

O PLANEJAMENTO TRIBUTARIO COMO COROLÁRIO DA ABORDAGEM SISTÊMICA DAS NORMAS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS ORGANIZAÇÕES

B – Desenvolvimento em negócios e indústrias

Autores

Ana Cristina Ghedini Carvalho

Mestranda em Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário Uni-FACEF
Membro do GEDE – Grupo de Estudos do Desenvolvimento
anacristina@ataideadvogados.com.br

Fabiano Siqueira dos Prazeres

Mestrando em Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário Uni-FACEF
Membro do GEDE – Grupo de Estudos do Desenvolvimento
fabianoprazeres@yahoo.com.br

Alfredo José Machado Neto

Doutor em Administração pela FEA-USP
Pró-reitor de Administração e Professor do Centro Universitário Uni-FACEF
Membro do GEDE – Grupo de Estudos do Desenvolvimento
alfredo@facef.br

RESUMO

O presente trabalho visa demonstrar como a abordagem sistêmica, realizada através do pensamento e da prática sistêmica, pode contribuir para a minimização da complexidade inerente à relação jurídica tributária formada entre Estado-Fisco e as empresas. Estas, enquanto sistemas abertos, encontram-se constantemente sujeitas às influências do seu ambiente, como as “perturbações” relacionadas à imposição tributária, inserida no contexto do Sistema Tributário Nacional. O dinamismo das relações firmadas no desenvolvimento da atividade econômica, que envolve definições, premissas, dados e informações das mais variáveis áreas do conhecimento, atrelado ao elevado grau de complexidade das normas de tributação, exige, por parte do administrador, uma postura diferente. Nesse sentido, o planejamento tributário surge como uma medida importante para se atingir o equilíbrio interno dos sistemas organizacionais, por ensejar a conciliação entre a manutenção sustentável das atividades negociais com a elevada carga tributária.

Palavras-chave: Organizações, Sistema Tributário Nacional, Abordagem Sistêmica, Planejamento Tributário.

Introdução

As questões relacionadas à tributação têm assumido posição de destaque na estrutura organizacional das empresas, em razão da crescente exigência de tributos em face das atividades e negócios realizados no exercício de qualquer objetivo social que, por representarem a produção e circulação de riquezas, denotam a capacidade de contribuir com recursos para a manutenção do Estado.

A relação jurídica formada entre empresa-contribuinte e Estado-Fisco é regida por uma vasta legislação, composta por normas de extrema complexidade que tratam de regras gerais de instituição, apuração e administração dos tributos, bem como de inúmeras normas específicas ou de exceção, destinadas a determinados setores da economia.

Um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2008) sobre o verdadeiro custo da tributação, apresenta uma realidade tributária notoriamente complexa, que enseja um custo financeiro elevado ao contribuinte e a insegurança de se estar cumprindo ou não com todas as obrigações exigidas pelo Fisco.

As razões da complexidade do sistema tributário nacional são decorrentes, ainda de acordo com o citado estudo, dos cerca de 61 (sessenta e um) tributos exigíveis, entre impostos, taxas e contribuições, pela quantidade de normas que regem o sistema¹, pelo número de obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir² e, ainda, pela forma de cálculo e incidência dos tributos, que escondem o verdadeiro custo da tributação (IBPT, 2008).

Enquanto sistemas abertos, as empresas estão inseridas nesse contexto de complexidade, sofrendo diuturnamente os impactos da incidência dos tributos e das normas de exigência existentes no sistema tributário, que podem impactar a atividade comercial.

Nesse sentido, o presente trabalho visa apresentar uma análise da necessidade de se adotar a abordagem sistêmica como fundamento do processo de tomada de decisões, com foco na figura do planejamento tributário.

Para tanto, são analisados os dois sistemas envolvidos nesta relação, as empresas, enquanto sistemas viáveis, e o sistema tributário nacional. Também é objeto de análise o ponto de intersecção entre eles, consistente na incidência das normas tributárias aos fatos jurídicos praticados pelas organizações no exercício de suas finalidades sociais.

Dessa forma, a análise das totalidades dos sistemas envolvidos na relação de tributação apresenta-se como um novo enfoque, indispensável à manutenção sustentável das atividades da empresa.

