores passaram a se utilizar do planejamento tributário como ferramenta, mostrando a maneira pela qual as empresas podem obter maior economia fiscal, através de alternativas legais e mais baratas de recolher seus impostos, utilizando de elisão fiscal e regras em que o Governo oferece menor tributação, que só é possível através de análise que os gestores realizam nas empresas para a escolha correta do regime de tributação (Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e o Arbitrado) e acompanhamento da legislação tributária.

O objetivo deste estudo é demonstrar, por meio da elisão fiscal, as possibilidades que as empresas têm em minorar seus custos tributários e maximizar seus lucros utilizando o planejamento tributário, tornando-as mais competitivas e preparadas para enfrentar o mercado. Para tanto o estudo abordará o conceito de planejamento tributário, conceituará tributos e elisão fiscal, apresentando as opções de regime de tributação brasileira (simples nacional, lucro presumido, lucro real ou lucro arbitrado).

Planejamento Tributário é o estudo das alternativas lícitas de reduzir o pagamento dos tributos afim de obter uma maximização dos resultados das empresas, ou seja, minimizar os custos e aumentar os lucros. Segundo Carlin (2008, p. 39), “planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese de o fisco alterar as regras fiscais”.

Fabretti (1996, p. 28) relata sobre planejamento tributário que:

O estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário. O planejamento tributário exige inicialmente bom senso do planejador. Há

alternativas legais válidas para grandes empresas, mas que são inviáveis para as médias e pequenas, dado o custo que as operações necessárias para a execução desse planejamento podem exigir. A relação custo/benefícios variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc. O planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. O perigo do mau planejamento é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e que é classificada como crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90).

#### 2.1.12.1. Evasão Fiscal

Como forma de fugir do pagamento, sendo este um caminho não lícito, a evasão foi descrita em matéria recente do IBPT, como:

[...] De maneira geral, a evasão fiscal consiste na adoção de manobras ilegais do contribuinte para não fazer o pagamento correto de impostos. Atualmente, esse é um dos principais problemas enfrentados pelo setor tributário. Isso ocorre, por exemplo, quando o gestor não declara as vendas reais efetuadas pela empresa para não elevar o valor do seu imposto ou até ultrapassar o limite do seu enquadramento tributário. [...] (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2019)

Ainda conforme Marins (2001, p. 30):

“A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.”

Ou seja, todo meio de burlar o sistema tributário, frustrando sua fiscalização, controle e arrecadação.

#### 2.1.12.2. Elusão Fiscal

Elusão fiscal, conforme ALEXANDRE (2010, p. 287) é um meio que aparentemente não é forma ilícita de isenção de tributo, mas meios utilizados, para não pagar tal tributo. *Quando o contribuinte por simulação de determinado negócio jurídico, com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, sendo considerado pela doutrina como o abuso das formas, em resumo uma simulação.*

### 2.1.12.3. Elisão Fiscal

Elisão Fiscal é o termo utilizado no Planejamento Tributário, para caracterizar a redução do recolhimento de tributos de forma lícita mediante a qualquer ação anterior à ocorrência do fato gerador, e por meios existentes na legislação, garantindo a empresa a condição de minimizar ou eliminar a obrigação tributária. Conforme Fabretti (2003, p. 133), “a economia tributária resultante da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal”.

Na elisão fiscal o agente (contribuinte) lícitamente visa a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador, que daria origem à obrigação tributária. Dessa forma, a 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 de o contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. (OLIVEIRA, 2005, p. 167)

Pode-se atribuir à inteligência gerencial, a utilização do estudo, análise e planejamento da estrutura fiscal da empresa, com fim a diminuir o desembolso com recolhimentos.

### 2.1.13. Regimes Tributários Federais

A legislação tributária brasileira oferece, no âmbito dos tributos federais (como regra) possibilidades de as empresas optarem pelo melhor regime de tributação de acordo com sua atividade. Existem quatro regimes tributários que são mais usados pelas empresas: i) SIMPLES NACIONAL; ii) LUCRO PRESUMIDO; iii) LUCRO REAL; e, iv) LUCRO ARBITRADO.

#### 2.1.13.1. Simples Nacional

É um regime tributário criado para simplificar, facilitar e unificar o pagamento dos impostos através de um único documento previsto em Lei Complementar nº 155/2016, que entrou em vigor em 2018, Resolução CGSN nº 140/2018, aplicável às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

Enquadra-se no Simples Nacional as microempresas que auferirem em cada ano-calendário a receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e as empresas de pequeno porte que auferirem em cada ano – calendário receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00, e que não incorram em nenhuma das vedações previstas. O cálculo é realizado com base nas alíquotas dos seus cinco anexos, de I a V, por setor de atividade das empresas optantes por este regime. Os anexos estão seccionados em faixas de receita bruta, a cada qual se atribui uma alíquota e parcela a se deduzir do montante do recolhimento.

Também constam dos anexos a forma de distribuição dos tributos, que formaram a alíquota a atribuída e que gerou a DAS (Documento de arrecadação do Simples Nacional), IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS ou ISS, estes dois últimos diretamente ligados a atividade da empresa. O recolhimento do imposto é mensal, através de um único documento de arrecadação.

#### 2.1.13.2. Lucro presumido

É a presunção do lucro, somado com as demais receitas e ganhos de capital. A tributação sobre essa presunção tem o objetivo de determinar a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) calculados trimestralmente. Só poderá optar pelo Lucro presumido as empresas que auferirem faturamento anual igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 no ano calendário anterior (ou R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses, se inferior a doze meses) e que não conste nenhum impedimento previsto em lei como por exemplo as empresas que não estejam obrigadas a realizar a apuração pelo Lucro Real ou em função de sua atividade exercida (bancos comerciais, de investimentos, arrendamento mercantil e seguradores). A opção para este regime tributário deverá ser mediante ao primeiro pagamento do tributo referente ao primeiro período de apuração, sendo efetivada a opção para todo ano calendário. As empresas optantes desse regime tributário, são tributadas: a) no PIS e na COFINS, nos percentuais de 0,65% e 3% respectivamente sobre a receita bruta, sem direito às deduções que não sejam referentes as devoluções de venda, abatimentos ou vendas canceladas; e, b) no IRPJ e na CSLL, em 15% e 9% respectivamente, sobre o lucro (presumido), atribuídos pela Receita Federal.

### 2.1.13.3. Lucro real

É a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração (trimestral ou anual) do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda, de acordo com as determinações contidas na Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978, e demais atos legais e infralegais posteriores.

Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, em cada ano-calendário, as pessoas jurídicas: i) cuja receita total, ou seja, o somatório da receita bruta mensal, das demais receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável e dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da Lei 12.814/2013, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$78.000.000,00, ou de R\$6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses; ii) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; iii) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; e, iv) que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; v - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto de renda, determinado sobre a base de cálculo estimada; vi - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas

mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). As empresas optantes desse regime tributário, são tributadas: a) no PIS e na COFINS, nos percentuais de 1,65% e 7,60% respectivamente sobre a receita bruta, com direito às deduções relativas a alguns custos e despesas, observado o setor de atividade; e, b) no IRPJ e na CSLL, em 15% e 9% e 12% respectivamente, inexistindo cobrança no caso de não auferir lucro, e compensado seu prejuízo, limitado a 30% dos tributos no período.

#### 2.1.13.4. Lucro Arbitrado

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. Quando conhecida a receita bruta, e desde que ocorrido qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

O imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando: I. a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que tornem impossível para: a - identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; b - determinar o lucro real; II - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular; III - o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido; IV - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior; V - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário; VI - o contribuinte não mantiver escrituração na

forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

#### 2.1.13.5. Regime Especial de Tributação

O Regime Especial de Tributação (RET) foi instituído pela Lei 10.931 de 2004 e é “aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irrevogável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação” (artigo 1º da Lei).

O RET está disciplinado pela IN SRF nº 1435/2013 que considera como incorporador toda pessoa física ou jurídica que, embora não efetuando a construção, compromissse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas. E a incorporação imobiliária, a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas.

Aderindo a esse sistema a incorporadora fará o pagamento unificado de tributo com alíquota de 4% sobre as receitas mensais recebidas. Nesse Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) consta os seguintes impostos: i) IRPJ, à alíquota de 2,2% da receita bruta mensal; ii) CSLL, à alíquota de 1,15% da receita bruta mensal; iii) PIS, à alíquota de 0,65%; e, iv) COFINS, à alíquota de 3%.

A opção pelo RET só será considerada efetivada quando o terreno e as acessões objeto da incorporação imobiliária tenham sido afetados; inscrição de cada incorporação no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ); regularidade no recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS); prévia adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE); e a regularidade fiscal da matriz da pessoa

jurídica. E para concluir é necessário fazer a entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal.

Conforme mostra no § 1º e 2º do Art. 9 da IN 1435/2013 é de obrigação do incorporador manter escrituração contábil das operações da incorporação podendo ser efetuada em livros próprios ou nos da incorporadora, sem prejuízo das normas comerciais e fiscais aplicáveis à incorporadora em relação às operações da incorporação. Uma vez adotando os livros próprios para cada incorporação, a escrituração contábil das operações da incorporação poderá ser efetivada mensalmente na contabilidade da incorporadora, mediante registro dos saldos apurados nas contas relativas à incorporação.

#### 2.1.14. Custo Tributário e Formação de Preço

Há inúmeros métodos para se determinar o preço de venda de um produto ou serviço, sendo eles influenciados por variáveis externas e internas. Do ponto de vista interno, Bernardi (2004) observa que a empresa deve se orientar economicamente por três caminhos: maximização dos lucros, retorno do investimento e preços baseados nos custos, sendo esse último o mais amplamente utilizado para se chegar ao preço de venda.

Para Padoveze (2007), o pressuposto básico de tal caminho é que o mercado está disposto a aceitar o preço determinado pela empresa, sabendo-se que isso nem sempre pode acontecer. Os preços historicamente foram formados adicionando-se o lucro aos custos, no entanto, no atual modelo o preço tende a ser cada vez mais determinado pelo mercado.

Bernardi (2004) afirma que a formulação de preços baseada nos custos é mera resultante da aplicação de um índice (divisor ou multiplicador) sobre os custos e despesas, conhecidos como *Mark-up*, “marcação” aportuguesando o termo, ou, “ponto de marcação”. De acordo com Santos (2005, p.128) o *Mark-up* “é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para formação do preço de venda”.

Já Sandroni (2000) observa que o termo em inglês significa a diferença entre o custo total de produção de um produto e seu preço de venda ao consumidor final. A diferença indica o custo da distribuição física, ou seja, o quanto custa levar o produto de onde está armazenado até as mãos do consumidor final, mais o lucro do produtor, dos intermediários e dos varejistas.

A principal razão da aplicação do *Mark-up* decorre do fato de possibilitar uma grande simplificação do processo de formação dos preços, já que os custos fixos e demais gastos são incorporados diretamente no percentual do *Mark-up*, não precisando ser apurados individualmente por produto ou serviços comercializados (BRUNI, FAMÁ, 2004). Dessa forma, o conceito de *Mark-up* é bastante empregado devido a sua facilidade.

#### 2.1.15. O Efeito Tanzi

Do estudo da teoria de Vito Tanzi (1977), para o caso brasileiro<sup>41</sup>, depreende-se a análise da deterioração do valor real da receita tributária, tendo em vista o *gap*<sup>42</sup> entre o lançamento e o efetivo recolhimento aos cofres públicos. Tal perda de valor real se dá pelo fato do processo inflacionário, que causa essa distorção na relação entre o valor do lançamento do tributo (valor nominal) e seu recolhimento (valor real), o que hoje, talvez, seja mais difícil de se mensurar, pelos período de relativa estabilidade econômica, e taxas inflacionárias controladas, em comparação a períodos anteriores, especialmente os relacionados aos anos 70, 80 e 90.

---

<sup>41</sup> Com os altos índices inflacionários dos anos 80 no Brasil, os tributos, a serem recolhidos, tinham seu valor real corroído, o que pode ser observado o estudo de Giambiagi (Textos para Discussão Interna, nº 133 – IPEA – INPES, 1988, pag. 13), onde o autor estima que com uma inflação anual de 600%, em projeções referentes as cotas do imposto de renda retido na fonte, a corrosão do valor seria da ordem de 63%, ou seja, o valor real do tributo a recolher, seria 63% menor que seu valor nominal, em decorrência da distorção causada pela inflação.

<sup>42</sup> Descrição livre: hiato, lapso etc.

### 2.1.16. A Curva de Laffer

Teorizado por Arthur Laffer nos anos 70, a análise dos níveis de tributação e sua correspondente receita, criou o que ficou popularmente conhecido como Curva de Laffer. Conforme explicitado no tema relacionado ao estado, a estrutura necessária a dinâmica social demanda recursos, que em regra só poderiam ser lastreados pelos valores levantados no sistema tributário. O dimensionamento dessa carga tributária deveria ser o suficiente para, de um lado, prover manutenção do aparelho estatal, de outro, não provocar o desequilíbrio do mercado, desestimulando os agentes econômicos a investir, ou, também, particularmente no caso brasileiro, inflar o ranking da informalidade.

Levando em conta um cenário, não tão hipotético, infelizmente, em que o aparelho estatal, esteja superdimensionado, ou que a estrutura tributária seja altamente complexa e cara. Consideremos, também, uma política monetária com uma taxa básica de juros, em níveis acima da média dos demais países, para este cenário, pode-se dizer que, dificilmente a economia já não esteja em desequilíbrio, e alguns setores desestimulados a empreender, a não ser os agentes demandantes de moeda especulativa.

