

**SILVANA VIEIRA GRITTEM**

## **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Ciências Contábeis do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças sob a orientação do Professor Jaime Bettoni.**

**CURITIBA - PARANÁ**

**2008**

***“Dedico este estudo aos mestres,  
familiares e amigos...”***

## **AGRADECIMENTOS**

**A Deus por tudo em minha vida;  
Aos mestres pela lição de vida;  
A minha família pelo apoio;  
Aos colegas pela amizade...**

## **RESUMO**

**GRITTEM, Silvana Vieira. Planejamento Tributário.2008.**

O Brasil tem uma estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base. O problema é especialmente relevante no caso dos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maior parte dos países tem um ou dois tributos indiretos, o Brasil tem seis, com grande diversidade de legislações, que estão em permanente alteração.

Esse modelo implica altos custos burocráticos para as empresas apurarem e pagarem seus impostos, além de um enorme contencioso com os fiscos. Não é por acaso que um estudo do Banco Mundial aponta o Brasil como recordista mundial em tempo despendido pelas empresas para cumprimento das obrigações tributárias.

Este estudo vem a lume apresentar o planejamento tributário, o qual tem como objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal. Sendo que, o princípio constitucional não deixa dúvidas que, dentro da lei, o contribuinte pode agir no seu interesse. Planejar tributos, além de direito é um dever tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa ou fazer investimentos.

**Palavras- Chave:** Planejamento, tributos, fiscalização, governo.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>8</b>
<b>1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE LIMITAM O PODER DE TRIBUTAR</b>	<b>11</b>
1.1 CONCEITO	11
1.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	12
1.2.1 Conceito	12
1.2.2 Exceções	13
1.2.3 Lei Ordinária e Lei Complementar	13
1.2.4 Princípio da Legalidade e Medida Provisória	14
1.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU DA IGUALDADE	15
1.3.1. Igualdade Formal e Igualdade Material	15
1.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI	16
1.4.1 Princípio da Segurança Pública ou da Segurança Jurídica da Tributação	16
1.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	17
1.6. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO	18
1.7 PRINCÍPIO DA ILIMITABILIDADE DO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS	19
1.7.1 Exceção	20
1.8 NOVAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/03	22
1.8.1 Princípio da anterioridade nonagesimal	22
<b>2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A NORMA GERAL ANTIELISIVA E O PARAGRAFO ÚNICO INSERIDO PELA LEI COMPLEMENTAR 104/2001.</b>	<b>24</b>
<b>3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>	<b>31</b>
3.1 TIPOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	32
3.2 ASPECTOS LEGAIS INERENTES	33
3.2.1 Denominações do Direito Tributário	33
3.3 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	34
3.4 FINALIDADES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	35
3.5 ORIGENS DOS TRIBUTOS	36
3.6 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	37
3.6.1 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO	37
3.7 PLANEJAMENTO	39
<b>4 AÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>	<b>40</b>

<b>4.1. PREVENTIVA</b>	<b>40</b>
<b>4.2 CORRETIVA</b>	<b>40</b>
<b>4.3 ESPECIAL</b>	<b>40</b>
<b>4.4 EVASÃO E ELISÃO FISCAL</b>	<b>41</b>
4.4.1 Evasão Fiscal	41
4.4.2 Lei Complementar nº. 104	42
4.4.3 Elisão Fiscal	42
<b>5 ÁREAS DE ATUAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>	<b>44</b>
<b>5.1 REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIA</b>	<b>44</b>
5.1.1 Incorporação	45
5.1.2 Fusão	45
5.1.3 Cisão	45
<b>5.2 TRIBUTÁRIA</b>	<b>47</b>
5.2.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)	47
5.2.2 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)	48
5.2.3 Planejamento tributário na área do IRPJ/ CSLL	49
5.2.4 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)	50
5.2.4.1 Incidência	50
5.2.4.2 Fato Gerador	51
5.2.4.3 Base de cálculo	51
5.2.4.4 Alíquotas e prazo de recolhimento	51
5.2.4.5 Não –cumulatividade	52
5.2.4.6 Planejamento tributário na área do IPI	52
5.2.5 Contribuição social para financiamento da seguridade social (COFINS)	53
5.2.5.1 Planejamento tributário na área do COFINS	53
5.2.6 Programa de integração social (PIS)	53
5.2.6.1 Planejamento tributário na área do PIS.	54
5.2.7 ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações.	54
5.2.7.1 Fato gerador	54
5.2.7.2 Alíquotas	55
5.2.7.3 Base de cálculo	55
5.2.7.4 Planejamento tributário na área do ICMS	55
5.2.8 Imposto sobre serviços (ISS)	56

5.2.8.1 Fato Gerador	58
5.2.8.2 Base de cálculo	56
5.2.8.3 Alíquotas	57
5.2.8.4 Planejamento Tributário na área do ISS	57
<b>5.3 REGIMES TRIBUTÁRIOS E SEUS ENQUADRAMENTOS</b>	<b>57</b>
5.3.1 Lucro Real	58
5.3.1.1 Enquadramento	59
5.3.1.2 Livro de apuração do lucro real (LALUR)	60
5.3.1.3 Adições	60
5.3.1.4 Exclusões	60
5.3.1.5 Adicionais	61
5.3.1.6 Deduções	61
5.3.1.7 Compensações de Prejuízos fiscais	61
5.3.1.8 Contribuição Social Sobre o lucro líquido (CSLL)	61
5.3.1.9 Pis e Cofins	62
5.3.1.9.1 Base de Cálculo	62
5.3.1.9.2 Dos Créditos a Descontar	63
5.3.1.9.3 Alíquota e prazo de recolhimento	64
5.3.2 Lucro presumido	64
5.3.2.1 Enquadramento	65
5.3.2.2 Impostos Federais Incidentes nas Empresas Enquadradas no Lucro Presumido e o Sistema de Apuração.	65
5.3.3 Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL	67
<b>6 REFORMA TRIBUTÁRIA</b>	<b>68</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>72</b>
<b>ANEXO</b>	<b>74</b>

## **INTRODUÇÃO**

**O Brasil tem uma estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base. O problema é especialmente relevante no caso dos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maior parte dos países tem um ou dois tributos indiretos, o Brasil tem seis, com grande diversidade de legislações, que estão em permanente alteração.**

**Esse modelo implica altos custos burocráticos para as empresas apurarem e pagarem seus impostos, além de um enorme contencioso com os fiscos. Não é por acaso que um estudo do Banco Mundial aponta o Brasil como recordista mundial em tempo despendido pelas empresas para cumprimento das obrigações tributárias.**

**O aumento da carga tributária vem tomando cada dia mais difícil o desempenho da atividade econômica nas empresas. De um lado crescem os índices de inadimplência e do outro aumenta a pressão fiscal, com a criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar a conduta do contribuinte, fazendo com que este não fuja ao dever de pagar o tributo e aplicando aos infratores severas sanções.**

**Passa-se despercebido na maioria das administrações, a necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos, dentro da estrita observação da legislação vigente, visando encontrar mecanismos que lhe permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos.**

Nos dias de hoje, isto se deve não tanto a uma maior importância decorrente de uma melhor visão administrativo-financeira dos executivos, mas sim uma questão de sobrevivência. Com a economia cada vez mais globalizada e competitiva, a alta carga tributária existente em nosso país, se não equacionadas podem provocar a extinção de um bom número de empresas despreparadas para estes novos desafios.

Contudo ver-se-á no primeiro capítulo a importância das empresas em ter seu próprio Planejamento Tributário, bem como suas finalidades e objetivos.

São neste contexto que se insere os reflexos do Planejamento Tributário nas empresas. Não se trata aqui de planejamentos de ordem operacional e, absolutamente previstos em lei, mas sim de atitudes mínimas recomendáveis as empresas em várias áreas, da qual o segundo capítulo trará isso de forma básica, mas abrangente, que trarão a redução da obrigação tributária.

Assim sendo, entende-se que para atingir tal objetivo deve-se efetivar dentro da empresa um planejamento tributário que possa permitir a racionalização da carga tributária para que possa ser suportada. Ressalta-se que um planejamento tributário de forma em geral é imprescindível para alcançar bons resultados.

O planejamento tributário existe para todas as esferas tributantes, quer seja municipal, estadual ou federal. Será que os contadores encontram-se preparados adequadamente para efetuar o planejamento tributário?

Para a construção do presente estudo será utilizado o método científico e dentro dele o modelo dedutivo, no qual, conforme Lakatos (1992, p. 72), *“... a necessidade de explicação não reside nas premissas, mas ao contrário, na relação entre as premissas e a conclusão”*.