Além desta parte introdutória, o trabalho é composto por cinco tópicos: no primeiro são apresentados aspectos da abordagem sistêmica nas organizações; no segundo, análises das empresas e do sistema tributário nacional; no terceiro, a metodologia científica utilizada; no quarto, uma abordagem sistêmica do planejamento tributário; no quinto um estudo de caso sobre planejamento tributário; e, na conclusão, são destacados os benefícios para as empresas

¹ Aproximadamente 300 normas editadas todos os anos, dentre elas destacando as leis complementares, as leis ordinárias, os decretos, portarias e instruções normativas.

² Cerca de 97 obrigações acessórias, que implicam num custo de aproximadamente 1,5% do faturamento da empresa.

da utilização de um enfoque sistêmico nas organizações, com ênfase na utilização do planejamento tributário como forma de reduzir a complexidade ambiental.

1. Abordagem Sistêmica

Ao matemático Norbert Wiener são atribuídos os estudos que levaram ao desenvolvimento da Cibernética, concebida, num primeiro momento, como uma ciência interdisciplinar, capaz de efetuar uma conexão entre as outras ciências. Com o surgimento dos primeiros computadores, buscavam-se mecanismos de auto-controle e auto-regulação para estes equipamentos, que imitassem os mecanismos de comunicação e de controle existentes nos homens e nos animais. Este processo foi acelerado em decorrência das necessidades de controle de equipamentos militares na II Guerra Mundial. Com o desenvolvimento da Teoria Geral dos Sistemas, iniciado por Von Bertalanffy, em 1947 e com a criação da Teoria da Comunicação, por Shannon e Weaver, em 1949, a Cibernética ampliou o seu campo de ação, chegando rapidamente à Administração (Chiavenato, 1993).

Segundo Beer (1969, p. 23) *"a cibernética é a ciência da comunicação e do controle"*. Bertalanffy (1973) conceitua "Cibernética", como sendo uma teoria dos sistemas de controle, que se baseia na comunicação interna e com o ambiente e do controle (retroação) da função dos sistemas em relação ao ambiente.

O campo de estudo da Cibernética são os sistemas, assim considerados os conjuntos de elementos que se encontram relacionados (conectados).

Para Churchman (1972), "sistema" consiste em um conjunto de partes coordenadas para a realização de uma série de finalidades. O referido autor discorre sobre a Teoria dos Sistemas como uma ciência que revolucionou a administração e o planejamento também nas áreas dos negócios, da indústria e da solução de problemas, possibilitando ao administrador uma nova visão das organizações, através da apreensão de cinco aspectos básicos, indispensáveis ao reconhecimento e tratamento do sistema: os objetivos e as medidas de rendimento, o ambiente, os recursos, os componentes, as atividades e finalidades, e a administração do sistema.

A abordagem sistêmica enfatiza a análise do todo, partindo do princípio que os sistemas são abertos, pois uma vez inseridos no ambiente interagem mesmo que não se proponham a essa interação.

Um sistema viável é um sistema capaz de uma existência independente num meio ambiente específico (Rodrigues, 1997 p.1). Para Espejo et al (1996), os sistemas viáveis possuem uma capacidade própria de resolver problemas. Ressaltam que para sobreviver eles necessitam ter capacidade não apenas para responder aos distúrbios conhecidos, como também potencial para fazer frente ao inesperado, ou seja, as perturbações não conhecidas previamente. Esta última capacidade é a característica mais marcante dos sistemas viáveis, por lhes proporcionar a capacidade de adaptar-se aos ambientes em transformação.

Os autores destacam, ainda, que o que chamamos de "meio ambiente" é um todo complexo com vários aspectos diferentes: tecnológico, econômico, tributário, sócio-cultural, político e ecológico. Naturalmente o meio ambiente em que está inserido possui um nível de

complexidade superior à do sistema viável, que, por sua vez, é mais complexo do que a sua própria administração.

Maximiano (2005) ressalta que, nas sociedades modernas, as empresas enquanto sistemas têm que enfrentar problemas complexos, como os decorrentes da legislação tributária, que requerem a interação e a colaboração de diferentes organizações.

Segundo Dias (1998, p.23) a aplicação dos conceitos da cibernética na administração pode ser visualizada como uma forma diferente de lidar com a complexidade das organizações, ao permitir uma nova perspectiva de sua compreensão.

A administração de qualquer organização, para manter a sua viabilidade e desenvolvimento, deve preocupar-se com a gestão da complexidade, uma vez que ela ameaça o bom funcionamento dos reguladores do sistema.