Conforme o apontado por Laffer, determinados níveis de tributação, poderiam afetar negativamente a receita tributária, fato que ratificado por Mankiw (2003, apud Couto et al, 2006, p. 19):

[...] Há fortes razões para crer que uma redução geral das alíquotas não diminua a receita tributária, posto que há evidências de que muitos contribuintes possam estar fora das estatísticas e, portanto, fora do cálculo da curva de Laffer. Ressalta-se ainda que, alguns formuladores de políticas não concordam com essas questões discorridas acima. Quanto mais elásticas da oferta e a demanda no mercado, maior seria a distorção desses impostos no mercado, fazendo com que um corte nos impostos aumente a receita tributária.

Cabe registrar que os níveis de demanda que Laffer apontava como suscetíveis a oscilação em razão dos níveis de tributação, realmente o são, contudo, como qualquer evento em economia, não isoladamente. Vejamos que a demanda de bens e serviços pode afetar pela oferta de moeda ou níveis de taxa de juros.

Pode-se, portanto, admitir que, se o investimento e a poupança na economia são diretamente relacionados aos níveis de moeda e juros, os quais, como afirmado acima, afetam o nível de demanda de bens e serviços, tanto tributação quanto a posição da curva IS-LM<sup>43</sup> fora do seu ponto de equilíbrio podem gerar o peso morto – o que de maneira reflexa acaba por afetar os níveis de entrada de receita tributária (arrecadação).

#### 2.1.17. Sistema Tributário Nacional

Um sistema tributário compreende o conjunto de leis e normas gerais da legislação tributária que define os tributos, seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, determinando quais são as obrigações tributárias, como devem ser os lançamentos e, ainda, quando se dá a prescrição e decadência.

Pode ser rígido ou flexível; racional ou histórico; é rígido quando a Constituição traça todas as normas essenciais do sistema; é flexível quando o legislador ordinário tem ampla liberdade para até mesmo alterar a discriminação de rendas; é racional quando elaborado à luz dos princípios da Ciência das Finanças, tendo em vista determinados objetivos políticos; histórico é o que resulta da instituição de tributos sem prévio planejamento. (GALLO, M. F., 2007).

Além de fornecer recursos financeiros ao Estado, os tributos podem interferir na economia privada, incentivando setores de atividades, ramos econômicos ou regiões, ou ainda desestimulando o consumo de certos bens, o que constitui a denominada função extrafiscal.

Os tributos também custeiam atividades que originalmente não são próprias do Estado, mas que ele desenvolve a partir de suas autarquias. É o caso da previdência social, do sistema financeiro de habitação, da organização sindical etc., que constitui a chamada função parafiscal. (GALLO, M. F., 2007).

---

<sup>43</sup> No modelo IS-LM, a curva "IS" identifica o equilíbrio geral no mercado de bens e serviços, enquanto na curva "LM" é representado o equilíbrio entre o mercado monetário. Disponível em: <https://www.dicionariofinanceiro.com/modelo-ism/>. Acesso em 13/05/2020.

Keynes (1983, p. 74), em “A teoria geral do emprego, do juro e da moeda”, indicava:

[...] Variações na política fiscal. À medida que o incentivo do indivíduo para poupar depende dos futuros rendimentos que espera, ele evidentemente dependerá não só da taxa de juros, como também da política fiscal do Governo. Os impostos sobre a renda, particularmente quando gravam a renda “não-ganha”, os impostos sobre lucro de capital, sobre heranças etc., são tão importantes quanto a taxa de juros, sendo mesmo possível que as modificações eventuais da política fiscal tenham, pelo menos nas expectativas, maior influência que a própria taxa de juros. Se a política fiscal for usada como um instrumento deliberado para conseguir maior igualdade na distribuição das rendas, seu efeito sobre o aumento da propensão a consumir será, naturalmente, tanto maior. [...]

Desta forma, pode-se depreender do texto de Keynes como é importante haver uma política fiscal que disponha de informações para a tomada de decisão por parte dos gestores públicos com vistas a promover o crescimento econômico do país.

A carga tributária tem sido associada à ideia de sacrifício, pois o consumo privado individual é compulsoriamente reduzido em troca da provisão de bens públicos, os quais nem sempre atendem satisfatoriamente à sociedade em geral e, principalmente, aos contribuintes que suportam o ônus tributário. (GALLO, M. F., 2007).

A carga tributária no Brasil vem mostrando tendência de crescimento ao longo dos últimos 50 anos de forma lenta e contínua, mas apresentou dois períodos de mudanças rápidas de elevação dos patamares - nos triênios 1967/69 e 1994/96 (VARSANO et al., 1998).

#### 2.1.18. Do Projeto de Reforma Tributária do Economista Bernard Appy (CCiF) – Projeto de Lei N° 45/2019 – IBS

A ideia principal do projeto do imposto de bens e serviços (IBS), prima, assim como a proposta do imposto de valor agregado (IVA), pela substituição de alguns tributos, por poucos ou um único. No caso específico no IBS, idealizado por

Bernard Appy<sup>44</sup>, pretendia-se substituir cinco tributos, sendo eles: **i)** Imposto sobre produtos industrializados (IPI), da União; **ii)** Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da União; **iii)** Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), da União; **iv)** Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços (ICMS) dos Estados; e, **v)** Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), dos Municípios.

Os cinco impostos deverão ser substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A base de cálculo será igual em todo o país, mas as alíquotas poderão ser alteradas pelos estados e municípios, que serão aplicadas a operações.

Caberá uma alíquota a cada ente federativo, a alíquota final será a soma das alíquotas federal, estadual e municipal.

TABELA 2 – FORMAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IBS

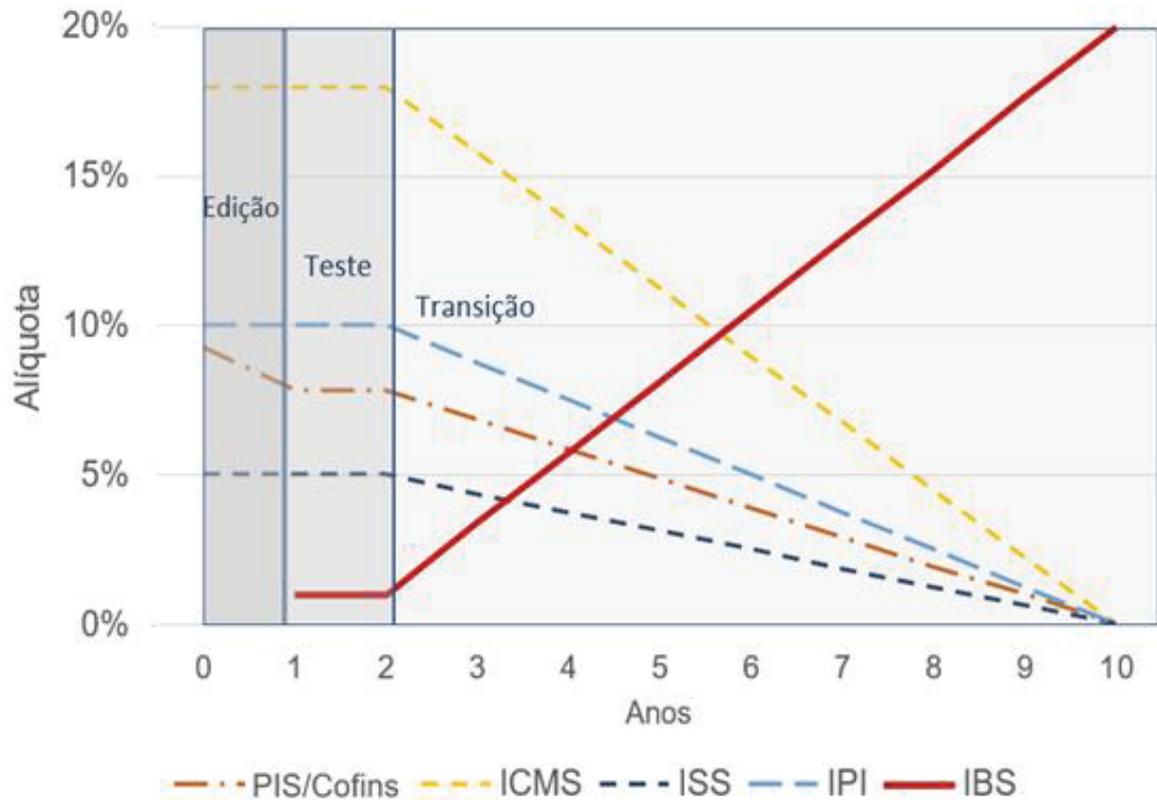
ESTRUTURA DO IBS		
TRIBUTO	COMPETÊNCIA	ALÍQUOTA (%)
IPI	UNIÃO	X1
PIS	UNIÃO	X2
COFINS	UNIÃO	X3
ICMS	ESTADOS	X4
ISS	MUNICÍPIOS	X5
TOTAL ALÍQUOTA IBS		$\sum (X1+X2+X3+X4+X5)$

FONTE: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) (<https://ccif.com.br/>)

Consta do projeto a criação de um imposto seletivo federal, para incidir sobre bens e serviços específicos que podem gerar externalidades negativas, como cigarros e bebidas alcoólicas. Os prazos de transição até a consolidação do IBS, é de 8 anos para transição, com a consolidação plena em 10 anos, sendo que os dois primeiros serão de teste, para os devidos ajustes e acomodações.

<sup>44</sup> Bernard Appy nasceu no dia 19 de fevereiro de 1962, na cidade de São Paulo, graduado em Economia na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), e mestre pela Unicamp, Bernard Appy é diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)

GRÁFICO 1 – IMPLANTAÇÃO DO IBS



FONTE: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) (<https://ccif.com.br/>)

Conforme apurado por Fernanda Calgaro (2019)<sup>45</sup> a tramitação atual do projeto, embora muito discutido pelo Executivo e Legislativo, ainda está tramitando, aguardando quem sabe o ambiente mais favorável à sua aprovação.

[...] Já passou pela CCJ da Câmara e agora tramita em uma comissão especial formada por deputados. O relator espera aprovar o seu parecer em meados de outubro. Se aprovada na comissão especial, a proposta segue ao plenário da Câmara, onde precisará passar por dois turnos de votação. Depois, vai ao Senado. [...]

<sup>45</sup> Reforma tributária: entenda as propostas em discussão no Congresso. Portal G1 de notícias. Disponível em: <https://g1.globo.com/politica/noticia/2019/09/02/reforma-tributaria-entenda-as-propostas-em-discussao-no-congresso.ghtml>. Acesso em 10/03/2020

### 2.1.19. Do Projeto de Reforma Tributária de Roberto Rocha – Projeto de Emenda Constitucional 110/2019) – IVA

O projeto do imposto sobre valor agregado (IVA), busca, assim como a proposta do imposto sobre bens e serviços (IBS), pela substituição de alguns tributos, por poucos ou um único, como meio de simplificação. No caso específico no IVA, pretende-se substituir nove tributos, sendo eles: **i)** Imposto sobre produtos industrializados (IPI), da União; **ii)** Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da União; **iii)** Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), da União; **iv)** Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços (ICMS) dos Estados; **v)** Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), dos Municípios; **vi)** Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) – federal; **vii)** Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (Pasep) - federal; **viii)** Salário-Educação (contribuição social destinada ao financiamento de programas) - federal; **ix)** Cide-Combustíveis (contribuição social destinado a investimento de infraestrutura de transporte) - federal.

Os nove impostos, elencados acima, serão ser substituídos pelo Imposto de valor agregado (IVA), contudo a estrutura deste projeto, envolve a exclusão e/ou alteração mais elementos do nosso atual Sistema Tributário mas, ao mesmo tempo, um prazo de 4 anos de transição e 5 anos para a consolidação, sendo 1 ano de testes. Sendo que: **i)** será criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS); **ii)** será criado um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal, que incidirá sobre itens como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações; **iii)** será extinto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), esse tributo será incorporado pelo Imposto de Renda, que passa a ter alíquotas ampliadas; **iv)** ITCMD (tributo pago na transmissão de qualquer bem por morte ou doação), que hoje é de competência dos estados e do Distrito Federal, passa a ser de competência federal, mas com receita destinada aos municípios; **v)** IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) incidirá sobre aeronaves e embarcações, excluídos os veículos comerciais destinados à pesca e

ao transporte público de passageiros e cargas pessoas com maior capacidade contributiva.

Pode-se dizer que o projeto do IVA, tem um alcance maior contudo, seu efeito assim é muito próximo ao IBS, mesmo porque deverão ser verificados os estudos de impacto, na comparação dos dois projetos, vez que o IVA, conforme idealizado deverá ser consolidado na metade do tempo que o seria pelo IBS.

### 3. MATERIAL E MÉTODOS

Destina-se a apresentação da metodologia utilizada nesta monografia. A seguir, o processo para levantamento das informações necessárias para atender os objetivos específicos.

#### 3.1. CLASSIFICAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos e outros. Busca também, conhecer e analisar conteúdos científicos sobre determinado tema (MARTINS, 2001).

Podemos somar a este acervo as consultas a bases de dados, periódicos e artigos indexados com o objetivo de enriquecer a pesquisa.

Este tipo de pesquisa tem como finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto (MARCONI; LAKATOS, 2007).

Desta forma segundo os autores acima, a pesquisa bibliográfica não é apenas uma mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre determinado assunto, mas sim, proporciona o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.

Demo (2000), completa dizendo que a ideia da pesquisa é de induzir o contato pessoal do aluno com as teorias, pela leitura, levando à interpretação própria.

