

# **Contabilidade e sua correlação com o Direito Tributário: um diferencial para o profissional contábil<sup>1</sup>**

FAGUNDES, Giuliano Martelli<sup>2</sup>  
TRETER, Jaciara<sup>3</sup>

## **RESUMO**

Este estudo tem como objetivo entender qual a importância do Direito Tributário para a qualificação do profissional contábil, buscando demonstrar pontos de intersecção do direito tributário com as atividades do contador, através do planejamento tributário e isenções e imunidades, com a compreensão da hierarquia das leis. O estudo tem caráter explicativo, e o método de estudo foi pesquisa bibliográfica, demonstrando conceitos e exemplos que correlacionam o Direito Tributário e as atividades do profissional contábil. Através de um conhecimento apurado na área do direito tributário o contador pode se destacar no mercado, pois o Direito Tributário vai ao encontro de diversas atividades que ele realiza, sendo uma boa área de aperfeiçoamento, já que o estudo do direito tributário junto com a contabilidade, pode-se obter grandes diferenciais competitivos para o profissional contábil.

**Palavras-chaves:** Legislação. Planejamento. Hierarquia. Isenções. Imunidades.

## **ABSTRACT**

This study aims at understanding which is the importance of the Tributary Law to the qualification of the accountability professional, seeking to demonstrate the points of intersection of the Tributary Law with the accountant activities, through the tributary planning and immunities and legal exemptions and also the comprehension of the hierarchy of laws. The study has an explicative character and the method of study was by bibliographical research, demonstrating concepts and examples that correlate the Tributary Law with the accountant professional. The method with the finality of justifying and highlighting the study was through bibliographic research, demonstrating concepts and examples that correlate the Tributary Law and the activities of the accountability professional. Through a knowledge in the area of the Tributary Law, the accountant can be able to highlight in the labor area, since the Tributary Law meets the several activities that him accomplishes, being a good improvement area, since that, with the Tributary Law study combined with the Accountability, the professional of Accountability can be able to obtain competitive differentials.

**Key words:** Legislation. Planning. Hierarchy of laws. Immunities. Legal exemptions.

<sup>1</sup> Trabalho Final de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Cruz Alta, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Acadêmico Do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ – E-mail: Giuliano-martelli@hotmail.com

<sup>3</sup> Professora do Curso de Ciências Contábeis da UNICRUZ, bacharel em Ciências Sociais e Jurídicas e em Ciências Contábeis – UFSM e mestre em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania – UNIJUÍ. – E-mail: jtretter@unicruz.com

## 1. INTRODUÇÃO

O mercado de trabalho se encontra cada vez mais competitivo, incentivando o profissional, independente da área, sempre a se aprimorar em busca de um diferencial que o destaque dos demais e na contabilidade isso não é diferente.

A contabilidade oferece uma série de áreas para o profissional contábil se especializar e assim se poder se destacar no mercado. Sendo uma das opções na área tributária, onde precisa conhecimento aprofundado no Direito Tributário.

É um desafio tanto para o mercado, quanto para os profissionais que buscam melhores colocações nesse mercado, ser especialista e ao mesmo tempo multidisciplinar. O profissional contábil pode desenvolver esse perfil através do direito tributário, pois ele é o ramo no direito que define a relação entre os tributos e obrigações entre o Estado e seus cidadãos. Considerando-se que o contador em diversos momentos é o mediador dessa relação especialmente na relação entre Estado e pessoa jurídica.

Este estudo em específico foca na relação da contabilidade com o Direito Tributário, onde diversas atividades realizadas pelo contador necessitam do conhecimento oriundo do Direito Tributário para serem realizadas, e que se bem aplicadas vão ao encontro do objetivo de empresa, que é a economia no pagamento de tributos e conseqüentemente um lucro líquido maior.

Procurou-se correlacionar alguns pontos de convergência da contabilidade com o Direito Tributário, planejamento tributário, isenções e imunidades, sendo necessário o entendimento da hierarquia das leis para suas aplicabilidades.

A partir desse estudo visa esclarecer que, tanto para profissionais e acadêmicos da área contábil, que o conhecimento especializado no direito tributário, enfatizado em algumas funções que ele exerce, tudo isso através de pesquisa bibliográfica, sempre relacionando a atividade do contador com o direito tributário e o porquê da necessidade desse conhecimento, através de conceitos e exemplos.

O objetivo principal desse estudo é entender qual é a importância do Direito Tributário para a qualificação do profissional contábil, e como objetivos específicos justificar a necessidade do conhecimento dos profissionais da área contábil a respeito da hierarquia das leis e sua interpretação; evidenciar a relação entre o Direito Tributário e o Planejamento Tributário; justificar a necessidade do conhecimento dos profissionais da área contábil a respeito das imunidades e isenções.

Com desenvolvimento do estudo, tanto o profissional como o acadêmico da área contábil, obterão maior clareza entre a relação do direito tributário e sua qualificação para a profissão e assim entender o benefício e a importância que ela pode causar para seu futuro como profissional mais qualificado.

Esse artigo por se tratar de uma pesquisa bibliográfica apresenta uma estrutura onde a fundamentação teórica já inclui os resultados e suas discussões, ficando estruturado da seguinte forma, resumo; abstract; palavras chave; introdução; metodologia; apresentação, análise e discussão dos resultados; considerações finais e referências.

## **2. METODOLOGIA**

O presente capítulo apresenta a classificação metodológica utilizada para que se atingissem os objetivos da proposta de estudo, tendo sido a classificação em forma de pesquisa explicativa e a técnica de estudo através de pesquisa bibliográfica. Este estudo teve caráter explicativo, pois se tratava de justificar e evidenciar a importância do Direito Tributário para o profissional contábil em suas atividades, a fim de que se pudesse ajudá-lo a notabilizar-se no mercado. Tratou-se de um trabalho explicativo, vez que a abordagem se deu através dos conceitos do Direito e da Contabilidade, focados na área tributária de ambos.

Conforme Gil (2018, p. 25) “As pesquisas explicativas têm como propósito identificar fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência de fenômenos. Estas pesquisas são as que mais aprofundam o conhecimento da realidade, pois possuem como finalidade explicar a razão, o porquê das coisas”.

O presente estudo utilizou-se justamente de tais características para atingir seus objetivos, identificar pontos em comum e destacar as contribuições entre elas.

A técnica utilizada no estudo foi a da pesquisa bibliográfica através de material já publicado de autores consagrados. Com isso, buscou-se utilizar autores de ambas as áreas, quais sejam, Direito e Contabilidade, a fim de que se pudessem observar diferentes pontos de vista sobre o mesmo tema. Tratou-se de um estudo puramente teórico e elaborado através de materiais já publicados, classificado, portanto, como pesquisa bibliográfica.

“A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos” (GIL, 2018, p. 28).