Espejo et all (1996, p. 60) definem complexidade como sendo a propriedade de um sistema ser capaz de adotar um grande número de estados ou comportamentos. A medida da complexidade de um sistema viável é chamada de "variedade".

Segundo Dias (1998, p. 15) a definição de "variedade", como sendo o número de estados distintos (possibilidades) de um sistema, foi dada por Ashby (1970). De acordo com a Lei de Ashby, para controlar um sistema complexo, o sistema controlador tem que gerar, no mínimo, a mesma variedade que o sistema controlado. Se a variedade gerada pelo controlador é insuficiente, somente será possível responder a estes distúrbios ampliando sua capacidade de resposta ou atenuando a complexidade ambiental.

Arregui (2001, p. 25) cita como exemplos de amplificadores de variedade entre a organização e o seu meio-ambiente: as campanhas publicitárias, as promoções e as cadeias de distribuição. Relaciona, como exemplos de atenuadores da complexidade do ambiente para o sistema viável: a segmentação do mercado, a administração de carteiras e as pesquisas de mercado. Lista, como amplificadores de variedade da administração para a organização: as chefias, as circulares, as ordens de trabalho, os quadros informativos. Como redutores de variedade do sistema viável para a administração: os sistemas de informação, as chefias, e os sistemas de qualificação.

Uma das formas de atenuar a complexidade do sistema viável é criar estratégias para que os clientes executem parte das tarefas da organização. Exemplos práticos destes atenuadores são: as declarações de rendimentos via Internet, os débitos em cartão de crédito, as operações em *home bank* e terminais de emissão de boletins.

As ações da organização afetam o meio-ambiente que, por sua vez, interfere no sistema, causando distúrbios ambientais que podem ser absorvidos por outros, na organização ou em seu entorno, ou, residualmente, tratados pela administração. De toda a variedade do ambiente, apenas uma parte será relevante para o sistema viável, é a variedade residual, ou seja, os distúrbios que as unidades autônomas não conseguem responder. Para estes a organização precisa produzir respostas seletivas, para manter a sua viabilidade. Significa dizer que a variedade residual precisa ser tratada pela própria organização, caso contrário poderá implicar numa diminuição da sua performance, correndo-se o risco, no limite, do sistema se tornar não viável.

É exatamente neste ponto que se insere o planejamento tributário, caracterizado como uma forma mais adequada para a empresa lidar com os distúrbios decorrentes da complexidade do sistema tributário nacional.

2. Sistemas, organizações e o Sistema Tributário Nacional

Para Martinelli (2006), a aplicação da teoria dos sistemas à administração permitiu que o administrador entendesse a organização como um sistema aberto, com responsabilidades focadas no estabelecimento de objetivos, na criação de subsistemas formais, na integração dos diversos sistemas e na adaptação ao seu ambiente.

Observa-se que o enfoque de “sistema aberto” dispensado às empresas tornou evidente, dentre outros aspectos, a significativa e relevante interação existente entre a organização e o seu ambiente (clientes, fornecedores, governos e outras entidades), bem como a exposição da mesma às perturbações externas, suscetíveis de causar sérios problemas quando não entendidos e controlados através do adequado planejamento.

No presente trabalho, as perturbações analisadas, que impactam direta ou indiretamente as organizações, são as influências relativas à tributação e todos os seus consectários, como as constantes alterações da legislação, que ensejam ora o aumento da carga tributária, ora o surgimento de novas obrigações acessórias.

A visão sistêmica pode ser adotada como meio de minimizar os impactos decorrentes dessas variáveis externas, garantindo ao administrador a tomada consciente e consistente de decisões, através da manutenção, no sistema, de mecanismos de regulação garantidores do equilíbrio interno (DONAIRES, 2006).

No tocante ao sistema tributário nacional, cumpre mencionar que o mesmo encontra-se inserido no sistema jurídico – Direito, sendo composto por um conjunto de normas que disciplinam a relação jurídica tributária firmada entre o Estado-Fisco e o contribuinte, cujo objeto é a obrigação tributária. Para Carvalho (1998), o sistema jurídico é formado por um conjunto de normas que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador, que tem por finalidade disciplinar a convivência social.

Trata-se de um sistema rígido, disposto na Constituição Federal, que prevê os principais elementos e componentes que o integram, partindo-se da discriminação e atribuição de competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, das limitações ao poder de tributar desses entes públicos, através da previsão de imunidades tributárias e dos princípios constitucionais tributários.