Neste estudo adotou como estratégia metodológica, a revisão bibliográfica – optou-se por utilizar a revisão narrativa que é um dos tipos de revisão de literatura, pela possibilidade de acesso à experiências de autores que já pesquisaram sobre o assunto, Cerro e Bervian (1983, p. 55) escrevem que a pesquisa bibliográfica "explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos".

Na elaboração deste trabalho foi realizado uma revisão narrativa da literatura nacional sobre o tema, visto que esta revisão possibilita sumarizar as pesquisas já concluídas e obter conclusões a partir de um tema de interesse. A revisão literária é descrita por Gil (2004) como sendo uma ação sobre material já produzido.

### 3.2. Análise dos dados

Após o levantamento de dados, e feita a leitura do material, as principais informações foram compiladas. Em seguida, foi realizada uma análise descritiva buscando a compreensão e o conhecimento sobre o tema.

## 4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.1. DO VALOR A SER RECOMPOSTO VIA PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - ESTUDO COMPARATIVO DE ENQUADRAMENTO DE REGIME TRIBUTÁRIO

#### 4.1.13. Estudo de Caso 1 - Atacadista de Produtos Alimentícios Situada À Cidade de Campina Grande/PB.<sup>46</sup>

Baseados em estudo de caso de uma empresa comercial atacadista de produtos alimentícios situada à cidade de Campina Grande/PB, a qual é tributada atualmente através do Simples Nacional.

Foi realizado um planejamento tributário considerando três modalidades de regime tributários - Simples Nacional, Lucro Presumido, e o Lucro Real, sendo que do resultado, o custo tributário foi adicionado ao preço dos produtos da empresa investigada.

A partir dos valores totais acumulados nas três formas de tributação aplicadas à empresa foi realizada uma comparação entre si, buscando evidenciar a modalidade menos onerosa à empresa, como pode ser observado na tabela 3.

---

<sup>46</sup> Qualit@s Revisa Eletrônica ISSN 1677 4280 Vol. 9 No 3 (2010) – Custo Tributário e Elisão Fiscal: As Facetas de um Planejamento Tributário.

TABELA 3 – EMPRESA ESTUDADA. COMPARAÇÃO ENTRE AS MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO (2007).

<b>Tributos</b>	<b>Simples</b>	<b>Lucro Presumido</b>	<b>Lucro Real</b>
Simples Nacional	125.212,64	-	-
PIS	-	12.229,91	6.758,11
COFINS	-	56.445,73	31.128,30
CSLL	-	20.320,47	10.846,50
IRPJ	-	22.578,29	18.077,50
INSS	-	10.348,24	10.348,24
<b>TOTAL</b>	<b>125.212,64</b>	<b>121.922,64</b>	<b>77.158,65</b>

FONTE: Qualit@s Revista Eletrônica ISSN 1677 4280 Vol. 9 No 3 (2010) – Custo Tributário e Elisão Fiscal: As Facetas de um Planejamento Tributário, pag. 9.

Observa-se que a forma de tributação que proporciona um menor custo tributário à empresa é a modalidade Lucro Real, gerando à empresa uma economia de cerca de R\$ 48.053,99 em relação ao Simples, e cerca de R\$ 3.290,00 em relação ao Lucro Presumido. Assim, tem-se que o planejamento tributário se mostra uma importante ferramenta para a empresa na redução de custos, objetivando melhorar a margem de lucro e/ou competitividade frente a seus concorrentes. Tal reenquadramento, ou seja, a mudança do regime do Simples Nacional - atualmente utilizado, para o regime de Lucro Real, proporcionaria a empresa investigada uma economia de 38,38%.

Sendo que a adoção de um sistema de tributação simplificado que unifique vários impostos nem sempre é uma adoção vantajosa para a empresa, tendo em vista que a utilização do Simples Nacional pela empresa estudada ocasionou o maior custo tributário entre as três modalidades investigadas.

#### 4.1.14. Estudo de Caso 2 – Empresa do Ramo de Perfumaria e Cosméticos<sup>47</sup>

Baseado no estudo de caso de uma empresa do ramo de Perfumaria e Cosméticos, no município de Aripuanã - MT, aproximadamente 950 km da capital, Cuiabá-MT<sup>48</sup>.

A empresa X iniciou suas atividades no ano de 2009 e desde então tem por principal atividade econômica o comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal, contando ainda com a atividade secundária de comércio varejista de artigos de armarinho. Atualmente a empresa está enquadrada no regime de tributação Simples Nacional, tem quatro funcionárias registradas e dois sócios, sendo um o administrador.

Desde o início de suas atividades em 2009, a empresa está enquadrada no regime de tributação simplificado, surgindo a curiosidade e necessidade da realização de um estudo para uma possível mudança de regime tributário, com o objetivo de observar se a empresa está enquadrada no regime que melhor atende suas necessidades ou se o regime de tributação lucro presumido pode ser melhor para esta empresa.

Com isso, houve a necessidade de elaborar um trabalho comparativo entre os regimes de tributação simples nacional e lucro presumido para averiguar se a empresa X está contemplando a melhor forma de tributação para sua atividade.

A seguir a tabela apresenta um comparativo entre os valores dos impostos pagos e os valores que seriam pagos caso esta empresa optasse pelo regime de tributação lucro presumido.

Reforçando a ideia do impacto causado pelo capital desviado do mercado em geral, ou em especial do mercado analisado poderá ser incorporado por algum bem semelhante.

---

<sup>47</sup> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: um estudo de caso em uma empresa do ramo de perfumaria e cosméticos. Disponível em: [http://legado.fucape.br/premio\\_excelencia\\_academica/upld/trab/20/222\\_proposal.pdf](http://legado.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/20/222_proposal.pdf). Acesso em 06/06/2020

<sup>48</sup> [www.fucape.br/upld/trab/222\\_proposal](http://www.fucape.br/upld/trab/222_proposal)

TABELA 4 – COMPARATIVO DO REGIME SIMPLIFICADO E LUCRO PRESUMIDO

	<b>Simplex Nacional</b>	<b>Lucro Presumido</b>	<b>Diferença</b>
Janeiro	19.707,13	3.979,41	(15.727,71)
Fevereiro	9.500,21	3.020,61	(6.479,60)
Março	17.616,67	15.785,93	(1.830,74)
Abril	16.225,43	3.633,43	(12.592,00)
Maio	25.011,35	5.161,00	(19.850,35)
Junho	17.484,19	19.105,12	1.620,93
Julho	16.125,96	4.495,79	(11.630,16)
Agosto	16.989,24	3.616,61	(13.372,64)
Setembro	17.922,96	6.956,60	(966,35)
Outubro	19.575,83	3.956,63	(15.619,21)
Novembro	22.810,25	5.533,30	(17.276,95)
Dezembro	23.609,10	24.200,94	591,84
<b>Total Percentuais</b>			<b>49,17%</b>

FONTE: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: um estudo de caso em uma empresa do ramo de perfumaria e cosméticos. Disponível em: <[http://legado.fucape.br/premio\\_excelencia\\_academica/upld/trab/20/222\\_proposal.pdf](http://legado.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/20/222_proposal.pdf)>. Acesso em 06/06/2020

Conforme o comparativo acima é possível notar a grande diferença de valores entre um regime e outro, fica claro que a empresa está enquadrada em um regime que não a convém, sendo o mais oneroso. No regime simplificado esta empresa pagou cerca de R\$ 113.132,94 a mais do que se estivesse no regime lucro presumido, deixando de obter uma economia de 49,17%. Portanto, pode-se constatar que esta empresa está enquadrada indevidamente no simples nacional, ressaltando a importância e necessidade do planejamento tributário nas empresas.

#### 4.1.15. Estudo de Caso 3 – Empresa do Ramo de Construção Civil<sup>49</sup>

A empresa objeto do estudo de caso é uma incorporadora imobiliária localizada na Grande Florianópolis, Santa Catarina. Fundada em novembro de 2014 a empresa possui em seu contrato social os seguintes objetos sociais: Construção Civil; Incorporação de Imóveis; Administração e arrendamento de imóveis; Locação e Intermediação de Imóveis. No entanto, sua principal atividade (de fonte de receita) é a incorporação de imóveis. Por solicitação dos proprietários da empresa em não divulgar a razão social da empresa adotou-se o nome Beta Incorporação Imobiliária Ltda.

Hoje a empresa possui o Lucro Presumido como tributação por orientação da sua contabilidade. No entanto, é de interesse da Beta Incorporação Imobiliária Ltda saber o quanto estão recolhendo a mais ou a menos com a tributação adotada atualmente e como pode ser melhorado esses resultados.

Para a realização dessa análise foram observadas as demonstrações contábeis fornecidas dos anos de 2015 e 2016. A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), fornecida pela contabilidade terceirizada da empresa, apresenta os valores totais de receitas que foram utilizados como referência para apuração dos tributos do regime de Lucro Presumido e RET e apresenta o Lucro Líquido que foi base para apuração dos tributos no regime do Lucro Real.

A Tabela 4 mostra a consolidação dos tributos, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em cada regime tributário, nos anos de 2015 e 2016. Assim, é possível observar que a opção tributária que se apresenta mais vantajosa é o Regime Especial de Tributação (RET), isso porque, o RET por ser um incentivo do Governo apresenta as suas alíquotas reduzidas quando comparamos com as outras opções de regime.

No entanto, a empresa não adotou esse regime em nenhum dos anos analisados, estando enquadrada no regime do Lucro Presumido. Uma vez a

---

<sup>49</sup> SILVEIRA, Roberta Cabral Da. Planejamento Tributário: Estudo de caso em uma empresa do ramo da construção civil. 2017. 34 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

empresa adotasse o RET como regime tributário obteria uma economia de tributos de aproximadamente 33% analisando os anos de 2015 e 2016.

TABELA 5 – CONSOLIDAÇÃO DOS TRIBUTOS

	LUCRO REAL		LUCRO PRESUMIDO		RET	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016
<b>PIS</b>	13.929,54	17.207,70	5.604,69	7.923,10	3.193,66	4.566,13
<b>COFINS</b>	64.160,32	79.259,69	25.867,80	36.568,17	5.696,79	8.144,99
<b>IR</b>	104.016,25	125.307,08	10.357,80	9.322,02	10.864,48	15.358,63
<b>CSLL</b>	46.085,85	53.750,55	14.809,08	13.328,17	14.744,65	20.843,86
<b>TOTAL</b>	<b>228.191,96</b>	<b>275.525,00</b>	<b>56.639,37</b>	<b>67.141,47</b>	<b>34.499,57</b>	<b>48.913,62</b>

FONTE: SILVEIRA, R. C. da. Planejamento Tributário: Estudo de caso em uma empresa do ramo da construção civil, 2017.

No Tabela 5 mostra que o Lucro Real é a opção mais onerosa para a empresa, onde ela pagaria um valor muito maior de tributos devido a sua alíquota elevada. Dessa forma, não é vantajoso para a empresa fazer a opção do Lucro Real como regime tributário.

Com essa análise, verifica-se que a empresa tem a necessidade de fazer um Planejamento Tributário para que nos próximos anos ela alcance o objetivo de reduzir os seus gastos com tributos de forma lícita.

No entanto o objetivo do trabalho foi identificar qual a forma de tributação é mais vantajosa para a empresa do segmento de incorporação e construção de imóveis. E dentre essas opções nós temos o Lucro Presumido, Lucro Real e Regime Especial, sendo que na Tabela 5 mostra resumidamente o resultado dessa pesquisa e identifica o melhor regime para a empresa.

Nesse sentido, observou-se que a adoção do Regime Especial de Tributação pode proporcionar muitas vantagens para a empresa estudada e se tornando a opção menos onerosa para empresa ao final do exercício.

O estudo demonstrou a importância de se realizar Planejamento Tributário com o objetivo minimizar os tributos de forma lícita. Com isso foi possível observar que além das opções convencionais de regime tributário a legislação pode incluir outros regimes para determinados segmentos empresariais, tal como na construção civil, com o intuito de incentivar esses ramos do mercado e aquecer a economia.

Ainda como sugestão de pesquisas futuras, sugeriu-se a análise de empresas incorporadoras de maior porte, que esteja do regime do Lucro Real. E a partir disso verificar se o RET continuará sendo a melhor opção tributária e com menor ônus fiscal para a empresa objeto de estudo.

TABELA 6 – COMPARATIVO DOS TRÊS CASOS

<b>CASO</b>	<b>SETOR</b>	<b>MELHOR REGIME</b>	<b>GANHO (%)</b>
1	COMERCIO VAREJISTA - ALIMENTAÇÃO	LUCRO REAL	38,8%
2	COMERCIO VAREJISTA – QUÍMICA E ESTÉTICA	LUCRO REAL	49,17%
3	CONSTRUÇÃO CIVIL	REG. ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO	37,27%

FONTE: Elaborado com base nos resultados dos estudos de caso 1, 2 e 3.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um ambiente em que os ganhos de competitividade se dão no investimento tecnológico para otimização e aumento da produtividade, e não nas brechas “cavadas” no regramento tributário/fiscal – seja por elusão, Elisão ou mesmo evasão, que no resultado final da direção do mercado já será indiferente, vez que qualquer discussão sobre legalidade será à posteriori.

A diminuição da participação do estado no sistema produtivo e na circulação de bens, presente na guerra fiscal entre entes da federação, subsídios pontuais e/ou direcionados, represamento de preços públicos e câmbio semiflexível, não necessariamente precisa, neste primeiro momento, significar a anulação da arrecadação, poderá se dar, tão simplesmente, como nas propostas que tramitam no legislativo, na simplificação de seu recolhimento, economizando, assim, gastos para atender a estrutura burocrática no atendimento de inúmeras “obrigações acessórias”.

