

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**VIVIANE PINTO ALVES RIBEIRO**

**USO DA ELISÃO FISCAL COMO FERRAMENTA DE  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO DE  
UMA EMPRESA DO RAMO *OFFSHORE***

**Rio de Janeiro**

**2019**

**VIVIANE PINTO ALVES RIBEIRO**

**USO DA ELISÃO FISCAL COMO FERRAMENTA DE  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO DE UMA  
EMPRESA DO RAMO *OFFSHORE***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

**Professor Orientador:** Washington Juarez de Brito Filho

**Rio de Janeiro**

**2019**

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é compreender se a elisão fiscal utilizada como ferramenta de planejamento tributário constitui-se em sonegação fiscal. Neste contexto, a pesquisa inicia-se na conceituação de planejamento tributário e sua importância e destacam-se os conceitos e diferenças entre de elisão fiscal e evasão fiscal. Como metodologia, através do estudo de caso, analisou-se uma empresa do ramo *offshore* que aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) após estudo de planejamento tributário a ser adotado. A partir da análise de dados pode-se afirmar que a forma que o contribuinte utilizará para beneficiar seus negócios vai além da escolha do melhor regime de tributação e é fundamental que o profissional encarregado seja qualificado de forma a compreender as leis vigentes e aplicá-las em benefício do negócio.

**Palavras chave:** Planejamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal, Programa de Regularização Tributária

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ato Declaratório Interpretativo
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DCOMP	Declaração de Compensação
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
MP	Medida Provisória
PER/DCCOMPs	Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declarações de Compensação
PERT	Programa Especial de Regularização Tributária
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
Sebrae	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	6
1.1 Definição do Tema em Estudo .....	6
1.2 Problematização do Tema .....	7
1.3 Objetivos .....	7
1.3.1 Objetivo Geral .....	7
1.3.2 Objetivos Específicos .....	7
1.4 Justificativa .....	8
1.5 Metodologia .....	8
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	10
2.1 Planejamento Tributário .....	10
2.1.1 Conceito .....	10
2.1.2 Processo de Elaboração .....	10
2.1.3 Finalidade e Importância .....	11
2.2 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal .....	12
2.2.1 Elisão Fiscal .....	12
2.2.2 Evasão Fiscal .....	13
2.3 Parcelamento Tributário Especial .....	15
2.3.1 Breve Histórico .....	15
2.3.2 Programa de Regularização Tributária – PERT .....	16
2.3.2.1 Disposições Preliminares .....	16
2.3.2.2 Modalidades de Extinção da Dívida .....	17
2.3.2.3 Ato Declaratório Interpretativo nº 5 de 2017 .....	18
<b>3. ESTUDO DE CASO</b> .....	20
3.1 Caracterização da Organização .....	20
3.2 Enquadramento no PERT .....	21
3.3 Análise de Dados .....	22
3.4 Considerações Finais .....	23
<b>4. REFERÊNCIAS</b> .....	24

## 1. INTRODUÇÃO

A elevada carga tributária existente no Brasil, que segundo o Tesouro Nacional alcançou 32,36% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2017, tem feito com que as empresas, para se manterem rentáveis e atrativas, busquem meios capazes de reduzir o impacto dos tributos nas suas estruturas de custos.

Nesse cenário, o planejamento tributário caracteriza-se como, se bem estruturado, principal aliado de sucesso nas empresas, pois segundo Borges (2002, p.152):

Planejamento tributário é como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal.

O planejamento tributário de forma preventiva gera elisão fiscal, reduzindo a carga tributária dentro da legalidade (FABRETTI, 2014).

### 1.1 Definição do Tema em Estudo

A contabilidade tributária é uma das diversas ramificações da contabilidade, englobando os tributos cobrados tanto pela União, quanto pelos Estados e Distrito Federal ou ainda pelos Municípios, estando estes em consonância com a legislação tributária.

O conceito de contabilidade tributária segundo Fabretti (2009, p. 5) “É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

Sob a óptica de Pêgas (2003, p.7), a contabilidade tributária surge da seguinte maneira:

Da associação do direito tributário com a ciência contábil nasceu à contabilidade tributária, que representa o ramo da contabilidade cujo objetivo é aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis com a legislação tributária, de forma adequada, simultânea e, principalmente, integrada.