A estrutura do sistema tributário nacional leva em conta a existência de uma República Federativa, que preza a autonomia dos entes políticos, bem como os limites ao poder de tributar, expressamente delimitados no texto constitucional (SANTIAGO, 2006). Balleiro (1999) destaca que os princípios que regulam esse poder de tributar têm suas raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático adotado pela Constituição Federal, correspondendo não apenas à limitação da competência tributária, mas do próprio exercício do poder.

A complexidade inerente ao sistema tributário decorre, em parte, dessa estrutura e pode ser analisada sob o enfoque da grande quantidade de tributos integrantes desse sistema, pois a despeito de terem sido discriminados apenas treze impostos na Constituição Federal, esta atribuiu, ainda, competência concorrente à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de outras espécies tributárias, correspondentes às taxas e às contribuições.

Dessa forma, além das normas constitucionais, constantemente tem-se a introdução, no ordenamento jurídico, de normas legais e infralegais (atos declaratórios, instruções normativas, portarias etc), produzidas por todos os entes tributantes, no exercício das suas competências tributárias, relacionadas à instituição dos tributos, à fiscalização e à arrecadação.

Greco (2001) aborda essa questão utilizando-se da expressão “inflação” normativa, não só pelo grande número de normas existentes, que se alteram constantemente, mas também pela sua complexidade. Cita o exemplo clássico do ICMS e das alterações promovidas substancialmente na disciplina do imposto com a edição de Convênios, Decretos, Protocolos e Portarias.

Importante destacar, ainda, para as finalidades do presente trabalho, o papel desempenhado pelo princípio da legalidade tributária, que norteia todo o sistema tributário. De acordo com o referido princípio, o tributo só pode ser instituído ou majorado através de lei, que deverá trazer em seu bojo todos os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional (CARVALHO, 1998).

Ou seja, a norma que institui o tributo, também denominada de norma de incidência tributária, deve dispor, expressamente, sobre os cinco elementos que formam a obrigação tributária, quais sejam: o material (fato eleito pela norma como sujeito à incidência tributária, como “auferir renda”; “prestar serviços”); o temporal (momento da ocorrência do fato); o espacial (local de ocorrência do fato tributável); o quantitativo (base de cálculo e alíquota); e o subjetivo (sujeitos ativo e passivo).

A previsão legal de todos esses aspectos da obrigação tributária se faz necessária para a determinação do fenômeno da incidência tributária, ocorrido com a subsunção do fato à norma, quando praticado, no mundo fenomênico, o fato tal como previsto na lei, coincidente em todos os seus elementos.

É justamente através do citado fenômeno que inicia o relacionamento entre os dois sistemas objetos do presente estudo, as organizações e o sistema tributário, pois no exercício das suas atividades, as empresas praticam fatos que, por estarem ligados à produção de riqueza e, portanto, representativos da capacidade de contribuir com a manutenção do Estado, foram eleitos pela Constituição Federal como fatos geradores da obrigação tributária, dando ensejo, assim, ao nascimento da relação jurídica com o Estado.

A partir de então, as organizações ficam sujeitas a todas as influências decorrentes dessa relação de tributação, como as relativas às alterações legislativas, muitas vezes através de medidas provisórias, com o aumento direto ou indireto de tributos, bem como às exigências das inúmeras obrigações acessórias que acarretam grandes dificuldades na rotina operacional da empresa.

A título de ilustração dessas complexas variáveis, às quais as empresas estão constantemente sujeitas, podem ser citadas algumas das mais recentes modificações que impactaram substancialmente os sistemas organizacionais:

- a) a previsão da não cumulatividade do PIS e da COFINS, para as pessoas jurídicas optantes do Lucro Real;
- b) Lei do Super Simples que, embora com a finalidade simplificar e garantir uma carga tributável compatível às pequenas e médio empresas, em muitas situações onerou ainda mais as atividades dos destinatários da norma;

- c) legislações que dispuseram sobre a Nota Fiscal Eletrônica e o Sistema Público de Escrituração Digital, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações;
- d) Lei nº 11.727 e Medidas Provisórias (436/08 e 428/08): que trataram, dentre outros temas, do crédito Acelerado de PIS/COFINS para Máquinas e Equipamentos, da suspensão de PIS/COFINS nos Fretes contratados por Exportadores, da alteração dos incentivos de IRPJ e CSLL à inovação tecnológica; dos crédito de CSLL sobre depreciação contábil de bens, da depreciação acelerada para fabricantes de veículos, autopeças e bens de capital, da redução da contribuição previdenciária para os exportadores de tecnologia da informação; da CSLL das : Instituições Financeiras; do diferimento das despesas financeiras com empréstimos contraídos para financiar investimentos em sociedades controladas.