A combinação da simplificação – mesmo que não importe, temporariamente, em diminuição da carga nominal, com o adequado enquadramento de regime tributário – sendo o mais apropriado a realidade financeira da empresa, trará ganhos ao produto nacional de forma geral.

A diminuição de custo pelo correto enquadramento de regime tributário – o peso morto anteriormente existente foi revertido ao caixa da empresa;

Em linhas gerais, considerando que o efeito da reversão ao caixa seja replicado/irradiado no mercado, repercutindo positivamente – gerando o aumento da eficiência do produto;

O aumento da eficiência do produto poderá ser dado:

a) Via preço final – o custo tributário pesa menos na estrutura de preços, aumentando o poder de compra do consumidor, e, conseqüentemente o bem estar social (para bens de maior elasticidade<sup>50</sup>);

b) Via margem de lucro – a estrutura de custos é impactada em menor valor pelos tributos absorvidos pela empresa, sendo administrados os preços similares a uma realidade de maior recolhimento (para bens de menor elasticidade – preço).

No campo dos impactos da eficiência do produto com impactos positivos para sociedade, se dará:

a) No aumento da demanda, como consequência de uma diminuição de preços, e de maneira reflexa, maior recolhimento de tributos – lastreando os serviços demandados pela sociedade, aumentando o bem estar social;

b) No aumento dos rendimentos dos agentes econômicos/empresariado, incentivando o investimento na capacidade produtiva, aquisição de novas tecnologias, diminuição da capacidade ociosa, fomentando novos postos de trabalho – diminuição do desemprego;

c) Na formação de poupança nacional, garantindo maior robustez ao mercado – aumentando oferta de capital (expectativa de redução de juros);

d) Estabelecimento de um novo ponto de equilíbrio no mercado – uma otimização do produto de modo geral;

e) Níveis de emprego e renda em padrões mais adequados para um país de porte continental e de grande potencial produtivo como o Brasil;

f) Um ambiente comercial favorável a novos negócios – políticas fiscais e monetárias mais adequadas a liberdade de mercado e livre trânsito de produtos e fluxo de capitais;

---

<sup>50</sup> A elasticidade é uma medida da resposta da quantidade demandada ou da quantidade ofertada a variações dos seus determinantes” (MANKIWI, 2005, p. 90).

g) Criação de ambiente para saneamento do aparelho estatal – altas taxas de emprego, fluxo de capitais e produtos, mercado com menor peso regulatório, assimilação de ideias mais liberais, diminuindo o custo dos serviços públicos;

h) Fomento de ambiente favorável a evolução tecnológica, e pesquisa científica – redirecionamento de recursos e trocas de benefícios fiscais para investimento em otimização da produção e aumento de valor agregado;

TABELA 7 – CONTRIBUIÇÃO DOS COMPONENTES AO CRESCIMENTO DO PIB (% DO TOTAL)

Ano	Consumo	FBCF	Governo	Exportação	Importação	PIB
2001	0,5%	-0,1%	0,5%	0,9%	-0,4%	1,4%
2002	0,8%	-1,3%	0,7%	0,8%	1,9%	3,1%
2003	-0,3%	-0,5%	0,3%	1,6%	0,1%	1,1%
2004	2,4%	1,7%	0,7%	2,2%	-1,3%	5,8%
2005	2,7%	-0,4%	0,4%	1,6%	-1,0%	3,2%
2006	3,2%	1,5%	0,7%	0,7%	-2,1%	4,0%
2007	3,9%	2,8%	0,8%	0,9%	-2,3%	6,1%
2008	3,9%	2,8%	0,4%	0,1%	-2,0%	5,1%
2009	2,7%	-3,1%	0,6%	-1,3%	1,0%	-0,1%
2010	3,9%	5,4%	0,8%	1,3%	-3,8%	7,5%
2011	2,9%	0,4%	1,2%	0,5%	-1,1%	4,0%
2012	2,1%	0,4%	-0,6%	0,0%	-0,1%	1,9%
2013	2,1%	0,3%	1,3%	0,3%	-0,9%	3,0%
2014	1,4%	0,2%	-1,2%	-0,1%	0,3%	0,5%
2015	-2,0%	-0,3%	-3,9%	0,8%	1,9%	-3,5%

FONTE: BNDES

Há uma relação importante entre a formação bruta de capital fixo (FBCF)<sup>51</sup> o crescimento do PIB, notadamente, conforme tabela 4, nos melhores números desempenhados pelo PIB, a participação do FBCF foi preponderante.

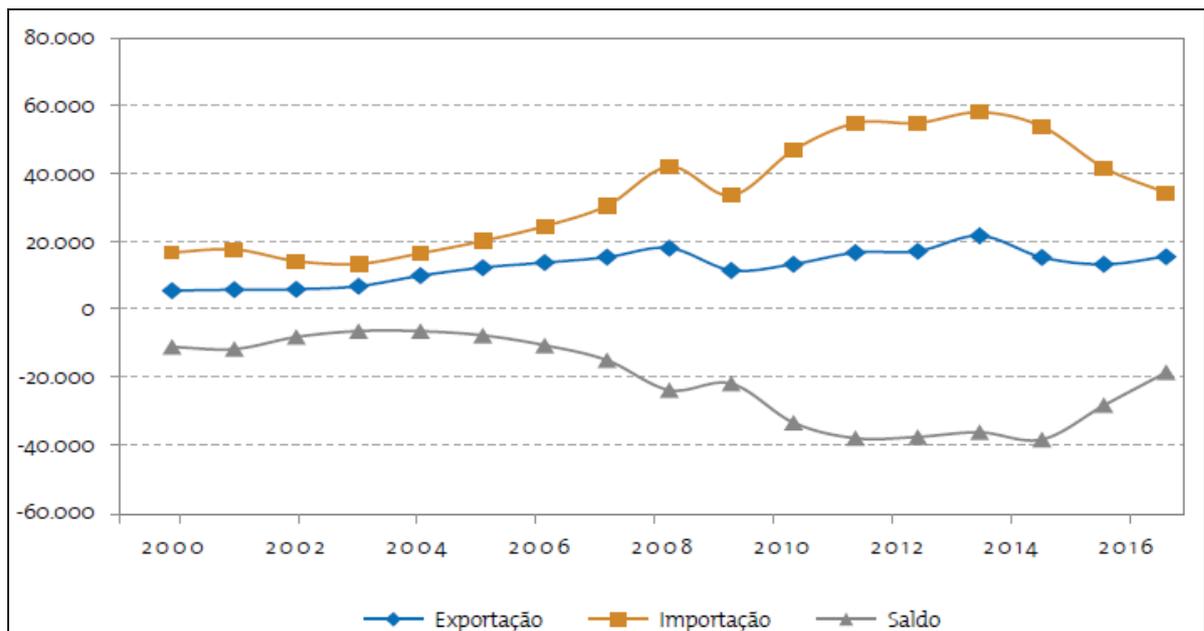
<sup>51</sup> (FBKF) medida do quanto as empresas aumentaram os seus bens de capital (que servem para produzir outros bens), é calculada trimestralmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)

Os gastos com importação com bens de capital indicam investimento, embora no Gráfico 2 demonstre uma indústria discreta no mesmo setor, ainda sim pode se fazer uma análise positiva.

O alinhamento dos tipos de gastos públicos – muito ligado ao plano de governo da gestão dos mandatários, poderão ser dividido em duas classes principais: produtivo e improdutivo – sendo o primeiro, conforme Barro (1990) ligado as áreas da educação e saúde e Aschauer (1989) infraestrutura; e o segundo, conforme Barro (1991) são gastos correntes – geralmente ligados as despesas com pessoal (ativos e inativos) e custos de instalações e suas manutenções (edificações).

Os estudos de Barro (1990) apontam uma relação positiva entre os gastos produtivos e o PIB, bem como, inversamente aos gastos improdutivos. Pelos apontamentos dos referidos autores, existe uma prevalência, a priori, dos efeitos positivos no PIB, em países subdesenvolvidos, em detrimento dos países desenvolvidos. Instintivamente, poderia se atribuir o fato que a capacidade de expansão do mercado de trabalho e os déficits próprios de países menos desenvolvidos, seria uma forma de “capacidade ociosa” daquele mercado.

GRÁFICO 2 – BALANÇA COMERCIAL DA INDÚSTRIA DE BENS DE CAPITAL (US\$ MILHÕES)



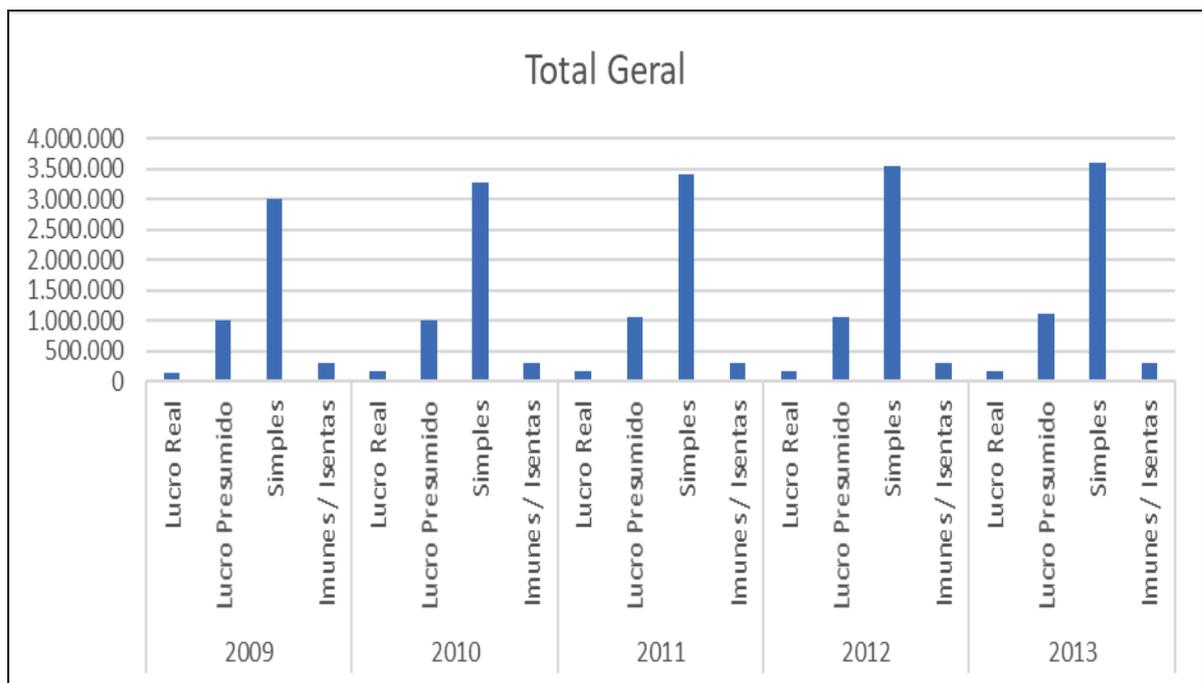
FONTE: BNDES

Os gastos públicos (produtivos) estão inseridos de maneira indireta no universo tributário, assim como o planejamento tributário, está ligado a eficiência do mercado.

Seja o primeiro, porque os investimentos/gastos públicos são lastreados pelo tesouro nacional, que por sua vez é formado basicamente pela arrecadação dos tributos. Sendo o segundo, que pelo correto enquadramento, principalmente, do regime tributário, poderá significar redução de custos tributários, podendo se tornar uma reversão de valores ao “caixa” da sociedade, reinvestimentos, aumento da poupança, ou novos empreendimentos.

Os números do Gráfico 3 e Tabela 8 demonstram a predominância em todos os anos da opção pelo regime tributário Simples Nacional, contudo se atribui muito mais a sistemática de recolhimento e controle de informações, do que a um planejamento tributário com vias de ganho com menor carga, conforme já demonstrado nos estudos de caso apresentados neste trabalho.

GRÁFICO 3 - EVOLUÇÃO DA QUANTIDADE DE EMPRESAS E SEUS REGIMES TRIBUTÁRIOS ATÉ 2013



FONTE: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/estudos-diversos-página>. Acesso em 29/01/2020

TABELA 8 – QUANTIDADE DE EMPRESAS POR REGIME DE TRIBUTAÇÃO E DIVISÃO CNAE – AC 2014

Cod. Div. CNAE	Descrição – Divisão CNAE	Regime de tributação					Total Geral
		Imune do IRPJ	Isenta do IRPJ	Lucro Presum.	Lucro Real	SIMPLES	
<b>TOTAL</b>		<b>23.046</b>	<b>35.568</b>	<b>956.861</b>	<b>136.279</b>	<b>3.356.501</b>	<b>4.508.255</b>
47	COMÉRCIO VAREJISTA	61	123	79.404	40.058	1.373.609	1.493.255
41	CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS	21	48	75.519	3.110	41.000	119.698

FONTE: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/estudos-diversos-página>. Acesso em 29/01/2020

Pode haver uma larga fatia do mercado que, muito possivelmente, esteja “desenquadrado” do regime correto, como numa inversão do ponto ótimo, gerando um peso morto a ser recuperado, atraindo esse valor novamente ao mercado formando a reversão citada acima.

### 5.1. DO IMPACTO DA ARRECADAÇÃO NA SOCIEDADE

Sabendo-se que, o “dinheiro” economizado nos recolhimentos pode ser reintroduzido no ciclo econômico, sendo pelo emprego, investimentos em bens de capital e formação de poupança. Sabendo também, que os valores de ganhos através do correto planejamento tributário – principalmente no correto enquadramento de regime, pode variar muito, em decorrência do porte e área de cada empresa.

