

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RODRIGO DE MORAES

**A ESTRATÉGIA PARA APROVEITAMENTO E COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS (ICMS)**

CURITIBA

2017

RODRIGO DE MORAES

**A ESTRATÉGIA PARA APROVEITAMENTO E COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS (ICMS)**

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

Professora Orientadora: Mayla Cristina Costa

CURITIBA

2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela saúde e disposição que me permitiu a realização deste trabalho.

A minha família pela compreensão na ausência nos dias de sextas e sábados durante meses.

A minha esposa que amo muito, pelo apoio, carinho e força que me foi dado.

À Mayla Cristina Costa, minha orientadora e Coordenadora do Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária na UFPR, pela compreensão, paciência e dedicação nas orientações.

Agradeço também a todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho aborda o planejamento tributário como a principal ferramenta para que estabelecimentos comerciais possam diminuir e utilizar melhor os créditos tributários nas operações envolvendo mercadorias. O objetivo é criar alternativas e definir estratégias para o melhor aproveitamento dos créditos gerados nas operações com mercadorias da linha de ferramentas e compensar esses créditos tributários da melhor maneira. A empresa objeto desse estudo é do ramo Atacadista de mercadorias de diversas linhas de produtos sendo que, para esse trabalho, vamos dar ênfase na linha de ferramentas. A atividade é abrangente todos os Estados da Federação o que aumenta ainda mais a importância desse trabalho, pois visa apontar direções para tomadas de decisões e melhorar a saúde financeira e econômica da empresa, ainda mais se tratando da complexa legislação que circunda essas operações no mercado atual. A dinâmica desse planejamento visa demonstrar os mais diversos impostos incidentes na cadeia do produto, mas em específico a espécie do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal. O direcionamento do trabalho está em minimizar o impacto dos créditos tributários oriundos dessa operação e esclarecer a importância de um planejamento tributário, principalmente em momentos de crise o qual passamos atualmente.

Palavra-chave: Planejamento Tributário. Definir estratégias. ICMS.

ABSTRACT

The present work deals with tax planning as the main tool for commercial establishments to reduce and make better use of tax credits in operations involving goods. The objective is to create alternatives and define strategies for the best use of the credits generated in operations with goods from the tool line and offset these tax credits in the best way. The company that is the object of this study is from the wholesale branch of merchandise of several product lines, and for this work, we will emphasize the line of tools. The activity is encompassing all the states of the Federation which further increases the importance of this work, since it aims to point out directions for decision making and to improve the financial and economic health of the company, even more when it comes to the complex legislation that surrounds these operations in the market current. The dynamics of this planning is to demonstrate the most diverse taxes in the product chain, but specifically the tax on the Circulation of Goods and Services - ICMS, being the competence of the States and the Federal District. The purpose of this paper is to minimize the impact of the tax credits arising from this operation and to clarify the importance of tax planning, especially in times of crisis, which we are currently experiencing.

Key-word: Tax Planning. Define strategies. ICMS.

LISTA DE SIGLAS

ARE	- Agência da Receita Estadual
DARF	- Documento de Arrecadação de Receitas Federais
CAMEX	- Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior
CCI	- Certificado de Conteúdo de Importação
CEF	- Caixa Econômica Federal
CF	- Constituição Federal
CIDE	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	- Código Tributário Nacional
EPP	- Empresa de Pequeno Porte
FGTS	- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICM	- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	- Imposto de Exportação
IGF	- Imposto Sobre Grandes Fortunas
II	- Imposto de Importação
IOF	- Imposto Sobre Operações Financeiras
IPI	- Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	- Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	- Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	- Imposto de Renda
IRPJ	- Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	- Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITD	- Imposto de Transmissão de Causas Mortis e Doação de Bens e Direitos
ITR	- Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural
IVC	- Imposto Sobre Vendas e Consignação
LALUR	- Livro de Apuração do Lucro Real

LCP	- Lei Complementar
ME	- Microempresa
PASEP	- Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.
PIB	- Produto Interno Bruto
PIS	- Programa de Integração Social
SEBRAE	- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEFAZ	- Secretaria de Estado da Fazenda
SRF	- Secretária da Receita Federal
STF	- Superior Tribunal Federal
RICMS	- Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RIPI	- Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
TIPI	- Tabela do Imposto Sobre Produtos Industrializados
TTD	- Tratamento Tributário Diferenciado

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	9
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo Geral	10
1.2.2	Objetivos Específicos	10
1.3	JUSTIFICATIVA	11
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
2.1.1	Sistema Tributário	19
2.1.2	Carga Tributária no Brasil	23
2.1.3	Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas	25
2.1.3.1	Simplex Nacional	25
2.1.3.2	Lucro Real	26
2.1.3.3	Lucro Presumido	28
2.1.3.4	Lucro Arbitrado	29
2.2	TRIBUTOS	30
2.2.1	Tributos Federais	31
2.2.1.1	Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI	31
2.2.1.2	Imposto de Renda - IR	34
2.2.1.3	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	36
2.2.1.4	PIS E COFINS	36
2.2.2	Tributos Estaduais	38
2.2.2.1	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	38
2.2.2.2	Substituição Tributária	43
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	47

3.1 TIPOS DE PESQUISA	47
3.1.1 Estudo Historiográfico	47
3.1.2 Análise Descritiva	49
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	50
4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO CASO	50
4.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	56
4.2.1 Venda de Crédito Tributário.	60
4.2.2. Importação	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	64
REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Como reduzir o crédito tributário do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a partir da adoção de estratégia envolvendo as operações com mercadorias?

Para chegarmos a esta resposta existe uma ferramenta chamada Planejamento Tributário e que aos poucos vem ganhando muito espaço nas empresas devido a constantes alterações nas normas tributárias. Como é de conhecimento geral, muitas empresas não conseguem chegar à marca de cinco anos de atividades e um dos principais fatores desta triste realidade é a carga tributária excessiva, além das constantes alterações de normas tributárias, as crises globais e locais que atingem todos os segmentos, cumulada com a ausência de um planejamento tributário.

A alta carga tributária que atualmente vigora em nosso país, a qual tem gerado recordes de arrecadação todos os anos e constantes atos de protestos dos contribuintes e sindicatos ligados a estes, faz com que a busca por alternativas de reduzir a carga tributária e os impactos gerados por esses na estrutura das empresas sejam de suma importância para manter-se competitivo no mercado global.

Para Sillos (2005), os planejamentos tributários não são apenas meios jurídicos para reduzir os tributos, mas visa todo um estudo que passa tanto pelo local onde construir seu estabelecimento, quais benefícios à empresa terá ao iniciar suas atividades neste local (Estado, país), forma de investimento, por onde e como sua mercadoria será importada ou produzida, entre outros aspectos.

Os planejamentos tributários não são instrumentalizados apenas por meio de adoção de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, mas passam também pela escolha do melhor local para se construir uma fábrica (seja no país ou fora dele), visando a obter favores fiscais concedidos por governos, à adoção do melhor porto de importação de mercadorias (para fazer frente a benefícios voltados para os impostos aduaneiros), à escolha da melhor forma de financiamento de suas atividades (contribuição de capital pelos sócios ou empréstimos), etc., que podem levar o contribuinte a significativas economias de tributos. (SILLOS, 2005, p.11).

Diante desse cenário atual, vamos analisar aqui uma situação que ocorre em uma determinada empresa do regime de tributação Lucro Real, acerca do acúmulo de crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que são oriundas de grandes movimentações com operações de mercadorias de origem importadas. Hoje a empresa importa os produtos pelo Estado do Paraná onde gera um crédito tributário de 12% de ICMS na entrada Estado do Paraná, mas com o grande volume de transferências destas mercadorias para outras filiais fora do Estado, a qual tem uma carga tributária de 4% de ICMS, ocasionando um acúmulo de crédito para a empresa importadora.

Esse trabalho tem a seguinte estrutura: Referencial teórico, metodologia, estudo de caso de uma empresa do ramo de distribuição de Mercadorias, análise e discussão e considerações finais.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é demonstrar uma estratégia para reduzir o crédito tributário envolvendo as operações com mercadorias.

1.2.2 Objetivos Específicos

- ✓ Verificar de que maneira é possível minimizar o impacto do excesso de crédito não aproveitado nas transações de mercadorias envolvendo as operações interestaduais.
- ✓ Demonstrar a melhor maneira de adequar a política da empresa, por meio de um planejamento tributário para minimizar o impacto do excesso do crédito tributário.
- ✓ Analisar de que maneira é possível minimizar o efeito do fluxo de caixa da empresa considerando os aspectos financeiros e econômicos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A importância deste conteúdo visa demonstrar e constatar que um planejamento tributário adequado nas empresas de modo geral é essencial para a saúde financeira e econômica destas.

Conforme já comentado, os objetivos específicos são identificar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS) nas transações interestaduais para definir a política que poderá ser adotada pela empresa. Levantar ou adequar as transações com mercadorias que envolvem operações interestaduais para compensação do crédito tributário. Avaliar a possibilidade de venda dos créditos tributários resultantes das transações com mercadorias. Consolidar uma proposta para definir a melhor estratégia relacionada às operações da empresa.

Nesse sentido, os objetivos específicos são identificar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS) nas transações interestaduais para definir a política que poderá ser adotada pela empresa. Levantar ou adequar as transações com mercadorias que envolvem operações interestaduais para compensação do crédito tributário. Avaliar a possibilidade de venda dos créditos tributários resultantes das transações com mercadorias. Consolidar uma proposta para definir a melhor estratégia relacionada às operações da empresa.

O pressuposto adotado é de que acordo com o Planejamento Tributário evita, muitas vezes, a incidência do fato gerador do tributo. Ou seja, em certos casos é possível realizar determinada conduta que não obrigue o contribuinte ao pagamento de tributos.

Para minimizar o impacto do excesso de crédito não aproveitado nas transações de mercadorias envolvendo as operações interestaduais, o trabalho mostra alternativas para que diminuição do fato ocorrido e além de contribuir para adequar a política adotada pela empresa, para minimizar o impacto do excesso do crédito tributário.

Neste contexto, adotando tais alternativas e adequando a política da empresa será possível diminuir o efeito do fluxo de caixa da empresa considerando os aspectos financeiros e econômicos. Isso irá minimizar o impacto do crédito tributário o que irá beneficiar a empresa, melhorando a aplicação dos seus recursos.

O presente estudo tem importância estratégica, pois irá apontar alternativas para que a empresa possa diminuir os créditos tributários oriundos de transações com mercadorias, influenciando com isso a melhor gestão dos seus recursos.

Neste sentido, entende-se que o tema é de suma importância, ora para o desenvolvimento e aprimoramento dos conhecimentos acadêmicos e tributários, ora para intentar evidenciar a aplicabilidade prática do conteúdo que será desenvolvido no uso concreto da vida diária dos contribuintes do ICMS.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Atualmente a situação econômica do Brasil vem causando muita preocupação a população de um modo geral, sejam eles colaboradores ou empresários, principalmente no que diz respeito ao rumo da economia nos dias de hoje.

Essa preocupação faz com que os empresários adiem investimentos e os novos empreendedores aguardem um momento melhor para iniciarem os seus projetos.

Para o consulto e administrador de empresas Alberto Valle:

O cenário atual é de A situação de estagnação a qual se encontra a economia atual tem muitos motivos, mas podemos destacar alguns. Primeiramente a falta de investimentos de infraestrutura que faz com que o país perca competitividade tanto no mercado interno como no externo. Segundo a falta de planejamento estratégico de longo prazo para a nossa economia, pois hoje, o governo adota a políticas emergências que não surtem efeito no longo prazo e conseqüentemente o resultado permanece ou piora. Outro motivo que encabeça e a talvez seja o mais grave de todos é a submissão da política econômica à política partidária. Essa situação tem levado a máquina pública a uma grande desestruturação que prejudica todos os setores, como saúde, educação, segurança e conseqüentemente a economia. Diante do acúmulo de escândalos e a impunidade desses atos faz com que a credibilidade do governo diminua cada vez mais (VALLE, 2016, não p.).

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, sendo um dos componentes chamado “custo Brasil”. Existem dezenas de tributos exigidos em nosso país e esse excesso de tributação inviabiliza muitas operações muito em virtude da grande quantidade de normas que regem o sistema tributário, oriundas de diversos entes tributantes, além de dezenas de obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir.

Para Carlin (2008):

Um dos grandes entraves ao crescimento das empresas brasileiras é o difícil e complexo sistema tributário, o qual resulta em um custo financeiro e estrutural enorme ao contribuinte e ainda, acaba causando constante insegurança de se estar ou não, cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco em razão da quantidade de tributos, contribuições e taxas existentes e também pelas inúmeras normas e obrigações acessórias

que regem o sistema tributário, fazendo com que o custo para a apuração dos tributos se torne extremamente elevado. (CARLIN, 2008, p.37).

No Brasil, de acordo com uma pesquisa feita pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (SEBRAE, 2016, p. 8), inúmeras empresas abrem e fecham no segundo ano de funcionamento, sendo que um dos principais fatores para que isso ocorra é a elevada carga tributária elevada e a burocracia das leis que a cerca.

Os tributos (impostos, taxas, e contribuições de melhoria), representam uma parcela significativa dos gastos de uma empresa, se não for a maior. Com a globalização da economia, torna-se primordial as empresas realizarem uma correta administração desse ônus tributário por meio do planejamento tributário.