A contabilidade tributária é uma prática que pode fazer toda a diferença dentro de qualquer empreendimento, entretanto, exige muito conhecimento, estratégia e informações. É essencial que, ao menos anualmente, a administração, em conjunto pelo responsável tributário, se dedique a gestão e planejamento a fim de encontrar alternativas para reduzir a carga tributária e cumprir as obrigações acessórias exigidas pelo Fisco.

Diante da importância do planejamento tributário, acreditando-se que ele é capaz de amenizar a carga tributária, e da exigência por profissionais capacitados e qualificados, já que a legislação brasileira é muito complexa e muda constantemente para sanar as chamadas “brechas”, ou seja, as falhas dentro da legislação, o presente estudo teve o propósito de avaliar se o planejamento tributário utilizado pela empresa Beta – nome fictício a pedido da Administração, do ramo *offshore* foi corroborado por meios legalmente permitidos.

## 1.2 Problematização do Tema

A dificuldade em entender a imensa legislação tributária e sua alta carga contribui para o aumento da sonegação. A gerência dos tributos por meio do planejamento tributário não é uma tarefa fácil, pois, apesar de ser um tema que já vem sendo discutido há muito tempo, pouco se conhece a respeito, principalmente por parte dos empresários.

Sabendo-se que o planejamento tributário busca reduzir, retardar, e até evitar o pagamento de tributos das empresas, minimizando despesas e consequentemente maximizando os lucros de maneira aceita nas normas, e que a evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática que infringe a lei, surge o questionamento que é apresentado através do problema desta pesquisa: O planejamento tributário realizado pela empresa Beta corresponde à aplicação de meios legalmente permitidos?

## 1.3 Objetivos

Esse trabalho é composto de um objetivo geral e de objetivos específicos estabelecidos para o alcance do objetivo geral.

### 1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é compreender se o planejamento tributário realizado pela empresa Beta teve como fruto a elisão fiscal ou constituiu-se em uma forma de sonegação.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, esta pesquisa tratará dos seguintes objetivos específicos:

- a) Realizar pesquisa bibliográfica sobre o sistema tributário nacional e planejamento tributário;
- b) Discorrer sobre elisão fiscal e evasão fiscal;

c) Analisar a Lei nº 13.496, de 14 de outubro de 2017 e legislações pertinentes.

#### 1.4 Justificativa

O Brasil possui uma das legislações mais complexa, confusa e de difícil interpretação do mundo, já editou e publicou desde 1988, quando foi promulgada a Constituição Federal, mais de 5,4 milhões de normas legislativas, o que representa cerca de 769 normas por dia útil, entre leis, medidas provisórias, instruções normativas, emendas constitucionais, decretos, portarias, instruções normativas, atos declaratórios, entre outras, segundo o cálculo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT).

De acordo com o presidente executivo do IBPT, João Olenike, “a legislação brasileira, especialmente a tributária, é complexa ao extremo, em virtude das constantes edições de novas normas e mudanças em série das já existentes, o que atrapalha e muito a vida do contribuinte” afirma.

Devido a essa complexidade, observa-se certo desconhecimento por parte das organizações e muitas vezes, pelos próprios contadores, frente à legislação tributária.

Desta forma, há pouca divulgação e treinamento, por parte das empresas, de procedimentos legais que possam auxiliar a organização no planejamento tributário, amparando na diminuição de gastos e influenciando positivamente os lucros da empresa.

Neste contexto, um estudo de caso sobre um planejamento tributário realizado por uma empresa visa promover difusão de procedimentos amparados por lei que possam auxiliar os contadores e empresários, a ampliar as possibilidades de redução no recolhimento dos impostos, através de informações concisas por meio de um aprofundado embasamento teórico. E, saber diferenciá-los de práticas que infringem a Lei, caracterizando em uma sonegação fiscal criminosa.

#### 1.5 Metodologia

O desenvolvimento deste estudo será através da pesquisa exploratória, que para Gil (1991, p.45):

Tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de



modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

E também através da técnica do estudo de caso, que segundo Gil (1991, p.58-59):

É caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias.

Será realizado uma coleta do material bibliográfico para uma fundamentação teórica e, posteriormente, haverá o enquadramento do planejamento tributário realizado por pela empresa Beta na legislação vigente. A legislação em vigor será citada sempre que houver necessidade ao longo da análise.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são dispostos conceitos e abordagens bibliográficas necessárias para melhor análise e compreensão do estudo de caso apresentado neste trabalho. Destacam-se definições e conceituações sobre planejamento tributário, elisão e evasão fiscal e parcelamento tributário.