Destacaram-se dois autores expoentes que contribuíram sobremaneira para este estudo: da área da Ciência Contábil, destacou-se Laudio Camargo Fabretti com o livro “Contabilidade

Tributária, 12ª edição”; e da área do Direito, Eduardo Sabbag com o livro “Manual de Direito Tributário, 7ª edição”.

O estudo demonstrou os pontos do Direito Tributário que são mais importantes para o conhecimento do profissional contábil, realizando um trabalho de comparação dos pontos de intersecção do Direito Tributário e a contabilidade, especialmente no que diz respeito ao profissional que trabalha no terceiro setor, que precisa ter domínio da Lei e do seu funcionamento para realizar suas funções e também o profissional que lida com planejamento tributário que está exposto às diversas mudanças da lei, o que interfere diretamente em seu trabalho. Assim, enfatizou-se a necessidade que o Contador possui de conhecer e dominar o Direito Tributário, com o objetivo de melhor atender seu cliente.

Os dados foram analisados através da interpretação dos conceitos, buscando informações que contribuíssem com o que se objetivou, tendo a finalidade de que se pudesse justificar a importância do conhecimento na área do Direito como forma de agregar à formação do profissional contábil e garantir um diferencial no mercado de trabalho.

### **3. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Neste capítulo serão apresentados os resultados e as justificativas da correlação do Direito Tributário com a contabilidade, de forma que demonstre que o bom domínio da área jurídica irá facilitar a vida do profissional contábil, embasado nas leis, jurisprudências e conceitos.

#### **3.1 Direito Tributário**

O conceito de Direito Tributário é definido de diferentes maneiras por autores de diversas áreas, sendo restringido neste estudo os autores da área do Direito e das Ciências Contábeis.

A contabilidade e o direito são ciências que possuem alguns aspectos em comum, especialmente em se tratando de apuração e recolhimento de tributos. A contabilidade tributária, por exemplo, é uma das áreas de estudo da ciência contábil e que visa a aplicar as normas da contabilidade e de legislação tributária de forma simultânea e adequada. Com esse enfoque, procura informar, com exatidão, de forma clara e objetiva, os resultados econômicos que, em última análise, servirão de base para a aplicação das normas tributárias (MACHADO, 2012, p. 2).

O Direito Tributário é somente um dos diversos ramos que compõem a área das ciências jurídicas.

A ciência jurídica, por sua vez, tem por base de estudo a normatização sobre determinados fatos que interessam ao convívio da sociedade, seja entre os indivíduos que a compõem, seja em relação a esses e o Estado (governo). E, dentro dessa ciência, um de seus ramos é o direito tributário, que visa a regular as relações entre os cidadãos

que apresentam resultados econômicos e o Fisco (Estado) e que servirão de base para a tributação (MACHADO, 2012, p. 2).

O quadro abaixo demonstra e sintetiza os diversos conceitos de diferentes autores sobre o que é o Direito Tributário.

Quadro 1 – Conceitos de Direito Tributário

AUTOR	ANO	CONCEITO
Rubens Gomes de Sousa	1975	O ramo do Direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.
Paulo de Barros Carvalho	2004	O Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.
Hugo de Brito Machado	2007	O Direito Tributário é o “ramo do Direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.
Luciano Amaro	2008	Direito Tributário “é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.
SABBAG	2015	O Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao Direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

Fonte: elaborada pelo autor (2019)

Sabbag (2015, p. 37) resume tais conceitos em uma pequena frase, qual seja “o Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos”.

O Direito Tributário é ramo do Direito Público, vez que contém princípios e institutos próprios e é autônomo em relação aos outros ramos do Direito, dada sua exclusividade, já que ele estuda e regulariza as relações entre Estado e contribuinte, possuindo as funções de criação, fiscalização e arrecadação da receita pública originada através dos impostos (OLIVEIRA, 2005).

Existem no Direito Tributário alguns princípios, que para qualquer trabalho envolvendo o fisco e tributos deve se ter bem claros, como no caso do planejamento tributário que o artigo “A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal” de Diego Lopes Cavalcante destaca:

Ora, a utilização de artifícios ou do planejamento tributário para redução do montante devido ao fisco pode, em alguns casos, determinar uma violação aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e até mesmo da legalidade, como será abaixo tratado separadamente.

O princípio da legalidade utiliza-se do art. 150 da CF que trata do poder do Estado de criar ou aumentar tributos.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O princípio da igualdade ou isonomia também se utiliza do art. 150 da CF conforme o texto diz:

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

E o princípio da capacidade contributiva que é tratado no art. 145 que diz sobre a capacidade econômica do contribuinte pode pagar de imposto, conforme texto da CF:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Todos os autores citados, de ambas as áreas, jurídica e contábil, levam o conceito de Direito Tributário ao mesmo ponto de encontro: a mediação e a regulamentação do Estado com contribuintes na aplicação de tributos usando do artifício da Lei como forma de regularização, fiscalização e padronização.

Os pontos de intersecção do Direito Tributário com as atividades do contador acontecem no Planejamento Tributário e nas isenções e imunidades tributárias, sendo que para melhor compreensão delas é necessário ter domínio sobre a hierarquia das leis.

### **3.2 Hierarquia das Leis**

A fim de que saiba reconhecer esses pontos de intersecção entre o direito tributário e as atividades do contador para fins de estudos e prática contábil, faz-se necessário que se conheça a respeito da hierarquia das normas jurídicas, fazendo com que o profissional contábil tributário tenha conhecimento a respeito da diferenciação que existe entre tais institutos.

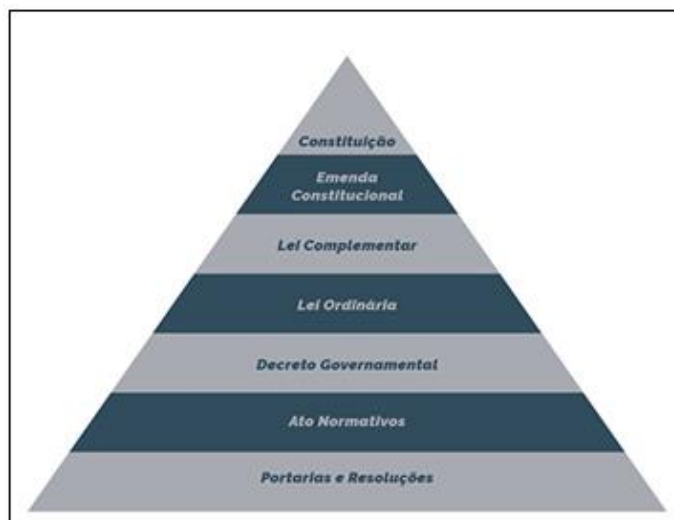
Sendo capaz de compreender suas peculiaridades e posições, vez que há a possibilidade de duas leis referirem-se a respeito do mesmo assunto, devendo-se ter a sapiência sobre qual das leis será utilizada no caso concreto.