Santos e Oliveira (2008) evidenciaram um enorme desconhecimento por parte dos empresários em relação à legislação tributária que levam a empresa a tomar decisões de forma incoerente na definição da escolha tributária, gerando valores desnecessários a serem pagos pelas empresas e ainda podendo colocar em risco a existência da própria empresa. Esse trabalho também faz parte das obrigações e funções da contabilidade, pois a função do contador é informar ao empresário sobre a situação da empresa, tanto no ponto de vista financeiro como tributário.

Em que pese à forma de tributação escolhida por uma empresa, o planejamento bem estruturado, prepará-la-á para investimentos futuros, além de evitar despesas com gastos não previstos. O planejamento deve ser feito com antecedência, o contribuinte deve ser muito bem assessorado, por um contador e advogado, exímios conhecedores da legislação, para orientar a atuação dentro da legalidade. Devem conhecer as situações passíveis de crédito tributário, de imunidades, isenções, despesas e provisões que são dedutíveis da receita, aproveitar-se de lacunas na lei, e estudar as alternativas trazidas por esta (OLIVEIRA, 2010, p. 35-36).

De acordo com Carlin (2008), as empresas, dentro de suas particularidades devem investir tanto no capital tecnológico como na capacitação do seu capital humano, para que elas possam identificar quais impostos e a relevâncias destes dentro do faturamento.

A gestão tributária lida com tributos, mas o foco do trabalho são os processos e as pessoas. Um bom sistema contábil pressupõe, além do suporte informatizado, integração de registros e a capacitação de um profissional que administre as rotinas contábeis, na velocidade necessária à gestão. Cada empresa tem características próprias, mas o importante é identificar quais os impostos que incidem sobre a atividade da empresa de forma a poder vislumbrar sua importância e peso no faturamento. (CARLIN, 2008, p. 23).

O planejamento tributário vem sendo a principal ferramenta para as empresas diminuírem e fujam da excessiva carga tributária do nosso país. O Brasil possui atualmente uma das maiores cargas tributárias do mundo, além de possuir uma legislação extremamente complexa e burocrática.

O planejamento tributário é uma ferramenta essencial que sempre deu suporte a empresas, proporcionando condições seguras a elas para sua melhor organização e condução de seus sistemas financeiros, conforme Marion (MARION, 2002, p. 33).

De acordo com Santos e Souza (2005, p. 83), “(...) planejamento tributário é um estudo realizado previamente, ou seja, pesquisar os efeitos econômicos e jurídicos que este planejamento pode trazer para a empresa e adotá-los ou não”.

Segundo o especialista tributário e professor Everson Luiz Breda Carlin (2008) “as finalidades do planejamento tributário:”

- Evitar a incidência do tributo – nesse caso adotam-se procedimentos com o fim de evitar a ocorrência do fator gerador;
- Reduzir o montante do tributo – as providências serão no sentido de reduzir a base de cálculo ou alíquota do tributo;
- Retardar o pagamento do tributo – o contribuinte adota medidas que tem por fim postergar o pagamento do tributo, sem ocorrência da multa. (CARLIN, 2008, p. 39-40).

No planejamento tributário “deve-se separar os procedimentos lícitos destinados à economia dos tributos daqueles executados por meio de práticas ilícitas”. (SILLOS 2005, p. 11).

Oliveira (2005) define Planejamento Tributário da seguinte forma:

A expressão planejamento tributário deve designar não só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados. O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do Fisco alterar as regras fiscais. Corresponde ao detalhamento das alternativas

selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal, considerada pela empresa como médio e longo prazos (um ano, por exemplo), quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas (OLIVEIRA, 2005, p. 179).

Fabretti, Láudio Camargo (1999), ressalta que o planejamento tributário preventivo produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

Segundo Pohlmann (2010):

Planejamento tributário é qualquer medida lícita adotada pelos contribuintes no sentido de reduzir o ônus tributário ou postergar a incidência de determinado tributo. O planejamento tributário pode ser visto, também, como o conjunto de atividades permanente desenvolvidas por profissionais especializados, com o intuito de encontrar alternativas lícitas de reduzir ou postergar a carga tributária das empresas. (Pohlmann, 2010 p. 17).

A diferença básica entre elisão e a evasão está na licitude ou ilicitude dos meios empregados pelo indivíduo.

De acordo com Carlin (2008, p. 28), “podemos interpretar o planejamento tributário como sendo a busca pela economia de tributos dentro do contexto da elisão legal, com procedimentos lícitos adotados pelo indivíduo”.

Para Campos (1986, p. 23), “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior a ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos”.

Maximiano (2010) afirma que o planejamento tributário auxilia os gestores na tomada de decisão, sendo que as ações futuras são planejadas previamente. O planejar é definido como o objetivo ou resultado a serem alcançados no futuro, passando de uma situação conhecida para outra desejada.

Consiste na incessante busca de dispositivos que permitam a redução legal da carga tributária. Poderia ser descrito como a escolha de um caminho, de uma forma, que implique o não pagamento de tributos, o pagamento a menor, ou o pagamento diferido no tempo.

Segundo Coelho (1998), elisão e evasão fiscal são:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar o tributo menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico). Quando mais de um agente participar dar-se-á o

conluio. Na elisão os meios sempre são lícitos porque usados pelo legislador; (b) também o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorreu o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário (COELHO, 1998, p. 175).

Para Young (2014, p. 23), o planejamento com embasamento legal se faz necessário, visto que, podemos afirmar a falta de isonomia no tratamento contribuinte *versus* Fisco.

De modo geral, as empresas estudam possibilidades de se buscar economia tributária, através de várias alternativas, que vão desde a escolha da forma de tributação até as estruturas societárias e suas variantes, tais como reorganizações e relações comerciais entre empresas de um grupo econômico.

Neste sentido Sillos (2005, p. 10), descreve “que não se trata apenas do procedimento intelectual de estabelecer metodologias ou desenvolver ideias voltadas para a redução da carga tributária, mas, também na implementação destas”.

O planejamento deve ser pensado a todo o momento nas empresas, e o planejador deve ter como ferramenta indispensável de trabalho o estudo e a atualização constante em legislação tributária, através de leitura diária de livros, revistas técnicas, jornais, internet, participações em congressos, seminários, etc.

Os contribuintes têm direito de recorrer os seus procedimentos preferidos, autorizados ou não proibidos por lei, mesmo que esse comportamento prejudique o tesouro. O estudo prévio é permitido, antes da realização do fato, a análise dos efeitos jurídicos e tributários e as alternativas legais menos onerosas.

Para Pellizzari (1990) a redução, postergação ou extinção do desembolso da elevada carga tributária de maneira lícita é possível à empresa promover a chamada elisão fiscal.

Para a redução, postergação ou extinção do desembolso da elevada carga tributária de maneira lícita é possível à empresa promover a chamada elisão fiscal, que segundo Pellizzari É o ato ou fato que tem por objetivo evitar o aparecimento da obrigação tributária, sem a prática ou do dolo ou fraude. Ela também é conhecida por economia de impostos, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão legal, evasão legítima e evasão lícita. (PELLIZZARI, 1990, p. 45).

Nesse contexto Sillos (2005), quando o contribuinte escolhe o modelo de negócios, o mesmo se submete ao regime legal estabelecido e aplicável a esse, sujeitando-se ao seu regime jurídico.

O planejamento tributário tem como uma de suas bases o princípio da legalidade ou estrita legalidade em matéria tributária, já que atua no exercício da liberdade do contribuinte ao escolher a forma negocial menos onerosa sob o ponto de vista tributário, sobre as quais recairão os efeitos jurídicos dispostos na Lei de regência (SILLOS, 2005, p. 23).

O grande volume de informações e sua contínua complexidade acabam dificultando a aplicação de rotinas e o planejamento. As pessoas responsáveis pelo setor de tributos das empresas dispõem de pouco tempo para dedicar ao estudo das legislações pertinentes, resignando-se ao cumprimento das rotinas de recolhimento de tributos, às vezes de forma imprecisa ou incorreta.

Para Peixe (2005):

Tanto quanto o ônus tributário tem aumentado para as empresas, tanto mais ampla e complexa se torna a legislação de cada tributo, sem a ajuda de pessoas especializadas, sem a ajuda de pessoas especializadas, acompanharem, entenderem e cumprirem normas e exigências legais (PEIXE, 2005, p. 563).

Se por um lado onera, por outro lado permite combinações, que quando trabalhadas de forma profissional e criativa podem fazer com que uma gestão tributária profissional na empresa privada seja fonte de minimização de custos e oxigene o fluxo de caixa, criando condições favoráveis para a empresa desenvolver novos projetos e áreas de crescimento.

O Planejamento Tributário deve ser realizado dentro das previsões legais, ou seja, obedecendo ao que é permitido pela lei. Caso contrário o Planejamento Tributário não é válido, podendo ser considerado como fraude ou simulação.

Oliveira (2003) afirma que planejar é escolher entre duas ou mais opções lícitas que resulte no menor imposto a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, etc. para deixar de recolher o tributo devido.

Além de estar de acordo com as leis tributárias, o Planejamento Tributário deve ter propósito negocial, isso quer dizer que qualquer negócio jurídico deve perseguir uma finalidade econômica, objetivando aperfeiçoar os ganhos da atividade desempenhada pela empresa.

Neste contexto Carlin (2008), descreve quais os fundamentos básicos do planejamento tributário:

- Deve ser estruturado para funcionar a partir de uma determinada data e nunca ser extemporâneo;
- Deve ser sempre, embasado na legislação vigente da época;
- Devem ser avaliados os possíveis riscos e vantagens;
- Deve ser avaliado o custo de oportunidade, inclusive quanto aos custos administrativos para a sua consecução (CARLIN, 2008, p. 30).

Young (2014):

O que deve ficar muito claro é que planejamento tributário não é sinônimo de não cumprimento das obrigações fiscais, sejam elas principais ou acessórias. Planejamento tributário é um direito constitucional de o contribuinte poder agir, dentro da lei (permitido em lei ou que não a contrarie), em prol de seu interesse, seja ele financeiro ou não. (YOUNG, 2014, p. 24)

Sobre o planejamento tributário Latorraca (2000), orienta que:

Costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. (LATORRACA, 2000, p. 37)

Para Oliveira et.al. (2005), 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 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 (OLIVEIRA, 2005, p. 38).

2.1.1 Sistema Tributário

Para que haja a compreensão necessária das relações originadas no contexto tributário, bem como sobre o funcionamento do sistema tributário brasileiro, torna – se necessário que se conheça a definição legal do que vem a ser o estado.

Desta forma é possível compreender este círculo de relações que envolvem o poder público e o particular.

Neste sentido JUND (2008) define de forma sucinta o que vem a ser o estado:

O estado é um ente personalizado (pessoa jurídica de direito público, nos termos dos arts. 40 e 41 do nosso código civil), apresentando-se – tanto nas relações internacionais, no convívio com outros estados soberanos, bem como internamente – como sendo sujeito capaz de adquirir direitos e contrair obrigações na ordem jurídica, consistindo a sua organização matéria de cunho constitucional, especialmente no tocante a divisão política, à organização de seus poderes, à forma de governo adotada e ao modo de aquisição do poder pelos governantes (JUND, 2008, p. 17).

Nos ensinamentos de Borba (2000, p. 2) “a existência de um estado se deve ao fato de que uma sociedade para sobreviver precisa se organizar e fazer com que certos objetivos sejam alcançados ou ao menos perseguidos incansavelmente”.

No caso da república federativa do Brasil tais objetivos estão elencados no artigo 3º da constituição federal de 1988 (BRASIL); sendo, portanto, dispostos da seguinte forma:

I- construir uma sociedade justa e solidária; II- garantir o desenvolvimento nacional; III- erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e o IV- promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, Casa Civil, 1988).

Na busca da realização destes objetivos elencados anteriormente, o estado exerce sobre os particulares um poder, também chamado de poder extroverso, por alguns doutrinadores jurídicos. Tal prerrogativa consiste no caráter de impor normas, as quais devem ser cumpridas, sendo assim, no que se refere à questão tributária, ele detém o poder legal de exigir que os particulares recolham aos cofres públicos os chamados tributos. Estes recolhimentos são utilizados para a manutenção do papel do estado que é o de disponibilizar novos serviços públicos para a coletividade, bem como manter os já existentes.

Esta relação esta permeada pela verticalidade, onde os indivíduos (pessoas físicas e ou jurídicas) simplesmente não possuem a vontade de decidir se observaram ou não tais regras.

Neste contexto, o sistema tributário nacional é constituído por um conjunto de normas gerais de direito tributário, e nesta condição sua aplicabilidade deve ser observada por todas as pessoas políticas: União, Estados, Distrito federal e municípios. Além do mais, tais normas ainda possuem a função de regular e disciplinar tanto a arrecadação quanto a forma com que serão direcionadas essas rendas.

A constituição federal de 1988 (CF/88) dispõe acerca do sistema de tributário nacional no Título VI em seu capítulo I. Foram reservados para este assunto exatamente do artigo 145 até o artigo 162. Apesar disto, podem ser encontrados também nas constituições dos assuntos interpolada mente em todo o seu conteúdo, sendo que estes interferem e se correlacionam diretamente com o Sistema tributário. Como exemplo tem – se o artigo 195 que trata das contribuições sociais.

Outro fator importante que deve ser evidenciado se refere à lei que regulava as normas tributárias antes da promulgação da constituição vigente atualmente. Esse conteúdo foi regulado pelo chamado código tributário nacional (CTN), Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, Casa Civil, 1966), aprovado pelo processo formal de lei ordinária e sob a égide de outra constituição. Pois bem, esta lei continua produzindo todos os seus efeitos, porque ela foi recepcionada pela nova constituição por guardar compatibilidade no critério material. No entanto esta lei não foi aprovada formalmente nos moldes exigidos pela nova constituição, desta forma na atualidade ela possui status de Lei complementar, porque a partir da CF/88, passou a ser exigida que apenas leis complementares disponham sobre normas gerais tributárias (PAULO e ALEXANDRINO, 2009, p. 872).