**No argumento dedutivo, para que a conclusão seja verdadeira, todas as premissas também deverão sê-lo. Portanto, seu propósito é explicar o conteúdo das premissas levantadas sem a ampliação do seu conteúdo para se atingir a certeza.**

**Assim, o presente trabalho monográfico será baseado na técnica de documentação indireta abrangendo a pesquisa documental e bibliográfica em livros, artigos de revistas, jornais, legislações e *web sites* que tratam do assunto em questão de modo a comprovar todas as premissas apontadas no seu tramitar.**

## **1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE LIMITAM O PODER DE TRIBUTAR**

### **1.1 CONCEITO**

O princípio é a regra básica implícita ou explícita, que vincula o entendimento e a boa aplicação das normas jurídicas, bem como dos próprios mandamentos constitucionais, e mesmo que não positivada, demonstra-se regra superior, à qual devem se amoldar às disposições legais, tendo em visto que os princípios indicam a "direção" que deve ser tomada pelo legislador. Pois sempre que houver alguma dúvida em relação à interpretação da norma, deve-se recorrer aos princípios com a finalidade de se encontrar a solução.

Por isso tem-se o princípio como verdadeiras "vigas mestras", pois eles são os vetores para as soluções interpretativas. Ou seja, é uma regra básica, com âmbito de validade maior, que exerce, dentro do sistema jurídico, função axiologicamente mais importante do que a regra, mesmo a constitucional. Portanto o aplicador, ao interpretar a norma não pode contrariar o sentido demonstrado, devendo caminhar na direção indicada por tal princípio, sob pena de feri-lo, o que tomará inconstitucional a interpretação.

Com isso, conclui-se que não importa a forma que se exterioriza o princípio, na realidade, sua existência ou não.

A Constituição Federal criou o Estado, que é tipo de poder institucionalizado, ou, é um tipo de poder criado pela constituição que possui o poder de cobrar tributos, através de sua competência tributária, distribuindo assim tais competências a seus entes públicos-político. Isto em razão de que está previsto na própria constituição que, sempre deve haver alguma lei que estabeleça algo para fazer.

## **1.2 PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE**

### **1.2.1 Conceito**

O princípio da legalidade induz que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, como está previsto no artigo 5º, inciso II, da CF. Esta previsão é genérica, pois é estabelecida para todas as leis constitucionais e infraconstitucionais, pois é uma cláusula pétrea.

Porém, o artigo 150, da CF, em seu inciso I, estabelece especificamente o princípio da legalidade no Direito Tributário, limitando assim o poder do Estado em instituir impostos.

**Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;**

Esse dispositivo estabelece que o Estado, ou seja, seus entes público-políticos não podem aumentar ou exigir tributos sem lei que os estabeleça, ou ainda que o tributo seja existente, que não pode majorá-lo, aumentá-lo sem lei para este fim. Por tanto, esta definição de lei é do sentido estrito, pois somente o poder legislativo é quem pode criar lei.

O princípio da legalidade, no campo tributário, significa que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que traga sua definição. Por outro lado, tal princípio também guarda determinação de que é vedado às pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que os estabeleça.

A previsão constitucional que trata do princípio em questão traz em si regra no sentido de que tudo o que é importante em matéria tributária deve encontrar previa e expressa previsão legal.

### 1.2.2 Exceções

Apesar de ser expressamente tipificado na constituição que o tributo não pode ser criado ou majorado senão em virtude de lei, a própria constituição estabelece quatro exceções, em que o poder executivo poderá aumentar alguns tributos.

Essas exceções estão previstas no Parágrafo 1º, do artigo 153, da CF.

**Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:**

**[...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendido as condições e os limites estabelecidos em lei, alterarem as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.**

Isto ocorre, pois a alíquota é medida em porcentagem em uma base de cálculo, para que assim se chegue ao imposto, por isso, se a alíquota for alterada, o valor do tributo também se alterará, e esta alteração pode ser feita pelo Poder Executivo, através de decreto do presidente da república. O Poder Executivo tem essa prerrogativa, pois este tipo de impostos tem suas funções regulatórias.

### 1.2.3 Lei Ordinária e Lei Complementar

Como já mencionado, alguns tributos são criados por lei ordinária, e outros por lei complementar. Isto significa que nos casos em que a Constituição Federal fizer expressamente a menção de lei complementar para criar ou majorar o tributo, deve ser por lei complementar.

**Porem, quando a constituição não fizer referência alguma sobre a maneira de instituir ou aumentar o tributo, será por lei ordinária. Por isso, tem-se a lei ordinária como comum e a lei complementar como exceção.**

**A diferença entre a lei complementar e a ordinária é que, na lei ordinária o quorum é de maioria simples relativa, pois deve haver para a aprovação de uma lei a metade mais um dos membros presentes, desde que os presentes a metade mais um de todos os membros; enquanto na lei complementar o quorum é de maioria absoluta, pois deve haver a metade mais um de todos os membros.**

#### **1.2.4 Princípio da Legalidade e Medida Provisória**

**Há duas correntes referentes à questão sobre a medida provisória poder instituir ou majorar tributos. Uma fala que a Constituição Federal estabeleceu que o tributo fosse criado por lei, e não por ato equivalente, e pelo fato da medida provisória ser um ato equivalente, ela não poderia criar tributos, bem como por ter caráter precário. A outra corrente diz que por força do artigo 62, a medida provisória se equipara à lei, tem força de lei, esse também é o entendimento do STF.**

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

**§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V. e 154. II. Só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida cai à lei até o último dia daquele em que foi editada.**

### 1.3 PRINCIPIO DA ISONOMIA OU DA IGUALDADE

O caput do artigo 5º, da CF, fala da igualdade existente em nosso ordenamento jurídico de maneira ampla, e o inciso II, do artigo 150, também da Carta Magna elucida o princípio da igualdade no Direito Tributário. Em ambos os artigos, está implicitamente estabelecido que se devam tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

**Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

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

[...]

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

Este princípio rege em muito as relações entre os sujeitos ativo e passivo, quando da instituição e cobrança dos tributos. Segundo este disposto, temos que "sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". Visando tributar com maior intensidade os que têm melhores condições.

#### 1.3.1. Igualdade Formal e Igualdade Material

O diploma legal estabelece que todos são iguais perante a lei, esse tipo de igualdade é a formal porém a igualdade material ocorre para dar proteção aos desiguais, tratando assim os iguais igualmente e os desiguais desigualmente, para evitar assim uma desigualdade.

Pela igualdade formais todos deveriam pagar os devidos impostos, independentemente de suas condições pessoais. Porém as pessoas do contribuinte são materialmente desiguais, por isso, para que haja a igualdade entre os contribuintes, deve-se fazer a diferença tratando desigualmente as pessoas desiguais, aplicando assim a igualdade material, pois leva em consideração a condição pessoal do contribuinte.

#### **1.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI**

O princípio da irretroatividade está previsto no artigo 150, III, "a", CF, ele prevê que a lei não retroagirá, salvo se for para beneficiar o contribuinte nos casos previstos em lei, tais como nos casos da multa pelo tributo não pago.

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

[-]

III - Cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados;

##### **1.4.1 Princípio da Segurança Pública ou da Segurança Jurídica da Tributação**

Esse princípio seria uma espécie de sub-princípio da irretroatividade, pois ele existe para garantir os contribuintes. O direito por ele adquirido não poderá ser retirado, tendo assim uma segurança para sua pessoa, por este motivo que existe este principio da segurança conhecido também como principio da segurança jurídica da tributação.

Ele manifesta-se em dúplice sentido, pois busca assegurar a certeza do direito e a proibição do arbítrio por parte do Estado, estabelecendo que as leis são

irretroativas. Contudo, para possibilitar a segurança jurídica tributária, também não retroage a fatos ocorridos antes de sua promulgação a lei que, de alguma forma, ocasiona aumento ou cria um novo tributo.

## 1.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade diz que é vedada a exigência de um tributo criado ou majorado no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o criou ou majorou o tributo, ou seja, o tributo pode ser cobrado se foi instituído ou aumentado no exercício financeiro anterior. Este princípio da anterioridade é de exclusividade do Direito Tributário. No Brasil, o exercício financeiro começa em 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro, por isso, há a correspondência entre o ano civil e o ano fiscal.

Esse princípio existe para evitar surpresas à pessoa do contribuinte, tendo um tempo para se programar, se planejar para os novos tributos que terá que pagar, reportando-se para o princípio da segurança jurídica.

O princípio da anterioridade está previsto no artigo 150, III, "b", da CF:

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

[...]

III - Cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Importante lembrar que o princípio da anterioridade trata-se de cláusula pétrea pode ser limitado por força de Emenda Constitucional, como o Supremo Tribunal Federal entende.

## 1.6. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

O artigo 150, em seu inciso IV, criou a vedação do confisco com o intuito de tomar o bem do contribuinte ou leva-lo a falência, tendo em vista que o tributo foi criado com intuito de melhorar a sociedade e garantir o direito de propriedade do contribuinte, e não com a finalidade de acabar com a atividade econômica.

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

A Constituição Federal de maneira implícita é quem estabelece o limite do confisco, através de um parâmetro de razoabilidade. Em um primeiro momento, o próprio legislador que criou o tributo com a lei é quem irá analisar essa razoabilidade; em um segundo momento poderá ser o Poder Judiciário, resolvendo os conflitos que nasceram da insatisfação dos contribuintes em relação à cobrança do tributo. Passando assim por dois filtros a vedação ao confisco.