A hierarquia das leis brasileiras é estabelecida com referência na pirâmide normativa de Kelsen que é definida por Betioli (2015, p. 303):

Segundo seus adeptos, a realidade jurídica é concebida como um sistema escalonado de normas, desde as legais até as judiciais e negociais. A essa luz, o ordenamento jurídico obedece a uma ordem lógica e coerente, pois as normas subordinam-se umas às outras, gradativamente, como a estrutura de uma pirâmide. Na sua base estão as normas de menor incidência, como as “individualizadas” e as “particulares”, seguindo em ordem de subordinação crescente, as “genéricas” até atingir no seu ápice o plano normativo supremo, que é o constitucional.

Para que possa ilustrar esta hierarquia no ordenamento jurídico no Brasil é utilizada a pirâmide de Kelsen, que pode ser observada pela imagem abaixo.

Figura 1 – Pirâmide de Kelsen



Fonte: Ferreira (2019)

É necessário comentar que o Contador deve obedecer uma série instruções e técnicas para exercer sua atuação, seja qual for sua área e no momento que ele se deparar com a necessidade de lidar com tributos, ele deve recorrer as regras do sistema tributário brasileiro para que possa realizar suas atividades.

O sistema tributário funciona a partir da legislação tributária que por sua vez obedece a uma hierarquia que é definida conforme a pirâmide de Kelsen.

Entende-se que o sistema tributário brasileiro é complexo e com alguns problemas percebidos conforme pesquisa de Raphael Maleque Felicio e Antônio Lopo Martinez que buscou descobrir a percepção dos tributaristas à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. "Verificou-se, também, que os respondentes consideram o sistema fiscal brasileiro complexo, tendo como principais causas: a “deficiência na redação da legislação” (76,3% dos entrevistados) e a “contínua modificação da legislação” (90% dos entrevistados).

Um bom exemplo de como o sistema tributário é complexo conforme IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2019), para um tributo existem 27 legislações, como no caso do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

Soma-se a este fator a necessidade de trabalhar com tributos, leis, decretos e todo um sistema tributário complexo, o contador que não souber como funciona o ordenamento jurídico com certeza terá dificuldades em exercer sua profissão com zelo, pois toda ela tem como base esse ordenamento.

O ordenamento jurídico é validado conforme o dispositivo da Constituição em vigor, não importando para o jurista julgar as causas sociais ou políticas originárias de qualquer ordenamento jurídico (KELSEN apud BERTIOLI, 2015).

A validade jurídica é vista, portanto, de maneira formal, vez que as normas jurídicas se organizam como se fossem uma escada, cada uma ocupando um degrau, começando pelas leis inferiores até chegar às leis abrangentes de maior área de jurisdição, das quais se destacam as normais constitucionais (BERTIOLI, 2015).

A supremacia da Constituição está ligada ao controle de constitucionalidade das leis, a qual resguarda os direitos fundamentais do homem, pois vem de difícil e importante conquista para as nações. Nenhum ato normativo pode alterar ou suprimir as leis constitucionais (AMARAL, 2006).

Quando se elabora uma lei, deve-se sempre respeitar os princípios estabelecidos nos diplomas superiores da hierarquia, portanto, uma lei ordinária não pode entrar em atrito com um dispositivo estabelecido na Constituição Federal (AMARAL, 2006).

O sistema jurídico brasileiro possui diversas camadas, as quais devem ser respeitadas pela hierarquia estabelecida. A Constituição é a lei básica do Estado de Direito, sendo ela que define poderes e competências, diretrizes políticas, sociais e econômicas; criando normas jurídicas organizadoras do comportamento social e sempre se encaminhando para sua finalidade (FABRETTI, 2012).

É na Constituição Federal que se encontra estruturado o Sistema Tributário Nacional, sendo reservados do artigo 145 a 162. Que tratam desde os princípios gerais do sistema tributário, dos limites do poder de tributar, impostos competentes da União, Estados, Distrito Federal, Municípios até a repartição das receitas tributárias.

Destacam-se na Constituição Federal os princípios e as normas definidoras e sistematizadoras do Sistema Tributário Nacional. Quais os princípios do Direito Tributário (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, não confisco, capacidade contributiva, não diferenciação tributária, uniformidade tributária e liberdade de tráfego de pessoas ou bens) e as normas definidoras e sistematizadoras do direito tributário são estabelecidos pelo Código Tributário Nacional.

Conforme Fabretti (2012, p. 99) “princípios são as diretrizes fundamentais do estado de Direito e sobrepõem-se a todas as normais que a ele devem submeter-se”. Fabretti (2012, p 99) também diz que “normas definidoras e sistematizadoras são as que tornam aplicável, segundo a lógica jurídica, um grupo de normais relativas a determinado tipo de atividade”.



Emendas à Constituição são utilizadas para modificar parte da Constituição, as quais estão previstas no artigo 60 da Constituição Federal, respeitando-se as denominadas cláusulas pétreas (FABRETTI, 2012).

Leis complementares à Constituição são as leis que possuem como finalidade o que o próprio nome já diz: complementar a Constituição Federal da República. Por serem complexas, são complementadas por lei especial e necessitam serem aprovados por maioria absoluta. O fato gerador, a base de cálculo e o poder de definir os tributos e suas espécies devem ser normatizados através de lei complementar pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (FABRETTI, 2012).

Por meio de lei complementar que está estabelecido o Código Tributário Nacional que rege todo o Direito Tributário, é por meio dela também que se encontra por exemplo a Lei Kandir a lei que trata do ICMS e logo no artigo 1 já pode-se notar qual as funções das Lei Complementares.

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Leis ordinárias são leis oriundas de cada ente da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo de competência limitada, sendo elas: leis comuns federais, estaduais, distritais ou municipais. Sendo assim, uma lei ordinária federal não tem maior hierarquia que uma lei ordinária municipal ou estadual, possuindo elas o mesmo patamar de importância (FABRETTI, 2012).

Para o Contador é muito importante saber onde se encontram as Leis Ordinárias hierarquicamente pois é por meio de Lei Ordinária que é definido muitos dos tributos que o contador trabalha quotidianamente conforme o artigo 97 do CTN que diz:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:  
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;  
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;  
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;  
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;  
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;  
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.  
§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.  
§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Medidas Provisórias são definidas em conformidade ao artigo 62 da Constituição da República, o qual diz que, em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotá-las, possuindo força de lei e devendo submetê-las imediatamente ao Congresso Nacional:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

A Medida Provisória, como o nome propriamente já diz, têm caráter provisório, tendo sido fixada vigência de 60 dias a partir de sua publicação, como possibilidade de prorrogação por mais 60 dias, uma única vez (FABRETTI, 2012).