Segundo Sabbad (2015, p. 57), o é “prestação pecuniária, exigido de maneira compulsória, instituído por lei e cobrado mediante lançamento. No entanto, o tributo anão pode ser confundido com a multa”.

Para que sejam instituídos os tributos, existe a necessidade de observar os princípios estabelecidos na constituição, devido a sua relevância e importância, caso não sejam obedecidos, a cobrança do tributo será juridicamente impossível.

Bettoni (2009) descreve quais são estes princípios, e também evidencia os respectivos artigos da CF/88, acerca do tema.

CONSTITUCIONALIDADE - publicada a lei, deve ser respeitada, pois se presume constitucional. Quando determinada lei recebe declaração de inconstitucional pelo STF, torna-se regra jurídica nula.

LEGALIDADE – é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que estabeleça. Desta forma, um tributo só pode ser exigido ou aumentado pela expedição, prévia, de uma lei no sentido formal e restrito, isto é, uma norma aprovada pelo poder Legislativo denominada LEI. Assim um tributo não pode ser criado nem aumentado por decreto, portarias, exceto se existir previsão expressa. (CF art. 150 I).

ISONOMIA TRIBUTÁRIA (IGUALDADE) – é à força da isonomia jurídica que deve prevalecer nas relações entre pessoas que formam o Estado. Todos são iguais perante a lei, daí a garantia de uniformidade de tratamento do poder tributante, de quantos se encontrem em condições iguais ou na condição em que a adequação isonômica existe com respeito à capacidade contributiva de cada contribuinte. (CF art. 150 II).

TIPICIDADE (TIPOLOGIA) – a lei tem que descrever todos os elementos fundamentais do fato que gerará a obrigação tributária (pessoal, temporal, espacial, material e quantitativo) para que cada tributo possa ser distinguido dos demais, constituindo cada um “tipo” tributário próprio daí chamado de tipicidade. (CF art. 154 I).

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (CF art. 145 § 1º).

IRRETROATIVIDADE DA LEI – uma lei só alcança os fatos ocorridos após a sua publicação, seus efeitos não atingem atos já acontecidos, considerados perfeitamente acabados, pois é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (CF art. 150 III).

ANTERIORIDADE – é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou os aumentou (CF, art. 150, II, b). Por este princípio, um tributo só pode ser exigido se a lei que o instituiu ou o aumentou foi publicada pelo menos, no ano anterior ao que for cobrado (art. 150 III “b” CF) “Não estão sujeitos a esta vedação: II, IE, IPI, IOF e Imposto extraordinário por motivo de guerra” (BETTONI, 2009, p. 42).

Ademais além de observar os princípios constitucionais, deve ser observada a chamada competência tributária.

Borba (2000, p. 54) salienta que “a competência tributária é formada pelas capacidades de legislar, fiscalizar e arrecadar tributos, sendo como um todo indelegável”.

Sendo assim a competência para tributar decorre da constituição federal, no entanto, não existe a obrigação de a pessoa competente instituir o tributo. O fato de não exercer esta competência, também não faz com que haja a transferência para outra pessoa jurídica de direito público.

A fim de visualizar de uma forma ampla, adiciona-se o quadro a seguir, individualizando os tipos de competências, as espécies e a entidade que recebeu esta incumbência constitucional, bem como a base legal.

QUADRO 1 – TIPOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

TIPOS	ESPÉCIES	ENTIDADE TRIBUTANTE			BASE LEGAL (CF)
		UNIÃO	EST/DF	MUNICIPAL	
PRIVATIVA	IMPOSTOS	II, IE, IR, IPI, ITR, IOF, IGF	ITD, ICMS, IPVA	IPTU, ITBI, ISS	Art. 153, 155 e 156
COMUM	Taxas e contribuições de melhoria	✓	✓	✓	Art. 145, II e III
ESPECIAL	Empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais	✓	Obs.	Obs.	Art. 148 e 149
RESIDUAL	Novos Impostos	✓			Art. 154, I
EXTRAORDINÁRIA	Impostos Extraordinários (de guerra)	✓			Art. 154, II

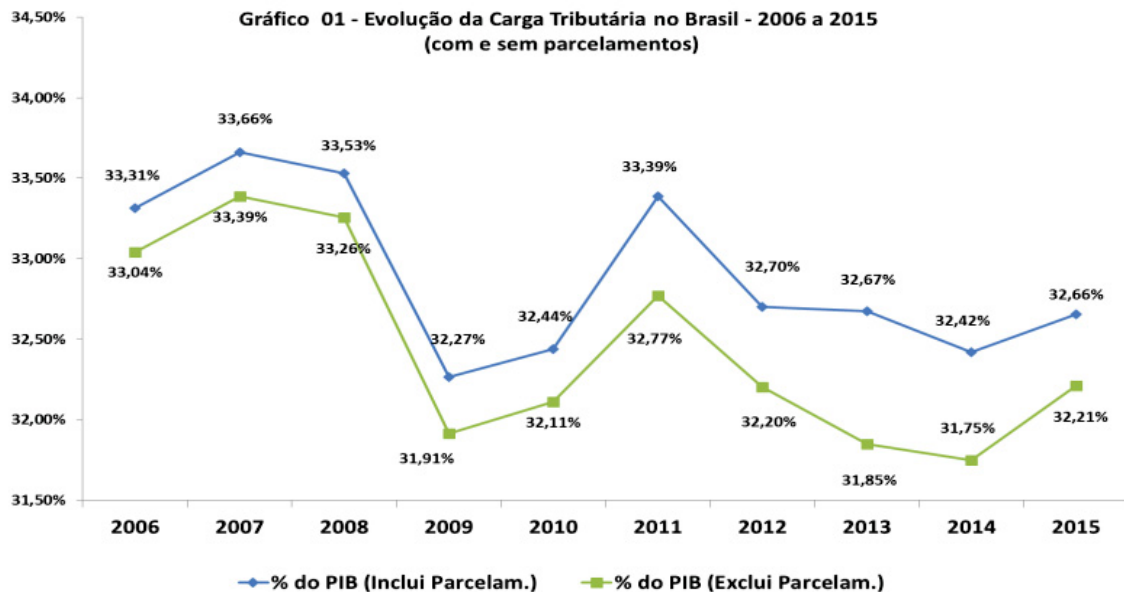
FONTE: Adaptado de BORBA (2000, p. 55).

2.1.2 Carga Tributária no Brasil

Segundo publicações do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2002, não p.), a carga tributária brasileira é mais elevada que a maioria dos outros países. Sendo assim, os empresários e contadores estão sempre em busca de alternativas que possibilitem reduzir o desembolso com pagamento de tributos. Isso porque a alta carga tributária acaba dificultando o desempenho econômico e financeiro da empresa, pois os tributos representam uma parte significativa no faturamento das mesmas.

Em 2015, a carga tributária bruta atingiu 32,66% do produto interno bruto (PIB) em 2015. O gráfico a seguir apresenta a série histórica da carga tributária dos últimos 10 anos, com e sem as receitas oriundas dos parcelamentos.

FIGURA 1 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL



FONTE: Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2016, não p.).

Carlin (2008) define o conceito de carga tributária:

A carga tributária em síntese é a medida do volume de recursos financeiros que o estado retira da sociedade na forma de tributos comparada com a geração de riqueza em geral. É obtida pela divisão do volume total das receitas tributária pelo valor do PIB (produto interno bruto) no mesmo período da arrecadação. O conceito de carga tributária utilizado inclui também as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas (CIDE). Também estão incluídas no cálculo da carga tributária as contribuições para o fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS), conforme consta nos quadros de arrecadação da secretaria da receita federal (SRF). (OLIVEIRA, 2008, p. 34).

A carga tributária brasileira é constituída por tributos de diferentes esferas de governos. Existem tributos dos governos municipal, estadual e federal.

De acordo com Neto (1999, p. 81), "É o conjunto dos tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, que o governo cobra das pessoas físicas e jurídicas, ou seja, os contribuintes".

A carga tributária do Brasil reforça a importância do planejamento tributário no cenário econômico atual. De acordo com Martinez (2002):

Em época de mercado competitivo e necessário de aumento de concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de

extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que dos custos de produção (MARTINEZ, 2002, não p.).

2.1.3 Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas

Algumas pessoas jurídicas dispõem de quatro opções de tributação - Simples Nacional, Lucro Real, Lucro presumido e Lucro Arbitrado. Frise-se serem apenas algumas, pois, tem certos regimes de tributação que são vedados, ou pela atividade exercida ou pelo total do faturamento da empresa ou por outra previsão legal.

Outro fator relevante, é que, no caso da opção pelo Lucro Real, Presumido e Arbitrado, esta escolha se dá exclusivamente quanto aos tributos federais, ou seja, tributos de competência da união, quais sejam, Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No entanto, como regra geral, esta opção também influi na forma de tributação do Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para a Seguridade Social (COFINS), com relação à cumulatividade ou não de tais tributos. Já no caso de a empresa se enquadrar nos moldes legais e optar pelo Simples nacional, estarão inclusos tributos tanto de competência estadual quanto municipal.

2.1.3.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido. Esta amparada na Lei Complementar nº. 123, de 14 de Dezembro de 2006, e sua aplicabilidade se deu a partir de 01 de Julho de 2007.

Esta lei estabelece normas gerais relativas às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não só o regime tributário diferenciado (Simples Nacional), como também aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros.

Para Alexandrino e Paulo (2009, p. 1510) “contudo não se trata de um novo imposto, mas sim de um sistema de pagamento unificado de vários tributos, que oferece mais benefícios do que a tributação comum, de adoção facultativa pelas empresas que não sejam legalmente proibidas de optar”.

Para efeitos do Simples nacional, consideram-se como Microempresa (ME), o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e Empresas de Pequeno Porte (EPP), o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. Além da observação do faturamento como requisito para enquadramento no simples nacional, a referida lei traz uma listagem de algumas características, que se possuídas pelas empresas, automaticamente estarão impedidas de opção.

A partir de 2018 o limite da receita bruta para empresas enquadradas no regime tributário do Simples Nacional será de R\$ 4.800.000,00 conforme Lei Complementar 155/2016 (BRASIL, 2016).

2.1.3.2 Lucro Real

O conceito de lucro real está expressamente previsto no RIR (BRASIL, 1999), como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições e exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Para Silva (2010, p. 394), “É uma forma complexa de apuração do IRPJ e da CSLL. Tem como fato gerador o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas na legislação tributária”.

Quando o regulamento se refere ao lucro líquido, leia-se o lucro apurado pela organização através de sua escrituração contábil e fiscal, pois este é um dos pré-requisitos para que o contribuinte possa fazer esta opção.

Lucro Real é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas na legislação do Imposto de Renda. (SILVA, 2006, p. 01).

O artigo 247 do Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999) conceitua o lucro real como sendo: “o lucro real é o lucro líquido do período de

apuração ajustados pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999)".

No que se refere às adições e exclusões ou compensações e a demonstração do lucro real, a empresa tem o dever de transcrever para o Livro de apuração do lucro real (LALUR).

Como regra geral para o enquadramento da empresa como optante pelo lucro real deve ser observado se a mesma se enquadra em um dos seguintes patamares que a obrigue a este regime, em caso afirmativo ela terá obrigação de opção, no caso de não estar enquadrada na listagem seguinte e não ser obrigada a outro regime ela também poderá optar.

A Secretaria da Receita Federal (BRASIL), afirma que:

Art. 246 do RIR/99 - Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – que tenham receita total, no ano-calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;

VI – cuja atividade seja de factoring (BRASIL, Casa Civil, 1999).

Quanto ao período de apuração do lucro real ele poderá ser trimestral ou anual, ficando tal opção a critério do contribuinte. Entretanto, é válido enfatizar que, uma vez efetuada por ocasião do primeiro recolhimento, será irrevogável para todo o ano calendário.

No entanto se a opção for pela apuração trimestral, deverão ser efetuados fechamentos dos resultados e elaboração de demonstrações contábeis nos períodos de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

Se a opção for pelo lucro real anual à empresa poderá mensalmente efetuar recolhimentos tendo por base uma estimativa determinada pela legislação. Efetuando os recolhimentos com base nas estimativas, terá ainda a opção de elaboração de balanços e balancetes periódicos com o propósito de suspender (se os recolhimentos até o momento pela estimativa forem maiores do que o apurado pelo lucro real até o momento) ou reduzir.

Os percentuais a serem aplicados na apuração mensal por estimativa estão previsto na Lei n.º 9.249/1995, sendo que variam de acordo com a atividade exercida pela empresa.

No que se refere ao comércio (venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para o consumo) este percentual é de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL. Outro fator importante é que quando houver a exploração de diversas atividades, elas devem ser segregadas e posteriormente aplicadas individualmente o percentual sobre a receita bruta corresponde, conforme previsto em lei.

Somente no final do ano calendário, em 31 de dezembro, deverá ser apurado o lucro real, e caso o valor recolhido através da estimativa mensal seja superior ao apurado, após os ajustes contábeis ele configurara um direito da empresa para com o fisco, podendo ser compensado com o imposto devido no ano seguinte, sendo inferior, efetua-se a o pagamento da diferença.

2.1.3.3 Lucro Presumido

O lucro presumido é um regime de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para a apuração do resultado de IRPJ e CSLL. Dessa forma, esses tributos são calculados por um resultado estimado, encontrado por meio de percentuais definidos em lei.