Por isso, é passivo na jurisprudência e na doutrina que o tributo com efeito confiscatório proibido pela Constituição, é aquele que atinge parcela da propriedade, da renda, superior a uma porção que não seja razoável, onde a cobrança não pode chegar a ponto de inviabilizar a atividade econômica lícita, desenvolvida pelas pessoas.

Desse modo, o critério que serve para a definição de tributo confiscatório é o da razoabilidade, que deve sensibilizar no primeiro momento o legislador e no momento seguinte o judiciário ao exercer a jurisdição aplicando a lei ao caso concreto.

O célebre doutrinador Paulo de Barros Carvalho, também entende que o conceito de confiscatório é difícil de conceituar, pois:

**"a idéia de confisco não tem si essa o problema reside na definição do conceito, na delimitação da idéia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária".**

Bem como elucida Ricardo Cunha Chimenti, *"entende-se como confiscatório o ato que consome grande parte da propriedade ou inviabiliza o exercício da atividade lícita."*

Importante observar é que a vedação do tributo confiscatório não se aplica as multas, pois esta tem um regime jurídico diferente como já falado.

## 1.7 PRINCÍPIO DA ILIMITABILIDADE DO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

Qualquer pessoa possui o direito de ir, vir e permanecer, que está previsto no artigo 5º, da CF, como seu direito individual, assim como está tipificado do artigo 150, e seu inciso V, também da Carta Magna.

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

**[...]**

**V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;**

Porém, a própria Constituição Federal estabelece uma exceção a esse princípio.

### 1.7.1 Exceção

A segunda parte do inciso V, do artigo 150, da CF, apresenta uma exceção ao da ilimitabilidade do tráfego de pessoas e bens, pois elucida que é proibida a cobrança de tributo que estabeleça a limitação do tráfego, porém faz uma ressalva à cobrança de pedágio.

A ressalva ao pedágio ocorre em razão da conservação das vias públicas, porém que é pago a uma empresa privada que explora essa atividade econômica, por meio de um contrato de concessão de serviço público. Contudo, o pedágio pode ser cobrado por entidades públicas como a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios.

Esse contrato é a manifestação bilateral das partes, mas que há a obrigatoriedade, e a compulsoriedade, não tendo o sujeito à opção de pagar ou deixar de pagar o pedágio, portanto possuindo a natureza jurídica tributária.

Porém, o pedágio tem natureza de tarifa, podendo ser aumentado à livre arbítrio, sem lei, e cobrado no dia posterior ao do seu aumento, não obedecendo assim o princípio da legalidade e nem o da anterioridade.

A doutrina, entretanto é divergente, fazendo diferenciação com base nas características caso a caso, verificando assim, se inicialmente existe a compulsoriedade no pagamento, pois sendo compulsório o pagamento, estar-se-á diante de uma taxa, caso contrário estaremos diante de uma tarifa, se o pagamento for facultativo. De acordo com Vittorio Cassone, a compulsoriedade pode se caracterizar pela inexistência de via alternativa para passagem, além daquela em que se cobra o pedágio, portanto, se não houver margem de escolha para o contribuinte, estaremos diante da cobrança de taxa, porém, se houver

possibilidade de o indivíduo optar pela passagem por tal ou qual rodovia, estaremos diante de uma tarifa (preço público).

A tarifa é preço público pago pela utilização de serviços facultativos, e não compulsórios, que a Administração Pública ou seus delegados colocam a disposição da população.

A diferença entre taxa e preço público é determinada por sua obrigatoriedade (compulsoriedade), como dispõe a Súmula n. 545, do Supremo Tribunal Federal: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu". Por isso, entende-se que o preço (tarifa) é cabível quando se está diante de coisa em comércio.

O doutrinador Vladimir Passos de Freitas, em sua obra Código Tributário Nacional Comentado, pela editora Revista dos Tribunais, elaborou uma comparação entre taxa e preço público (tarifa).

**Taxa:** exercício do poder de polícia; utilização efetiva ou potencial do serviço público; remuneração por serviços públicos essenciais ou cuja atividade econômica não compete originariamente à iniciativa privada.

- **Preço Público:** remunera serviços que não têm natureza de públicos;
- **Atividade monopolizada;**
- **Pressupõe contratação;**
- **Serviços não essenciais, que admitem concessão.**

## **1.8 NOVAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/03**

### **1.8.1 Princípio da anterioridade nonagesimal**

**A Emenda Constitucional nº 42 de 2003, trouxe para o ordenamento jurídico uma inovação muito importante, o Princípio da Anterioridade Nonagesimal.**

**O Princípio da Anterioridade Nonagesimal é abarcado em nossa Constituição no artigo 150, inciso III, alínea "c".**

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

**III - Cobrar tributos: [...]**

**c) antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea b;**

**Antes da criação da alínea "c", do artigo 150, da CF, o tributo que fosse criado ou majorado no ultimo dia de um ano, poderá ser cobrado no primeiro dia do ano seguinte, isto é, do exercício seguinte, pois estaria obedecendo ao princípio da anterioridade estabelecido pela Carta Magna, através da interpretação literal da norma. Porém, quando isso ocorria, acabava-se não aplicando a razão desse princípio existir, pois pegava o contribuinte de surpresa, não atendendo o valor, a razão do princípio.**

**Para tentar evitar tais surpresas para o contribuinte, acrescentou a alínea "c", no artigo 150, da CF, criando o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, que veio interpretar expressamente, o que já estava implícito no artigo 150, III, também da constituição.**

**O Princípio da Anterioridade Nonagesimal também apresenta exceções amparadas pela Carta Magna, onde se deixa de aplicar este princípio muito importante ao Direito Tributário. Os casos em que não se aplica este princípio estão previstos na segunda parte, do 1º, do artigo 150, da CF.**

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

**§ 1º [...]; e a vedação do inciso III, e, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148. I. 153. I. II III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156.**

**As vedações ao princípio referem-se respectivamente ao empréstimo compulsório, aos impostos de importação de produto estrangeiro, aos impostos de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, aos impostos de renda e proventos de qualquer natureza, aos impostos de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, ao imposto extraordinário, aos impostos de propriedade de veículos automotores e aos impostos de propriedade predial e territorial urbana.**

**Por isso, entende-se que estes tributos poderão ser cobrados antes de decorridos 90 (noventa) dias de sua publicação.**

## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A NORMA GERAL ANTIELISIVA E O PARAGRAFO ÚNICO INSERIDO PELA LEI COMPLEMENTAR 104/2001.**

O Brasil passou do plano de discussão teórica para o plano prático com o surgimento da Lei Complementar nº 104/2001, a qual parece para muitos dar um novo relevo às questões que ora estamos tratando, porém para diversos doutrinadores nacionais, a referida Lei não acarretou em mudanças significativas no panorama da discussão travada.

Segundo Xavier (1977, p.85) leciona que as cláusulas gerais anti elisivas:

Constitui-se em normas que têm por objetivo comum a tributação, por analogia. De atos ou negócios jurídicos extratípicos isto é, não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas conseqüências tributárias.

Nesse dispositivo são observadas um pouco de incerteza e também várias dúvidas no que tange ao alcance da referida norma, visto que fica a critério dos estudiosos do direito definirem o âmbito de alcance e a jurisprudência por sua vez, trata de aplicar os conceitos nebulosos aos casos concretos.

Conforme Machado (2001, p.103)

Esta primeira constatação em relação à norma anti elisiva, no que tange ao tratamento dado à norma afirma que o verdadeiro significado a ser extraído é de ser uma 'norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas.

Abre-se, então, espaço para uma interminável polêmica a respeito dos referidos limites em torno do alcance da norma definidora da incidência tributária.

Importante ressaltar que nesta definição apenas está abrangida a noção de elisão de natureza factual e não entra neste regime a elisão tida como comportamental. Como ilustra pode ser demonstrado no exemplo a seguir, o

**contribuinte deixa de praticar fato gerador para evitar o pagamento de tributo. Uma pessoa física, por exemplo, mantém seus recursos financeiros em conta correntes bancária, sem aplicá-los, para evitar o pagamento do IOF sobre aplicações financeiras de curto prazo. Com isso, elide-se a incidência do imposto. ”“.**

**Da mesma forma, o objeto da norma em questão são as atitudes de natureza fática. Assim, ocorre que em situações de ocorrência normal de uma determinada carga tributária, o contribuinte visando uma forma de eximir-se daquela determinada tributação ou ao menos com o intuito de reduzi-la, utiliza meios indiretos para dar forma a uma situação de fato, aqui nesta ocasião representada pela figura do negócio indireto.**

**Esta figura, retro mencionada, é um artifício plenamente admitido no Direito Civil e não apresenta nenhuma relação intrínseca com outro instituto já tratado que é a simulação. Nesta hipótese, há ilicitude visto que na verdade dois negócios estão sendo tratados pelas partes contratantes. Primeiro há o negócio tido como real por terceiros, mas que na verdade é aparente e vem a encobrir o negócio real firmado pelas partes.**

**Aproveitando a ilustração dessas formas ainda destaca-se a fraude à lei, que decorre de transgressões às normas imperativas, caracterizando-se pela falsificação de documentos e como outro exemplo à declaração de valores devido diferentes dos realmente assumidos.**

**Segundo Greco (1998, p.32) o possível alcance do parágrafo único do artigo 116 do CNT argumentando que este não estaria adstrito apenas às hipóteses referentes à simulação. Tendo em vista que o termo simulação já expressamente veiculado em vários dispositivos do CNT. Conclui o autor que deverá ser questionada a abrangência ou não das figuras de abuso de direito, fraude à lei e o negócio indireto, estes dois últimos lembrados há pouco. Com efeito, a figura que está mais vinculada ao dispositivo antielisivo é a da fraude á**

lei, pois na concepção do autor esta se traduz nas chamadas “montagens jurídicas”, as quais se resumem em formas de desviar a incidência de normas tributárias de maneira a se conseguir uma vantagem fiscal.