### 2.1 Planejamento Tributário

O objetivo do planejamento tributário é a execução e construção de um plano tributário, aliado com a gestão. Busca, em primeiro lugar, identificar ações futuras antecipadamente, conseguindo prever os seus riscos e erros corrigindo-os e auferindo os melhores resultados (Portal da educação, s.d.).

#### 2.1.1 Conceito

Para Oliveira et.al. (2005, p.38), o planejamento tributário:

É uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

De acordo com Martins (2002, p.33), o planejamento tributário seria:

A análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócio, rendas e demais atividades com repercussões tributárias de modo que venha sofrer menor ônus fiscal possível.

Conclui-se que a principal função do planejamento tributário é deixar a empresa menos onerosa possível com a diminuição do impacto da carga tributária sobre sua situação financeira, econômica e patrimonial, através de meios legais.

#### 2.1.2 Processo de Elaboração

Para Borges (2011, p.71) existem três tipos de planejamento tributário, classificados de acordo seus objetivos:

a) Planejamento que tem por objetivo a anulação do ônus fiscal – para alcançar este objetivo, o planejamento tributário deve articular o empreendimento ou atividade econômico-mercantil, mediante o emprego de estrutura e forma-jurídica – que sejam capazes de impedir a concretização das hipóteses legais de incidências tributárias.

b) Planejamento que tem por objetivo a redução do ônus fiscal – para atingir este objetivo, o planejamento tributário deve organizar o empreendimento ou atividade econômico-mercantil, mediante a utilização de estrutura e formas-

jurídicas – que venha a possibilitar a concretização de hipóteses legais de incidências tributárias, cujas consequências resultem num ônus fiscal menor.

c) Planejamento que tem por objetivo o adiamento do ônus fiscal – para alcançar este objetivo, o planejamento tributário deve arquitetar o empreendimento ou a atividade econômico-mercantil, mediante a adoção de estrutura e formas-jurídicas – que venha a possibilitar uma das seguintes situações: deslocamento da ocorrência do fato gerador; procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto.

De acordo com Borges (2011, p.71), o processo de elaboração de um planejamento tributário se compreende em cinco fases, são elas:

1) A pesquisa do fato objeto do planejamento tributário; 2) A articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado; 3) Estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado; 4) Conclusão; 5) Formalização do planejamento elaborado num expediente técnico funcional.

É necessário que a empresa comece com um diagnóstico fiscal a fim de identificar pontos para obter a maior economia legal e geral de tributos possível, associado com a análise dos custos envolvidos, o benefício a ser gerado e os riscos inerentes, para evitar equívocos no processo que possam gerar perdas para a empresa. Bem como entender a legislação tributária vigente.

Além disso, é necessário um planejamento personalizado e único, voltado para o segmento da empresa, sua realidade e suas políticas internas.

E o principal é que a empresa disponha de meios legais e uma estrutura interna organizada para realização de um bom planejamento.

João Elói Olenike do IBPT orienta:

Para evitar contratempos, é preciso estar com a Contabilidade em dia, manter práticas idôneas, bem como alinhar os processos internos para garantir o máximo de aproveitamento na elaboração do plano. (...)Ao elaborar um planejamento tributário eficaz, as companhias poderão dispor de mais recursos para aumentar o potencial de seus negócios com novos investimentos.

### 2.1.3 Finalidade e Importância

Segundo Amaral (2002), o planejamento tributário tem três finalidades, desviar-se do fato gerador, evitando a incidência do tributo; buscar um meio de reduzir o montante do tributo; e adotar medidas para postergar o pagamento do tributo, sem ocorrência de multa.

Além disso, é importante para a continuidade da empresa, tendo em vista que, ademais da alta carga tributária, a falta de planejamento contribui como um dos fatores

de mortalidade precoce das empresas, já que muitas empresas pagam mais tributos que o necessário, diminuindo lucro e competitividade, conforme demonstrado pela pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) em 2016

Percebe-se, assim, que o planejamento permite um meio viável da empresa reduzir sua carga tributária e aumentar a competitividade.