Finalmente, levando em conta os dados levantados neste estudo, resumidos no quadro comparativo dos casos estudados, consideremos o menor ganho possível da situação apontado no referido quadro. Tomando como número meramente para fins de comparação a média da carga tributária de 2018, tida como recorde, no patamar de 35,07%, juntamente com os dados disponíveis no portal do IPEA sobre o

desempenho dos gastos públicos, onde apontam os valores retornados a sociedade a cada R\$1,00 investido pelo governo.

Segundo a informação daquele instituto, o retorno na área de educação é de aproximadamente 80%, e em saúde é de 70%, confirmando os estudos de Barro (1989 e 1990) e os demais autores elencados acima.

Portanto, revendo os dados colhidos, tem-se que: o menor ganho obtido no estudo foi de 37,27%, que a carga tributária nacional em 2018 foi 35,07% em média. Considerando que o valor do ganho seja reinserido na economia e que será igualmente tributado, podemos dizer que o incremento na arrecadação seria o produto dos dois números, ou seja, 13,07%. O valor total dos investimentos em educação e saúde, cresceria, em tese, 13,07%, retornando a sociedade conforme os percentuais acima apontados.

Cabe, à finalidade deste trabalho, fazer a ponderação quanto ao recorte da análise dos dados referentes a Bens de Capital<sup>52</sup>, os quais foram utilizados somente no que diz respeito a aquisições no mercado nacional e importações – investimento em planta de produção. Segue-se o raciocínio, também, para investimentos em inovação e tecnologia, sendo admitido, que os recursos revertidos (frustração do peso morto), aplicados nestes dois segmentos, retornarão inúmeros benefícios a sociedade em forma de desenvolvimento e crescimento econômico:

- i) A consolidação do aumento do “parque produtivo” – aumento da capacidade produtiva;
- ii) Ganhos de escala em produção (transações de bens e serviços);
- iii) Aperfeiçoamento produtivo e de oferta de bens e serviços;

---

<sup>52</sup> Bens de Capital são chamados a todos os bens materiais que necessitam de uma empresa para que possam produzir bens e serviços. São os bens necessários para a produção dos bens que gerarão os lucros para a empresa. Uma indústria necessita de ferramentas, máquinas, veículos, equipamentos, instalações, fábricas, utensílios, e toda uma gama de bens imprescindíveis para o desenvolvimento de suas funções e atividades, esses são os bens de capital, também conhecidos como bens de produção. Disponível em: <https://www.meusdicionarios.com.br/bens-de-capital>. Acesso em 13/05/2020.

iv) Estimulando demanda – desenvolvimento de canais/produtos e/ou preços ao mercado;

v) Aumento do acesso a bens e serviços por parte da população – aumento do bem estar social (poder de compra);

vi) Recomposição da parcela arrecadada que antes compunha o peso morto, ou que havia sido desprezada;

vii) Aumento potencial de disponibilidade de gastos do Governo com serviços públicos essenciais e investimentos estratégicos;

viii) Aumento potencial da melhora na distribuição de renda e mitigação da pobreza;

Uma mostra que vários índices podem ser melhorados, é quanto ao perfil do empreendedor brasileiro, conforme ALMEIDA (2019) em entrevista recente:

[...] No Brasil, o que predomina é a aquisição de tecnologia, de máquinas que melhoram processos, e a atração de investimento externo. A última Pesquisa de Inovação Tecnológica (Pintec), do IBGE, estudo que mede esse esforço de inovar, referente a 2008, mostra que a taxa de inovação na indústria brasileira é 38,1%. [...] (MENZES (GAZETA DO POVO), 2011).

Embora não menos importante as questões referentes ao baixo índice de produção de novas tecnologias - aproximadamente 4% segundo a mesma matéria, foram suprimidas para não fugirmos ao tema principal do trabalho.

Portanto, o peso morto abordado, trata-se da parcela de valor não aproveitada, no mercado pelas empresas e/ou sociedade como um todo, bem como arrecadada, e que (o valor) não gera serviços públicos de modo geral.

A perda de valor apontado se refere ao enquadramento equivocado aos regimes tributários, note-se que embora em regra os regimes Simples e Presumido sejam utilizados como sinônimo de economia e simplificação pela “generalização” de seus recolhimentos e bases de imponíveis, vide o estudo de caso 1, deste trabalho, nem sempre se demonstram mais viáveis financeiramente. E mesmo em comparação entre os dois se pode apurar ganhos como visto nos casos 1 e 2. Contudo, mesmo as apurações em regimes mais específicos, como Lucro Real e Regime Especial –

elencados nos casos 2 e 3, não é possível nivelar o raciocínio, deixando evidente e inequívoca a importância do planejamento tributário e análise correta para a realidade de cada empresa. Note-se que nos casos 2 e 3 os menores custos nos regimes Presumido e Real se alternam.

Quanto eficiência dos gastos públicos, parece matéria pacífica, o que pode se inferir é que do excedente arrecadado – valor oriundo de equívocos no (não) planejamento, não reflete, a priori, o aumento do bem estar social. Por outro lado, a reversão desses valores diretamente a sociedade – pessoas jurídicas e físicas, poderá significar maior desempenho e de maneira mais efetiva. Podendo inclusive por efeito multiplicador<sup>53</sup> gerar mais arrecadação, e que a depender do poder público aumentar o potencial de fornecimento de serviços públicos – gastos e investimentos de modo geral.

Aqui se denota certa dificuldade na comprovação científica dos efetivos ganhos do estudo apresentado, seja pela defasagem nos dados públicos, ou pelo custo dos dados privados, em poder geralmente de consultorias. Primeiramente, o mercado nacional é formado quantitativamente por pequenas empresas, as quais com baixo nível de profissionalização<sup>54</sup> - notadamente em um país com desigualdades marcantes é inevitável um mercado formado por pessoas com pouco conhecimento acadêmico/científico de técnicas de gestão, os quais comumente com pouco capital optam por sistemas mais simplificados de tributação por não poder financiar estudos ou consultorias. O gráfico 3 e a tabela 4 mostram a distância dos números de empresas enquadradas nos Regimes Simples e Presumido. A quantidade de empresas enquadradas no Lucro real representava aprox. 3% em 2014 – realidade que não teve muita alteração na última década. Ao mesmo tempo não se pode afirmar peremptoriamente que o mercado é formado por aproximadamente 97% de empresas de pequeno e médio portes, ou ainda que todas as empresas que não estão no lucro Real, estão corretamente enquadradas.

---

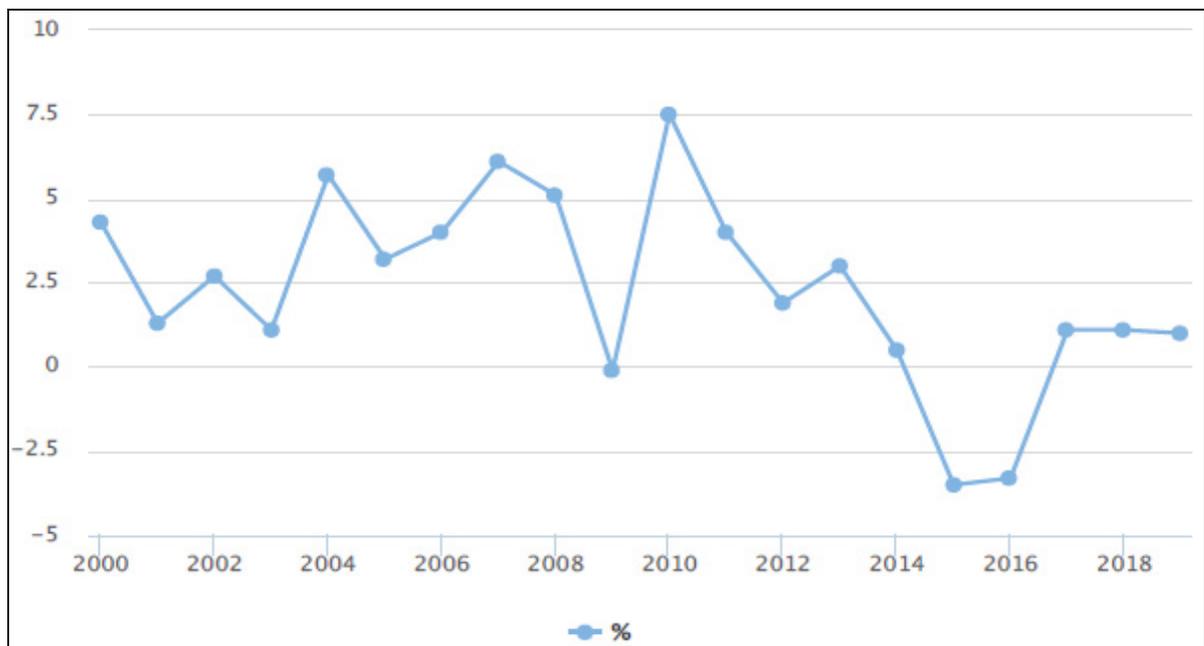
<sup>53</sup> O Efeito Multiplicador do PIB é um conceito que explica como uma expansão de um componente específico da renda nacional gera um resultado final maior que o inicial para o PIB total. Em outras palavras, indica o quanto uma alteração nas contas de consumo, investimento, gastos governamentais ou exportações líquidas, impactará no PIB total. Disponível em: <https://maisretorno.com/blog/termos/e/efeito-multiplicador-do-pib>. Acesso em 13/05/2020.

<sup>54</sup> DALBOSCO, Cherillo, ZITKOSKI, Débora Maria. Modelo de Gestão: Um estudo em empresas familiares. 2005. Disponível em: <http://revistas.fw.uri.br/index.php/revistadeadm/article/download/788/1340>. Acesso em 06/06/2020

Levando em conta a história nacional de déficit dos sistemas educacionais e realidade socioeconômica, o que pode corroborar como a narrativa do pouco profissionalismo já relatado, presume-se que, sim, há uma potencial fatia de mercado – o peso morto, disfarçado na falta do planejamento tributário, fatia que não está gerando valores aos empreendedores de modo a aumentar a poupança nacional, investimentos em bem de capital e/ou novas tecnologias, diminuição de preços (via custo), bem como arrecadação ao tesouro – aumentando o potencial de oferecimento de serviços públicos, transformando, tudo isso, em aumento do bem estar social.

Em uma perspectiva análoga, é importante frisar que a tendência do crescimento de um país, e particularmente do investimento, é dada pelo comportamento da demanda. Esse aumento da demanda leva a uma maior utilização da capacidade instalada da economia, e apenas com essa maior utilização da capacidade é que a demanda por bens de capital pode aumentar. Assim, nota-se uma característica estrutural importante do setor de bens de capital: o fato de que seu crescimento está intimamente vinculado ao crescimento da própria economia, pois apenas esse crescimento gera o aumento da utilização da capacidade que sustenta a demanda por bens de capital e, por consequência, o aumento do investimento (MIGUEZ, 2016).

GRÁFICO 4 – EVOLUÇÃO DO PIB ANUAL COM DEFLATOR



FONTE: ADVFN (<https://br.advfn.com/indicadores/pib/pib-real>)

TABELA 9 – DESONERAÇÕES, ARRECADAÇÃO E PIB

ANO	DESONERAÇÕES (Milhões/R\$) *	VARIAÇÃO DA DESONERAÇÃO (%)	ARRECADAÇÃO (Milhões/R\$) *	VARIAÇÃO NA ARRECADAÇÃO (%)	PIB ANUAL (Milhões/R\$) **	VARIAÇÃO NO PIB (%) **
2003	R\$ 23.957,72	0,00	R\$ 225.250,58	0,00	R\$ 1.717.950,00	1,1
2004	R\$ 24.211,16	1,05785	R\$ 286.383,00	27,13974	R\$ 1.957.751,00	5,7
2005	R\$ 31.288,20	29,23049	R\$ 315.074,81	10,01869	R\$ 2.170.585,00	3,2
2006	R\$ 42.499,55	35,83254	R\$ 322.549,86	2,37247	R\$ 2.409.450,00	4
2007	R\$ 55.650,35	30,94338	R\$ 331.842,68	2,88105	R\$ 2.720.263,00	6,1
2008	R\$ 62.041,26	11,48404	R\$ 405.117,84	22,08130	R\$ 3.109.803,00	5,1
2009	R\$ 97.084,72	56,48413	R\$ 509.158,29	25,68153	R\$ 3.333.039,00	-0,1
2010	R\$ 112.914,07	16,30468	R\$ 554.341,05	8,87401	R\$ 3.885.847,00	7,5
2011	R\$ 113.870,73	0,84725	R\$ 607.587,56	9,60537	R\$ 4.376.382,00	4
2012	R\$ 126.488,77	11,08102	R\$ 705.729,12	16,15266	R\$ 4.814.760,00	1,9
2013	R\$ 162.075,13	28,13400	R\$ 808.542,40	14,56838	R\$ 5.331.619,00	3
2014	R\$ 190.185,12	17,34381	R\$ 799.371,54	-1,13425	R\$ 5.778.953,00	0,5
2015	R\$ 251.007,72	31,98074	R\$ 1.360.568,71	70,20480	R\$ 5.995.787,00	-3,5
2016	R\$ 295.895,95	17,88321	R\$ 1.418.649,56	4,26887	R\$ 6.269.328,00	-3,3
2017	R\$ 284.846,25	-3,73432	R\$ 1.335.987,34	-5,82682	R\$ 6.583.319,00	1,1