No regime do Lucro Presumido são quatro os tipos de impostos federais incidentes sobre o faturamento, dentre eles o PIS e a COFINS, que devem ser apurados mensalmente, e o IRPJ e a CSLL, cuja apuração deverá ser feita trimestralmente.

Conforme Young (2003, p. 36), “lucro presumido é o lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta”.

Os autores Oliveira et Al (2010, p. 231) sintetizam de forma bastante objetiva o conceito de lucro presumido “é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o imposto de renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real”.

De acordo com a citação anterior, no lucro presumido as empresas estão dispensadas da escrituração contábil, porém existem outras escriturações que são obrigatórias.

É uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas que, observando determinados limites e condições, dispensam a escrituração contábil, exceto a do Livro de Registro de Inventário e do Livro Caixa, e que está baseado em valores globais da receita para assumir o lucro a ser tributado. (SÁ e SÁ, 1995, p. 301).

As pessoas jurídicas que possuem a faculdade de optar por este regime devem seguir o descrito na Lei nº 9.718/1998 (BRASIL) e suas alterações:

- Cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (Setenta e oito milhões de reais), no ano-calendário anterior, ou a R\$ 6.500.000,00 (Seis milhões e quinhentos mil de reais) multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior; e;
- Que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica. (BRASIL, Casa Civil, 1998-2013).

O período de apuração do lucro presumido, para efeitos de cálculo de IRPJ e CSLL é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de Março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário (BRASIL, Econet, 2009).

2.1.3.4 Lucro Arbitrado

O artigo 530 do RIR (BRASIL) traz em seu texto as hipóteses de utilização de tal regime:

Art. 530. O imposto devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando: I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal (BRASIL, Casa Civil, 1999).

A palavra “arbitrado”, já de início nos remete a algo que é compulsoriamente exigido, instituído através de um poder legal. Sendo assim, o arbitramento de lucro é uma forma de apuração através da qual a autoridade tributária, exerce suas

competências, decorrentes da lei, e institui um percentual como base de cálculo para apuração dos tributos da pessoa jurídica.

Segundo Latorraca (1998, p. 168), “o lucro arbitrado é a base de cálculo, cuja aplicação constitui faculdade da autoridade tributária, que poderá adotá-la nas condições estipuladas na lei”.

Esta modalidade é aplicável pela autoridade tributária, apenas quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

Sendo assim, o lucro arbitrado é uma forma de tributação simplificada, na qual a base de cálculo será encontrada mediante a aplicação de percentuais sobre a receita bruta.

2.2 TRIBUTOS

De acordo com o artigo 3º do CTN, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

E ainda de acordo com o artigo 5º do CTN, “os tributos são impostos, taxas e contribuições” (BRASIL, 1966).

No que se referem à competência impositiva os tributos podem ser classificados em federais, estaduais e municipais.

Os tributos podem ser vinculados com atividade estatal como é o caso das taxas e das contribuições de melhoria e sociais e podem ser não vinculados com atividade estatal, como é o caso dos impostos.

Hugo de Brito Machado, esclarece (2011):

Que os impostos, por sua vez, estão classificados no Código Tributário Nacional, de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos, a saber: (a) sobre o comércio exterior; (b) sobre o patrimônio e a renda; (c) sobre a produção e a circulação; (d) impostos especiais (MACHADO, 2011, p. 67).

E ainda no que se refere aos tributos, no que se refere ao objetivo de arrecadação podem ser divididos em fiscal, que busca arrecadação de recursos para o Estado, extrafiscal que é quando tem por objetivo principal a interferência no domínio econômico e para fiscal que é quando a arrecadação tem por objetivo angariar recursos para o custeio de atividades que não integram funções principais do Estado, mas este participa indiretamente.

2.2.1 Tributos Federais

Após essa análise da situação do país e do contexto e importância do planejamento tributário nas empresas, será demonstrado os impostos incidentes na cadeia produtiva de uma empresa do ramo Atacadista de ferragens e ferramentas, descrevendo os seus conceitos. Na elaboração de um planejamento tributário é indispensável que se leve em consideração todos os tributos incidentes na operacionalização da empresa (comercialização).

2.2.1.1 Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI

De acordo com Baleeiro (1999), o IPI é um novo nome de um velho imposto:

Em verdade, o tributo que, nas águas lustrais da Emenda nº 18/65, recebeu o nome de imposto sobre produtos industrializados é o mesmo imposto de consumo das constituições de 1946 e anteriores. Depois da emenda, o tributo foi designado pela coisa tributada – os produtos industrializados – provenham eles dos estabelecimentos produtores nacionais ou tenham penetrado no país pela mão de comerciantes ou importadores, pela via de importação ou até como bens de viajantes, ressalvadas as exceções ou isenções legais. Mas o fato gerador do IPI é o mesmo do imposto de consumo (BALEIRO, 1999, p. 335).

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 153 dispõe da seguinte forma sobre o IPI (BRASIL):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV - Produtos industrializados;
(...)
§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I - Será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (BRASIL, Casa Civil, 1988).

Assim, o IPI é um imposto federal, de competência da União, que incidente sobre os produtos industrializados. Possui regime de incidência não cumulativo e é de caráter seletivo: ou seja, a alíquota é definida em função da essencialidade dos produtos.

Toda a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração e regulamentada pelo Regulamento do IPI (RIPI), decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Como já foi dito, o IPI incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, cujo fato gerador encontra-se elencado no regulamento do IPI título VII, Cap. I, Art.35, são eles (BRASIL):

1) O desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; inclusive os avariados. Com exceção de produto nacional que retorne ao Brasil, nos seguintes casos:

- a) quando enviado em consignação para o exterior e não vendido nos prazos autorizados;
- b) por defeito técnico que exija sua devolução, para reparo ou substituição;
- c) em virtude de modificações na sistemática de importação do país importador;
- d) por motivo de guerra ou calamidade pública; e;
- e) por quaisquer outros fatores alheios à vontade do exportador;

2) A saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Considera-se ocorrido o fato gerador quando:

I - Da entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes.

II - Da saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento.

III - Da saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros.

IV - Da saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda.

V - Da saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial.

VI - Do quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte.

VII - Do momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial.

Considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

VIII - Do início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras.

IX - Da aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão da venda, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por estes adquiridos.

X - Na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas.

XI - No momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial.

XII - Na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial.

XIII - Na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo.

XIV- Na hipótese de venda, exposição à venda, ou consumo no território nacional, de produtos destinados ao exterior, ou na hipótese de descumprimento das condições estabelecidas para a isenção ou a suspensão do imposto, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data da saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Não constituem fato gerador do imposto as seguintes operações:

1). As saídas de produtos subsequentes a primeira nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido à nova industrialização; ou quando se tratar de bens do ativo permanente, industrializados ou importados pelo próprio estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, destinados à execução de serviços pela própria firma remetente.

2) A saída de produtos incorporados ao ativo permanente, após cinco anos de sua incorporação, pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, que os tenha industrializado ou importado.

3) A saída de produtos por motivo de mudança de endereço do estabelecimento (BRASIL, Casa Civil, 2010).

O imposto é devido sejam quais forem às finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor, ou seja, o fato real se sobrepõe sobre a forma jurídica da operação.

Regra geral, as alíquotas do IPI encontram-se discriminadas na Tabela de Incidência do IPI, denominada "TIPI", por meio da qual é estabelecida, conforme a respectiva classificação fiscal do produto, a correspondente alíquota incidente.

O IPI poderá ter as suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo sem a necessidade de respeitar, em tese, o princípio da legalidade, limitando-se apenas a flexibilizar tais alíquotas dentro dos parâmetros definidos em lei, conforme disposto no artigo 153 da Constituição Federal (BRASIL):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V (BRASIL, Casa Civil, 1988).

As alíquotas são diferenciadas por espécies de mercadorias de acordo com sua essencialidade, ou seja, quando mais essencial o produto for para uma existência civilizada mais suave será a alíquota aplicável a ele, diferentemente de produtos supérfluos que possuem alíquotas majoradas em função da pouca necessidade de sua aquisição.

2.2.1.3 Imposto de Renda - IR

Esta espécie de tributo esta figurando no ordenamento jurídico há algum tempo. Legislações anteriores ao próprio código tributário nacional e até mesmo a nossa recente constituição federal, já preconizavam a sua existência.

Na atualidade este imposto foi citado explicitamente na constituição federal, que definiu a união como sendo a pessoa política competente para instituí-lo. O código tributário nacional define o seu fato gerador, a sua base de cálculo, bem como o seu contribuinte.

Saliente-se que existe uma vasta legislação, no entanto no ano de 1999 o governo federal baixou o Decreto nº 3000, de 26 de Março de 1999, consolidando toda a legislação que dispõe sobre a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O RIR/99, possui 1004 artigos, sendo dividido em quatro livros. No entanto o livro que dispõe sobre a tributação das pessoas jurídicas é o Livro II e compreende os artigos 146 a 619. Tal regulamento passou a vigorar a partir de 29 de Março de 1999 revogando o regulamento anterior que era de 1994.

No entanto, esta explicita que nestes mais de 11 anos, muitas legislações foram suprimidas ou modificadas. Portanto, existe a necessidade de

acompanhamento frequente destas mudanças e a constante banalização do que ainda permanece em plena vigência e aplicabilidade.

No que concerne às generalidades deste tributo, é importante descrever acerca da hipótese de sua incidência. Sendo assim o código tributário nacional descreve no seu Artigo 43 (BRASIL):

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (BRASIL, Casa Civil, 1966).

Ao situar a legislação de normas gerais no âmbito contábil, no que se refere às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador ocorre no momento em que a empresa obtém resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganho de capital e outras receitas. Outro ponto importante é o fato de que o imposto somente será devido à medida que os lucros, rendimentos e ganhos forem realmente auferidos (OLIVEIRA et al, 2010, p. 229).

A alíquota que incide sobre a base de cálculo apurada segundo a forma de lucro real, presumido ou arbitrado é fixada em 15% (quinze por cento) e após o ano de 1996, todas as pessoas jurídicas contribuintes deste imposto devem aplicar esta alíquota, independente da forma de constituição e da natureza da atividade exercida.

Ademais, além desta alíquota existe um adicional. Tal adicional incide também sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, no entanto é calculado sobre o que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração. Sendo assim, após a evidenciação desta base de cálculo do adicional, ou seja, o valor excedente encontrado deverá ser aplicado à alíquota de 10% (dez por cento).

É importante salientar que o imposto e o adicional deverão ser recolhidos de forma conjunta e no mesmo momento, sendo utilizado para tal obrigação o DARF – Documento de arrecadação de receitas federais.

2.2.1.3 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

As normas que regem esta contribuição são as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, observadas, quanto à base de cálculo e as alíquotas, as normas específicas previstas na legislação da referida contribuição.

São contribuintes da CSLL, todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Ressalvados os casos específicos, para determinação do valor da CSLL, utiliza-se a alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado.

2.2.1.4 PIS E COFINS

O programa de integração social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970 e o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP) pela Lei complementar n.º 8, de 03 de dezembro de 1970. Já a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) foi instituída mais recentemente através da lei complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991. No entanto, com o passar dos anos as legislações que regem estas contribuições sofreram diversas alterações, sendo que atualmente está em vigor uma vasta legislação (SILVA, 2005, p.410).

Para Pêgas (PÊGAS, 2007, p.1) “a ideia original do governo federal com a criação do PIS e do PASEP foi criar uma poupança para cada trabalhador, que deveria ser individualizada e controlada pela Caixa Econômica Federal – CEF (PIS) e pelo Banco do Brasil (PASEP) e utilizada nos casos previstos em lei”.

Com relação a COFINS, ela é citada por Oliveira et al (2010, p. 305) como sendo o antigo Finsocial “trata-se na realidade, da contribuição social para o financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195 da constituição federal, um tributo que incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas”.

Existem quatro formas de incidência do PIS/PASEP e da COFINS, sendo as seguintes (BRASIL):

1. Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, incidentes sobre a receita bruta;
2. Contribuição para o PIS/PASEP Importação e COFINS Importação;
3. Contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre a folha de salários;
4. Contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre Receitas Governamentais (BRASIL, Casa Civil, 2002-2003).

No contexto empresarial o mais comum é a hipótese de incidência descrita no item 1 (um). Desta forma, convém um maior detalhamento de quais contribuintes efetivamente estão obrigados a estas contribuições incidentes sobre a receita bruta, assim como a base de cálculo e possíveis exclusões desta base.

Os contribuintes que se enquadram nesta hipótese, são as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

Com relação à base de cálculo destas contribuições, a legislação prevê que será o faturamento do mês, que corresponde à receita bruta. Neste caso entende-se como sendo receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo, portanto irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

É possível, ainda, para efeitos de apuração desta base de cálculo, excluir da receita bruta, quando estes tenham integrado o seu cálculo os valores (BRASIL):

1. Isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição ou sujeitos à alíquota 0 (zero);
2. Das vendas canceladas;
3. Dos descontos incondicionais concedidos;
4. Do IPI;
5. Do ICMS, somente quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
6. Das reversões de provisões;
7. Das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;
8. Dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
9. Dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
10. Das receitas não-operacionais decorrentes da venda de bens do ativo permanente; e,

11. Auferidos pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária (BRASIL, Casa Civil, 2002-2003).

Com o advento da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, tanto o PIS quanto a COFINS, estão sujeitas a duas regras de apuração, quais sejam, regime de incidência cumulativa; e regime de incidência não cumulativa.