## 2.2 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

Elisão e evasão, muito embora sejam figuras jurídicas semelhantes e sinônimos de redução da carga tributária por parte do contribuinte, possuem distinções do seu fato gerador. Caracterizando, portanto, a elisão como o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir – se equivalendo a economia lícita de tributos. Enquanto a evasão se trata de uma ilicitude para escapar da tributação.

No natural conflito de interesses entre o Estado, que busca arrecadar sempre maiores quantias, e o contribuinte, que pretende pagar sempre os menores valores possíveis, há limites balizados pela licitude das ações a serem tomadas pelo contribuinte (HÜTTEN, 2005).

É necessário identificar os meios estratégicos utilizados pelo contribuinte a fim de escolher o modo de atingir resultados econômicos pelo critério de menores ônus fiscais.

A diferenciação destes dois temas é o que será estudado neste capítulo, examinando o conceito atribuído por diversos autores.

### 2.2.1 Elisão Fiscal

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna na lei denomina-se elisão fiscal, a qual é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.

Para Amaral (2002, p.49),

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Para Carvalho (2004, p.90),

Um particular que celebra um negócio jurídico de forma que não seja tributado ou que seja tributado de maneira menos onerosa não pratica qualquer ilícito. Atua dentro do campo da licitude, pois escolhe, dentre vários caminhos, aquele que lhe é menos custoso. Trata-se apenas de um planejamento tributário feito licitamente, no intuito de diminuir os custos daquele particular, seja pessoa física ou jurídica. É dever do bom administrador adotar medidas menos onerosas na condução de seus negócios, o que repercute inclusive na incrementação de sua produção ou melhoria na prestação de seus serviços. Tal fato apenas contribui para uma maior oferta de empregos como também para um impulso na economia local, regional ou nacional.

A elisão ainda se subdivide em duas categorias. Conforme Dória (1977), as espécies de elisão são referidas pela seguinte classificação:

a) Induzida pela lei – o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência; fixam-se, por exemplo, em níveis irrealisticamente baixos os proventos estimados obtidos em determinada atividade, ou se admitem deduções, para fins do imposto sobre a renda, de despesas apenas presumidas; autoriza-se o emprego de parte dos tributos devidos ou a dedução de certo montante de renda em investimentos prioritários, entre dezenas de outras hipóteses, onde existe, ou não, uma contrapartida a ser feita pelo contribuinte favorecido;

[...]

b) Elisão resultante de lacunas da lei – o legislador, que não pode ser oniprevidente, deixa as malhas e fissuras no sistema tributário, inclusive nos próprios casos em que deseja permitir uma elisão para específicos propósitos, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, ou de seus assessores, da forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniências da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade negocial que incita à sua realização.

Nada impede o contribuinte de realizar a elisão fiscal para tentar amenizar a carga tributária, se possível. Desde que não realize uma manipulação de fato ou ato jurídico gerador que seja contrário a legislação vigente.

### 2.2.2 Evasão Fiscal

Ao contrário da elisão, a evasão fiscal consiste na prática ilícita de economia de tributos, praticando o não recolhimento ou seu recolhimento a menor, através de procedimentos que violam diretamente a lei ou o regulamento fiscal.

A Evasão fiscal está prevista na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo (Lei n. 8137/1990):

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas;

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.

Conforme Marins (2002, p. 30),

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

A evasão fiscal é a forma de economia fiscal realizada após a incidência do fato gerador do tributo, sem levar em consideração a legislação tributária e que tem como finalidade a redução e a ocultação de uma obrigação já existente para o fisco. (ABRAHÃO, 2011)

As formas de evasão estão apresentadas na Lei sobre o Imposto de Consumo (Lei n. 4.502/1964):

Art.71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art.72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art.73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Segundo estudo realizado pelo IBPT (2018) a sonegação fiscal nas empresas brasileiras vem sofrendo uma queda, ocasionada, principalmente pelo investimento em tecnologia e fiscalização por parte do Estado. O estudo revela a sonegação fiscal, que já fora 39% do faturamento das empresas em todo o Brasil, caiu para 17% em 2017, com previsão de contínua queda até se igualar a países mais desenvolvidos. Além disso, citou que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o tributo mais sonegado, seguido do Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre

o Lucro Líquido (CSLL) e os indícios de sonegação estão presentes em 18% das empresas de grande porte.

Deste modo, faz-se necessário que os responsáveis pelo gerenciamento da empresa estejam cientes do que afirma Fabretti (2009) “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”.