Continua o autor em sua análise, destacando que o ponto principal para uma análise do contexto da norma seria a parte em que ela, a norma, trata das características que revestem os atos ou negócios jurídicos, traduzidos aqui pela “finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”.

Desta maneira, este elemento seria fulcral para que houvesse a competência em questão, de maneira que esse pressuposto de fato, seria “a realidade material que deve estar configurada, para ensejar a possibilidade de exercício de competência de desconsiderar o ato ou negócio jurídico”.

Assim, todos os atos ou negócios jurídicos praticados devem ser realizados com a finalidade de dissimular a “ocorrência do fato gerador do tributo” segundo ele.

Portanto, no entender de Marco Aurélio Greco para que ocorra a hipótese da norma retratada no parágrafo único do artigo 116 do CTN, são imprescindíveis os seguintes elementos:

*“que exista definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente”.*

Desta maneira, baseando-se nas premissas de legalidade e tipicidade, entende que a norma não irá autorizar a exigência de tributo em relação a hipóteses que não retratem um fato imponible, ocorrendo que não existirá a vinculação de fatos imponíveis novos. A principal característica é de afastamento do negócio ou ato dotado de dissimulação para que assim se possa chegar ao verdadeiro fato imponible que efetivamente daria margem a ocorrência de um

tributo, ressaltando-se que o fato deve estar totalmente especificado em lei e que deve obrigatoriamente ter ocorrido. Não cabe à autoridade administrativa considerações no sentido de que poderia haver ocorrido de outra maneira o fato ou divagações nesse sentido, necessário que se verifique a sua existência afim de que a respectiva norma possa alcançá-lo. Observa então que “A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação à hipótese que não configure fato gerador: não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo. Seu único objetivo é autorizar que seja afastada a ‘máscara’ (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que efetivamente tenha ocorrido...”

Para o deslinde da tese sustentada pelo autor, na suas próprias palavras:

Trata-se de parágrafo único introduzido a artigo que regula a ocorrência do fato gerador do tributo. Esta ocorrência se verifica, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais para que se produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios e, no caso de situação jurídica, desde o momento em que esta esteja definitivamente constituída.

Retornando ao núcleo da discussão, representado pela acepção da expressão *simulação* o objetivo do artigo 116 segundo Derzi (2001, p.219):” *é o de não reprimir as práticas elisivas ou o planejamento tributário, visto que estas práticas são lícitas e sim que se combata a simulação sempre lícita*”. Assim, o que se busca atingir é a prática da dissimulação fraudulenta prática lícita, a qual esconde a ocorrência do fato gerador ou mesmo não exterioriza os elementos característicos da obrigação. Conclui que não se está procurando a desconsideração de práticas elisivas e sim das práticas que violem as disposições normativas. Tanto que Oliveira (2001, p. 219) propõe que se adote uma terminologia no sentido de *“norma geral antiabuso”*. pois a *elisão é permitida em nosso ordenamento jurídico*.

Reforçando as palavras do autor, haverá referência do parágrafo único aos atos e negócios jurídicos fraudulentos, os quais estejam objetivando a supressão da ocorrência do fato gerador, de forma que a evasão estará caracterizada e, portanto quando se trata de simulação, destaca que existe a possibilidade desta ser apresentada de duas maneiras. É possível a simulação fraudulenta e a simulação inocente, sendo que esta última não é apreciada pela norma.

Conforme se observou no decorrer do presente trabalho, notáveis são as posições adotadas pelos eminentes autores considerados até então. Nada mais natural do que haver um maior contorno às questões discutidas quando se muda o foco da questão, ou seja, passa-se de um plano teórico para o plano experimental, pois todos põem a prova suas opiniões defendidas diante de uma realidade, agora, recém inauguradas entre nós.

Seguindo a mesma linha de questionamentos acerca do planejamento fiscal, vê-se que em relação à experiência prática de formulação de uma norma geral antielisiva no Brasil, os posicionamentos adotados muitas vezes são dotados de um grau mais acentuado de afirmação quanto ao seu conteúdo justamente pelas realidades práticas que começaram a ocorrer recentemente através dos debates envolvendo a Lei Complementar 104/2001.

Desta sorte, pode-se intentar para as palavras de Ives Gandra da Silva Martins, um dos eminentes autores a assumir uma posição mais radical quanto ao que se observa na prática, sendo que para ele o princípio da legalidade e a defesa dos direitos e garantias individuais devem ser defendidos acima de tudo. Conforme leciona o festejado autor, não é possível de se admitir uma elasticidade do princípio da legalidade, ou seja, deve ser observada obrigatoriamente a reserva absoluta de lei para que haja segurança jurídica e assim não se permita a discricionariedade e a analogia, muito menos a aceitação de “normas elásticas” O que se observa com a introdução do parágrafo único no artigo 116 do CTN, conforme a ótica do autor seria uma omissão em relação ao Congresso Nacional

de se preocupar com a confecção de leis específicas e desta maneira indiretamente acaba por conceder ao agente arrecadador, a opção de aplicar a lei que lhe mais aprouver. No mesmo sentido, haveria também o ferimento do princípio da separação de poderes, tendo em vista que como já foi dito, há faculdade do agente de deixar de aplicar a respectiva lei ao fato imponible, podendo optar pela lei que resulte em maior ônus para o contribuinte.

Observa Alberto Xavier, que decorre da "reserva absoluta de Constituição" a não possibilidade de recorrência a outras fontes de produção jurídica, a aplicabilidade imediata e o caráter definitivo do direito. No primeiro caso de não recorrência, estariam albergadas as emendas às constituições que são leis de cunho constitucional e também as leis infraconstitucionais. Quanto à aplicabilidade imediata, entende que os direitos e garantias fundamentais são de aplicabilidade imediata mesmo que haja falta de lei ou que esta não seja suficiente, pois a auto-aplicabilidade está definida no referido artigo. Finalmente, pelo fato de não haver a utilização de fontes infraconstitucionais e havendo aplicação imediata conclui o autor que o direito resta definitivo, pois se torna imutável.

Outra questão não menos importante é a atinência ao princípio da Liberdade de Contratar. Conforme ensina Xavier o referido princípio decorre antes de qualquer coisa e primariamente, do princípio geral da liberdade, sendo que este tem sua base em duas garantias fundamentais que são: 'a garantia de liberdade (artigo 50 caput, CF) e o direito de não ser obrigado a fazer ou a deixar de fazer algo senão em virtude de lei prévia no Congresso (artigo 50, inciso II, CF)'.<sup>4</sup>

De toda essa exposição tem-se que a ordem econômica se baseia na livre iniciativa e esta última tem como seu desdobramento a liberdade de contratar e o livre exercício dos direitos civis através da forma de negócio que lhe for mais conveniente. Portanto, pelo fato da possibilidade das restrições serem minimizadas ao máximo, é de se notar que quando esta ocorrer tem de estar, acima de tudo, muito bem motivada, não podendo, por exemplo, somente um

motivo de ordem fiscal, se sobrepor a todas essas garantias fundamentais estabelecidas na Carta Magna.

Ainda por esse lado, note-se a fundamentação lecionada por Pontes (2000, p.59) em grande obra relacionada ao tema. Assim, afirma que:

O postulado dogmático de unidade da constituição exige que a coordenação entre os diferentes bens jurídicos constitucionalmente protegidos seja realizada de modo que todos conservem sua substância e sejam concretizados "na melhor medida possível". Onde apareçam colisões entre diferentes bens jurídicos constitucionalmente protegidos. Não se deve, através de uma precipitada "ponderação de bens" buscarem a realização de um a custa do sacrifício de outro.

Observa, da mesma forma que Alberto Xavier, que a Constituição Portuguesa e a Lei Fundamental Alemã atentam para a não violação da essência do direito fundamental, ou seja, as restrições quanto aos direitos e garantias fundamentais devem estar expressamente previstas na Constituição e serem necessárias para que se possa proteger outro interesse já defendido pela Constituição. Em assim sendo, a tarefa do intérprete do Direito é a de, sabendo da existência das várias liberdades, garantias constitucionais e suas contradições, observarem nos casos concretos, o espaço necessário requisitado por cada espécie de bem jurídico tutelado, a fim de promover a harmonização entre todos e chegar á máxima efetividade possível de cada um.