Os Decretos Legislativos são utilizados para aprovar leis que não necessitem de aprovação do Poder Executivo, ou para decretar leis que foram vetadas total ou parcialmente pelo mesmo (FABRETTI, 2012).

Resoluções são leis feitas pelo Senado, consoante o que Fabretti (2012, p.103) exemplifica: “Resolução nº 14/95 do Senado Federal que suspendeu as expressões *pró-labore e autônomos* da Lei nº 8212/91, declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal”.

Tratados e Convenções internacionais ocorrem quando dois Estados soberanos realizam algum acordo entre seus respectivos Poderes Executivos, devendo ser aprovados ou rejeitados por seus legislativos em sua totalidade (FABRETTI, 2012).

O profissional contábil tem a necessidade de identificar o tipo de legislação e vai precisar analisar e interpretar a mesma, podendo ocorrer a situação de ter mais de uma legislação sobre o assunto e uma das formas de saber qual utilizar é através do conhecimento da hierarquia das leis, como por exemplo: A uma lei ordinária que diz que o prazo para emissão de uma certidão fiscal é de até 10 dias uteis e tem um decreto que diz que esse prazo é de 15 dias uteis, deve se respeitar a lei ordinária com o prazo de 10 dias uteis, pois hierarquicamente a lei ordinária está acima do decreto.

Nesse caso é simples analisar e interpretar a situação tendo conhecimento somente da hierarquia das leis, assim o Contador evita prejuízos para ele, mas sobretudo para seu cliente.

Outro exemplo que pode confirmar a necessidade do conhecimento da hierarquia das leis agora no âmbito público, no caso municipal, é através dessa jurisprudência.

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROGRAMA MUNICIPAL DE SAÚDE DA FAMÍLIA. BENEFÍCIOS. VENCIMENTO BÁSICO EM DOBRO E ADICIONAL DE INSALUBRIDADE DE 20% SOBRE O VENCIMENTO DOBRADO. MODIFICAÇÃO DOS PARÂMETROS POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. APELO CONHECIDO E IMPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. 1- A Lei Municipal 2674/04, que instituiu o Programa Municipal de Saúde da Família no Município de Serra, estabeleceu, de forma indiscriminada para todos os servidores selecionados para o programa, o pagamento de vencimento básico em dobro, adicional de insalubridade de 20% sobre o

vencimento dobrado e gratificação complementar. . 2- Em momento posterior, foi editado o Decreto 4.901/2004 que, em seu anexo I, modificou, para algumas categorias, os benefícios estabelecidos pela Lei. 3- Além de a previsão legal ser no sentido de que o Decreto regulamentaria somente a gratificação, é assente nos Tribunais pátrios que, diante do princípio da hierarquia das Leis, o decreto não pode modificar uma lei. 4- Recurso conhecido e improvido. Sentença mantida. (TJ-ES 2019, on-line)

Observa-se que fica bem claro nessa jurisprudência a aplicação da hierarquia das leis para a decisão final do caso, já que o decreto está abaixo da lei, ele não tem esse poder de modificar mesmo no caso de uma lei municipal, a hierarquia deve ser respeitada.

Tais conceitos são extremamente relevantes para a interpretação das isenções e imunidades tributárias, vez que o sistema contábil também se utiliza da hierarquia legislativa para defini-las e utilizá-las corretamente no pagamento de tributos a fim de que não se incorra em evasão fiscal ao realizar-se o Planejamento Tributário, seja ele de pessoa física ou jurídica.

Sendo assim, deve-se estar atendo ao sistema hierárquico das normas, pois é a Constituição Federal, a qual é a norma hierarquicamente superior no ordenamento jurídico brasileiro que deve ser respeitada e, ao aplicarem-se as normas inferiores à mesma, não podem seus dispositivos colidirem com os dispositivos da norma constitucional.

### **3.3 Planejamento Tributário**

O presente subcapítulo tem como objetivo definir e caracterizar o Planejamento Tributário. Trata-se de um instrumento que leva a uma redução do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o valor que devem em suas operações e fazendo com que o empresário obtenha patamar superior de rentabilidade e de competitividade (OLIVEIRA, 2005).

O Planejamento Tributário, por se tratar de ferramenta complexa e multidisciplinar deve ser realizado por profissionais, os quais podem derivar de diversas áreas. Senão, veja-se:

O planejamento tributário realizado antes da ocorrência do fato gerador é conhecido como elisão fiscal, sendo uma fase multidisciplinar, pois importa em estudos e planos de ação realizados por vários profissionais – como: contadores, advogados, engenheiros, economistas e administradores que organizam os negócios da empresa – ou pessoa física, de modo a diminuir ou zerar o ônus econômico dos tributos ou mesmo evitar certas obrigações tributárias acessórias. Por meio de ação conjunta desses profissionais, quando se trabalha o planejamento tributário, busca-se promover menos impacto no fluxo de caixa da empresa (OLIVEIRA, 2005, p. 179).

O chamado Planejamento Tributário é realizado quando, ao realizar-se um estudo prévio, a fim de se reduzir a carga de impostos antes da ocorrência do fato alternativo, tem como base alternativas legais, ocasionando, conseqüentemente, economia de impostos (FABRETTI, 2012).

A diferença entre elisão e evasão pode ser resumida e explicada de uma forma bem simples, a elisão é a economia de tributos de forma legal e a evasão é a economia de tributos de forma ilegal.

Sempre se busca uma forma de aumentar os lucros e uma dessas formas é através do estudo dos tributos e como se pode beneficiar utilizando ferramentas que alcancem esse objetivo, uma delas é através do Planejamento Tributário. Por exemplo:

É possível estar dentro da lei e optar por uma forma menos onerosa de pagar o IR e fazer o recolhimento de tributos uma ferramenta de administração no planejamento de longo prazo, chegando a um saldo menor de tributos a pagar ao final do mês – uma despesa menor com impostos significa margem de lucro maior e mais competitividade (CREPALDI, 2017, p. 2).

Para a realização do Planejamento Tributário é exigido conhecimento em diversas áreas. Existem alguns passos que sempre devem ser seguidos e muitos deles será necessário um conhecimento oriundo do direito e de sua legislação, como os regimes fiscais e benefícios fiscais federais, estaduais e municipais.

Como Crepaldi (2017) descreve: Um bom planejador tributário buscará basicamente informações sobre os tributos como base de cálculo, alíquotas, prazos de recolhimento, fato gerador e etc.

Nota-se que todas essas informações serão obtidas em leis, decretos, normas, etc., oriundas do Direito Tributário. É imprescindível para a realização do planejamento tributário a utilização da legislação tributária.

Observa-se que quando se fala em planejamento tributário sempre se fala em lei. Para a realização de um planejamento tributário é necessário conhecer as leis que a elas se aplicam, pois existe uma linha muito bem específica que divide a elisão fiscal e a evasão fiscal e para que não se cometa erros e acarrete em sonegação fiscal.