### 2.3 Parcelamento Tributário Especial

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (2017), o parcelamento tributário é um instituto previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN) e pode ser dividido em 2 grupos: o parcelamento convencional e os parcelamentos especiais.

A classificação do parcelamento é disposta pela RFB, sendo:

O parcelamento convencional, disciplinado nos arts. 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, está sempre disponível ao contribuinte e tem por finalidade atender às situações de normalidade institucional. Assim, tal parcelamento se prolonga no tempo para adesão e permite o parcelamento de débitos vencidos sem delimitar períodos de vencimento.

Os parcelamentos especiais são aqueles que trazem regras excepcionais àquelas previstas para o parcelamento convencional, ou seja, seu propósito seria tratar de situações que fogem da normalidade institucional. Costuma ser fixado limite de prazo para adesão e restrição quanto aos débitos que podem ser objeto do parcelamento, conforme seus períodos de vencimento e/ou outro requisito que limite a inclusão de determinado débito no parcelamento

O presente trabalho se limita ao estudo apenas do parcelamento especial.

#### 2.3.1 Breve Histórico

A elevada carga tributária que recai sobre as empresas vem contribuindo para o aumento do endividamento fiscal, comprometendo sua atividade e refletindo, em muitos casos, em falência.

Sob esta ótica, ao longo dos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas de parcelamentos especiais, todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais cobrados quando da inscrição do débito em Dívida Ativa da União, prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, conforme informado pela RFB, 2017.

Em todos o objetivo em comum é estimular os devedores a regularizarem suas pendências através de benefícios, suspendendo a exigibilidade do débito fiscal e possibilitando a emissão de certidão de regularidade fiscal para exercício das atividades da empresa.

Segundo Castro (2005), as empresas que se encontram com problemas de ordem econômica e que buscam a recuperação fiscal através da Lei Complementar nº 118 de 2005 podem realizar os parcelamentos de seus débitos tributários, e no caso de inexistência de lei específica o parcelamento será realizado com base nas leis gerais de parcelamento da Federação. Com o parcelamento, o contribuinte deixa de ser inadimplente e pode até requerer certidão positiva com efeito negativo, conforme preceitua o artigo 205 do CTN.

### 2.3.2 Programa de Regularização Tributária – PERT

O Governo Federal publicou a Medida Provisória (MP) nº 783, de 31 de maio de 2017, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT). Esse programa foi regulamentado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.711, de 16 de junho de 2017. Posteriormente, o programa foi convertido em lei, através da Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017.

Sua principal destinação era promover condições especiais para negociação das dívidas dos contribuintes perante a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) vencidas até o dia 30 de abril de 2017, desde que o requerimento fosse efetuado no prazo estabelecido para adesão, inicialmente até dia 31 de outubro 2017, prorrogado para o dia 14/11/2017, por meio da Medida Provisória 807/2017.

As principais noções da legislação que rege o PERT, necessárias para entendimento do estudo de caso a ser realizado, serão dispostas a seguir.

#### 2.3.2.1 Disposições Preliminares

Conforme a Lei nº 13.496, de 2017:

Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

§ 1º Poderão aderir ao Pert pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial e aquelas submetidas ao regime especial de tributação a que se refere a Lei no 10.931, de 2 de agosto de 2004.



§ 2º O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo.

§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável.

§ 4º A adesão ao Pert implica:

I - a confissão irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, e por ele indicados para compor o Pert, nos termos dos arts. 389 e 395 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

II - a aceitação plena e irretroatável pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, das condições estabelecidas nesta Lei;

III - o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no Pert e dos débitos vencidos após 30 de abril de 2017, inscritos ou não em dívida ativa da União;

IV - a vedação da inclusão dos débitos que compõem o Pert em qualquer outra forma de parcelamento posterior, ressalvado o parcelamento de que trata o art. 14-A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; e

V - o cumprimento regular das obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

§ 5º Fica resguardado o direito do contribuinte à quitação, nas mesmas condições de sua adesão original, dos débitos apontados para o parcelamento, em caso de atraso na consolidação dos débitos indicados pelo contribuinte ou não disponibilização de débitos no sistema para inclusão no programa.