Pela pequena amostra dos exemplos citados, observa-se que não é mais suficiente, para a continuidade segura e estável da atividade negocial, a discussão da matéria tributária exclusivamente com o manuseio do Código Tributário Nacional, de uma determinada lei ou de uma situação fática isolada da empresa, pois a complexidade e a dinâmica envolvidos nessa relação jurídica já não mais permitem tal postura.

A análise fragmentada deve ceder lugar a uma abordagem ampla e contínua, que garanta uma visão do todo, para a adoção das medidas mais convenientes e vantajosas à organização, não só para a redução da obrigação tributária ou postergação da sua ocorrência, bem como para a otimização quanto ao cumprimento das obrigações acessórias.

3. Metodologia

Do ponto de vista da natureza da pesquisa esta pode ser classificada como uma pesquisa aplicada, pois tem por objetivo produzir conhecimentos para aplicação prática, direcionados à solução de problemas específicos. (SILVA e MENEZES, 2001). Utiliza de abordagem qualitativa, pois não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema (RICHARDSON, 1999).

Devido ao fato desse estudo ser uma pesquisa exploratória de caráter qualitativo, ela foi dividida em duas etapas: pesquisa em fontes secundárias e estudo de caso.

A primeira etapa consistiu em uma revisão da literatura relativa ao tema investigado: o planejamento tributário em uma visão sistêmica. Para isso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica exploratória a partir de material já elaborado que, segundo Rampazzo (1998), tem como função observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos ou fenômenos, sem manipulação ou interferência do pesquisador.

A pesquisa bibliográfica baseou-se em dados secundários coletados a partir de livros, teses, dissertações e artigos científicos, possibilitando uma visão geral da teoria dos sistemas e da complexidade envolvida no atendimento, pelas organizações, das obrigações tributárias e acessórias compreendidas no Sistema Tributário Nacional.

Em um segundo momento, foi realizado um estudo de caso, apresentado uma aplicação prática do planejamento tributário numa empresa industrial e os resultados obtidos.

Segundo Yin (2001) um estudo de caso permite uma investigação que preserva as características holísticas e significativas da vida real da empresa, como processos organizacionais e administrativos, relações internacionais e maturação de setores. De acordo com o mesmo autor, um estudo de caso é “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2001: 32).

4. O planejamento tributário decorrente da abordagem sistêmica.

O desenvolvimento da abordagem sistêmica decorreu da necessidade de explicações complexas exigidas pela ciência, em razão da insuficiência extraída da solução de problemas isolados (CAVALCANTI e PAULA, 2006).

Considerando as organizações como sistemas abertos, suscetíveis às mais variáveis influências externas constantes do seu ambiente, passíveis de causarem perturbações significativas ao exercício regular das atividades, a abordagem sistêmica, através do pensamento e da prática sistêmica, surge como um recurso conceitual e metodológico a ser mobilizado em processos de tomada de decisões (SCHINDWEIN, 2004), sempre com o enfoque no aprendizado.

As metodologias sistêmicas podem ser destacadas, assim, como um novo tipo de método científico para o estudo das organizações (MARTINELLI, 2006), chamando a atenção para as dualidades dela decorrentes, como a que versa sobre a simplicidade em contraposição à complexidade, para demonstrar sobre o risco de se perder o realismo com a aplicação das soluções obtidas por métodos simplificados e analíticos à resolução de problemas complexos.

O planejamento tributário se apresenta como um resultado da realização da abordagem sistêmica na busca pela apreensão e compreensão das situações de alta complexidade, decorrentes da relação de imposição tributária entre o Estado e a empresa, visando a adoção de medidas legais, garantidoras do equilíbrio interno do sistema, seja através da redução ou postergação de tributos ou, ainda, da melhoria no cumprimento das obrigações acessórias.