Em assim sendo, esta atividade de harmonização dos valores postos em debate, certamente agirá de forma contundente ao serem estudadas as possibilidades de resoluções em leis ordinárias, tendo em vista que conforme dispõe o parágrafo único da norma em questão, "observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Aproveitando-se esta questão da complementação do dispositivo por meio de leis ordinárias, importa lembrar a opinião de Alberto Xavier, a qual nesse

sentido se assimila à de Marco Aurélio Greco, no que tange a real função do parágrafo estudado.

### **3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Planejamento Tributário é o termo utilizado para definir procedimentos que proporcionam a economia legal de tributos, procedimentos estes que podem formar uma verdadeira engenharia tributária, enriquecida por projetos de elevada complexidade, envolvendo aspectos fiscais, contábeis, financeiros, societários e jurídicos.

De acordo com Latorraca (2000, p.58):

Denomina-se Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolve-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos como objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das alternativas.

Rocha (1998, p. 83), por sua vez, afirma:

O Planejamento Tributário constitui um direito das pessoas naturais e jurídicas ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautado pelo princípio da vontade e conformidade com os modelos, jurídicos engrenados pelo legislador, com a finalidade de assegurar-se dos tributos sobre elas incidentes, e possuir embasamento jurídico para minorar os respectivos encargos que afetam seus patrimônios.

Na direção das entidades, o exercício do Planejamento Tributário é conduta esperada do administrador, o qual deverá zelar pela maximização dos recursos financeiros disponíveis, valendo-se de procedimentos lícitos que proporcionem uma menor carga tributária, haja vista a relevante influência deste montante sobre a formação do preço da sua mercadoria ou serviço.

O planejamento tributário é a organização da vida da empresa, fazendo parte do seu cotidiano ao lado de outras preocupações de ordem comercial, como objetivo de evitar o desperdício de dinheiro diante da competitividade incrementada com a globalização.

O planejamento tributário envolve sistemas complexos que podem compreender a necessidade de criação de duas, três ou mais empresas para minimizar a carga tributária no balanço final da operação.

O objetivo do planejamento tributário é a economia tributária. Comparando as várias alternativas legais, o administrador procura orientar os seus passos de forma a evitar, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. Assim, torna-se claro o entendimento de que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Em média, 33% do faturamento empresarial são dirigidos ao pagamento de tributos. Do lucro, até 34% vai para o governo. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

Planejamento tributário é saúde para o bolso, pois representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos.

### **3.1 TIPOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Segundo BETTONI (2007, p.26), os tipos de planejamentos tributários são os seguintes:

**Preventivo:** desenvolvem-se continuamente através de orientações, manuais de procedimentos, reuniões e abrange principalmente as atividades de cumprimento da legislação tributária nas obrigações principais e acessórias.

**Corretivo:** detectada determinada anormalidade procede-se ao estudo e indicam-se alternativas de correção da anomalia. Normalmente não deve surgir na Companhia que adote o sistema preventivo.

**Especial:** surge em função de determinado fato como, por exemplo: abertura de filial, (...) fusão, incorporação, associação etc.

### **3.2 ASPECTOS LEGAIS INERENTES**

O direito, de um modo geral, tem por finalidade promover o equilíbrio nas relações entre os que têm e os que não têm poder, ou melhor, entre os que têm mais e os que têm menos poder. É sabido que o Estado é a maior expressão de poder que se conhece, fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade delimitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder, se ocupando das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie.

#### **3.2.1 Denominações do Direito Tributário**

A denominação tem predominado entre nós, e na verdade parece ser a que melhor designa a matéria em estudo. Entretanto, outras denominações têm sido utilizadas, tais como, Direito Fiscal e Legislação Tributária.

Direito Fiscal é denominação utilizada como sinônimo de Direito Tributário talvez por influência do francês Droit Fiscal, e do inglês, Fiscal Law. Se considerarmos a origem da palavra, parece que fiscal designa algo mais amplo,

abrangendo não apenas os tributos, mas todo o erário, aproximando-se mais, portanto, de Financeiro.

Legislação Tributária é expressão de abrangência menor. É o conjunto de regras jurídicas a respeito de tributos e relações a eles pertinentes. Não envolve o estudo da aplicação e da interpretação, nem o exame dos julgados, nem o estudo dos princípios jurídicos elaborados pela doutrina.

### **3.3 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Dois fatores determinam a relevância dos tributos no atual contexto dos negócios. O primeiro é a convicção dos empresários de que tais tributos representam um dos maiores ônus na operacionalidade mercantil. O segundo é a consciência empresarial do significativo grau de sofisticação e complexidade da legislação pertinente.

A efetiva importância desses tributos no mundo dos negócios vem exigindo da equipe direcional das organizações empresariais um vultoso investimento de energia e recursos visando obter idéias e planos que possibilitem uma perfeita conciliação dos aspectos industriais, comerciais e fiscais, voltada à anulação, redução ou adiamento do ônus tributário.

Essas idéias e planos fundamentam-se no direito à economia tributária, cuja órbita respalda os contribuintes na adoção de ações que resultam em conseqüências fiscais menos onerosas. No universo do direito posto, essa faculdade dos contribuintes condiciona-se apenas a rigorosa observância da totalidade de requisitos formais e substanciais que a lei exige para a prática dos atos através dos quais ela se exprime.

### **3.4 FINALIDADES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

São diversas as finalidades do planejamento tributário dentre elas se destacam:

- a) **Verificar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência.**
- b) **Examinar se a economia de impostos é decorrente de ação ou omissão legítima.**
- c) **Analisar se a economia de impostos é provenientes de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas.**
- d) **Investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizada igualmente a suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.**

O especialista em planejamento tributário deve, por conseguinte, proceder sistematicamente essas quatro verificações a fim de obter excelência no resultado de seus trabalhos.

Em face das considerações precedentes, podemos enfatizar, que a ação empresarial que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o correspondente débito fiscal vem ocupando, dia-a-dia, uma posição de vanguarda na estratégia global das organizações.

Para tal, no capítulo seguinte veremos as principais áreas de atuação do planejamento tributário, de uma forma básica, e abrangente.

### 3.5 ORIGENS DOS TRIBUTOS

De acordo com Hein e Paetzold (2003, p.10):

Os tributos têm sua origem identificada historicamente desde o início da vida em sociedade. Na sua significação mais simples, é tão antigo quanto á comunidade humana. Aparece ele com a manifestação da vida coletiva como necessidade imperiosa para a manutenção do agregado social.

De acordo com Schmölders, citado por Amaral (2003, p.18)

Sempre que existam comunidades que tenham de satisfazer necessidades próprias, existirão também métodos para fazer com que seus membros prestem sua contribuição material para a satisfação dessas necessidades comuns.

Dessa forma, o tributo aparece, pois, como uma contribuição para o agregado social, para atender suas prioridades. Inicialmente, lembra Giannini citado por Amaral (2003), a terminologia empregada para o tributo, era rotulada de nomes de tributos imprecisos, havendo a utilização geral das palavras “tributo”, “imposto” e até de “taxa”, sem qualquer cuidado. Diversas denominações serviram para exprimir essa figura que representa um ônus exigido, unilateralmente, pela autoridade de seus súditos, a fim de poder cobrir os gastos da coletividade. Eram utilizadas as terminologias, *tributum*, *stipendium annona*, *vectigalia* ou *functio*, além de outras. A palavra *tributum*, com o tempo acabou por ter aceitação e aplicação genérica, transferindo-se da língua latina para as demais.