§ 6º Não serão objeto de parcelamento no Pert débitos fundados em lei ou ato normativo considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou fundados em aplicação ou interpretação da lei ou de ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, ou ainda referentes a tributos cuja cobrança foi declarada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça ou reconhecida como inconstitucional ou ilegal por ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

### 2.3.2.2 Modalidades de Extinção da Dívida

De forma resumida, o PERT possibilita ao contribuinte optar por uma das seguintes modalidades, no âmbito da RFB, dispostas no Art. 2º da Lei nº 13.496, de 2017:

I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista;

II - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte prestações mensais e sucessivas;

III - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora e 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas;

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora e 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada;

IV - pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ainda conforme o Art 2º no § 2º, caso escolhida a modalidade prevista no inciso I, citado acima,

§ 2º (...) poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

### 2.3.2.3 Ato Declaratório Interpretativo nº 5 de 2017

Em 21 de agosto de 2017 a RFB publicou no Diário Oficial da União (DOU) o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, buscando uniformizar entendimentos sujeitos a interpretações divergentes.

O ADI RFB nº 5 tem por objetivo esclarecer que somente débitos não extintos podem ser incluídos no PERT, já que, trata-se de um programa de regularização tributária e somente pode ser regularizado o que não está regular.

Conforme o Art. 1º, o programa “(...) não se aplica a débitos extintos nos termos do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

Nos termos desse disposto, dentre os débitos considerados extintos estão aqueles para os quais o contribuinte pediu a compensação por meio da Declaração de Compensação (DCOMP) ou da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP).

Sendo assim, conforme publicado também em 21 de agosto de 2017 pela RFB, não poderiam ser inclusos no PERT os débitos quitados por meio compensações formalizadas através de Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declarações de Compensação (PER/DCOMPs), pois, no entender da RFB, esses débitos se encontram extintos e não estão em situação irregular, de modo que não seria viável sua “regularização” por meio do PERT.

Em seu Art. 2º, o ADI RFB nº 5 esclarece que:

A retificação e o cancelamento da declaração de compensação estão sujeitos à admissibilidade e deferimento pela Secretaria da Receita Federal do Brasil nos termos dos arts. 106 a 113 da IN RFB nº1.717 de 17 de julho de 2017.

A RFB alerta que não serão incluídos no PERT os débitos que já se encontravam extintos por compensação em 31 de maio de 2017, data da publicação da MP 783/2017.

### **3. ESTUDO DE CASO**

O estudo de caso é baseado nas informações disponibilizadas e devidamente autorizadas pela empresa Beta, resultante do planejamento tributário realizado pelo seu setor jurídico e fiscal.

A empresa em questão, até o exercício de 2017, não possuía dívidas perante a RFB ou PGFN. Para extinção de seus tributos a recolher utilizava de DCOMPs, através da compensação por créditos diversos, oriundos de sua atividade fim, adequadamente contabilizados.

Em sua apuração fiscal do Lucro Real ano após ano, desde sua constituição, apresenta contínuos acúmulos de saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. A legislação, através do Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018, em seu art. 261, permite que os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL apenas sejam compensados com os lucros apurados posteriormente da pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real.

Com a divulgação do PERT, Beta investigou a possibilidade de transformar seu saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em créditos tributários. Todo crédito, em sua natureza, pode ser utilizado para compensar outros tributos da RFB.

A pesquisa foi estruturada para interpretar o planejamento tributário adotado a fim de avaliar se está em conformidade com a legislação vigente.

#### **3.1 Caracterização da Organização**

A empresa Beta está no mercado desde 2007, localizada no centro do Rio de Janeiro e tem como objetivo principal o afretamento de embarcações, próprias e de terceiros, para suporte à operação de serviços auxiliares e poços de petróleo e gás natural.

Seu regime de tributação federal é o lucro real. A Sociedade, desde sua constituição, vem apresentando alto saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Os principais fatores que influenciam para que o somatório das despesas e exclusões seja superior ao somatório das receitas e adições são:

- a) As 34 embarcações próprias sofrem depreciação acelerada em virtude de operarem 24hrs, apresentando vida útil estimada de 30 a 40 anos em divergência com a vida útil estimada fiscal de 10 anos. Logo, a despesa com depreciação do exercício é inferior ao que seria caso a empresa depreciasse

pelo método fiscal de 10 anos. Na apuração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) - parte A -, é excluído a diferença entre o cálculo da depreciação contábil e fiscal; e

- b) Beta possui empréstimos e financiamentos de longo prazo firmados em dólar, sua moeda funcional. Durante os exercícios o valor dos empréstimos sofre com a variação cambial, que atinge diretamente o resultado contábil da empresa. Para fins de LALUR – parte A-, os ganhos e perdas decorrentes da variação cambial não liquidada não devem entrar na base de cálculo, tendo em vista que apesar dos valores terem sido contabilizados não houve uma realização em caixa dos mesmos.