A respeito da figura jurídica do planejamento tributário, também denominado de elisão fiscal, deve-se destacar, primeiramente, uma de suas premissas básicas, consistente no fato de que as ações de planejamento só podem ser realizadas antes da ocorrência do fato gerador da obrigação, ou seja, antes da prática do fato descrito na regra matriz de incidência do tributo.

Pode-se conceituar o planejamento ou a elisão fiscal como a adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida, que impliquem na não ocorrência do fato gerador do imposto, ou na sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências (GRECO, 1998).

Andrade Filho (2001) discorre sobre o planejamento como uma atividade administrativa que envolve estudo da legislação tributária e a realização de projeções sobre os resultados dos negócios jurídicos com conteúdo econômico sujeitos à tributação.

Todavia, há que se mencionar que esse direito do contribuinte à auto-organização não é absoluto, na medida em que as ações de economia fiscal só passam pelo crivo da licitude quando decorrentes da observância de formas jurídicas admissíveis.

Quer isso dizer que não é permitido valer-se da realização de negócios simulados ou indiretos, unicamente com a finalidade de redução do tributo, quando o resultado alcançado não coincide com a intenção real das partes envolvidas. Há, inclusive, na legislação pátria, especificamente no Código Tributário Nacional, a possibilidade do negócio jurídico ser desconsiderado, por ato da autoridade administrativa, quando praticado para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Portanto, para a sua validade, o planejamento deve decorrer da expressão de liberdade do contribuinte de organizar suas atividades, realizando os atos jurídicos da forma menos gravosa e observando sempre as formas legais para a adoção da medida mais benéfica.

É da essência da elisão fiscal, por conseguinte, a realização de um trabalho de interpretação das totalidades dos sistemas envolvidos na relação de tributação, pois se de um lado é preciso interpretar os elementos que integram o sistema tributário nacional, como as normas e a jurisprudência, para aplicar o resultado à determinada situação fática, por outro deve-se conhecer a fundo os negócios e atividades da empresa, passíveis de serem impactados pelas normas tributárias.

Nesse sentido, a abordagem sistêmica pode ser desenvolvida como uma forma de se encontrar mecanismos de regulação para a manutenção do equilíbrio interno da empresa e da continuidade da sua existência, a despeito das turbulências do ambiente.

Os mecanismos de regulação são representados pelas figuras de planejamento tributário, decorrentes de um processo natural de aprendizado, proporcionado pelo entendimento da situação no contexto do sistema organizacional e do sistema tributário nacional. E o equilíbrio interno é obtido na medida em que as perturbações do ambiente, como as complexas e constantes alterações da legislação tributária já não mais impactam, de forma problemática, as atividades da empresa que, valendo-se da prática sistêmica, consegue minimizar essa complexidade.

5. Aplicação prática do planejamento tributário

Para que se consiga compreender a amplitude e a importância do planejamento tributário na vida das organizações, é apresentado, neste item, um estudo de caso envolvendo a sua aplicação em uma empresa industrial, do ramo de calçados, localizada na cidade de Franca, atuante no mercado há mais de dez anos. O resultado alcançado correspondeu não só na economia tributária, mas, sobretudo, na continuidade harmoniosa da relação comercial com seus clientes, conforme informações obtidas junto ao seu Diretor/Presidente, responsável pelas informações relativas ao caso.

A empresa analisada vislumbrou a necessidade do planejamento tributário, decorrente da visão sistêmica, partir da publicação da Lei Complementar n. 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, introduzindo no ordenamento jurídico pátrio normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido, dentre elas a

de pagamento simplificado e unificado de tributos no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Verificou-se que as alterações legislativas poderiam, num primeiro momento, onerar ainda mais seu custo tributário, além de prejudicar o sistema mercadológico no qual estava inserida. Estes problemas seriam em decorrência da vedação legal quanto à apropriação e transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Se isso viesse a ocorrer, a empresa poderia sofrer redução no seu faturamento, pela queda das vendas, proporcionada pelo desinteresse dos clientes na aquisição dos seus produtos, em razão de não poderem se apropriar dos créditos dos tributos não cumulativos (como o ICMS e o IPI) apurados nas aquisições.

Dessa forma, foi realizado um trabalho de planejamento tributário, antes do início da Lei Complementar n. 123/06, no qual foi considerada a média da receita bruta da empresa dos últimos doze meses, bem como o número aproximado de funcionários, correspondente a cinquenta. Analisou-se qual seria o impacto da carga tributária apurada através das sistemáticas do Lucro Real, do Lucro Presumido e do Simples Nacional, concluindo-se que mesmo com um percentual maior de tributos gerados pelo Lucro Real, ainda assim a opção por essa forma de tributação implicaria no menor dispêndio financeiro, em razão da média de receita auferida pela organização.