Observa-se um enorme desconhecimento da legislação tributaria por parte de empresários e até mesmo dos próprios contadores, o que acaba por causar erro na definição da escolha tributária, gerando assim valores desnecessários, os quais, por sua vez, podem colocar em risco a própria existência da empresa. Nesse contexto, o planejamento tributário visa promover a difusão de procedimentos amparados por lei que venham a auxiliar os profissionais a aplicar suas possibilidades de redução no recolhimentos dos impostos por meio de informações teóricas confiáveis e, finalmente, como um modelo aplicado em uma situação real, garantindo uma visão do todo (CREPALDI, 2017, p. 74).

“Vale observar que um planejamento tributário indevidamente elaborado pode gerar uma evasão fiscal, em vez de elisão fiscal. A evasão fiscal também reduz a carga tributária, mas por meios ilegais, e é classificada como crime de sonegação fiscal.” (CREPALDI,2017)

Fabretti (2012, p. 9) ainda reforça que “o Planejamento Tributário preventivo (antes da ocorrência do fator gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária, dentro da legalidade”.

O Planejamento Tributário demanda alguns cuidados, já que conforme Fabretti (2012, p. 9) “o perigo do mau planejamento é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais, classificadas como crime da sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90)”.

Normalmente, “Planejamento Tributário” é uma expressão empregada na utilização de uma técnica ou atividade que cria alternativas para reduzir a carga tributária tanto para a pessoa física quanto para a pessoa jurídica, sempre devendo estar em consonância com o ordenamento jurídico atual (FILHO, 2016).

O planejamento tributário nada mais é que uma elisão fiscal, uma ferramenta para se obter uma economia fiscal, tudo de forma correta e que não infrinja nenhuma outra Lei, basicamente é reduzir a carga fiscal de forma legal.

A partir do entendimento do que é elisão fiscal, pode-se seguir para quais são as formas de elisão fiscal que existem, que são duas, uma que decorre da própria Lei e outra que resulta de lacunas e brechas existentes na própria Lei.

Independente de qual forma de elisão que se vá considerar, para ambas se irá utilizar do direito tributário, uma que já está prevista pelo fisco a sua possibilidade de economia de tributos por parte do contribuinte e a outra o Fisco tenha deixado “falhas” na sua legislação, possibilitando uma economia fiscal extra beneficiada pela expertise de quem descobriu essa “falha”.

Ainda Crepaldi (2017) confirma que o planejamento tributário não é algo fácil, pois ela decorre de um estudo maior da legislação e cálculos complexos. Como por exemplo: “o Fisco considera que alguns planejamentos representam formas de evasão fiscal, com simulação ou fraude às normas em vigor.”

A legislação prevê, ainda, que alguns recursos que possibilitam a escolha da diminuição da carga tributária, através de regimes que auxiliam o planejamento, o qual não se trata apenas da exploração de brechas na lei (FILHO, 2016).

Como exemplos clássicos, podem-se citar os de determinadas empresas que optam pelas mais diversas bases de tributação, tais como o lucro presumido, o lucro real e a possibilidade de pessoas físicas poderem considerar os rendimentos tributados com exclusividade na fonte, por exemplo, nos ganhos financeiros (FILHO, 2016).

A escolha do regime tributário é uma das principais atividades do contador quando se fala em planejamento tributário no Brasil. Atualmente existem três opções para o recolhimento do IRPJ e CSLL na pessoa jurídica, lucro real, lucro presumido e simples nacional, cada uma com suas características definidas por legislação.

Simple Nacional é um regime voltado para microempresas e empresas de pequeno porte, que tem previsão legal registrada na Lei complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, onde está as suas normas como no art. 1º que diz:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.

O Lucro Real como o nome já diz ele leva em conta o lucro líquido da empresa na hora de apurar os tributos a pagar e ele está conceituado no decreto de lei nº 1598 de 26 de dezembro de 1977, no art. 6:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Por fim Lucro Presumido é utilizado uma fórmula de tributação simplificada, onde já se tem uma base de cálculo já prefixada pela legislação, onde se presume a partir do faturamento, o lucro da empresa para os cálculos dos tributos.

Cada regime tem suas peculiaridades e no momento que for escolher o regime mais adequado deve se levar em conta diversos fatores, incluindo fatores diretamente ligados a Leis, como por exemplo, algumas empresas são obrigadas a utilizar o lucro real e as definições para essa obrigação estão instituídas no art. 14 da lei nº 9718 de 27 de novembro de 1998 que diz:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

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;

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 pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Como já visto, a finalidade do Planejamento Tributário é conseguir a maior economia fiscal possível do valor exigido por lei, através da redução da carga tributária. Deve-se ter um conhecimento prévio da operação, para que não se tenham consequências econômicas e jurídicas danosas, pois uma vez considerado o fato gerador e seus efeitos, surge a obrigação tributária (FABRETTI, 2012).

A fim de conseguir-se um bom Planejamento Tributário, devem ser estudados todos os ordenamentos jurídicos, para que seja possibilitada a identificação das lacunas e das alternativas existentes dentro da lei que acarretem resultados positivos para o contribuinte em suas operações, porém sempre em conformidade com a lei (FABRETTI, 2012).

Um dos principais motivos que se deve conhecer o direito tributário, para realizar um planejamento tributário é que qualquer erro pode ocasionar numa evasão fiscal que é considerado crime contra a ordem tributária e esses possíveis erros estão listados na Lei nº 8.137/90 que diz:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Caso não se alcance um bom planejamento, pode-se ocasionar evasão fiscal, que conforme Oliveira (2005, p. 167) é “corresponde ao agente (contribuinte) que, por meio ilícitos,

visa a eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento de um tributo, já devido pela ocorrência do fato gerador”.

A evasão fiscal é considerada crime, pois conforme Fabretti (2012, p. 136) “está prevista e capitulada na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo (Lei nº8.137/90)”.

Ademais, essa ferramenta necessita de acompanhamento, pois conforme Oliveira (2005, p. 180) “o Planejamento Tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam a 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”.

Existe uma linha que divide a elisão fiscal da evasão fiscal, chamada de sonegação fiscal, e é através da diferenciação dessa linha que se evidencia o lícito do ilícito. Tal separação não é fácil de ser verificada, vez que depende de cada caso e das circunstâncias jurídicas em que a situação está inserida (FILHO, 2016).

Para a realização do Planejamento Tributário, faz-se necessário conhecimento especializado em pelo menos duas áreas de estudo, quais sejam:

O planejamento Tributário é considerado a atividade mais complexa desenvolvida pelo contador tributarista, uma vez que para ser bem-sucedido nessa tarefa é necessário que ele tenha profundo conhecimento das regras que regem a incidência e um domínio amplo dos meandros da apuração dos tributos. Nos casos em que o planejamento tributário envolve a adoção de medidas que podem encontrar resistências do fisco, é necessário que o contador tributarista avalie os riscos decorrentes de um eventual litígio. Nesse caso, para uma decisão mais segura, é fundamental conhecer e analisar os precedentes administrativos e judiciais, o que podemos simplesmente chamar de jurisprudência tributária (POHLMANN, 2010, p. 17).