De acordo com Oliveira et al (2010, p. 310) “a partir daquela data, o tributo deixou de incidir em cascata nas várias fases dos processos produtivos”.

No que diz respeito às alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo para efeitos do PIS/PASEP, será da seguinte forma (BRASIL):

1) Regime de Incidência Cumulativa

A base de cálculo é a receita operacional bruta da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido ou arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa.

As pessoas jurídicas, ainda que sujeitas à incidência não cumulativa, submetem à incidência cumulativa as receitas elencadas no artigo 10, da Lei 10.833/2003.

2) Regime de Incidência Não Cumulativa

Os regimes de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS foram instituídos em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente. O diploma legal da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa é a Lei 10.637/2002, e o da COFINS a Lei 10.833/2003.

Neste regime é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6% (BRASIL, Casa Civil, 2002-2003).

2.2.2 Tributos Estaduais

2.2.2.1 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

O ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) teve origem em outro imposto o ICM (Imposto sobre o Consumo), mas a partir da Constituição Federal de 1988 em seus artigos 155 e 156, passou a ser o ICMS, e compete ao Estado e ao Distrito Federal o poder de legislar:

Segundo o art. 155 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – 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 (BRASIL, Casa Civil, 1988).

O ICMS é por determinação constitucional um imposto não cumulativo, ou seja, do imposto devido em cada operação é abatido o valor pago na operação anterior.

Segundo Sabbag (SABBAG, 2014, p. 1110), ICMS é um Imposto a ser cobrado sobre operações relativas mediante a circulação das mercadorias e também sobre prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, sobre a comunicação, sendo assim é um tributo com múltiplas hipóteses de incidência.

O fato de o ICMS ser um tributo de competência estadual implica em que cada Estado tenha a sua legislação própria relativa ao tributo. O problema é que as mercadorias circulam não apenas dentro de um único Estado, sendo que, muitas vezes, os Estados de origem e de destino possuem alíquotas e obrigações acessórias diferentes. Essa é uma das principais razões do alto grau de complexidade operacional desse tributo (REZENDE, 2010, p. 79).

Conforme Oliveira (2003), os Estados e o Distrito Federal determinam individualmente suas alíquotas:

A alíquota interna é determinada individualmente em cada Estado pela legislação estadual. Regra geral é de 17%, porém alguns Estados utilizam a alíquota de 18%, como é o caso do Estado de São Paulo. Com o objetivo de evitar exageros por parte dos governadores, podem ser fixadas pelo Senado Federal alíquotas máximas nas operações internas (OLIVEIRA, 2003, p. 81).

Tanto na Constituição Federal quanto na Lei Complementar n.º 87/1996, são claras na questão: o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadoria ou serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, bem como sobre o serviço de comunicação. Entretanto, vale ressaltar que, a pura e simples circulação, não é fato gerador deste imposto. Deve-se avaliar se houve a transferência patrimonial da mercadoria: se houve o tomador e o prestador do serviço, e no caso da comunicação, se é possível identificar a quem a comunicação foi prestada. Deve-se ainda verificar se o ICMS tem a sua natureza de imposto não cumulativo, diferente do ICM, pois a não-cumulatividade impede que seja cobrado imposto sobre imposto assim ao final da cadeia onerando o preço da mercadoria de tal forma que a economia não iria suportar seus efeitos.

A não-cumulatividade do ICMS está prevista na Constituição Federal de 1988, como segue no artigo 155, § 2.º, I (BRASIL):

“I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (BRASIL, Casa Civil, 1988)”.

Pela Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL):

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (BRASIL, Casa Civil, 1996).

Segundo Gomes (2011):

O mecanismo da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente, deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito e toda saída um débito fiscal (GOMES, 2011, p. 61).

O ICMS tem seu fato gerador à circulação de mercadoria, mas com a particularidade de transferência de titularidade do bem em um negócio jurídico, ou seja, a venda da mercadoria a outra pessoa, seja ela jurídica ou física.

Em outras palavras, as empresas contribuintes dos referido imposto, cobram o ICMS quando vendem suas mercadorias, tornando devedoras do Estado, ao adquirirem mercadorias para revenda, adquirem créditos contra o Estado. Observando a citação de Gomes (2011), percebe-se que o legislador emprega as expressões “débito” e “crédito” de formas contrárias às regras contábeis. Dessa forma, o ICMS é lançado com saldo devedor na conta ICMS a recuperar e, ao sair, com saldo credor na conta ICMS a recolher.

Segundo Oliveira (2013, p. 129) considera-se contribuinte de ICMS “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Está previsto também pelo Código Tributário Nacional (CTN) nos artigos Art. 114 e 115 (BRASIL):

Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115 - Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, Casa Civil, 1966).

Pela Lei Complementar 87/1996 em seu artigo 12, inciso I (BRASIL):

Art.12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (BRASIL, Casa Civil, 1996).

Para a formação da regra matriz de incidência, há que se verificar os seguintes critérios: a) material; b)temporal; c)Espacial, d)Pessoal; e e)Quantitativo.

a) Critério Material

É a transferência de titularidade de um bem, em um negócio jurídico, em que a valores e mercadoria, um bem possível e tangível para esta operação.

b) Critério Temporal

Quanto à operação mercantil, é na saída concreta do estabelecimento fornecedor.

c) Critério Espacial

Acontece no território em que se localiza o estabelecimento fornecedor do fato jurídico tributário.

d) Critério Pessoal

É formado por dois sujeitos, o Ativo e o Passivo.

O sujeito passivo é o contribuinte, que como determina o Código Tributário Nacional em seus artigos 121 e 122 (BRASIL):

Art.121º. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122º. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (BRASIL, Casa Civil, 1966).

O conceito de contribuinte está descrito na Lei Complementar nº 86 de 1996, em seu artigo 4º (BRASIL):

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (BRASIL, Casa Civil, 1996).

O sujeito Ativo são os Estados Membros da Federação que tem a competência de tributar, como descreve o Código Tributário Nacional, no seu art.119 (BRASIL):

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento (BRASIL, Casa Civil, 1966).

e) Critério Quantitativo

Este critério abrange duas questões a base de cálculo do imposto e a alíquota do imposto.

A base de cálculo é o valor da operação mercantil como é citado pela Lei Complementar 87/96 em seu artigo 13º (BRASIL):

Art. 13º. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação (BRASIL, Casa Civil, 1996).

A outra parte do critério quantitativo é alíquota que dever ser estipulada por lei a majoração máxima e mínima, podendo o Estado através da seletividade dar incentivos ou majoração diferenciada conforme a essencialidade das mercadorias.

Pela Constituição Federal de 1988, Artigo155, §2, V (BRASIL):

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (BRASIL, Casa civil, 1988).

É através da base de cálculo do imposto e sua alíquota que se pode chegar ao valor do imposto a ser recolhido pelo sujeito passivo (contribuinte) ou sujeito ativo (fisco).

Tratando-se de mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%, a alíquota interestadual é de 4%, independente das Unidades da Federação envolvidas na operação, conforme descrito na Resolução do Senado 13 de 2012 (BRASIL, 2012).

O fato gerador deste tributo é a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de telecomunicações e transporte intermunicipais.

Segundo Marion (2014):

A circulação de mercadorias – qualquer ato ou negócio que implique na circulação de mercadorias da produção até o consumo, sendo mercadorias os bens móveis que podem ser comercializados, devendo a atividade ser habitual e com finalidade lucrativa, não devendo o ICMS incidir:

- Em coisas corpóreas que não sejam mercadorias, isto é, bens particulares;
- Na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado;
- Na Simples Transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa;
- Nas remessas de mercadorias para demonstração e/ou consignação;
- Na integralização de bens (máquinas, equipamentos, veículos etc.) pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de uma outra empresa (mera operação societária);
- Na mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica, com o deslocamento do seu patrimônio para outro local; (MARION, 2014, p. 115).

A Legislação brasileira do ICMS optou pelo método “imposto contra imposto”, no qual o exato débito do ICMS gerado na saída (destacado na nota fiscal da operação anterior) é abatido como crédito para descontar do imposto devido pelo adquirente da mercadoria (BERGAMINI, 2012).

2.2.2.2 Substituição Tributária

Substituição tributária é a antecipação ou postergação das operações de incidência do imposto ICMS, para o estado de destino quando for antecipado e para a postergação que será deferido. É através de um percentual tabelado pelo legislativo competente, que prevê qual será à margem de lucro agregada ao preço de venda até o final da cadeia de consumo.

No caso da antecipação, será retido pelo fornecedor (substituto) em sua nota fiscal de venda. Este, será recolhido ao Estado de destino e para o cliente (substituído) que receber esta mercadoria com a incidência da substituição, terá suas próximas vendas dentro do Estado à suspensão do ICMS até o consumidor final.

Na Lei Complementar nº 87/1996 prevê esta situação (BRASIL):

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto (BRASIL, Casa Civil, 1996).

Para o consultor Fiscal Tributário Alexandre Galhardo, site administradores, define substituição tributária (2005):

Substituição Tributária (ST) é um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais.

Durante muito tempo, a sua constitucionalidade e legitimidade foi arguida em juízo pelos contribuintes, sob a alegação de falta de previsão constitucional e de lei complementar para a sua implementação.

Em face da eficiência desse instituto, uma vez que a sua aplicação fez diminuir a evasão fiscal e facilitou a fiscalização, a atual Constituição Federal, no seu artigo 150, parágrafo 7º, incorporou-o definitivamente e a Lei Complementar nº 87/96 veio a legitimá-la (BRASIL, Administradores, 2005).

Trata-se de um deferimento do imposto, em que o mesmo será cobrado em etapa posterior a sua saída.

Está prevista pelo CTN em seu artigo 128 (BRASIL):

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, Casa Civil, 1966).

Com essa substituição, ficou mais seguro para exigir de indústrias mais organizadas fiscalmente, uma posição intermediária de pagamento do tributo sem perca para o fisco.

Esta espécie está prevista pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, § 7 (BRASIL):

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (BRASIL, Casa Civil, 1988).

O regime de substituição tributária atribui aos contribuintes substitutos tributários a responsabilidade de recolhimento do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

É denominado contribuinte substituto aqueles que substituem terceiros no recolhimento do ICMS devido nas operações antecedentes ou subseqüentes, dependendo do caso, ou seja, aquele que a legislação nomeia com responsável pelo pagamento do imposto. Já o contribuinte substituído é o sujeito que dá causa ao fato gerador do imposto, porém a legislação o dispensa do pagamento, uma vez que fez tal atribuição ao substituto, ou seja, é aquele que teve o imposto recolhido por outro.

A partir de 01 de Janeiro de 2016, por força do Convênio ICMS 155/2015, os Convênios e Protocolos que versam sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subseqüentes, continuam a produzir efeitos, naquilo que não forem contrários às disposições do Convênio ICMS 92/2015 (BRASIL, Confaz, 2015).

Desta forma, a partir de 01 de janeiro de 2016, as mercadorias que não constarem dos Anexos do Convênio ICMS 92/2015 não se sujeitarão aos regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, relativos às operações subseqüentes, nas operações

realizadas por qualquer contribuinte do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

A substituição tributária veio como um facilitador fiscal, ou seja, uma vez aplicado, faz com que diminua a evasão fiscal. Como antes de ser lei, este regime já era aplicada em acordos entre estados, a CF/88 incorporou – o no artigo 150, fazendo-se dela uma Lei propriamente dita.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo apresentar-se á os procedimentos metodológicos adotados na elaboração do presente trabalho. Serão definidos, portanto, a tipologia e a abordagem da pesquisa.

3.1 TIPOS DE PESQUISA

Para a correta efetivação deste trabalho, faz-se necessário definir os procedimentos metodológicos que serão adotados, visto este ter o intuito principal de fazer uma correlação entre os tópicos delimitados, utilizando-se de opiniões e publicações diversas sobre o tema. Um trabalho científico assim como qualquer outra pesquisa, necessita de métodos e técnicas na sua elaboração. Gil (1999) afirma que:

Para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação. Ou, em outras palavras, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento (GIL, 1999, p. 26).

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, o estudo pode ser classificado como uma pesquisa documental, fundamentando-se no conhecimento disponível em fontes de informação variadas como leis, livros de referencia e artigos científicos dos principais autores sobre o tema (GIL, 2008).

Adiante demonstrar-se á os aspectos formais e as técnicas que adotadas na condução e elaboração deste trabalho monográfico.

3.1.1 Estudo Historiográfico

O estudo historiográfico visa demonstrar a evolução de determinada matéria com base na ordem cronológica de modificação desse assunto. Nesse sentido, considera-se que para análise do tema proposto é importante antes realizar um mapeamento de legislações que influenciam o ICMS. Para isso, elaborou-se o Quadro abaixo para servir de aparato metodológico neste trabalho.

QUADRO 2 – HISTÓRICO DO AMBIENTE REGULATIVO

LEGISLAÇÃO	DESCRIÇÃO
Convênio ICMS 92/2015	Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de Substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.
Decreto Estadual 2.870/2001	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-SC
Decreto Estadual 6.080/2012	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PR
Decreto Estadual 1.980/2007	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PR
Resolução do Senado 13/2012	Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.
Lei Complementar 123/2006	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
Constituição Federal 1988	Lei fundamental e suprema do país, a Constituição da República Federativa do Brasil, foi promulgada em 5 de outubro de 1988. Isto é, a Assembleia Constituinte, formada por deputados e Senadores eleitos, escreveu e aprovou uma nova Constituição, que também pode ser chamada de Carta constitucional.
Resolução do Senado 22/1989	Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.
Leia das S/A 6.404/1976	Dispõe sobre as Sociedades por Ações.
Emenda Constitucional 18/1965	As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal promulgam, nos termos do Art. 217, § 4º, da Constituição, a seguinte Emenda Constitucional.
Constituição Federal 1934	Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social, e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte

FONTE: Elaborado pelo Autor

3.1.2 Análise Descritiva

O estudo deste trabalho enquadra-se, com relação à sua natureza, como análise descritiva, pois busca descrever as variações ocorridas no ICMS de uma determinada empresa do ramo de importação e distribuição, nas operações envolvendo mercadorias.