Ademais, a opção pelo Lucro Real permitiria à empresa continuar realizando seus acordos comerciais com o cliente sem qualquer ajuste, o que certamente não ocorreria no caso da opção pelo SIMPLES, cuja legislação vedou, expressamente, a transferência de créditos tributários.

Apresenta-se, a seguir, a planilha com os valores estimados, utilizada na análise da forma mais vantajosa de tributação.

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS

Receita Bruta Operacional	Lucro Real		Lucro Presumido		Simples Nacional	
	Valor		Valor		Valor	
- Venda de Produtos de Fabricação Própria	70.000,00		70.000,00		70.000,00	
Total Geral das Receitas	70.000,00		70.000,00		70.000,00	
Tributos Sobre Vendas						
(-) ICMS	4.900,00	7,00%	4.900,00	7,00%	1.974,00	2,82%
(-) IPI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	350,00	0,50%
(-) COFINS	5.320,00	7,60%	2.100,00	3,00%	805,00	1,15%
(-) PIS	1.155,00	1,65%	455,00	0,65%	189,00	0,27%
(-) IRPJ	0,00	15,00%	1.680,00	2,40%	266,00	0,38%
(-) Adicional do Imposto de Renda	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
(-) CSLL	0,00	12,00%	2.016,00	2,88%	266,00	0,38%
(-) ISSQN	0,00	3,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
(-) INSS (SIMPLES NACIONAL)	0,00	0,00%	0,00	0,00%	2.296,00	3,28%
SIMPLES SOBRE PRESTAÇÃO SERVIÇOS					0,00	0,00%
Total dos Impostos sobre Vendas	11.375,00	46,2%	11.151,00	15,93%	6.146,00	8,78%
Créditos de Abatimentos sobre Mercadorias						
- Compras de Mercadorias adquiridas de terceiros			0,00	0,00%	0,00	0,00%
- Compras de Produtos para Fabricação Própria	65.659,00		65.659,00	0,00%	0,00	0,00%
(-) ICMS	4.509,30	6,87%	4.509,30	18,00%	0,00	0,00%
(-) COFINS	4.990,08	7,60%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
(-) PIS	1.083,37	1,65%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
(-) Pis (Crédito do Estoque 01/12)	83,96	0,65%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
(-) Cofins (Crédito do Estoque 01/12)	387,50	3,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Total dos créditos sobre as mercadorias	11.054,22	19,7%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
- VR. Do Estoque Apurado em 30/06/2007	155.000,00					
Diferencial de Alíquota do ICMS						
- Apuração dos Impostos S/Compras	VR	INDIC E	VR ICMS			
- VR. Compras fora Estado SP - 7,00%	603,13	7,0%	42,22			
- VR. Compras fora Estado SP - 12,00%	18.547,93	12,0%	2.225,75			
- ICMS A Recolher	1.179,22	18,0%				
- Apuração dos Impostos S/Vendas			390,70	0,00	0,00	0,00
- ICMS A Recolher	390,70		0,00	0,00	0,00	0,00
- Cofins a Recolher	-57,58		0,00	0,00	0,00	0,00
- PIS a Recolher	-12,33					
Encargos S/ Folha de Pagto.						
- Folha de Pagto	21.464,47		21.464,47		21464,47	
- Retirada de Pro-Labore	380,00		380,00		380,00	
- Serviços Prestados Por Autônomos	0,00		1717,16		0,00	
- FGTS	1.717,16	8,0%	1.717,16	8,00%	1.717,16	8,00%
- INSS Patronal S/Folha de Pagamento	6181,77	28,8%	6181,77	28,80%	0,00	0,00%
- INSS Pró-Labore	76,00	20,0%	76,00	20,00%	0,00	0,00%
- INSS Autônomos	0,00	20,0%	0,00	20,00%	0,00	11,00%
- Contribuição Previdenciária do Sócios	41,80	11,0%	41,80	11,00%	41,80	11,00%
Total dos encargos s/folha de pagamento	8.016,72		8.016,72		1.758,96	
Custo Total Final	8.407,42		14.658,42		9.084,18	

Considerações finais

O presente trabalho não teve por finalidade esgotar o tema relacionado às alternativas para a diminuição da complexidade existente na relação de tributação formada entre as empresas e os entes tributantes, mas apenas de tratar sobre o novo enfoque a ser dispensado na análise dessa matéria.