Para ilustrar melhor essa necessidade do conhecimento no Direito Tributário, Crepaldi (2017) elabora um quadro com os passos do planejamento tributário.



Figura 2 – Passos do Planejamento Tributário

<b>Passo 1</b>	<b>Considerações preliminares</b>	<b>Passo 6</b>	<b>Planejamento tributário induzido pela legislação</b>
	a Empresa eficiente do ponto de vista tributário		a Sistema de apuração de tributos
	b Diferença entre elisão e evasão fiscal		b Formas de retribuição dos acionistas
<b>Passo 2</b>	<b>Objetivo estratégico do planejamento tributário</b>		c Formas de recuperação de tributos
	a Redução ou eliminação de carga fiscal das empresas	<b>Passo 7</b>	<b>Planejamento tributário nas organizações societárias</b>
	b Postergação do pagamento de tributos e contribuições		a Captação de recursos internos
	c Diminuição da contingência tributária		b Responsabilidade das pessoas ligadas
	d Recuperação de tributos recolhidos		c Prejuízo fiscal, base negativa da CSLL e do IRPJ
<b>Passo 3</b>	<b>Frentes de ação do planejamento tributário</b>	<b>Passo 8</b>	<b>Diligência como fonte de planejamento tributário</b>
	a Questionamento judicial de tributos		a Identificação de ativos e passivos não contabilizados
	b Planejamento induzido pela legislação		b Recuperação de crédito fiscal
	c Reorganização corporativa		c Processo de compra e venda de mercadorias e produtos
<b>Passo 4</b>	<b>Etapas (metodologia) do planejamento tributário</b>	<b>Passo 9</b>	<b>Límites do planejamento tributário</b>
	a Revisão da estrutura corporativa		a Questionamento pelo Fisco
	b Análise do planejamento estratégico		b Defesa (ação fiscal) do Departamento Jurídico
	c Mapeamento das atividades (Controladoria)		c Jurisprudência favorável ao contribuinte
	d Formulação de estratégia tributária		d Defesa fiscal – Contribuinte × Aduana (Administrativa)
<b>Passo 5</b>	<b>Questionamento judicial de tributos</b>		e Recuperação de tributos em trânsito
	a Princípios constitucionais da corporação		
	b Hierarquia da legislação tributária (ordenamento jurídico)		

Fonte: Crepaldi (2017, p. 107)

Observa-se que em diversos passos de como realizar um planejamento, depara-se com a necessidade de conhecimento no Direito Tributário, deixando clara a relação entre o planejamento tributário e o Direito Tributário.

O contador que deseja realizar um Planejamento Tributário deve sempre estar atento às mudanças na que podem acontecer nas Leis, pois uma simples mudança pode sair da elisão para evasão fiscal, já que o que separa uma da outra é somente sua previsão legal.

Por fim, o Planejamento Tributário é uma ferramenta que permite melhores resultados à empresa, estando em uma linha tênue entre a elisão fiscal e evasão fiscal, o que demonstra que, para a elaboração do planejamento, faz-se necessário um profundo conhecimento na área do Direito Tributário, a fim de que não ocorram problemas com o Fisco.

### 3.4 Imunidades e Isenções Tributárias

Nesse subcapítulo abordar-se-ão os conceitos de imunidade e isenção tributária, sendo imunidade a ausência de tributos, estabelecida pela Constituição Federal e a isenção um benefício fiscal propriamente dito.

Existem diferenças entre imunidade e isenção que precisam estar claras a quem for estudas e utilizá-las, descritas a seguir:

Isenção e imunidade não se confundem. A primeira está a critério do legislador e constituiu-se em uma ordem do legislador à administração pública para que esta não cobre o tributo de determinado grupo de pessoas. A segunda foi estabelecida pela CF, impedindo assim o legislador comum venha a alterá-la. É um mandamento constitucional que não atribui qualquer liberdade à pessoa política competente para regular o tributo. Ressalte-se que a imunidade se refere apenas aos impostos. Não há concernida de taxas ou contribuições (FABRETTI, 2012, p. 159).

A imunidade está acima da isenção por considerar-se que o ordenamento das leis é hierárquico:

A imunidade decorre de uma determinação constitucional, portanto, de caráter superior, nela não pode ingressar qualquer norma de cunho impositivo-tributaria. Não se pode, desse modo, confundir esse instituto de índole eminentemente constitucional com a isenção que, por sua vez, sempre ocorre mediante uma lei que a especifique, delineando todas as condições para sua concessão, logo possuindo caráter infraconstitucional (OLIVEIRA, 2005, p. 73).

A isenção tributária é dada pelo Poder Público em forma de benefício fiscal concebido a seus pagantes, respeitada a sua competência. A isenção somente ocorre quando existe a possibilidade legal de sua cobrança. Como o Poder Público beneficia os sujeitos passivos dos tributos, tirando tais obrigações dos contribuintes, existindo a possibilidade legal de que a isenção seja revogada pelo ente público que a concedeu, vez que se trata de um benefício temporário, a cargo da discricionariedade da Administração Pública (RIBEIRO; PINTO, 2014).

A imunidade tem uma característica bem distinta da isenção, que segundo Ribeiro e Pinto (2014, p. 23) é: “a imunidade significa ausência de tributação, por força de Lei Magna. Assim, o Poder Público não pode criar tributos em casos vedados pela Constituição”.

Conforme Ribeiro e Pinto (2014, p.23) “não haverá obrigatoriedade de recolher o tributo quando não houver fato gerador definido em Lei e, deste modo, não houver fundamento legal para cobrança do respectivo tributo”.

Imunidade tributária é uma não incidência de tributos constitucionalmente qualificada, ou seja, a Constituição da República Federativa do Brasil impede que a lei tributária inclua determinadas situações em casos de incidência de impostos, já que, via de regra, só existe imunidade em relação ao tipo de tributo denominado imposto. Algumas exceções em que há previsão de imunidade para outros tipos de tributos são a imunidade de taxas com relação ao direito de petição, prevista no artigo 5º, XXXIV da Carta Magna e também no artigo 149, §2º, I do mesmo diploma legal a respeito da imunidade da CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico decorrentes de receitas relativas à exportação (CHIMENTO; PIERRI, 2011).

Já a isenção tributária é um caso de não incidência legalmente qualificada, vez que é a lei infraconstitucional que prevê algumas hipóteses de não incidência de tributação. A não

incidência pura advém da imprevisibilidade do fato na hipótese de incidência, podendo ser expressa (escrita na norma) ou tácita (não escrita na norma).