Para Gil (2008):

Dentre as pesquisas descritivas salientam-se aquelas que têm por objetivo estudar as características de um grupo: sua distribuição por idade, sexo, procedência, nível de escolaridade, nível de renda, estado de saúde física e mental etc. Outras pesquisas deste tipo são as que se propõem estudar o nível de atendimento dos órgãos públicos de uma comunidade, as condições de habitação de seus habitantes, o índice de criminalidade que aí se registra etc. São incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população. Também são pesquisas descritivas aquelas que visam descobrir a existência de associações entre variáveis, como, por exemplo, as pesquisas eleitorais que indicam a relação entre preferência político-partidária e nível de rendimentos ou de escolaridade (GIL, 2008, p. 28).

A análise descritiva, do assunto exposto, procura conhecer a realidade estudada, suas características e seus problemas. Pretende “descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade” (TRIVIÑOS, 1987, p. 100).

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO CASO

A empresa objeto deste estudo é uma empresa de grande porte enquadrada no Regime do Lucro Real. O domicílio da matriz desta empresa está domiciliada no Estado do Paraná e explora as atividades de importação e distribuição de mercadorias para diversos segmentos tais como indústrias, prestadoras de serviços e principalmente comércios atacadistas.

Hoje a empresa opera com diversas linhas de produtos tais como, materiais de construção, ferramentas, máquinas industriais e implementos agrícolas, pneumáticos, autopeças, Derivados de Combustíveis, produtos de Limpeza, indústria química, material elétrico, papelaria, Artefatos de uso doméstico entre outros.

Esta empresa possui unidades nos Estados do Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Goiás, Bahia e Ceará. As mercadorias revendidas pela empresa tem origem nacional e importado adquiridos no mercado interno, mas seu principal volume está nos produtos importados diretos, sendo que esta importação hoje é feita pela matriz, localizada no Estado do Paraná.

Ao importar mercadorias pelo Estado do Paraná, o crédito tributário gerado por essa importação é uma carga tributária de 12% de ICMS. Como uma das principais operações interestaduais são transferências e vendas de mercadorias as quais possuem uma carga tributação de 4% conforme descrito na Resolução do Senado n.º 13, de 2012 (BRASIL):

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

§ 4º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução;

II - aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007.

Art. 2º O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2013 (BRASIL, Casa Civil, 2012).

Em virtude desta diferença de carga tributária e pelo grande volume de operações interestaduais, essa empresa acaba por acumular, em grandes períodos, créditos tributários de ICMS o qual, no ponto de vista financeiro e comercial da empresa, não acumulando e gerando riquezas.

O crédito tributário oriundo destas transações de mercadorias poderia, no ponto de vista financeiro e comercial do negócio, ser aplicado na compra de mercadorias com condições e preços melhores e em investimentos de melhorais em diversas áreas do negócio.

Em face do exposto, pretende-se encontrar alternativas procedimentais, na área do ICMS que possibilitem maior vantagem fiscal, financeira e comercial para a empresa objeto deste estudo.

4.2 Histórico do ICMS

A história da tributação no Brasil remonta à chegada dos portugueses que, seguindo modelo muçulmano, desde o século XIV, exigiam dos súditos de sua colônia um quinto ou vintena (20%) de todas as tomadas, tesouros ou descobertas que se fizessem no reino lusitano (SOUZA, 1950, p. 94).

As duas grandes guerras ocorridas no Século XX, e os motivos que a elas levaram, deixaram claras a necessidade de novas formas de se praticar a política e

as formas de se constituir um Estado, com fixação de atribuições ao ente público, com o intuito de se evitar que os fatos tenebrosos que aconteceram no planeta jamais voltassem a se repetir. Um dos frutos das lições aprendidas nas grandes guerras foi à necessidade de se instaurar estados que tivessem capacidade de prover seus cidadãos em casos de risco social. Os eventos ocorridos dos anos 1914 a 1946 foram predominantes para entender a necessidade constatada de se implantar bem estar social, uma vez que o Estado que promovesse a educação e a saúde e fornecesse amparo aos cidadãos que necessitassem da previdência social por se encontrarem em situação de risco social, sofreriam menos quando possíveis novos eventos negativos ocorressem.

A Europa tendo aprendido a duras penas que os problemas econômicos geram problemas políticos e sociais, cuidou de criar esse modelo de Estado. Surgiu, então, a constatação da necessidade do planejamento econômico. Segundo o historiador Tony Judt (2008):

A economia de planejamento seguiu de perto as lições aprendidas nos anos 30 – uma estratégia bem-sucedida para recuperação no pós-guerra deve evitar qualquer retorno à estagnação econômica, à depressão, ao protecionismo e, sobretudo, ao desemprego. Considerações idênticas pautaram a criação do moderno Estado previdenciário Europeu. De acordo com o saber corrente na década de 1940, as polarizações políticas dos dez anos que compreenderam o período entre as duas guerras foram geradas, diretamente, pela depressão econômica e por seu custo social. [...] Mas o “Estado Previdenciário” – planejamento social – era mais do que um profilático contra a instabilidade política. [...] Havia bastante consenso [já em 1945] de que as condições físicas e morais dos cidadãos eram assunto de interesse comum e, portanto, responsabilidade do Estado (JUDT, 2008, p. 86).

Tornou-se preciso, então, tributar de forma inteligente, propiciando recursos ao Estado para oferecer um sistema sólido de bem estar social, sem com isto onerar demasiadamente o contribuinte, para não correr o risco de se resolver um problema criando-se outro.

Neste cenário, a progressividade e a seletividade na tributação passam a ter um papel de destaque. Esses dois elementos, a partir da segunda metade do século XX, passaram a integrar os sistemas tributários da maioria dos países ocidentais, inclusive o Brasil, no qual os dois institutos também foram recepcionados pelo sistema jurídico tributário.

Ao longo de toda a história do Brasil, vários impostos foram sendo instituídos na tentativa de melhorar a tributação sobre a circulação de mercadorias. Na Constituição Federal de 1934, surgiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Este era um imposto que incidia em todas as etapas da comercialização de um produto. No entanto, a deficiência do IVC estava em que, a cada venda da mesma mercadoria, a começar do produtor até o consumidor final, este era exigido repetidamente sobre a base de cálculo integral. Sendo assim, esse tipo de tributação onerava significativamente o custo das mercadorias, causando vários entraves à economia do país.

O IVC foi substituído pelo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias – através da Emenda Constitucional 18, de 01 de dezembro de 1965, que incorporava as novas propostas de adoção do método do valor adicionado para eliminar os efeitos negativos da cumulatividade sobre a economia e colocava o Brasil na vanguarda da modernidade tributária.

A mudança inclui a partir de 1967 foi motivo de enorme apreensão por parte das administrações tributárias estaduais, que temiam perder receita em face da não familiaridade com a administração de um imposto dessa natureza. Ademais, como as alíquotas aplicadas pelos estados ao IVC apresentavam uma grande variação, temia-se que a nova alíquota do ICM pudesse trazer dificuldades para estados onde a alíquota do IVC era mais alta, criando novas disparidades na repartição da receita estadual.

A inclusão do ICM foi, logo em seguida, acompanhada de um intenso debate sobre o impacto regional do novo tributo. Representantes das regiões menos desenvolvidas vieram a público para denunciar a transferência de renda das regiões mais pobres para as mais ricas, provocada pela cobrança na origem de um imposto que estaria sendo pago pelo consumidor dos estados mais pobres.

No entanto, após enumeras variações de alíquotas, em 1983 a alíquota básica das operações interestaduais foi aumentada para 12%, nível este mantido pela Resolução n.º 22, de 19 de maio de 1989, que fixou em 7% a alíquota aplicada às saídas de mercadorias do Sul e do Sudeste para o resto do país, com vigência a partir de 1990.

Piancastelli e Perobelli (1996) salientam uma série de medidas tomadas pelo poder central militar, desvirtuando o modelo original do ICM:

Primeiro, ao isentar os bens de capital, o ICM passou a ser um imposto sobre o consumo. Segundo, o princípio de origem e destino passou a ter um tratamento ad hoc ao se tratar de transações internas interestaduais, e operações de comércio exterior. Finalmente e em terceiro lugar, a base de incidência, que era fundamentalmente centrada no valor adicionado, passou a ser deteriorada ao permitir a exclusão de grande número de produtos e admitir excepcionalidades com caráter regional, tal como, por exemplo, transações com a Zona Franca de Manaus (PIANCASTELLI E PEROBELLI, 1996, p. 8).

A mudança mais importante trazida pela Constituição Federal de 1988 foi à ampliação da base de incidência do ICM, à qual foi incorporada a produção de petróleo e derivados, de energia elétrica, e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, até então objetos de um regime tributário próprio. À época, as distorções provocadas pelas diferenças de alíquotas aplicadas ao comércio interestadual já justificavam a adoção do princípio do destino na cobrança do novo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mas a enorme produtividade tributária das novas bases do ICMS contribuiu para modificar o quadro sobre o qual se assentava o debate acerca dessa proposição. Outra mudança de grande significado para os estados foi à autonomia que adquiriram para fixar as alíquotas internas de seu principal imposto.

Com a receita propiciada pelas novas bases tributárias do ICMS, o diferencial de alíquotas deixou de ser apenas um elemento de redistribuição da receita arrecadada nas operações interestaduais, abrindo espaço para a ampliação da guerra fiscal. Deslocado o foco principal da arrecadação – que passou a se sustentar nos novos setores e nas tradicionais fontes de receita pública (bebidas e fumo) –, os estados vislumbraram no diferencial de alíquotas a oportunidade para desencadear uma agressiva política de competição visando atrair investimentos, pois os benefícios concedidos não tinham impacto significativo na arrecadação e o respectivo custo fiscal poderia ser repassado a terceiros.

Antes da Constituição de 1988, o ICM era instrumento apenas de fiscalidade, entendida como a característica dos tributos de visarem arrecadar recursos para a manutenção do Estado e de suas atividades fim. Com a atual Constituição, o ICMS adquiriu características de extra fiscalidade, por força da instituição da seletividade a ele atribuída em função da essencialidade das mercadorias sobre as quais incide. Segundo Carrazza (2003):

Os tributos, no mais das vezes, são instituídos com o fito de prover de dinheiro os cofres públicos, para que o Estado tenha os meios necessários à consecução dos fins que lhe são assinalados pela Constituição e pelas leis. A tributação, pois, quase sempre se desenvolve com finalidades arrecadatórias (fiscais). [...] Assim, por exemplo, a alíquota do imposto sobre a importação de certos produtos voluptuários é altíssima. Isto ocorre não propriamente para aumentar a arrecadação, mas para que as pessoas se sintam desestimuladas a adquirir tais produtos, dando preferência aos similares nacionais (CARRAZA, 2003, p. 322).

Para Chiesa (1997) o instituto da seletividade, especificamente no caso do ICMS:

Não só tem a função de levar dinheiro aos cofres públicos, mas também de ser um instrumento direcionador de condutas, servindo para fins extrafiscais. Assim, deve ser utilizado também para ordenar a política econômica, estimulando ou inibindo o consumo. Esse objetivo poderá ser atingido, v. g., tributando-se mais as mercadorias supérfluas do que os “gêneros de primeira necessidade”. Além disso, poderá ser utilizado para conceder incentivos para um determinado setor da economia, como por exemplo, reduzir as alíquotas dos produtos agrícolas ou, ainda, inibir comportamentos, tributando com alíquotas elevadas, por exemplo, a venda de automóveis (CHIESA, 1997, p. 131).

Para o Estado, a cobrança dos tributos é um meio encontrado para manter esta estrutura de coordenação social, que em muitos momentos foi representada pelas instituições religiosas, impérios, monarquias entre outras formas de governar e harmonizar as vontades sociais.

Para Rezende (REZENDE, 2010, p. 23) “O Estado tributa porque precisa de recursos para tratar do que é de interesse comum, mas também porque tem poder para tanto, o chamado poder coercitivo”.

Os tributos, além da finalidade arrecadatória pode-se dizer que alguns tinham a função regulatória, funcionando como um mecanismo utilizado pelos governos para executar a política fiscal e econômica.

Segundo Rezende (REZENDE):

Ao instituir, aumentar e reduzir tributos, assim como ao conceder benefícios fiscais, os governos estão influenciando a economia como um todo por meio das decisões individuais dos seus diversos agentes econômicos (REZENDE, 2010, p. 25).

Em resumo, o ICMS é tributo sobre o consumo. Indireto, não cumulativo, instituído por lei ordinária. Sua base de cálculo possui duas funções: definir a natureza jurídica do tributo e estabelecer a prestação devida pelo contribuinte. O estabelecimento do imposto devido como base de cálculo do próprio tributo viola a

constituição ao estabelecer o próprio ICMS como base de cálculo e o fato de pagar tributo como hipótese de incidência. A substituição tributária progressiva, ou “para frente”, consiste também em inconstitucionalidade por, de certa maneira, antecipar fato gerador ainda não ocorrido, responsabilizando terceiro pelo recolhimento do tributo, como se verá.

4.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário, tecnicamente conhecido como Elisão Fiscal, corresponde ao conjunto de métodos e estudos lícitos que objetivam a redução da carga tributária.