FONTE: \* GOULARTI (2019) \*\* ADVFN – International Financial Awards

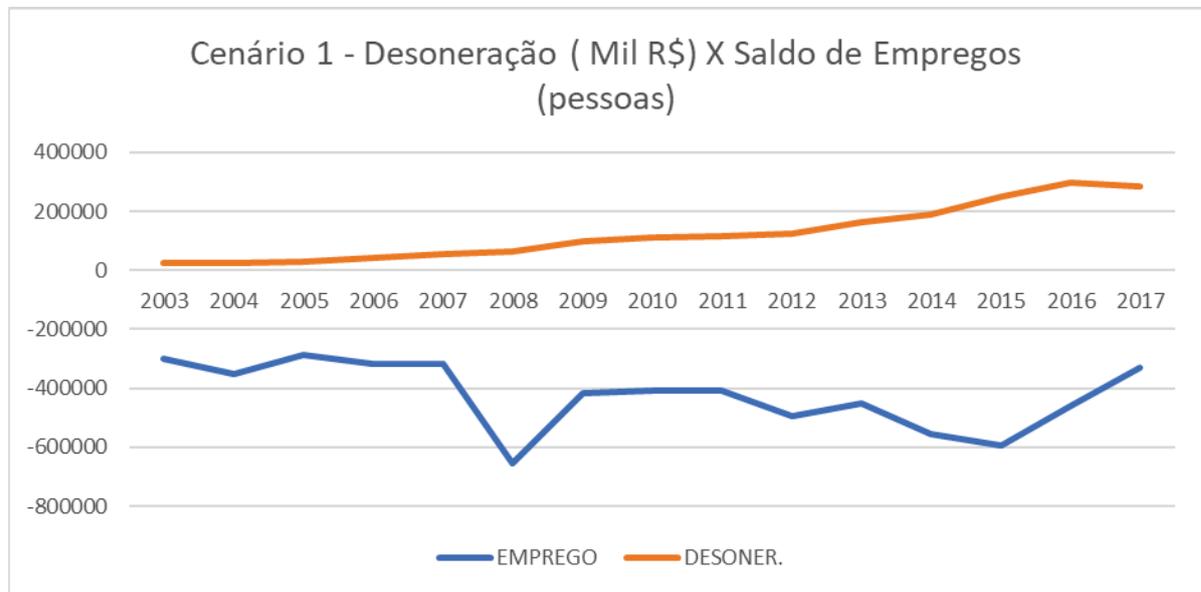
Pode-se extrair da Tabela 9, uma certa relação entre a desoneração e arrecadação e em determinados anos o crescimento do PIB. Com a ponderação de alguns anos marcados por crises que não houve essa relação quanto ao PIB, contudo se manteve a relação entre desoneração e arrecadação. Notadamente houve uma arrecadação em montante maior do que o desoneração, portanto, pode-se admitir que sendo a desoneração a diminuição do encargo ou sobrevalor que pesa a atividade ou produto, toda vez que este sobrevalor deixa de pesa sobre a produção, de modo geral, este valor é revertido ao mercado e gera um efeito multiplicador, aumentando, inclusive, a arrecadação.

A análise dos cenários a seguir, dos Gráficos de 5 a 14, trata do impacto, da carga tributária (participação do estado na economia) de um lado, e de outro a desoneração (diminuição pontual, geralmente em alguns setores, do estado na economia).

Outrossim, cabe lembrar da crise americana da bolha imobiliária de 2008 que se estendeu por alguns anos, principalmente em países com menor rigidez do

controle dos déficits públicos e privados, enfraquecendo seu poder de reação a crises globais, principalmente nos investimentos públicos.

GRÁFICO 5 – CENÁRIO 1 – DESONERAÇÃO (MIL R\$) X SALDO DE EMPREGOS (PESSOAS)



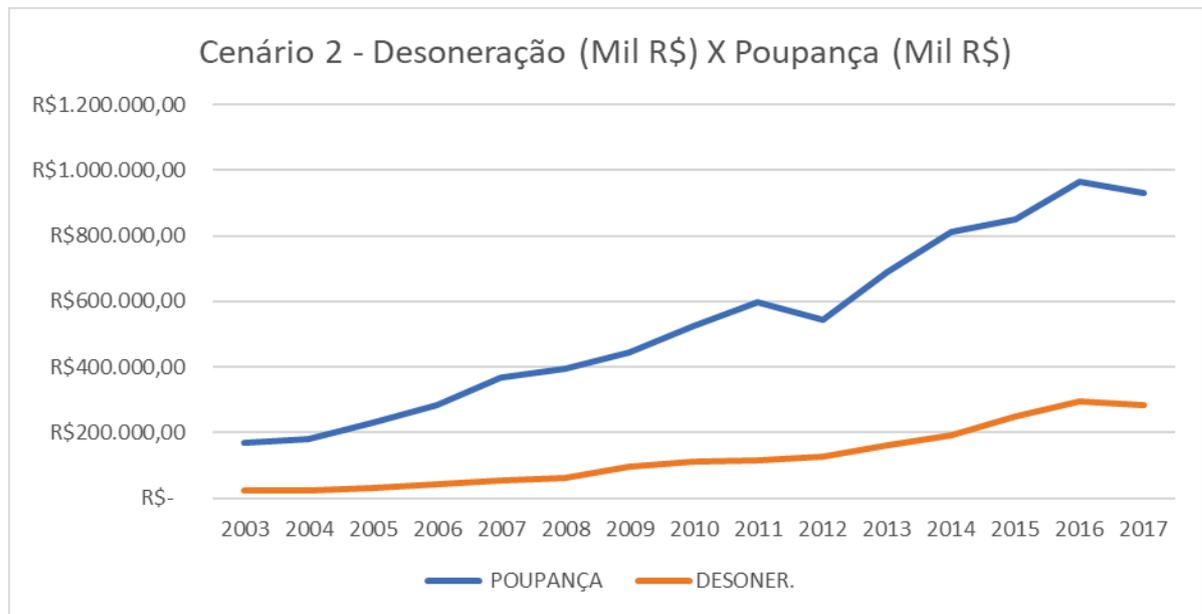
FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

Nota-se no gráfico 5 a quebra de relação desoneração e diminuição do saldo negativo de empregos nos anos de 2008, 2009, e 2014, sendo este último, o momento de grande instabilidade política no país<sup>55</sup>. Demonstrando certa sensibilidade do empresariado quanto as expectativas na economia nacional. Podemos inferir que o aspecto político tem um peso que não pode ser desprezado na análise.

O gráfico 6 vem demonstrar, s.m.j, que se um lado, a poupança cresce em proporção maior que a desoneração, por outro lado pode demonstrar um desinteresse dos detentores deste capital em investir em atividades produtivas.

<sup>55</sup> A eleição majoritária de 2014, trouxe novamente à tona uma polarização política que se alimentou de disputas partidárias e brigas ideológicas, que somada a erros de gestão e posições econômicas, desembocou no processo de impeachment da presidenta Dilma Rousseff.

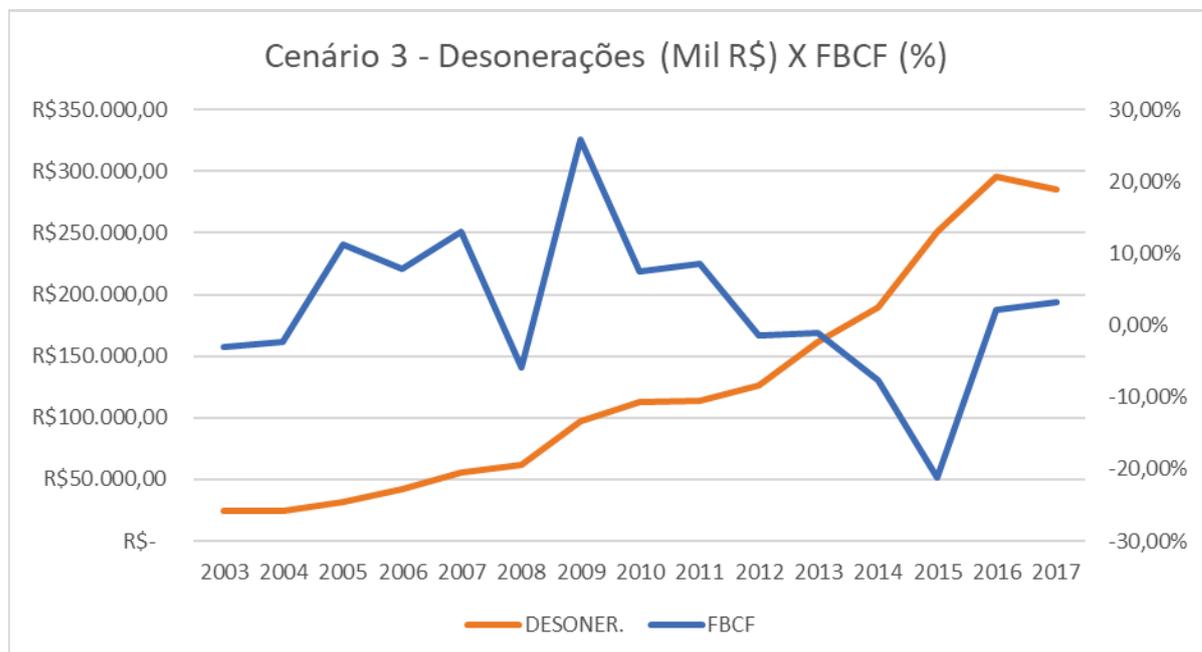
GRÁFICO 6 – CENÁRIO 2 – DESONERAÇÃO (MIL R\$) X POUPANÇA (MIL R\$)



FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

A análise do gráfico 7, parece demonstrar que a sensibilidade dos agentes é maior em relação as crises e instabilidades quando se trata de investimentos em bens de capital. Ou seja, o *animus* de empreender em atividades produtivas é mais elástico em relação a atividades especulativas, quando confrontados com cenários menos estáveis.

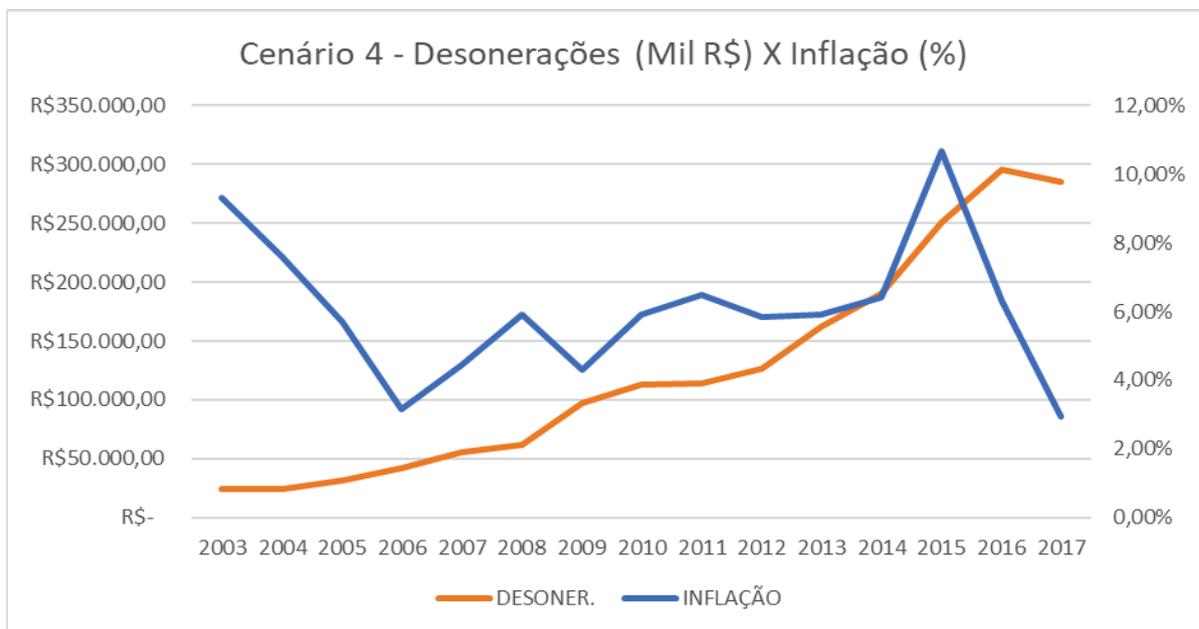
GRÁFICO 7 – CENÁRIO 3 – DESONERAÇÕES (MIL R\$) X FBCF (%)



FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

Já o gráfico 8 nos obriga a fazer um esforço de reflexão um pouco maior, sendo que em determinado momento o controle do índice poderá se dar por uma espécie de estrutura de preços mais eficiente, em outro momento seu aumento poderá se dar pela elevação da demanda, fruto de melhor expectativa do cenário econômico, contudo teremos, e tivemos, cenários de índices baixos por conta de recessão de variadas matizes.