O princípio da imunidade recíproca, disposto no artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal diz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros e também sobre as autarquias e as fundações mantidas pelo Poder Público – autarquias e fundações são pessoas jurídicas de Direito público. Ademais, tal isenção tributária com relação às autarquias e fundações se estende àquilo que está vinculado a suas atividades essenciais, prevista no §2º do artigo 150 da já citada norma (CHIMENTO; PIERRI, 2011).

COELHO (2018, p. 107) traz os conceitos de imunidade e isenção focados na diferenciação primordial entre eles e os exemplifica no quadro abaixo destacado:

Quadro 2 – Diferenciação entre imunidade e isenção tributária

<b>INSTITUTO NORMATIVO</b>	<b>EMISSOR DA NORMA</b>	<b>SEDE JURIDICA DA NORMA</b>
Imunidade(heterolimitação)	O titular do poder constituinte originário ou derivado	A constituição
Isenção heterônoma(heterolimitação)	O legislador federal	A lei complementar
Isenção autônoma(autolimitação)	Os legisladores das três ordens de governo	Leis ordinárias federais, estaduais e municipais

Fonte: COELHO (2018, p. 107)

A imunidade tributária, conforme já visto, está instituída na Constituição Federal, no título VI, Capítulo I, Seção II, que trata especificamente dos limites de tributar, trazidos no artigo 150.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Esta lei tem como finalidade evitar casos que gerariam problemas caso fossem tributados, o que é corroborado por Fabretti (2012, p. 121):

Esse princípio visa resguardar as relações entre os entes federados que certamente seriam tumultuadas pela tributação recíproca; a liberdade de culto; a pluralidade partidária; as entidades sindicais; e as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, na forma da lei.

A diferença entre imunidade e isenção pode ser definida de forma compreensível para Sabbag apud Amaro (2015, p. 292): “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira opera no plano da definição da competência, a segunda opera no plano da definição da incidência”.

Para Segundo (2018, p. 75) “imunidade, isenção e não incidência são figuras que se assemelham em seu principal efeito: a configuração de qualquer uma das três faz com que o tributo não seja devido”.

De acordo com o entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal, o que se quer restringir com a isenção tributária é o lançamento do tributo quando verificado o fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional. Já na imunidade, não há que se falar a respeito da relação jurídico-tributária, vez que a norma imunizadora está fora do campo da incidência tributária, o que, por si só, obstaculiza a incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas, em conformidade com a norma constitucional (SABBAG, 2015).

Quem utilizar-se de tais benefícios, tanto na prática quanto para estudos, não deve apegar-se aos nomes dados aos institutos pelo legislador, mas sim utilizar-se do critério que é determinado pelo ordenamento jurídico na formação desses benefícios (SEGUNDO, 2018).

Desse modo, a imunidade e a isenção tributária possuem características distintas, onde a imunidade caracteriza-se pela ausência de tributação, pois não há fato gerador definido por lei em determinadas situações estabelecidas pela Carta Magna; já a isenção caracteriza-se por ser um benefício fiscal, o qual incide o tributo, mas sua cobrança é isentada por opção do legislador.

O contador deve ter conhecimento das isenções e imunidades, pois ele pode identificar quando e como a entidade pode se beneficiar dessas opções ou alertar de quando está utilizando esses benefícios indevidamente, assim sempre pode auxiliar na economia da empresa, seja em forma de redução no pagamento de tributos e em gastos de auxílio jurídico quando necessário, como por exemplo na jurisprudência abaixo:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IMUNIDADE FISCAL. ASSOCIAÇÃO DE CLASSE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS. ART. 14 DO CTN. JUNTADA DE ESTATUTO SOCIAL APROVADO EM DATA POSTERIOR AO LANÇAMENTO. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. A imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, alínea “c”, da CF/88 depende, para o seu reconhecimento, do atendimento dos requisitos do art. 14 e incisos do CTN. In casu, a associação de classe não demonstrou o preenchimento dos requisitos legais para fins de reconhecimento do benefício pleiteado. O Estatuto Social colacionado é de data

posterior ao fato gerador dos débitos, tratando-se de alteração estatutária. Não foi juntado aos autos o Estatuto Social vigente ao tempo do fato gerador dos impostos, de modo a comprovar se, à época, também se encontravam presentes os requisitos legais para a concessão da imunidade fiscal. Não há indicação de quais as alterações promovidas, havendo menção, tão-somente das cláusulas que foram objeto de debate, segundo consta na Ata da Assembleia da Associação. Prosseguimento da execução, que se impõe. Exceção de pré-executividade desacolhida. APELAÇÃO PROVIDA, EM DECISÃO MONOCRÁTICA. (TJ-RS, 2019, on-line)

Pode-se observar que na jurisprudência a empresa tentou se utilizar da imunidade prevista no art. 150, mas não cumpriu os requisitos do art. 14 do código tributário nacional que diz:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos

Assim, o contador com o conhecimento sobre imunidades e isenções poderia ter feito essa análise antes de ir para a justiça, já que todos esses requisitos podem ser identificados e vão ser comprovados também, através dos demonstrativos contábeis. Então simplesmente tendo conhecimento dos requisitos para tal benefício, poderia ter evitado perda de tempo e custos com a judicialização.

Outra vez tendo o contador a função de registro e análise do patrimônio e ciência das movimentações financeiras da empresa, ele pode auxiliar em busca de isenções fiscais, pois ele tem todos os dados necessários para ir em busca de benefícios e incentivos fiscais e tributários, que nada mais são que formas de isenções.

O profissional contábil que pretende exercer cargos mais gerencias deve buscar desses benefícios e incentivos, que sempre vão estar amparados por Leis, seja Federal, Estadual ou Municipal.

Quadro 3 – Exemplos de benefícios e incentivos fiscais

Nome	Lei	Como Funciona
Lei Rouanet	Lei nº 8.313 do dia 23 de dezembro de 1991	Aporte financeiro
Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (Recap)	Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.	Redução de tributos (PIS e COFINS)

Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)	Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976	Dedução no IRPJ
Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (Prodec)	Lei estadual nº 3.342, de 10 de março de 2005	Postergação do ICMS devido

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Nota-se que todos esses exemplos vão ajudar positivamente nos resultados das finais da empresa, então se torna necessário esse conhecimento nas imunidades e isenções, para que a empresa possa continuar competitiva no mercado.

O contador que muitas vezes age como gestor da empresa, seja de forma direta ou indireta ou no caso do contador que trabalha diretamente com consultoria, ambos devem ter conhecimentos na área de isenções e imunidades, pois ela traz muitas vantagens para um bom resultado da empresa e o contador tem que usar da vantagem de ter os dados que identificam essas possibilidades de imunidades e isenções. Para assim se destacar e conquistar melhores colocações no mercado.