Além disso, o Planejamento Tributário evita, muitas vezes, a incidência do fato gerador do tributo. Ou seja, em certos casos é possível realizar determinada conduta que não obrigue o contribuinte ao pagamento de tributos.

Neste contexto o planejamento tributário será utilizado para apontar alternativas para que a empresa possa encontrar meios de diminuir o crédito tributário gerado pelas operações que ela possui preferencialmente com foco no imposto ICMS.

O ICMS é um dos tributos mais complexos do ordenamento jurídico brasileiro, e isso decorre de vários fatores: a celebração de acordos entre as unidades da federação, excesso de normas, edição e modificação de leis, muitas vezes com textos mal redigidos e de difícil compreensão.

Segundo Zarzana (2010):

O Regulamento do ICMS dos Estados é uma “loucura insana”, porque muda todo dia, de acordo com o que os Estados decidem sozinhos, ou em conjunto [...]. Há alíquotas diferenciadas, jurisprudências estaduais e de órgãos julgadores fazendários diferentes (ZARZANA, 2010, p. 43).

Pode-se acrescentar ainda o fato que o não cumprimento da legislação do ICMS ou seu cumprimento em desacordo provoca um “ilícito tributário”, acarretando penalidades pecuniárias ou pagamentos indevidos que causam relevante impacto financeiro nas organizações.

Nesse contexto, a Contabilidade presta um serviço de fundamental importância para as empresas, contribuindo nas suas atividades empresariais como uma poderosa ferramenta de gestão tributária.

Segundo Szüster (2005):

No mundo atual faz-se necessário que a informação Contábil possua qualidade e credibilidade. Entretanto, a crescente complexidade das atividades empresariais e determinadas restrições tributárias nos fazem deparar com críticas fundamentadas quanto à necessidade de seu aprimoramento (SZÜSTER, 2005, p. 20).

Nesse sentido, assim como outras ciências e atividades profissionais, a necessidade do mercado pode exigir especializações. A Contabilidade tributária vem justamente para suprimir essa demanda de uma ferramenta que estuda e controla as obrigações tributárias das entidades em consonância com a legislação, de forma que também possibilite uma análise mais ampla da carga de tributos recolhidos pela empresa.

Além disso, a Legislação aplicável ao ICMS é imensa. Há diversas alíquotas e bases de cálculo, critérios complexos de aproveitamento de crédito, isenções, suspensões, incentivos etc. É necessária uma eficiente gestão sobre estas questões que afetam fortemente o patrimônio e a capacidade de gerar riqueza da entidade. Muitas vezes esse gerenciamento é feito pelo contador, e é importante que este faça como todo zelo profissional, obedecendo além dos princípios da Contabilidade, também a legislação tributária específica norteadora do registro contábil.

Dessa forma, torna-se evidente a necessidade dos contadores conhecerem os aspectos da legislação tributária, devido à grande influência no patrimônio das entidades. No entanto, essa especialização é mais que simples cálculo de tributos e atendimento de legislações comerciais, fiscais e previdenciárias, uma vez que a Contabilidade tributária exerce um complexo estudo sobre conjunto de sistemas legais que visam controlar o pagamento de tributos.

O Artigo 153 da lei das sociedades anônimas (BRASIL, 1976) descreve que “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Para isso, o planejamento deve ser pensando a todo o momento nas empresas, e o planejador deve ter como ferramenta indispensável de trabalho o estudo e a atualização constante em legislação tributária, através de leitura diária de livros, revistas técnicas, jornais, internet, participações em congressos, seminários, etc.

Os contribuintes têm o direito de recorrer aos seus procedimentos preferidos, autorizados ou não proibidos pela lei, mesmo quando este comportamento prejudique o tesouro. Assim o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos.

A empresa Distribuidora de mercadorias em geral, a qual está situada no Estado do Paraná e por onde importa suas mercadorias revendidas e transferidas para as demais unidades do país, acaba por gerar, em determinados períodos do ano, um acúmulo de crédito tributário de ICMS.

Um dos principais motivos desse acúmulo de crédito tributário de ICMS é em virtude da entrada de mercadorias importadas com carga tributária de 6% de ICMS e dos produtos adquiridos de origem nacional com alíquota ICMS de 12%. Em contra partida, o principal volume de saídas da empresa é em operações interestaduais com alíquota de 4% de ICMS.

O outro motivo é devido à unidade do Paraná atender os principais clientes do país. Sendo assim, além da situação exposta no parágrafo anterior, temos a situação das mercadorias de origem nacional e importados adquiridos no mercado interno, os quais atende a estes clientes. Grande parte destas mercadorias é abrangida pela incidência de substituição tributária, o que acaba gerando um processo de ressarcimento com um valor considerável de ICMS sobre as saídas destas mercadorias.

Mesmo esta empresa possuindo outras unidades distribuídas pelo país, à importação é centralizada pelo Porto de Paranaguá, no Estado do Paraná e posteriormente distribuído, via transferências, para as outras unidades. Em alguns períodos do ano, a empresa até consegue diminuir o crédito de ICMS, mas com a alta nas importações, acaba que ao final do período, o crédito tributário já está demasiadamente maior.

No Estado do Paraná as saídas internas de mercadorias destinadas a comercialização e industrialização possuem diferimento de 33,33% no imposto, reduzindo a carga tributária de 18% para 12% (PARANÁ):

Art. 108. Fica, também, diferido o pagamento do imposto nas saídas internas entre contribuintes e nas operações de importação, por contribuinte, de mercadorias, na proporção de:
I - 33,33% do valor do imposto, na hipótese da alíquota ser 18% (PARANÁ, Sefaz, 2012).

O Artigo 631 do Decreto 1.980 de Dezembro de 2007 concedia um crédito presumido de 9% sobre a base de cálculo da operação de importação aos contribuintes que importassem pelos Portos de Antonina e Paranaguá, o que acarretava em uma carga tributária de apenas 3% do imposto (Carga tributária PR > 12% - 9% = 3%). Consequentemente a empresa pagava 3% de ICMS, mas credita 12% (PARANÁ):

Art. 631. Aos estabelecimentos comerciais e não industriais contribuintes do imposto que realizarem a importação de bens para integrar o ativo permanente ou de mercadorias, por meio dos Portos de Paranaguá e de Antonina e de aeroportos paranaenses, fica concedido crédito presumido correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto devido, até o limite de nove por cento sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, e que resulte em carga tributária mínima de três por cento. (PARANÁ, Sefaz, 2007).

Esse benefício foi alterado, pela nova redação dada ao caput do Artigo 631 em 20 de Julho de 2011 pelo Decreto 2.078 que reduziu o crédito presumido de 9% para 6% sobre o valor da base de cálculo da operação (Carga Tributária PR > 12% - 6% = 6%), resultando numa carga tributária de 6% (PARANÁ):

Art. 631. Aos estabelecimentos comerciais e não industriais contribuintes do imposto, que realizarem a importação de bens para integrar o ativo permanente, ou de mercadorias, por meio dos Portos de Paranaguá e de Antonina e de aeroportos paranaenses, fica concedido crédito presumido correspondente a cinquenta por cento do valor do imposto devido, até o limite de seis por cento sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, e que resulte em carga tributária mínima de seis por cento.
Nova redação dada ao caput do art. 631, pelo art. 1º, alteração 705ª, do Decreto n. 2.078, de 20.07.2011, surtindo efeitos a partir de 1º. 09.2011. (PARANÁ, Sefaz, 2011).

A partir do ano de 2013, o Estado do Paraná revogou o crédito presumido das operações para importação de mercadorias abrangidas pelo Artigo 631, do Decreto 1.980 de 2007 e Decreto 2.078/2011, o que influenciou diretamente na margem de lucro dos produtos, fixando uma carga tributária de 6% para as importações, conforme descrito no artigo 617-A, do Decreto 6.891 de 28 de dezembro de 2012 (PARANÁ):

Art. 617-A. Nas importações de bens para integrar o ativo permanente, ou de mercadorias, por meio dos Portos de Paranaguá e de Antonina e de aeroportos paranaenses, realizadas por estabelecimentos comerciais e não industriais contribuintes do ICMS, o valor do imposto a ser recolhido, por

ocasião do desembaraço aduaneiro neste Estado, corresponderá à aplicação do percentual de seis por cento sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, ficando diferida a diferença entre esse valor e aquele apurado por meio da aplicação da alíquota própria para a respectiva operação.

§ 1º O imposto diferido de que trata este artigo considerar-se-á incorporado ao imposto devido por ocasião das saídas promovidas pelo contribuinte importador.

§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, no documento fiscal emitido para acobertar a operação de importação deverão constar: a base de cálculo do imposto, observado o disposto no inciso V e no § 1º do art. 6º, no campo específico; a informação de que o imposto foi parcialmente diferido e o seu valor, seguidos do correspondente dispositivo do Regulamento do ICMS, no campo “Informações Complementares”; e o resultado obtido após a exclusão do valor do imposto diferido, no campo “Valor do ICMS”.

§ 3º O disposto neste artigo se aplica, inclusive, aos estabelecimentos industriais que importarem mercadorias para revenda, sem que essas sejam submetidas a novo processo industrial.

§ 4º O imposto devido deverá ser pago em moeda corrente, sendo vedada a utilização de quaisquer outras formas de compensação ou liquidação.

§ 5º Salvo expressa disposição de manutenção de crédito, a posterior saída das mercadorias em operações isentas ou não sujeitas à incidência do imposto sujeitará o importador ao recolhimento do imposto diferido na operação de importação.

§ 6º O recolhimento de que trata o § 5º deverá ser efetuado na forma e nos prazos estabelecidos no inciso XXII, do art. 75, em montante que corresponda ao valor que deixou de ser pago no momento do desembaraço aduaneiro em decorrência do diferimento (PARANÁ, Sefaz, 2012).

Sabendo dessa situação, podemos sugerir que a empresa adote alternativas para diminuir o crédito desse tributo. Uma dessas alternativas seria a venda dos créditos tributários a outros contribuintes e alternância ou mudança do Estado importador para outro onde já exista uma unidade instalada ou para outro que possa viabilizar a abertura de uma nova filial.

4.2.1 Venda de Crédito Tributário.

A empresa objeto desse estudo pode optar também por efetuar a venda de créditos tributários oriundos de saídas interestaduais, onde na sua entrada no estabelecimento teve o recolhimento da substituição tributária.

Para isso, a empresa deve seguir as orientações do parágrafo 1º, artigo 5º do Decreto 6.080 de 2012, constante no regulamento do ICMS do Estado do Paraná (PARANÁ):

Art. 5º Caso o contribuinte substituído venha a promover operação interestadual com mercadoria cujo ICMS foi retido, poderá, proporcionalmente às quantidades saídas, recuperar em conta-gráfica ou ressarcir-se, junto a qualquer estabelecimento de fornecedor que seja eleito

substituto tributário, da diferença entre o valor do imposto da própria operação e o somatório do ICMS próprio do substituto tributário com o valor do ICMS retido, observado o seguinte:

I - quando se tratar de operações com veículos, aplicar-se-á apenas em relação ao distribuidor autorizado;

II - em se tratando de operações com combustíveis derivados de petróleo, o ressarcimento poderá ser efetuado junto ao estabelecimento paranaense de produtor nacional, o qual será indicado como destinatário da nota fiscal mencionada no art. 6º, deste anexo, desde que confirmados o recolhimento do imposto retido por parte do substituto tributário e a operação que deu ensejo ao ressarcimento.

§ 1º O estabelecimento mencionado no "caput" deverá solicitar ao Delegado Regional da Receita autorização para o ressarcimento de que trata este artigo, protocolizando requerimento na ARE - Agência da Receita Estadual de seu domicílio tributário, com a indicação do destinatário do crédito, acompanhado da comprovação da efetividade da operação (PARANÁ, Sefaz, 2012).

A empresa deve solicitar e ressarcimento com possibilidade de venda a fornecedores da própria, através de um requerimento junto ao Delegado da Secretaria da Receita do Estado do Paraná, demonstrando de forma analítica o valor requerido e o demonstrativo dos documentos fiscais de entrada e saída que comprovem o valor apurado pela empresa.

Após o deferimento do processo junto a Receita Estadual, a empresa poderá vender o valor de crédito informado a qualquer dos seus fornecedores que sejam eleitos substitutos tributários em suas operações.

4.2.2. Importação

Uma alternativa para a empresa diminuir ou extinguir o acúmulo de créditos tributários no âmbito do ICMS, seria a mudança da importação das mercadorias para outra unidade que ela possua, ou com a abertura de outra unidade em um Estado que conceda ou não benefício fiscal.

Dessa maneira, a empresa poderia utilizar de diversas alternativas para melhor adequar a sua operação com as mercadorias de origem nacional, importada adquirida no mercado interno e importado direto. Aumentando a capacidade do outra unidade e melhorando o sistema logístico dessa, poderia dividir as operações por regiões do País o que minimizaria ou acabaria com o crédito tributário.

Uma solução prática seria a utilização do Estado de São Paulo, principalmente pela sua importância econômica e também por este conter os principais fornecedores e clientes do país. No entanto, o Estado não oferece

benefícios fiscais para as linhas de mercadorias revendidas pela empresa, o que traria poucas vantagens em detrimento ao investimento que seria desprendido para esta mudança. Contudo, esta mudança poderia ser em pequenos processos que trariam resultados na diminuição do acúmulo de crédito.

Uma excelente alternativa e que deve ser avaliada pelos gestores da empresa é a possibilidade de abertura de uma unidade física no Estado de Santa Catarina. Hoje a empresa possui uma unidade nesse Estado, mas é uma filial virtual.