Segundo Giannini, citado por Hein e Paetzold (2003), *tributum* provém do verbo latino *tribuere* (*tribuo*, - *is*, - *ere*, *tribui*, *tributum*), que significa dividir ou repartir entre as tribos. Popularmente a palavra passou a ter o sentido de distribuir, repartir ou dividir. Tributo, assim, vem a ser a carga pública distribuída entre o povo (tribo), podendo ser caracterizada, também, como uma exigência da autoridade para com os seus subordinados, a fim de atender o interesse coletivo. O objeto dessa exigência não é representado no tempo e no espaço apenas por uma prestação inpecunia (moeda ou dinheiro), abrangendo também, os demais

**tipos de prestações: “in natura ou specie” (frutos, cereais, milho, animais, peixes, metais, cobre, vinho, azeite, forragens para animais, gêneros alimentícios.) e in labore (qualquer serviço não remunerado prestado obrigatoriamente, como fazer farinha, alojar nobres e militares, fazer comida para as tropas, trabalhar na construção de prédio sagrado, reparar pontes). Observa-se que o pagamento do tributo em in labore ou specie, remonta dos primórdios da existência da vida humana em coletividade, sendo que hoje o pagamento é exigido em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir.**

**Segundo Hein e Paetzold (2003), “o tributo na sua evolução histórica, conforme podemos perceber deixa de ser fruto do poder arbitrário do Estado para se constituir num instrumento jurídico de receita pública, definido pela lei ordinária”. As etapas do desenvolvimento do tributo nos mostram uma evolução lenta, partindo da força para uma forma mais aberta, consubstanciada na lei ordinária. Hoje, o tributo nada mais é, do que o poder fiscal normatizado, criador de receita pública.**

### **3.6 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**O conceito dado pelo Art.96 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) à legislação tributária é a seguinte:**

**“Art.96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.**

#### **3.6.1 Elementos Fundamentais do Tributo**

**Para a geração de uma obrigação tributária, tem que se ter uma relação jurídica entre credor (sujeito ativo - Estado) e devedor (sujeito passivo -**

**Contribuinte), em razão de prévia determinação legal (lei), exigindo uma prestação (objeto), de manifestação de vontade (fato gerador), sendo estes três últimos os elementos básicos da obrigação tributária. (OLIVEIRA, 2003)**

**A lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança. Contudo, assumem, em um sistema jurídico, formas diferentes de expressão, a partir de um texto fundamental (Constituição), as regras ordinárias de convivência. (OLIVEIRA, 2003)**

**O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais. Basicamente, as prestações consistem em: pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou a multa imposta por não-atendimento à determinação legal (obrigação principal) ou cumprimento das formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributária e a exata observância da legislação aplicável que constituem as obrigações acessórias. (OLIVEIRA, 2003)**

**Fabretti (1999, p.125), denomina como fato gerador, “a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.**

**De acordo com Oliveira (2003, p.27) o fato gerador da obrigação principal é, “a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência, é o ‘fato’ que gera a obrigação de pagar o tributo”.**

**A partir do fato gerador, cabe ao contribuinte, ou responsável, aplicar determinações legais que definam a base de cálculo do imposto e alíquota aplicável.**

**Segundo Oliveira (2003, p.28) base de cálculo é:**

O valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante do tributo a ser recolhido e segundo a Constituição Federal deve ser definido em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Para Oliveira (2003, p.28), alíquota é:

“o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido. Assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”.

É denominado contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador e o responsável é a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo, não arcando com o ônus tributário, mas atuando como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu depositário.

### 3.7 PLANEJAMENTO

Drucker (1962, p.131), define que *“o planejamento não diz respeito a decisões futuras, mas às implicações futuras de decisões presentes”*. Portanto, aparece como um processo sistemático e constante de tomada de decisões, cujos efeitos e conseqüências deverão ocorrer em futuros períodos de tempo.

Complementando, Drucker (1962) relata que:

O planejamento pode ser conceituado como um processo desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, como melhor concentração de esforços e recursos pela empresa, resultando de decisões presentes, tomadas a partir do exame do impacto das mesmas no futuro, o que lhe proporciona uma dimensão temporal de alto significado.

## **4 AÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Cabe detalhar conforme ensinamento de AMARAL (2003, p.29) as ações de planejamento tributário podem ser:

### **4.1. PREVENTIVA**

Caracterizam-se pelo processo continuado, através de orientações, manuais de procedimentos, reuniões e abrange principalmente as atividades de cumprimento da legislação tributária nas obrigações principais e acessórias.

### **4.2 CORRETIVA**

Esta forma de ação esta mais evidenciada quando detectado alguma anormalidade no processo ou nos procedimentos dos atos administrativos, então, procede-se ao estudo e indicam-se alternativas de correção da anomalia.

### **4.3 ESPECIAL**

Surge em função de determinado fato como, por exemplo: abertura de filial, lançamento de novos produtos, aquisição e/ou alienação da empresa, processos societários de reestruturação (cisão, fusão, incorporação, associação... etc.). Considerada a complexidade e importância de cada "case", demanda dedicação exclusiva e conclusões precisas.

#### 4.4 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Em qualquer estudo que envolva o planejamento tributário os termos **evasão e elisão fiscal** devem ser os primeiros conceitos a serem trabalhados, pois configuram a validade do ato administrativo. Portanto, os termos fraude e evasão devem ser utilizados para exprimir a sonegação fiscal, enquanto que elisão fiscal deve ser utilizada para denominar as ações legais tendentes a reduzir o montante do tributo, em outras palavras o termo elisão fiscal confunde-se com o próprio conceito de planejamento tributário.

##### 4.4.1 Evasão Fiscal

É toda e qualquer ação ou omissão tendente a iludir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária. É a vontade de retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo, demonstrando a vontade de fraudar o fisco.

Segundo Doria (1977, p.31)

a evasão fiscal, fenômeno complexo abriga em seu gênero múltiplas espécies das características fáticas, intenção, meios e finalidades que envolvem e individualizam cada uma delas, extraem o direito conseqüências as mais díspares.

Ainda, nas palavras do mesmo autor, *"conceitua-se evasão fiscal lato sensu toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária."*

A doutrina tem colocado como pressuposto de existência da evasão, a vontade ardilosa do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo. Assim, não bastaria a mera conduta omissiva do contribuinte, sendo necessário ato comissivo demonstrando vontade de fraudar o fisco.

Nesse estudo, Doria elaborou a seguinte classificação de evasão fiscal:

Evasão omissiva (intencional ou não): a) evasão imprópria (abstenção de incidência, transferência econômica); não intencional (ignorância do dever fiscal).

Evasão comissiva (sempre intencional): a) ilícita (fraude, simulação, conluio) lícita ou legítima (evasão stricto sensu, elisão ou economia fiscal).

De acordo com Fabretti (2000, p. 30) *“O perigo do mau planejamento é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e que é classificada como crime de sonegação fiscal”*.

#### 4.4.2 Lei Complementar nº. 104

Cabe destacar nesse tópico a Lei Complementar nº. 104, de 10 de Janeiro de 2001, trouxe alterações no Código Tributário Nacional. Dentre as alterações, foi acrescentado o Parágrafo Único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Da análise do conteúdo do parágrafo único, do art. 116, verifica-se que inexistente esta amplitude da norma, restringindo o seu texto aos *“atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”*.

#### 4.4.3 Elisão Fiscal

Como comentado no início desse capítulo o conceito de elisão fiscal muitas vezes confunde-se com o conceito de planejamento tributário, pois é a formatação lícita de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos.

Em verdade, a definição da evasão fiscal, enquanto ilícito tributário, em oposição à elisão fiscal, lícita, depende da postura de cada autor perante o planejamento tributário, pois alguns doutrinadores entendem que as condutas são fraudulentas quando realizadas apenas com o intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo. Deve, segundo este entendimento, a conduta ter motivação extra tributária, ou do contrário será fraudulenta ou abusiva.

Para Fabretti (2000, p.30) *“O planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade”*.

Portanto, se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal.

O marco temporal distintivo da elisão e evasão fiscal é a ocorrência do fato gerador, sendo que ocorrida antes do fato gerador é elisiva, e depois do acontecido é evasiva.

## **5 ÁREAS DE ATUAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

São diversas as áreas de atuação do Planejamento Tributário, e todas merecem destaque, porém cada caso (entenda-se empresa) possui suas características próprias. Por isso, o planejador tributário deverá, antes de tudo, estudar estas questões, a fim de adequar a atual situação ao melhor conjunto de procedimentos a serem adotados, visando uma redução legal de tributos, sem interferir nos objetivos empresariais previamente estabelecidos.

Sendo assim, vamos citar apenas duas das diversas áreas, que consideramos relevantes para o entendimento desse trabalho:

- Reorganização Societária
- Tributária

### **5.1 REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS**

As operações de incorporação, fusão e cisão são normalmente referidas como "reorganizações societárias". Qualquer uma dessas operações pode ser realizada com diversos objetivos. Assim, elas são instrumentos societários que servem para: separação de sócios, divisão da gestão administrativa de atividades ou produtos, resolução de problemas relacionados à sucessão empresarial, sucessão civil dos sócios ou acionistas, etc.

Veremos na seqüência cada uma dessas operações.

### **5.1.1 Incorporação**

**É a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. (Lei 6.404/76, art. 227).**

### **5.1.2 Fusão**

**É a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. (Lei 6.404/76, art. 228).**

### **5.1.3 Cisão**

**É a operação jurídica pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, e dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. (Lei 6.404/76, art. 229).**

**Na cisão total, a empresa cindida é extinta. Entretanto, a cisão pode ser parcial, se houver acordo entre os sócios ou acionistas. Neste caso, a empresa cindida continua em atividade com a mesma denominação social e com o patrimônio reduzido dos valores que foram transferidos para outra ou mais empresas envolvidas na cisão.**

**Tais operações, todavia, podem servir de instrumento de Planejamento Tributário.**

Assim, se em determinado grupo empresarial existem empresas lucrativas e empresas que geram prejuízos, a incorporação de uma, a lucrativa, pela deficitária, pode ser uma boa medida de planejamento tributário. É claro que incorporação não é, nessa situação hipotética, o único caminho, pois existem outros que podem conduzir ao mesmo objetivo.