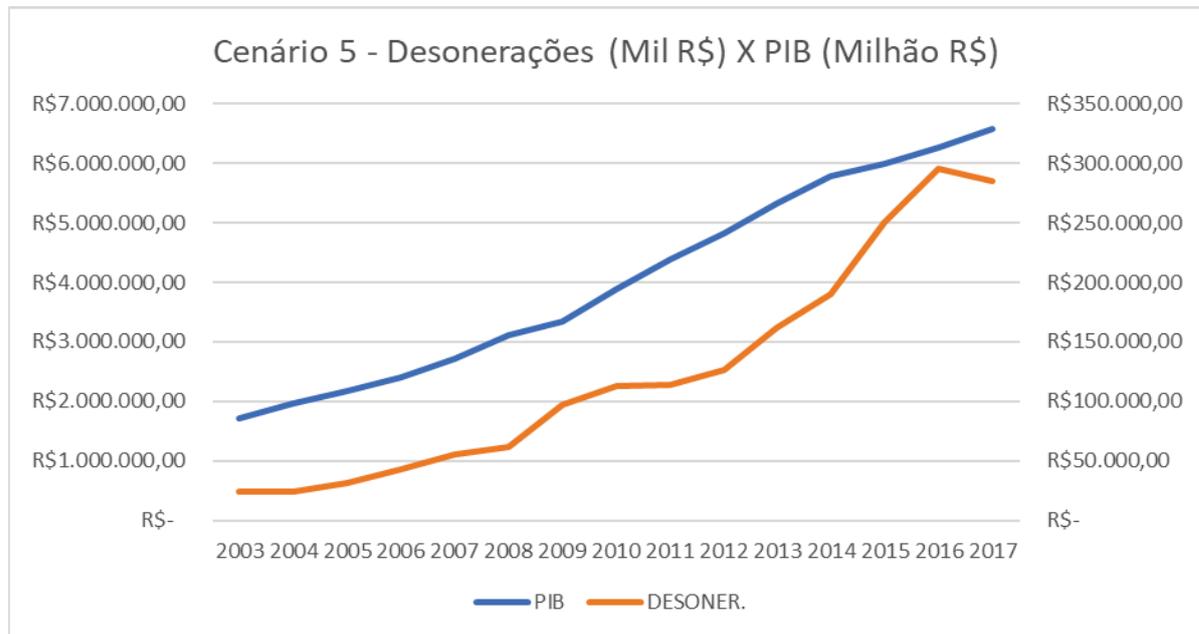
GRÁFICO 8 – CENÁRIO 4 – DESONERAÇÕES (MIL R\$) X INFLAÇÃO (%)



FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

O PIB por um prisma genérico, demonstra que em linhas gerais um menor peso do estado na economia – uma ressalva aqui para os reflexos em mercados específicos, como por exemplo os produtos substitutos e similares, dos beneficiados pelos programas de desoneração, tendem a aumentar o nível o nível do produto.

GRÁFICO 9 – CENÁRIO 5 – DESONERAÇÕES (MIL R\$) X PIB (MILHÃO R\$)



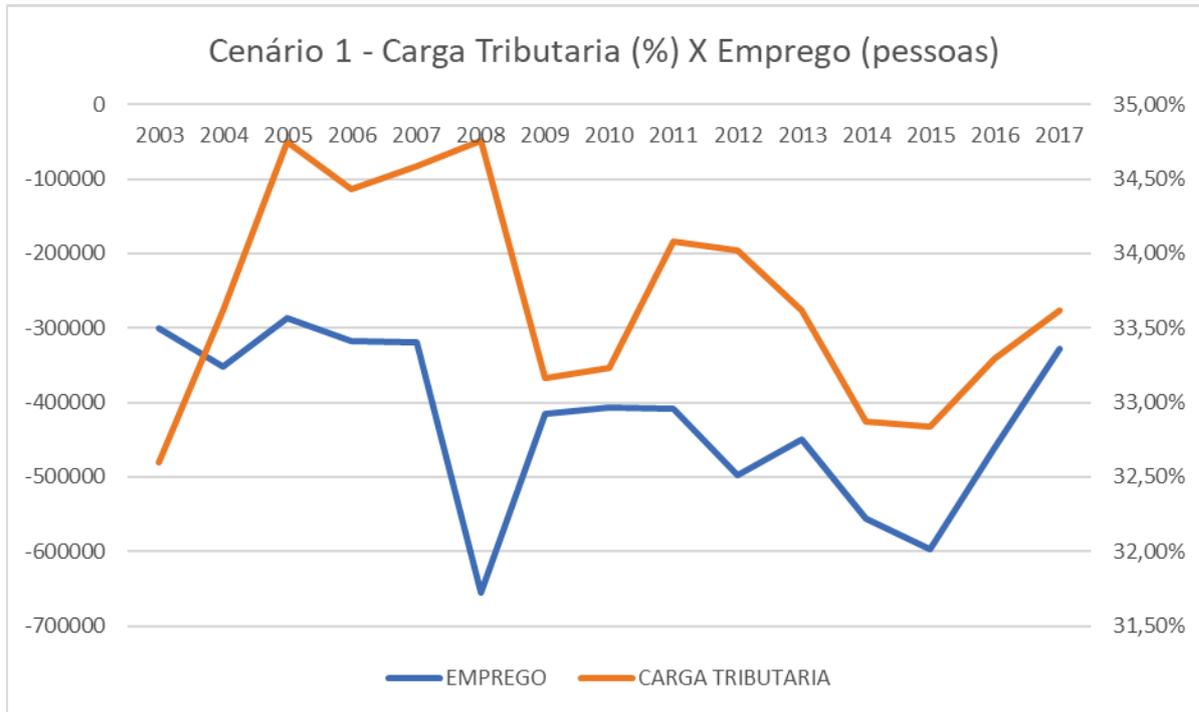
FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

Já a carga tributária apresenta um *time* diferente em relação ao emprego, como pode se ver no gráfico 10, levando em conta os prazos legais de vigência, apuração e recolhimento.

Esse lapso de tempo entre o movimento da curva do nível da carga tributária se repete no gráfico 12, para investimentos em bens de capital, ou seja, investimentos em atividades produtivas.

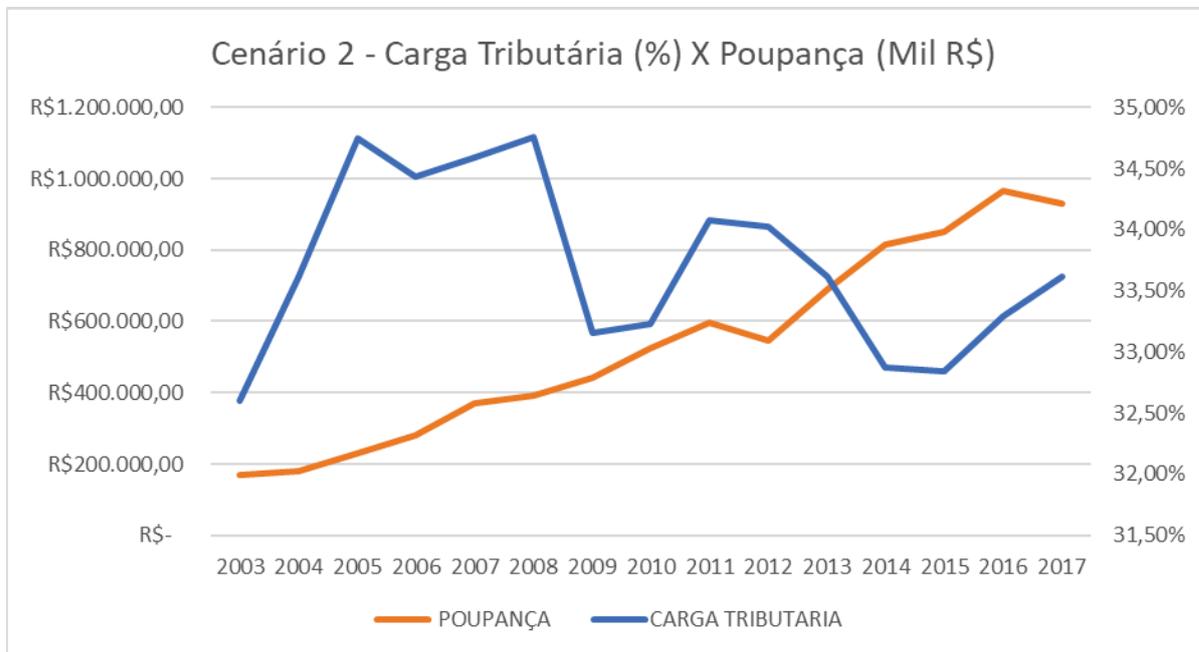
Contudo não apresenta a mesma aderência com a relação com a poupança, podendo se atribuir outros fatores que não fazem parte deste estudo, conforme pode se aferir do gráfico 11. Sendo que inflação (gráfico 13) e PIB (gráfico 14) para a comparação com o nível da carga tributária pareceu apresentar menor relação do que para o montante das desonerações.

GRÁFICO 10 – CENÁRIO 1 – CARGA TRIBUTÁRIA (%) X EMPREGO (PESSOAS)



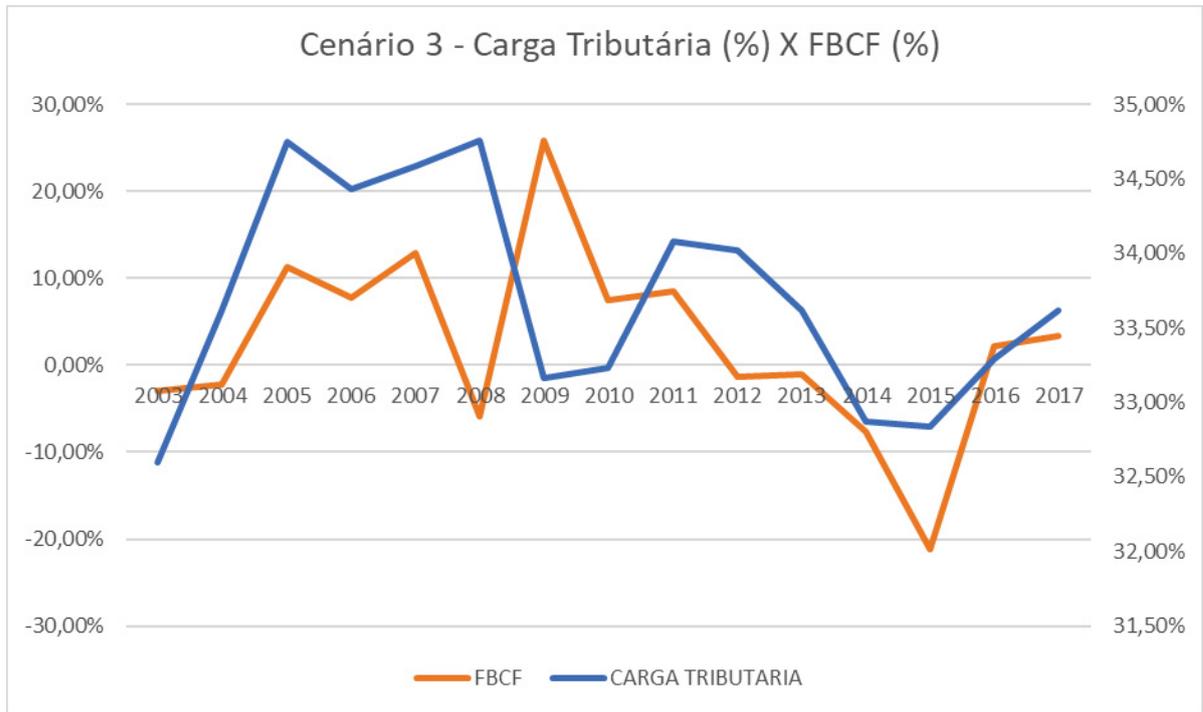
FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

GRÁFICO 11 – CENÁRIO 2 - CARGA TRIBUTÁRIA (%) X POUPANÇA (MIL R\$)



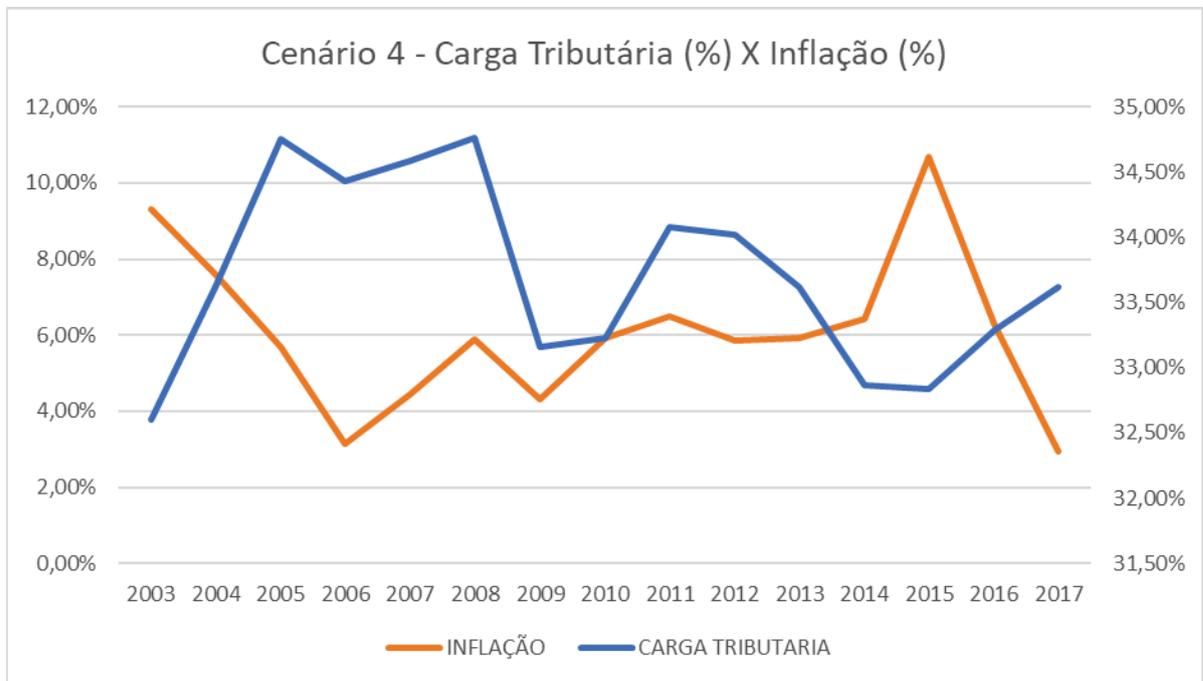
FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