Todas as instruções de como se beneficiar das isenções e imunidades fiscais vão estar em forma de Lei, por isso também a importância do profissional contábil estar atualizado e familiarizado com o direito, mais ainda com o direito tributário, pois na sua maioria vai ser nos tributos que vai ter essa interferência, assim ele vai fazer necessário o uso dos conhecimentos provenientes do Direito Tributário.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O contador deve estar cada vez mais direcionado a realizar atividades gerenciais, tendo em vista que as atividades operacionais estão cada vez mais automatizadas e aos poucos vão tomando o lugar dos contadores que não se prepararam para as mudanças.

Como no caso de atividades que envolvem os tributos e por isso a sua importância do conhecimento do direito tributário, já que ela está diretamente ligada a muitas atividades que o contador pode exercer e se bem exercidas o destacará dos demais.

Através das isenções e imunidades as empresas podem se beneficiar, seja através das imunidades, principalmente aquelas que se encontram no Art. 150 da Constituição Federal, e das isenções que com conhecimento mais aprofundado dos benefícios e incentivos fiscais, muitas outras empresas podem alcançar uma economia fiscal mais satisfatória.

O contador possui todos os requisitos e as informações necessárias para poder identificar as isenções e imunidades, seja para a empresa que ele trabalha ou para seus clientes, o que só

poderá ocorrer através de um conhecimento mais aprofundado dentro do direito tributário sobre as imunidades e isenções.

Já no planejamento tributário, a relação com direito tributário se dá na linha tênue que separa a elisão fiscal da evasão fiscal que se não houver cuidado qual desconhecimento sobre legislações pode sair de uma elisão, direito para uma evasão assim se configurar crime e trazer graves consequências.

Como foi visto, para a realização de um planejamento tributário é necessário utilizar de conceitos e legislações do direito tributário em diversos passos, seja para ver quais os pré-requisitos na escolha de um regime tributário, até nas mudanças que ocorrem nas leis, para que ele não cometa o erro de trocar a elisão por uma evasão fiscal.

Mas para realizar essas atividades, é de suma importância o contador saber interpretar leis e para interpreta-las é necessário o conhecimento da hierarquia das leis, pois entendendo esses conceitos que são relevantes na hora da interpretação seja das isenções e imunidades ou para realização do planejamento tributário.

Toda a importância do conhecimento da hierarquia das leis e suas interpretações se revela para o contador para uma maior compreensão na hora de realizar as atividades de planejamento tributário e isenções e imunidades.

Por esse estudo ter sido realizado de forma puramente bibliográfica é interessante para trabalhos futuros, utilizar dessas bibliografias para realização de estudos mais práticos, onde possa se aplicar e responder com números, que a utilização do conhecimento no direito tributário aplicado na contabilidade pode gerar melhores resultados para suas empresas e clientes.

Conclui-se que o direito tributário é uma boa área para o contador se aperfeiçoar, já que ela vai ao encontro de suas atividades e atribuições e pode ser um diferencial no mercado. Também se destaca a importância que o direito tributário tem na contabilidade, pois ele está inserido em diversos aspectos da sociedade que o contador trabalha e pode estar mais presente para sempre auxiliar nos objetivos de sua empresa e clientes, que é um lucro cada vez maior, que nesse caso com a utilização do direito tributário junto com a contabilidade, é realizado através de economia fiscal e evitar gastos com problemas jurídicos em relação aos tributos.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Luiz Otávio de Oliveira. Teoria Geral do Direito. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2006.

BERTIOLI, Antonio Bento. **Introdução ao Direito**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502627109/>>. Acesso em: 17/05/2019.

BRASIL. Constituição Federal 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/const/constituicao-federal.asp>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei no 6.321, de abril de 1976. **Dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6321.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6321.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005. **Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm)>. Acesso em 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei no 8.313, de 23 de dezembro de 1991. **Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8313cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8313cons.htm)>. Acesso em 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm)>. Acesso em 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei no 9.718 de 27 de novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2019.



BRASIL. Lei no 1.598 de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm)>. acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei Complementar no 123, de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. **Lei Kandir.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2019.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. **A Estreita Fronteira da Elisão e evasão Fiscal.** REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS. Dez. 2016.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário.** 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183063/cfi/0/>>. Acesso em: 12/05/2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 16<sup>a</sup>. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979935/>>. Acesso em: 12/05/2019.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário.** 2<sup>a</sup> ed. São Paula: Saraiva, 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 16<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446/>>. Acesso em: 13/05/2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 12<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FELICIO, R. M.; MARTINEZ, A. L. **Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal.** REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - 8 dez.

FERREIRA, Tcharlye Guedes. Hierarquia das Leis. **Cruzhomem e Gurdes Advogados**, 2012. Disponível em: <<http://www.veredictum.com.br/materias/direito-geral/hierarquia-das-leis.html>>. Acesso em 01 nov. 2019.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=RjxnDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=conceito+planejamento+tributário&ots=YrpSi8CO5i&sig=qUZKaqhpHXFHbRJMIBPMg38zJ5s#v=onepage&q=conceito%20planejamento%20tributário&f=false>>. Acesso em: 13/05/2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012934/>>. Acesso em: 19/05/2019.

MACHADO, Luis Antônio Licks Missel. **A Contabilidade Tributaria e o Direito**. Revista Horizontes, Taquara, 2012. Disponível em: <[https://www2.faccat.br/portal/sites/default/files/ckeditorfiles/h58\\_pagina02.pdf](https://www2.faccat.br/portal/sites/default/files/ckeditorfiles/h58_pagina02.pdf)>. Acesso em: 13/05/2019.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE brasil S.A., 2010.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502220607/>>. Acesso em: 11/05/2019

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTA CATARINA. Lei no 13.342. de 10 de março de 2005. **Dispõe sobre o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC - e do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Catarinense - FADESC - e estabelece outras providências.** Disponível

em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lei\\_05\\_13342.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lei_05_13342.htm)>. Acesso em 01 nov. 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015881/>>. Acesso em: 12/05/2019.

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL BRASILEIRO – ENTENDA COMO FUNCIONA. **IBPT Educação**, 2019. Disponível em: <<https://educacao.ibpt.com.br/blog/sistema-tributario-nacional-brasileiro/>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

TJ-ES. Apelação: APL 0027834-78.2013.8.08.0048. Relator: Jorge do Nascimento Viana. DJ: 17/07/2019. **JusBrasil**, 2019. Disponível em: <<https://tj-es.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/729526573/apelacao-apl-278347820138080048?ref=serp>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

TJ-RS. Apelação Cível: AC 70082530775 RS. Relator: Luiz Felipe Silveira Difini. DJ: 30/08/2019. **JusBrasil**, 2019. Disponível em: <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/754740506/apelacao-civel-ac-70082530775-rs?ref=serp>>. Acesso em: 01 nov. 2019.