A cisão de sociedades pode ser excelente instrumento de planejamento tributário para separar atividades com vistas à redução de tributos indiretos (IPI e ICMS). O exemplo clássico é o da empresa que vende mercadorias e presta serviços e recolhe o ICMS e o ISS sobre o valor total da operação, compreendendo o preço das mercadorias e o preço dos serviços. Se for possível a separação das operações, por via da cisão, a prestação de serviços pode ser feita por outra empresa, que estará sujeita ao pagamento do ISS, o que pode representar uma interessante alternativa de Planejamento Tributário. Também neste caso, é conveniente advertir, a cisão não é o único caminho, pois existem outros que conduzem ao mesmo objetivo.

As operações de incorporação e de cisão de sociedades podem ser prejudiciais ao Planejamento Tributário se a sociedade incorporadora ou cindida tiver prejuízos fiscais acumulados, controlados no Livro de Apuração do Lucro Real. Em tais circunstâncias, pode haver a perda do direito à compensação dos prejuízos fiscais, porque a legislação determina que a empresa incorporada não possa levar para a incorporadora os prejuízos fiscais acumulados, e, no caso de cisão, a sociedade cindida perde o direito à compensação desses prejuízos na proporção do patrimônio líquido cindido. Todavia, tais restrições à compensação dos prejuízos fiscais contrariam a Constituição Federal.

## 5.2 TRIBUTÁRIA

O planejamento na área tributária visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações, e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais.

O planejamento na área tributária tem como objetivo fundamental a economia tributária de impostos, procurando atender às possíveis formas da legislação fiscal, evitando perdas desnecessárias para a organização. Seqüencialmente, serão vistas algumas formas possíveis de planejamento tributário.

Os tributos são os seguintes:

- 1) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
- (2) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- (3) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- (4) Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- (5) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS)
- (6) Imposto Sobre Serviços (ISS)

### 5.2.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)

A Constituição Federal dá competência a União para a cobrança do Imposto de Renda (IR) e Proventos de Qualquer Natureza, que dispõe como princípios básicos, os seguintes:

**Critério da generalidade, que diz que toda e qualquer forma de renda ou provento deve ser tributada nos limites e condições da lei.**

**Critério da universalidade, quer dizer, que o tributo deverá ser cobrado de todos que auferirem renda, nos termos fixados na lei, sem distinção de nacionalidade, sexo, cor profissão, religião, etc.**

**Critério da progressividade, diz que o imposto deve ser graduado por faixas de renda, de forma que as alíquotas mais altas recaiam sobre as faixas maiores de renda, ou seja, é a tentativa de aplicar o preceito de justiça tributária que diz "quem pode mais, paga mais e quem pode menos, paga menos, e quem não pode, não paga nada".**

**A partir do ano calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será 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. (art. 220 RIR/99).**

**Se a empresa, é obrigada a apuração pelo lucro real, vai adotar a opção de recolhimento pela estimativa, e o período de apuração será anual, porém com pagamentos mensais, a não ser que o contribuinte comprove que apurou prejuízo fiscal.**

**A adoção do regime de apuração e pagamento do imposto (real ou presumido), ou a opção pela estimativa, será manifestada com o pagamento ou não, correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividades.**

### **5.2.2 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).**

**A contribuição social sobre o lucro das empresas está prevista no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social. O seu § 6º dispõe que: "as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas, decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.". Os aspectos quantitativos utilizados para a identificação da base de cálculo são idênticos aos utilizados para o IRPJ. A alíquota para identificação do valor a ser recolhido é de 9% sobre o Lucro Real ou Lucro Presumido, conforme a opção tributária**

manifestada para o IRPJ. O prazo de recolhimento é mensal, até o último dia útil do mês subsequente.

### 5.2.3 Planejamento tributário na área do IRPJ/ CSLL

Tal como na lógica e na obrigação tributária, na área do Imposto de Renda Pessoas Jurídica resulta da conjunção, episódica ou sistemática, dos conhecimentos legais, contábeis, econômicos e financeiros do planejador tributário com a situação de fato da empresa ou grupo de empresas considerado estrutura societária, política de dividendos, plano contábil, orçamentos, procedimentos contábeis com repercussões fiscais.

A esse respeito existem duas possibilidades:

(1) O planejador tributário é, em determinado momento, chamado a avaliar se a forma pela qual a empresa vem apurando suas exibilidades tributárias, em relação ao Imposto de Renda em geral, ou relativamente à gestão de certas áreas que tenham implicações no Imposto de Renda.

(2) O planejador tributário é contratado para realizar o Planejamento Tributário da contratante na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, de forma global e sistemática ao longo do tempo. Isto se justifica plenamente em face da fluidez e rapidez, com que, no Brasil, se alteram a legislação tributária e as condições operacionais em que vivem as empresas (mutações mercadológicas, ingerências governamentais e etc.).

No primeiro caso, ao especialista cabe analisar os procedimentos fiscos-contábeis adotados pela empresa e compará-los com as alternativas legalmente possíveis no momento, concluindo por recomendar o alvitre que, no caso, minimize as exibilidades tributárias da consulente.

No segundo caso, além das recomendações precípuas que derivem da análise de situações específicas, o especialista deve:

(1) Acompanhar passo a passo a evolução da legislação fiscal e das práticas de mercado aplicáveis ao segmento econômico em que a empresa atua.

(2) Criar sistemas de informação gerencial que permitam avaliar, em determinados instantes do período-base (mensal, trimestral ou anual), qual a real situação da empresa ou do grupo de empresas em face de suas exibilidades de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

#### 5.2.4 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

As determinações desse tributo iniciam-se através do art. 153, § 5º, da CF/1988, o qual estabelece que compete a União instituir Imposto Sobre Produtos Industrializados, não incidindo apenas em produtos exclusivamente destinados ao exterior.

O referido artigo ainda estabelece, que a União, quando entender, poderá alterar as alíquotas do IPI, guardando apenas o princípio da anterioridade, isto é, a nova alíquota não poderá atingir fatos anteriores. Determina, ainda, que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas anteriores.

##### 5.2.4.1 Incidência

Este imposto incide sobre produtos industrializados, ou seja, produtos que tenham sido submetidos a qualquer operação que lhe modifique a sua natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação, a finalidade ou aperfeiçoe para o consumo (art 4º do RIPI), sejam eles nacionais ou estrangeiros, conforme tipificados no TIPI.

#### 5.2.4.2 Fato Gerador

Ocorre o fato quando:

- I – o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira
- II – a saída de estabelecimentos industriais ou equiparados.

#### 5.2.4.3 Base de cálculo

Na Importação:

O preço normal, acrescido do montante do segundo fato gerador, taxas de entrada no país, encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Saída de Estabelecimento Industrial:

O valor da operação de saída da mercadoria, inclusive frete, seguros, juros ou correção monetária nas vendas a prazo (questionável judicialmente), descontos e embalagem.

#### 5.2.4.4 Alíquotas e prazo de recolhimento

Quanto à alíquota os produtos são classificados de acordo com o TIPI, sendo identificados individualmente com 8 dígitos e com a correspondente alíquota.

Trata-se de um imposto seletivo por não ter uma alíquota única, mas várias que são determinadas pela essencialidade de cada produto, na forma de política fiscal do Governo Federal, que nem sempre é muito coerente.

#### **5.2.4.5 Não –cumulatividade**

É o sistema pelo qual se abate em cada operação o montante cobrado nas operações anteriores. O valor a recolher é obtido pela dedução do imposto devido pela saída do produto, de todo imposto pago na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens aplicadas na industrialização.

#### **5.2.4.6 Planejamento tributário na área do IPI**

Depois de termos estudado basicamente o Imposto Sobre Produtos Industrializados, o que é muito importante para se planejar algo que traga a redução do pagamento ou pelo menos o ressarcimento do mesmo.

O creditamento correto do IPI é uma das mais importantes formas de se efetivar a economia fiscal para as empresas de um modo em geral. Ressalta-se que, em alguns casos, existe real dificuldade de se ter certeza do direito ao creditamento, isto obriga a um estudo mais acurado do planejador tributário, para a tomada de decisão.

Dúvidas surgem e são grandes quando se daqueles produtos que participando diretamente do processo industrial, se consomem sem se integrarem ao produto final. Ex. Sais de têmpera, detergentes, ferramentas de corte, químicos e etc.

No artigo 148 do RIPI está previsto o direito ao crédito de 50% do imposto calculado como se devido fosse à aquisição feita junto à comerciante atacadista, não contribuinte do IPI e no art. 149 do RIPI, que veda o crédito em relação às aquisições de empresas optantes pelo simples.