GRÁFICO 12 – CENÁRIO 3 – CARGA TRIBUTÁRIA (%) X FBCF (%)



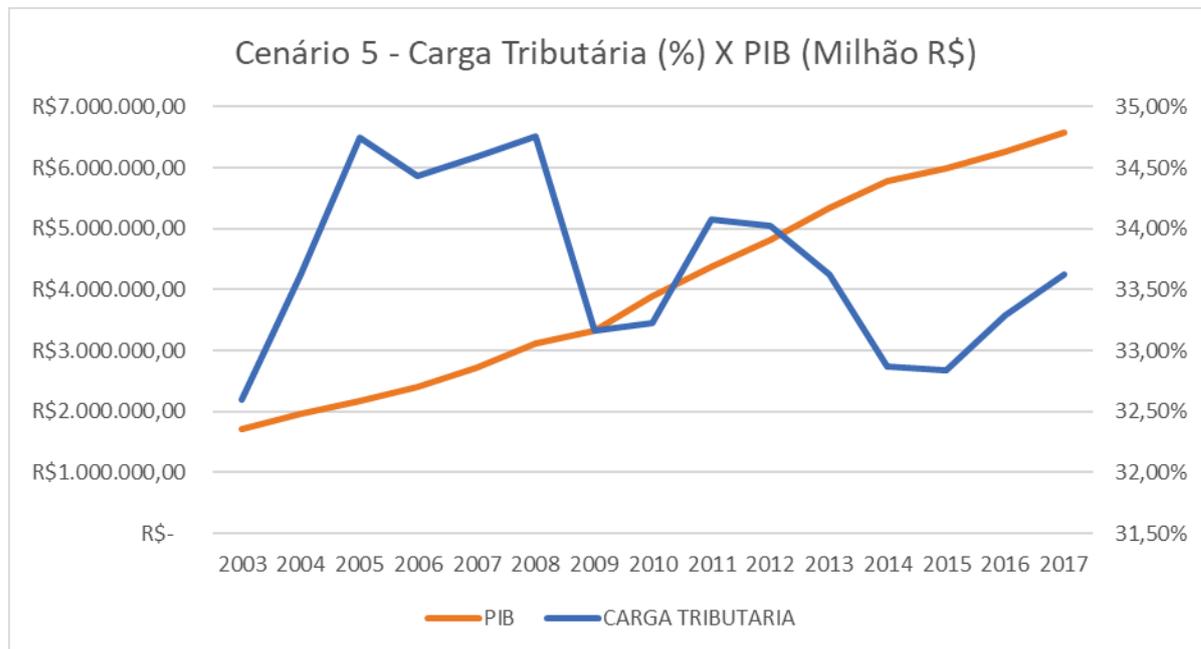
FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

GRÁFICO 13 – CENÁRIO 4 – CARGA TRIBUTÁRIA (%) X INFLAÇÃO (%)



FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

GRÁFICO 14 – CENÁRIO 5 - CARGA TRIBUTÁRIA (%) X PIB (MILHÃO R\$)



FONTE: GOULARTI (2017) e IBGE/CAGED

Por fim, analogamente ao demonstrado nas análises das desonerações, existe sim uma relação positiva para quando o governo diminui sua participação, e sabendo que isso pode se dar via planejamento tributário, visto os números apresentados nos estudos de caso 1, 2 e 3, somado as análises dos quadros de quantidade de empresas, podemos dizer que há um vácuo, a esse vácuo se pode dar o nome de **peso morto**, entre a economia estabelecida e a economia possível, dentro da normativa atual.

Como se houvesse um excedente do mercado como um todo, nos moldes do excedente do produtor e consumidor já explicado no referencial teórico deste trabalho.

## 5.2 CONCLUSÕES

É possível identificar, que o alto nível de aparelhamento do estado, favorece a ineficiência administrativa e financeira no fornecimento de bens e serviços ao contribuinte. Essa ineficiência se materializa em déficit nas contas públicas, sabendo

que estas são financiadas pelo tesouro nacional, ou seja, a arrecadação dos tributos, pode-se inferir que se torna essencial a Reforma do Estado como um todo, sendo que parece haver uma relação direta entre uma melhora no campo administrativo com viabilização de um aprimoramento do sistema tributário nacional.

Embora inconclusivo, talvez pela falta de números mais acurados para compilação e tratamento, pode-se sim afirmar que há indício de uma resposta positiva na menor participação direta do estado sob a produção e consumo para o resultado do produto, bem como na simplificação do STN, considerando a migração de empresas que anteriormente não o fizeram pelos custos administrativos com profissionais mais gabaritados para fazer a análise adequada. Ponderar-se-á que o nível ótimo de aproveitamento da estrutura de mercado, com seus agentes disputando somente pelos produtos e estratégia de preços, poderá ser atingida, quiçá atingindo assim uma situação próxima ao melhor nível possível de emprego.

Por todo o exposto, em especial a análise dos estudos de caso – planejamento tributário das empresas 1, 2 e 3; ao apontado nos números relacionados a quantidade de empresas e seu enquadramentos nos regimes tributários, somado aos consideráveis custos administrativos (gastos com profissionais para atendimento de obrigações acessórias e os demais incidentes sobre a produção), todo ganho oriundo planejamento tributário, representa a reversão do peso morto ao mercado, para o qual parece haver um multiplicador do seu efeito. O valor retornado a economia, em tese, por ser mais eficiente, irradia seus efeitos na arrecadação via aumento do produto, circulação de bens e serviços, tendendo a afetação positivamente os níveis de emprego e demais indicadores macroeconômicos.

## REFERÊNCIAS

ABRANTES, L. A. **Tributação e Competitividade: Uma Análise no Brasil e Países Parceiros**. Porto Seguro. XI Congresso Brasileiro de Custos. 2004. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2415/2415>>. Acesso em: 18 jan. 2020.

ALEXY, R. **Constitucionalismo Discursivo**. Tradução de HECK, Luís Afonso (Org.). 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ALVERGA, C. F. R. P. de. **A Intervenção do Estado na Economia por Meio das Políticas Fiscal e Monetária – Uma Abordagem Keynesiana**. Jus.com.br. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17920/a-intervencao-do-estado-na-economia-por-meio-das-politicafiscal-e-monetaria-uma-abordagem-keynesiana/2>>. Acesso em: 19 jan. 2020.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

BERTOLUCC, A. V.; NASCIMENTO, D. T. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, Vol.13 no.29, mai/ago 2002. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>>. Acesso em 26 jan. 2020.

BORGES, H. B. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

BUFFON, M. MARCOLAN, E. P. Tributação Como Instrumento de Intervenção Estatal: Breve História, Desde a Modernidade à Idade Contemporânea. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, jan./dez. 2016.

CALGARO, F. Reforma Tributária: Entenda as Propostas em Discussão no Congresso. **Portal de Notícias Globo – G1**. Brasília, 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2019/09/02/reforma-tributaria-entenda-as-propostas-em-discussao-no-congresso.ghtml>>. Acesso em 10 mar. 2020.

CARRILHO, D. L. et al. **A Tributação Atual no Brasil e a Curva de Lafer: Uma Visão Jurídico-Econômica**. Disponível em: <[http://intranet.viannajr.edu.br/revista/eco/doc/artigo\\_80001.pdf](http://intranet.viannajr.edu.br/revista/eco/doc/artigo_80001.pdf)>. Acesso em 18 mar. 2020.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo, 2019. Nota Técnica. Disponível em: <[http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2\\_2.pdf](http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf)>. Acesso em: 14 jan. 2020.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**: para Uso dos Estudantes Universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COSTA, I. S. Estado Subsidiário: Noções Básicas. **Movimento Federalista**. 2018. Disponível em: <<https://www.movimentofederalista.org.br/estado-subsidiario-noco-es-basicas/>>. Acesso em 23 fev. 2020.

COUTO, Hudson F. et al. **A Tributação Atual no Brasil e a Curva de Lafer**: Uma Visão Jurídico-Econômica. 2006. Disponível em: <[http://intranet.viannajr.edu.br/revista/eco/doc/artigo\\_80001.pdf](http://intranet.viannajr.edu.br/revista/eco/doc/artigo_80001.pdf)>. Acesso em 24 fev. 2020.

CRUZ, A. S. Função Social da Empresa. **Genjuridico**. 2016. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2016/10/24/funcao-social-da-empresa/>>. Acesso em 27 jun. 2020.

DEMO, P. **Pesquisa**: Princípios Científicos e Educativos. 7ª edição, São Paulo: Cortez, 2000.

FERNANDES, Silvia. **Escola Clássica**. Disponível em: [http://moodle.fgv.br/Uploads/GRECEAD\\_T0027\\_1009/FC95Z\\_Escola\\_Classica.doc](http://moodle.fgv.br/Uploads/GRECEAD_T0027_1009/FC95Z_Escola_Classica.doc). Acesso em 01/02/2020.

FRIEDMAN, Milton, **Capitalismo e Liberdade**. São Paulo: Abril Cultural, 1982. p. 141.

FUJI, A. H. O Conceito De Lucro Econômico no Âmbito da Contabilidade Aplicada. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, V. 15 n. 36, set./dez. 2004. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-0772004000300004&script=sci\\_arttext&tIng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-0772004000300004&script=sci_arttext&tIng=pt)>. Acesso em 24 fev. 2020.

GALLO, M. F. **A Relevância da Abordagem Contábil na Mensuração da Carga Tributária das Empresas**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14052008-112837/publico/MauroFernandoGalloTese.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2020.

GOMIDES, P. O Regime de Tributação pelo Lucro Real e o Planejamento Tributário nas Empresas Brasileiras. **Contábeis**. 2017. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/3851/o-regime-de-tributacao-pelo-lucro-real-e-o-planejamento-tributario-nas-empresas-brasileiras/>>. Acesso em 27 jun. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Elisão e Evasão Fiscal**: Entenda Qual é a Diferença. 2019. Disponível em: <<https://educacao.ibpt.com.br/blog/elisao-e-evasao-fiscal-entenda-qual-e-a-diferenca/>>. Acesso em 09 fev. 2020

KEYNES, J. M. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. São Paulo, Abril Cultural, 1983.

MANKIW, N.G. Aplicação: Custos da Tributação Introdução à Economia. In: NICOLELLA, A. C. **Introdução à Economia**. E-disciplinas. USP. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/176996/mod\\_resource/content/3/cap08.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/176996/mod_resource/content/3/cap08.pdf)>. Acesso em: 14 jan. 2020.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e Execução de Pesquisas, Amostras e Técnicas de Pesquisas, Elaboração, Análise e Interpretação de Dados**. 6ª edição, São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, G. A.; PINTO, R. L. **Manual para Elaboração de Trabalhos Acadêmicos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MENEZES, F. Z. No Brasil, o que predomina é a aquisição de tecnologia. **Gazeta do Povo**, Curitiba, 23 de novembro de 2011. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/especiais/melhores-empresas/2011/no-brasil-o-que-predomina-e-a-aquisicao-de-tecnologia-aljepa4nklsjira9w2gzvzbzgu/>>. Acesso em 29 abri. 2020.

MIGUEZ, T. Bens de Capital. In: PUGA, F. P.; CASTRO, L.B de. **Visão 2035: Brasil, País Desenvolvido – Agendas Setoriais para Alcance de Meta**. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, 2018. p. 159-182. Disponível em: <[https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16040/3/PRLiv214078\\_Visao\\_2035\\_comp1\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16040/3/PRLiv214078_Visao_2035_comp1_P.pdf)>. Acesso em 13 mai. 2020.

MIGUEZ, T. **Evolução da Formação Bruta de Capital Fixo na Economia Brasileira 2000-2013: Uma Análise Multissetorial A Partir Das Matrizes De Absorção De Investimento (Mais)**. 2016. Tese (Doutorado em Economia da Indústria e da Tecnologia) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <[https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16240/1/PRCapLiv214165\\_bens%20de%20capital\\_comp1\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16240/1/PRCapLiv214165_bens%20de%20capital_comp1_P.pdf)>. Acesso em 13 mai. 2020.

MODESTO, L. L. C. **Tributação e Estado: A Visão da Escola Austríaca de Economia Sobre o Tema**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 03, Ed. 06, Vol. 04, pp. 103-117. 2018. Disponível em: <<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/tributacao-e-estado>>. Acesso em: 18 jan. 2020.

RIBEIRO, R. L. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n.3, jan./dez. 2015.

SANTOS, F. H. R.; FATTORI, R. S. **Uma Análise Pragmática do Salário Mínimo Sob a Ótica da Escola Austríaca de Economia.** Disponível em: <<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/IFDIDH/article/download/8120/67649064>>. Acesso em 24 fev. 2020.

SCHERCH, V. MARTINEZ, V. C. **Do Mínimo Necessário ao Máximo Existencial, da Democracia ao Estado Eudemonológico.** 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/61833/do-minimo-necessario-ao-maximo-existencial>>. Acesso em 12 jul. 2020.

SILVANI, Roberta. **Planejamento Tributário.** Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/071216\\_PlanejamentoTributario.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/071216_PlanejamentoTributario.pdf)>. Acesso em 09 fev. 2020.

SOUZA, R. G. de; SILVA, L. R. **Uma Breve Análise ao Processo Inflacionário do Brasil:** Sua Origem, Característica e Peculiaridades. Centro Internacional Celso Furtado de Desenvolvimento. Rio de Janeiro, v. 13, n. 22, pp. 103-126 jan.-jun. 2018. Cadernos do Desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.cadernosdodesenvolvimento.org.br/ojs-2.4.8/index.php/cdes/article/view/41/pdf>>. Acesso em 25 fev. 2020.