### 3.2 Enquadramento no PERT

A empresa Beta visando a utilização de créditos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL optou, portanto, em aderir ao PERT, mesmo sem possuir débitos perante a RFB ou PGFN.

Dentre todas as modalidades que o contribuinte poderia optar, a empresa escolheu a seguinte, disposta no Art. 2º da Lei nº 13.496 de 2017:

I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista;

Para que pudesse aderir ao programa utilizando seus créditos, mesmo sem possuir débitos em aberto, o setor jurídico e fiscal realizou um planejamento tributário buscando brechas lícitas oferecidas pela própria legislação.

Após análise, Beta percebeu que diversos débitos do Programa Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) dos anos-calandários de 2014 a 2017, que eram objetos de PER/DCOMPs ainda não homologados pela RFB atendiam perfeitamente as condições previstas na MP nº 783/2017 e na IN RFB nº1.711/2017, já que se referiam a débitos tributários vencidos até 30 de abril de 2017.

Relativamente aos débitos objeto de PER/DCOMPs, suas exigibilidades estariam suspensas em razão do efeito extintivo sob condição resolutória até ulterior homologação, conforme determinado pelo art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Desta forma, a única maneira de inclui-los no PERT seria torná-los “novamente exigíveis” mediante o cancelamento eletrônico das DCOMPs.

Com isso, como as DCOMPs cumpriam essas condições, Beta transmitiu seus respectivos PER/DCCOMPs, fazendo com que todos os débitos outrora compensados passassem a ficar exigíveis, possibilitando, assim, que os incluísse no PERT, cuja adesão ocorreu em 31 de agosto de 2017.

### 3.3 Análise de Dados

Com efeito, a Lei nº 13.496/2017 estabeleceu um único requisito para a aceitação da adesão de devedor no programa PERT, qual seja, que os débitos a serem parcelados tivessem vencimento até 30 de abril de 2017.

O ADI da RFB nº 05/2017 esclareceu que os débitos objeto de declaração de compensação não poderiam ser incluídos no programa, tendo em vista que, com a PER/DCOMP, os débitos estariam na situação de extinto, embora sob condição resolutória, nos termos do art. 156 do CTN. Essa explicação mostra-se coerente e razoável, justamente porque a situação de extinção do crédito é incompatível com o seu parcelamento.

Com o pedido de cancelamento da declaração de compensação é juridicamente válido porque está no âmbito da disponibilidade jurídica do contribuinte, conforme art. 112 da IN RFB 1.717 de 2017:

O cancelamento do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da declaração de compensação poderá ser requerido, pelo sujeito passivo, mediante pedido de cancelamento gerado por meio do programa PER/DCOMP.

Inexiste lei que proíba a desistência do pedido de compensação tributária. Os respectivos débitos retornaram à condição de “exigíveis”, a afastar, destarte, a aplicação do entendimento veiculado no citado ADI RFB nº 05/2017.

Assim, considerando que os débitos já foram incluídos no pedido de adesão ao PERT, deve-se reconhecer a incidência da cláusula do art. 151, VI, do CTN, que prevê a hipótese de exigibilidade do crédito tributário em razão do parcelamento.

### 3.4 Considerações Finais

O planejamento tributário é fundamental para o desenvolvimento de uma empresa. Através deste estudo pode-se verificar melhores benefícios para o negócio, seja na correta escolha do regime a se adotar, seja em outras estratégias e planejamentos que reduzam não só os tributos, mas também todas as despesas, a fim de maximizar os lucros das empresas.

Os objetivos traçados no decorrer do estudo foram atingidos e evidenciou-se que a ação tomada pela empresa Beta está enquadrada como meio lícito. Além disso, reforça-se a importância de profissionais qualificados para um melhor conhecimento em situações práticas de planejamento tributário. Beta, mesmo conseguindo compensar seus débitos através de acúmulo de créditos oriundos de sua atividade fim, pensou no longo prazo e se planejou para conseguir vantagem para obter mais créditos tributários.