O Estado de Santa Catarina tem diversos incentivos fiscais para empresas que estão dispostas a investirem no Estado, que só por isso já seria um diferencial para análise.

Os benefícios fiscais concedidos em Santa Catarina são chamados de Tratamento Tributário Diferenciado (TTD), possuindo códigos de acordo com sua modalidade. O benefício para a importação é chamado de TTD 409 e seria uma ótima alternativa para a empresa migrar ou alternar o seu polo importador para este Estado (SANTA CATARINA).

“409 - IMPORTAÇÃO - INCREMENTO DE INVESTIMENTOS. ATIVIDADE PORTUÁRIA E AEROPORTUÁRIA. TRATAMENTOS DIVERSOS. DISPENSA DE GARANTIA, MEDIANTE PAGTO. ANTECIPADO. - RICMS/SC-01, Anexo 6, art. 6-A e Protocolo de Intenções.(SANTA CATARINA, Sefaz, 2001)”.

Assim, com este regime especial, o valor cobrado a título de ICMS na importação, deixa de ser exigido em Santa Catarina, e passa a ser cobrado apenas nas vendas destes produtos efetuada pela empresa beneficiada.

Na prática, não haverá destaque de ICMS da Declaração de Importação, devido ao diferimento. No entanto, o Fisco Catarinense exige o pagamento de antecipação de 0,6% a 2,6%, dependendo do produto importado, que será recuperado como Crédito na Apuração do ICMS.

Ainda, nas vendas internas, há o diferimento parcial do ICMS, resultando em alíquota de 10%, mas com o crédito presumido previsto a alíquota efetiva será de 4% de ICMS e nas vendas interestaduais aplica-se o crédito presumido, resultando em alíquota efetiva de 2,6%. Essas informações estão contidas no TTD-409 e no artigo 10º, anexo 3, Decreto 2.870 de 2001 (SANTA CATARINA):

Art. 10. Mediante regime especial, concedido pelo Diretor de Administração Tributária, poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação da

entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:
III - mercadoria destinada à comercialização;

Art. 10-E. Mediante regime especial concedido pelo Secretário de Estado da Fazenda, nas saídas com destino a contribuinte detentor do tratamento tributário previsto nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 105, de 14 de março de 2007, o percentual de diferimento poderá ser reduzido para:

I – 58,823% (cinquenta e oito inteiros, oitocentos vinte e três milésimos por cento) nas operações sujeitas à alíquota de 17% (dezessete por cento); e
II – 41,667% (quarenta e um inteiros, seiscentos sessenta e sete milésimos por cento) nas operações sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento).

§ 1º O regime especial somente será concedido ao contribuinte cujas saídas destinadas a contribuinte detentor do tratamento tributário com base no dispositivo legal citado no caput, realizadas nos últimos 12 (doze) meses, representem mais de 50% (cinquenta por cento) do valor total de suas operações de saída (SANTA CATARINA, Sefaz, 2001).

A regulamentação do benefício fiscal se dá por meio do Termo de Concessão do TTD 409. Esse termo, além de ser o instrumento que permite a utilização, também traz a normativa e regulamentação do benefício. Bem como as alíquotas aplicadas, os percentuais de redução da alíquota efetiva e os procedimentos que empresa precisa seguir para a correta manutenção dessa vantagem.

Este benefício não se aplica a todas as empresas estabelecidas em Santa Catarina, mas apenas aquelas que efetuarem o requerimento e forem autorizadas pelo fisco a aplicar. Estar estabelecida em Santa Catarina é condição fundamental para formular o Pedido de Concessão, além de outras exigências do fisco como contribuir com fundos para o Estado. A utilização desse tratamento tributário está condicionada ao compromisso do estabelecimento importador de contribuir mensalmente para os fundos: Fundo Estadual de Defesa Civil, Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior no Estado, Fundo Pró-Emprego e o Fundo de Desenvolvimento Social. Estes fundos, juntos, constituem um custo aproximado de 0,4% sobre a base de cálculo do imposto Estadual.

Para verificar o benefício real aproveitado pela empresa com o TTD 409, é necessário, além da análise das alíquotas aplicadas, um estudo de toda a composição de custos, fluxo de caixa e resultados obtidos pela empresa com suas operações. Para isso é necessário o conhecimento de toda a sistemática do TTD 409 e peculiaridades da sua empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho teve por objetivo analisar e planejar a situação tributária de uma empresa do ramo atacadista de mercadorias enquadrada no regime de tributação Lucro Real, com matriz estabelecida no Estado do Paraná e com várias outras unidades distribuídas pelo país.

Esta empresa, através das suas operações com mercadorias, está acumulando créditos tributários de ICMS e devido a esta situação, o trabalho demonstrou alternativas para que a empresa possa reduzir o custo desse acúmulo de créditos.

O fato é que o ICMS é um dos impostos que mais se arrecada no Brasil e em virtude de sua legislação complexa e burocrática, fazendo com que as empresas recolham um montante significativo do imposto sobre as suas atividades. Diante desse cenário é primordial que se faça um planejamento tributário adequado pelas empresas a fim de encontrar alternativas lícitas para diminuir o impacto desse imposto na sua atividade.

O trabalho apontou e demonstrou, inclusive com base legais, duas alternativas interessantes para reduzir o acúmulo de crédito de ICMS.

A primeira seria através da venda destes créditos tributários a outros contribuintes, mediante requerimento junto ao Delegado Estadual do Paraná. Esta alternativa seria a solução mais prática para a empresa, pois não dependeria de investimentos extras e mudanças nos processos habituais.

No entanto, limita-se aos créditos oriundos de operações interestaduais com produtos adquiridos no mercado interno, com incidência de substituição tributária. Essa alternativa seria uma solução instantânea para a redução dos créditos, visto que o valor do ICMS é majorado pela incidência da substituição tributária.

A segunda alternativa apontada pelo trabalho é a importação das mercadorias oriundas do mercado externo, por outra unidade da empresa, seja ela já estabelecida ou com a abertura de uma nova unidade.

A empresa optando pela importação pela unidade do Estado de São Paulo, diminuiria consideravelmente o crédito tributário do ICMS, acumulado pela unidade do Paraná. No entanto, esta mudança vai depender de alguns investimentos por parte da empresa, principalmente para no aumento do depósito, para receber as

importações e estocar, visto que as mercadorias importadas são distribuídas para as outras unidades do país.

Essa alternativa ainda incluiu a possibilidade da empresa abrir uma nova unidade no Estado de Santa Catarina, se beneficiando dos benefícios fiscais concedidos por esta federação.

Os benefícios fiscais no Estado de Santa Catarina são chamados de Tratamento Tributário Diferenciado (TTD), e um deles o TTD-409, traz inúmeros benefícios para a empresa estabelecida neste Estado e que faça a importação pelos seus portos.

A empresa, além de sanar o seu problema de acúmulo de crédito tributário em sua unidade do Paraná, terá em Santa Catarina um crédito presumido do imposto que trará ganhos consideráveis, tais como o aumentando sua margem de lucro sobre os produtos além de poder praticar um preço mais competitivo imprescindível com o momento atual da economia nacional.

Todas essas alternativas possibilitam que a empresa, além de aplicar melhor o seu capital de giro, não o deixando parado na mão do fisco, abrir novos nichos de mercado e aumentando seu capital e suas receitas.

Pela exposição feita no presente trabalho, propostas para possíveis soluções foram tratadas com o objetivo de reduzir a acúmulo ou mesmo evitar o excesso de crédito tributário de ICMS com operações envolvendo mercadorias.

Contudo, devido às diversas possibilidades e alternativas que este trabalho possui, propõe-se que seja feito novos trabalhos na área para auxiliar nos estudos e aplicação das alternativas apontadas.

Um método eficiente seria o de trabalhos empíricos que sejam feitos com dados reais e estudos de casos, visando apontar a possível melhoria efetiva dentro da entidade ou organização, trazendo resultados reais sobre o caso estudado.

Por fim, o presente trabalho não tem o intuito de esgotar o assunto, ficando como sugestão outras pesquisas e comparativos com outros setores e estados.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Método, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. edição. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 1999.
- BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. Coleção Curso de Tributos Indiretos. Volume I. São Paulo: Fiscosoft, 2012.
- BETTONI, Jaime. **Gestão Tributária**: Parte I. Curitiba: 2009.
- BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**: teoria e 600 questões. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.
- BRASIL. **Presidência da República**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15/04/2017.
- BRASIL. **Decreto n.º 3.000, de 26 de Março de 1999**. Regulamento a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em 08/05/2017.
- BRASIL. **Carga Tributária**. Resolução do Senado n.º 13, de 2012. Disponível em: <www.legis.senado.gov.br>. Acesso em 11/05/2017.
- BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 13/05/2017.
- BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. ICMS Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 13/05/2017.
- BRASIL. **Formas de Tributação**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em 16/06/2017.
- CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento Tributário**: imposto de renda: pessoas jurídicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba: Juruá, 2008.
- CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **ICMS**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da Lei Complementar n.º 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, F. U. **Manual de Direito Comercial**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CONFAZ. Fazenda. Legislações. Disponível em: <www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>. Acesso em 19/06/2017.

ECONET. **Formas de Tributação; ICMS; Carga Tributária**. Disponível em: <www.econet-editora.com.br>. Acesso em 09/05/2017.

FABRELLI, LÁUDIO CAMARGO. **Contabilidade Tributária**. São Paulo, 1999.

GALHARDO, Alexandre. **Esclarecimentos Gerais Sobre o Regime da Substituição Tributária do ICMS**. Disponível em: <www.administradores.com.br/artigos/negocios/esclarecimentos-gerais-sobre-regime-de-substituicao-tributaria-do-icms/11458/>. Acesso em: 14/06/2017.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2008.

GOMES, Marliete Bezerra et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ICMS. Disponível em: <www.valortributario.com.br/tributos/icms/>. Acesso em 06/06/2017.

JUND, Sergio. **Auditoria: Conceitos, Normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

JUDT, Tony. **Pós-Guerra: uma história da Europa desde 1945**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 14. ed. São Paulo; Atlas, 1998.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei Antielisiva**. Salvador, 2002. Disponível em: <www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos>. Acesso em 09/05/2017.

MAXIMIANO, ANTÔNIO CÉSAR AMARU. **Introdução à administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

NETO, F. B. **1º Cartilha Acadêmica de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Editora de Direito, 1999.

NORMAS LEGAIS. **Formas de Tributação**. Disponível em: <www.normaslegais.com.br>. Acesso em 09/05/2017.

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

OLIVEIRA L. M; **et.al – Manual de Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo P. de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PARANÁ. **Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado do Paraná**. Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br/>>. Acesso em 20/05/2017.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS E COFINS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PEIXE, Blênio César Severo e Vários Autores. **Tecnologia da Informação e Inteligência tributária: estudos apresentados para capacitação e modernização do aparelho estatal de fiscalização, arrecadação e tributação**. Curitiba: UFPR/Departamento de Ciências Contábeis, 2005.

PELLIZARRI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Revista de Planejamento Tributário**. Disponível em: <<http://www.uel.br>>. Acesso em 09/05/2017.

POHLMANN, MARCELO COETTO. **Contabilidade Tributária**, Curitiba, 2010.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Planejamento Tributário**. Disponível em: <www.portaltributario.com.br>. Acesso em 09/05/2017.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária**. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em 09/05/2017.

RECEITA FEDERAL. Tributos. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Coletanea/ColetaneaPISCoFins.pdf. Acesso em 13/05/2017.

SÁ, A. Lopes de Sá; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário da contabilidade**. 9. ed. São Paulo; Atlas, 1995.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 3. ed. São Paulo: Método, 2015.

SANTA CATARINA. **Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado de Santa Catarina**. Disponível em: < www.sef.sc.gov.br/>. Acesso em 13/06/2017.

SANTOS, ADILEIA RIBEIRO; OLIVEIRA, RÚBIA CARLA MENDES DE. **Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo Lucro Real. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Gramado, 2008. Sobrevivência das empresas no Brasil. Disponível em: <www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas> Acesso em 23/04/2017.

SANTOS, Rodrigo Campolina; SOUZA, Antônio Artur de. **Planejamento tributário: O impacto dos programas governamentais simples e simples geral nas micro e pequenas empresas**. Revista Contab. Vista & Rev., v. 16, n. 1, p. 73-88, abr. 2005.

SÃO PAULO. **A Regra-Matriz do ICMS e a Inexistência de Imunidade no Serviço**. Disponível em: <www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese31.htm>. Acesso em: 15/04/2017.

SILLOS, LÍVIO AUGUSTO DE. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Liv. Ed. Universitária de direito, 2005.

SILVA, Antônio César Valério da. **Contabilidade Avançada: teoria e 300 questões**. 2. ed. Rio de Janeiro Paulo: Elsevier, 2005.

SILVA, Lourivaldo Lopes Da. **Contabilidade geral e tributária**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2010.

SILVA, J. Miguel; RODRIGUES, Agostinho Inácio. **LALUR – Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real**, 2006 4. ed. São Paulo, Cenofisco, 2006.

SZÜSTER, Natan. **Contabilidade Geral: Introdução À Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

UNESC. **Formas de Tributação**. Disponível em: <www.bib.unesc.net>. Acesso em 09/05/2017.

VALLE, ABERTO. **Situação econômica do Brasil**. Disponível em: <www.albertovalle.com.br/atual-situacao-economica-brasil/>. Acesso em 23/04/2017.

VERGARA Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regime de tributação federal**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

ZARZANA, Dávio Antonio Prado. **O país dos Impostos**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.