É notório que as empresas, enquanto sistemas abertos, sofrem fortes perturbações do seu ambiente, dentre elas as influências advindas do sistema tributário nacional, que oneram a sua atividade e causam uma constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações que lhe são exigidas.

Para conciliar essa elevada e complicada carga tributária com a manutenção sustentável do exercício da atividade econômica, é necessária a adoção de uma postura de análise e entendimento do sistema como um todo, o que possibilita a apreensão e compreensão de todas as relações envolvidas em seu interior, bem como na interação com o ambiente externo, para que o processo de tomada de decisão se realize de forma mais segura e consistente.

Dessa forma, através da abordagem sistêmica, é possível a adoção de medidas de planejamento tributário, que atuem como mecanismos reguladores do equilíbrio interno do sistema organizacional, na medida em que diminuam os impactos diretos e indiretos relativos à elevada e complexa incidência tributária.

Referências

- ACKOFF, R. L. *Planejamento empresarial*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1974
- ANDRADE FILHO, E. O. Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, v. 72, set. 2001.
- ARREGUI, P. A. N. *El modelo del sistema viable - MSV: experiencias de su aplicación en Chile*. Santiago do Chile: USACH, 2001.
- BALLEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BEER, S. *Cibernética e administração industrial*. Rio de Janeiro: Zahar, 1969. (Tradução de: *Cybernetics and Management*. 2. ed. Londres: The English Universities Press Ltd., 1967).
- BERTALANFFY, L. V. *Teoria geral dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 1973.
- CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CAVALCANTI, M.F.; PAULA, V. A. de. *Teoria Geral de Sistemas I*. In: MARTINELLI, D. P.; VENTURA, C. A. A. (Orgs). *Visão Sistêmica e Administração: Conceitos, Metodologias e Aplicações*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CHIAVENATO, I. *Introdução geral à teoria da administração*. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

- CHURCHILL, G.; A., PETER, J. P. *Marketing: criando valor para o cliente*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CHURCHMAN, C. W. *Introdução à Teoria dos Sistemas*. 2^a ed. Ed. Vozes Ltda., 1972.
- DIAS, T. L. *Modelo de sistemas viáveis em organizações públicas: um estudo de caso*. Dissertação de Mestrado apresentada na UFMG. Belo Horizonte, 1998.
- DONAIRES, O. S. *Teoria Geral de Sistemas II*. In: MARTINELLI, D. P.; VENTURA, C. A. A. (Orgs). *Visão Sistêmica e Administração*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ESPEJO, R.; SCHUHMANN, W.; SCHWANINGER, M. et BILELLO, U. *Organizational transformation and learning: a cybernetic approach to management*. Chichester: John Wiley & Sons, 1996.
- GRECO, M. A. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – Estudo sobre o Verdadeiro Custo da Tributação Brasileira, 2008. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em agosto de 2008.
- MARTINELLI, D. P.. *Negociação empresarial: enfoque sistêmico e visão estratégica*. Barueri (SP): Manole, 2002.
- _____. *Conflito, Administração e Visão Sistêmica*. 2^o Congresso Brasileiro de Sistemas na FEA-RP/USP, Ribeirão Preto, outubro/2006.
- MAXIMIANO, A. C. A. *Teoria Geral da Administração – Da Revolução Urbana à Revolução Digital*. São Paulo: Atlas, 2005.
- RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RODRIGUES, L. A. S.. *Viable system model*. Dissertação de Mestrado apresentada na Universidade do Minho (Portugal). Gualtar-Braga, 1997.
- SANTIAGO, M. F; SILVA, J. L. G. Evolução e composição da carga tributária brasileira. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional, G&DR*, Taubaté, v. 2, n. 1, p. 22-41, jan-abr/2006.
- SCHLINDWEIN, S. L. *Prática Sistêmica Para Lidar com Situações de Complexidade*. 1^o Congresso Brasileiro de Sistemas na FEA-RP/USP, Ribeirão Preto, novembro/2006.
- SILVA, R. O. *Teorias da Administração*. 1^a ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- SILVA, Edna L., MENEZES, Estera M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. Florianópolis, UFSC, 2001
- YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.