Mediante o que foi visto, constatou-se que o tema abordado pela pesquisa é muito amplo, possuindo um grande leque de estratégias legais, que visam à economia de tributos. A presente pesquisa conteve-se no estudo de apenas uma das práticas do planejamento tributário: Adesão ao PERT através da elisão fiscal.

#### 4. REFERÊNCIAS

TESOURO FAZENDA. **Carga tributária bruta do governo geral foi de 32,36% do PIB em 2017**. 2018. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017>>. Acesso em: 12 de dezembro de 2018.

BORGES, Humberto B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2002 p. 152.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014, 378p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

IBPT. **Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988**. 2017. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988>> Acesso em: 12 de dezembro de 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo. Atlas. 1991.

PORTAL DA EDUCAÇÃO. **Planejamento tributário: conceito, importância e objetivos**. [s.d.]. Disponível em:<<https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/administracao/planejamento-tributario-conceito-importancia-e-objetivos/54735>> Acesso em: 30 de novembro de 2018.

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

MARTINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

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



BOSI, Bruno Nesello. **5 dicas para obter um planejamento tributário eficaz**. 2015. Disponível em: <<https://bnesellobosi.jusbrasil.com.br/artigos/198573476/5-dicas-para-obter-um-planejamento-tributario-eficaz>> Acesso em: 12 de setembro de 2018.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial**. 2002. Disponível em: < <https://tributario.com.br/glamaral/a-nova-otica-do-planejamento-tributario-empresarial/>>. Acesso em: 12 de setembro de 2018.

SEBRAE. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. 2016. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>> Acesso em: 10 de agosto de 2018.

HÜTTEN, Fabiana. **A importância do planejamento tributário na gestão financeira da empresa: um estudo de caso da Cofins para uma empresa prestadora de serviço, conforme Lei 10.833/03**. 2005. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34604/000507141.pdf>> Acesso em: 10 de agosto de 2018.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Nº 103. Abril/2004.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

BRASIL. Lei n. 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: 21 de dezembro de 2018.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

ABRAHÃO, Marcelo. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário**. 2011. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295994>> Acesso em: 21 de dezembro de 2018.

BRASIL. Lei n.4.502 de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm)> Acesso em: 21 de dezembro de 2018.

IBPT. **Sonegação fiscal das empresas brasileiras.**2018. Disponível em:<<https://ibpt.com.br/noticia/2697/SONEGACAO-FISCAL-DA-EMPRESAS-BRASILEIRAS>> Acesso em: 21 de dezembro de 2018.

RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. 2017.**Estudo sobre os impactos dos parcelamentos especiais.** Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>> Acesso em: 21 de dezembro de 2018.

CASTRO, A. A. **Manual de Direito Tributário- (série resumos)** Brasília: Fortium, 2005.

BRASIL. Lei n. 13.496 de 24 de outubro de 2017. **Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.** Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm)> Acesso em: 21 de dezembro de 2018.

BRASIL. Lei n. 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: 03 de dezembro de 2018.

BRASIL. Medida Provisória n. 783 de 31 de maio de 2017. **Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm)> Acesso em: 03 de dezembro de 2018.

BRASIL. Instrução Normativa n. 1.711 de 16 de junho de 2017. **Regulamenta o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).** Disponível em:<

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83853>> Acesso em: 03 de dezembro de 2018.

BRASIL. Ato Declaratório Interpretativo n. 5 de 17 de agosto de 2017. **Dispõe sobre o alcance do disposto nos §§ 2º e 3º do art. 1º da Medida Provisória nº 783, de 31 de março de 2017, e nos arts. 106 a 113 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85432>> Acesso em: 03 de dezembro de 2018.

BRASIL. Instrução Normativa n. 1.717 de 17 de julho de 2017. **Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>> Acesso em: 03 de dezembro de 2018.

BRASIL. Medida Provisória n. 807 de 31 de outubro de 2017. **Altera a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, que institui o Programa Especial de Regularização Tributária - Pert na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/medida-provisoria-807-2017.htm>> Acesso em: 03 de dezembro de 2018.

BRASIL. Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)> Acesso em: 03 de dezembro de 2018.

BRASIL. Decreto n. 9.580 de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4)> Acesso em: 03 de janeiro de 2018.