### **5.2.5 Contribuição social para financiamento da seguridade social (COFINS)**

**Essa contribuição social foi instituída pela Lei Complementar n.º 70 de 30/12/91, nos termos do inciso I, do art. 195, da Constituição Federal, calculada sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas.**

**Contribuintes desse tributo são as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, de acordo com o art. 1º da LC n.º 70/91.**

#### **5.2.5.1 Planejamento tributário na área do COFINS**

**A lei 9.363 de 13.12.96 instituiu, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, créditos presumido de TIPI para ressarcimento do valor das contribuições ao PIS e COFINS que incidiram sobre matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridas no mercado interno para utilização no processo produtivo. O crédito presumido será o resultado de 5,37 % sobre a base de cálculo.**

#### **5.2.6 Programa de integração social (PIS)**

**Conforme art. 2º da lei n.º 9.715/98, alterada pelo art. 13 da MP n.º 2.037, que vem sendo reeditada, a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.**

### **5.2.6.1 Planejamento tributário na área do PIS.**

Bem como COFINS, o PIS segue a regra de que uma empresa industrializadora paga somente estas duas contribuições, partindo assim de outra empresa ou do mesmo grupo em se mandar industrializar seus produtos, pois além de obter créditos de ICMS e de IPI, na aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem ela pagará acrescido ao preço de mão de obra apenas um total de 3,65% de imposto.

### **5.2.7 ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicações.**

É um imposto seletivo, não cumulativo (art. 155 § 2º, I da CF), indireto, e de competência estadual (art. 156, IV da CF). Assim cada um dos estados, respeitado o disposto na Constituição Federal e nas Leis Complementares, tem plena capacidade para estabelecer as regras para sua cobrança.

#### **5.2.7.1 Fato gerador**

Considera-se fato gerador no momento:

- Da saída da mercadoria ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte;
- Do fornecimento da alimentação, bebidas por qualquer estabelecimento;
- Do início da prestação de serviço do transporte;
- Do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

Dá-se a circulação econômica de mercadorias quando estas são movimentadas com a finalidade de consumo ou para serem utilizadas em

processo de comercialização ou industrialização, os quais gerarão novas saídas subseqüentes, até que se chegue ao consumidor final.

#### 5.2.7.2 Alíquotas

São seletivas em função da essencialidade dos produtos e serviços e variam conforme a operação seja considerada interna ou interestadual.

Definem-se como Operações Internas as seguintes situações:

- O "vendedor" e o "comprador" estão situados no mesmo estado;
- Na importação de mercadorias ou bens do exterior;
- Operações destinadas a não-contribuintes, mesmo que localizados em outro estado;

Definem-se como Operações Interestaduais:

- Aquelas em que o "vendedor" e o "comprador" estão domiciliados em Estados diferentes;

#### 5.2.7.3 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é:

- Na saída de mercadorias, o valor da operação;
- O preço do serviço de transporte;
- Na importação o valor dos documentos + IPI+IOF+ despesas aduaneiras;
- Integram a base de cálculo: seguros, juros, descontos condicionais, embalagens, frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

#### 5.2.7.4 Planejamento tributário na área do ICMS

Por ser o imposto mais caro e freqüente das empresas é necessário que se faça um levantamento correto do valor a ser creditado, para se aproveitar o máximo possível, para isso é necessário:

- Planejamento cronológico de compra e vendas;
- Exclusão de acréscimos financeiros nas vendas a prazo;
- Fazer transferências de créditos acumulados, para outra empresa do mesmo grupo, para pagamento a fornecedores e etc.

### 5.2.8 Imposto sobre serviços (ISS)

É um imposto de competência municipal (art. 156, IV da CF) assim cada uma das prefeituras, respeitado o disposto nas leis maiores, tem plena capacidade para estabelecer as regras para sua cobrança.

#### 5.2.8.1 Fato Gerador

É a prestação, por empresas ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo de serviços constantes da lista anexa à LC 56/87. (CTN, art. 8).

**Serviço:** é qualquer prestação de fazer, de prestar atividade a outrem, enfim são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros.

O contribuinte de ISS é sempre o prestador do serviço relacionado na lista de serviços.

**Obs.:** No caso do prestador do serviço, não ser inscrito no ISS, cabe a fonte pagadora efetuar a retenção e recolher o tributo.

#### 5.2.8.2 Base de cálculo

A base de cálculo do ISS, quando apurado por aplicação de alíquotas sobre determinada importância, é o valor cobrado pelos serviços prestados, não se permitindo qualquer dedução, salvo caso de construção civil em que poderá ser deduzido:

- O Valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços
- O valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

### 5.2.8.3 Alíquotas

Cada município fixa as próprias alíquotas. O ISS é taxado por várias alíquotas, que variam em 2 a 5%, sendo a mais comum de 5%. Normalmente, as alíquotas menores estão na área de saúde e educação de diversão pública.

### 5.2.8.4 Planejamento Tributário na área do ISS

Um dos casos de planejamento tributário na área do ISS seria o de, que o prestador de serviço se domicilie no município em que a carga tributária seja menor. Porém, para evitar questionamentos judiciais a empresa não pode ter filial, sucursal, escritório ou qualquer outra espécie de estabelecimento fora do município da sede. Pois havendo tais estabelecimentos eles atrairão a tributação dos serviços na área do município em que se localizarem.

## 5.3 REGIMES TRIBUTÁRIOS E SEUS ENQUADRAMENTOS

A definição do regime tributário e seu enquadramento definem a incidência e a base de cálculo dos impostos federais. De acordo com a empresa, objeto deste estudo, busca-se definir os regimes tributários, nos quais esta possa se enquadrar de acordo com a atividade desenvolvida, os quais podem ser:

**Lucro real**

**Lucro presumido**

**Simples Nacional**

Convém ressaltar que cada regime tributário apresenta uma legislação própria que define todo procedimento a ser seguido pela empresa a fim de definir o adequado enquadramento.

### 5.3.1 Lucro Real

Oliveira (2003, p.174) menciona que lucro real é *“o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda”*.

A palavra real é usada pelo Código Tributário Nacional em oposição aos termos presumido e arbitrado, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiramente convencional, no sentido de ser aceito para todos os fins e efeitos de direito. Entende-se que a apuração do lucro real envolve maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos como Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social (CSLL) sobre o lucro das empresas que não podem ou não querem optar pelo lucro presumido.

Para que o resultado seja apurado de forma correta, o contador deve adotar um conjunto de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional, como, a rigorosa observância aos princípios contábeis, constituição de provisões necessárias, completa escrituração fiscal e contábil, preparação das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, D.R. E, Balancetes) e livros (Lalur, Entrada e Saída e Livro Registro de Inventário).

Os tributaristas são unânimes em afirmar que a legislação brasileira consagrou que o lucro real ingressa no mundo jurídico por intermédio dos elementos informativos contidos na escrituração contábil e nas demonstrações financeiras, o que se tornou mais explícito após a promulgação da Lei 6.404, de 1976. Essa lei incorporou ao mundo jurídico as normas e os princípios fundamentais de contabilidade, os critérios de avaliação dos bens, direitos e obrigações e o conceito de lucro líquido do exercício.

### 5.3.1.1 Enquadramento

**Estão obrigadas à apuração do lucro Real as pessoas jurídicas:**

- **Que a receita total, no ano anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;**
- **As atividades que sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de créditos imobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de créditos, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;**
- **As que tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;**
- **As empresas que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais (BEFIEX, SUDENE, SUDAM) relativos à isenção ou redução do imposto;**
- **Aquelas que no decorrer do ano calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei 9.430/1996;**
- **As exploradoras de atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e receber compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).**
- **Também estão obrigadas ao lucro real as empresas imobiliárias, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja**

registro de custo orçado. O custo orçado é a modalidade de tratamento contábil dos custos futuros de conclusão de obras.

#### 5.3.1.2 Livro de apuração do lucro real (LALUR)

Os controles de adições, exclusões e compensações do lucro real são efetuados em livro próprio chamado (LALUR).

O LALUR divide-se em duas partes:

- **PARTE A:** é a parte aonde irão discriminados os ajustes, por data, ao lucro real, como: despesas indedutíveis, valores excluídos e a respectiva demonstração do lucro real.
- **PARTE B:** Incluí-se os valores que afetarão o lucro real de períodos base futuros, como por exemplo: prejuízos a compensar, depreciação acelerada etc.

#### 5.3.1.3 Adições

Referem-se às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, mas que são limitadas ou não admitidas pela lei. São valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

#### 5.3.1.4 Exclusões

Representam os valores cujas deduções sejam autorizadas pela legislação tributária e que tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período da apuração. São valores que a legislação permite subtrair do lucro líquido para efeito fiscal.

#### 5.3.1.5 Adicionais

A parcela do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00(vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração se sujeita à incidência de adicional de imposto de 10%.

O adicional aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação. Este disposto aplica-se inclusive a pessoa jurídica que explora a atividade rural.

O adicional de que trata esse item será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15%.

#### 5.3.1.6 Deduções

Poderão ser deduzidos do valor do imposto de renda trimestral, os incentivos fiscais, o imposto de renda pago ou retirado na fonte sobre as receitas computadas na determinação do lucro real, o saldo do imposto pago à maior ou indevidamente em períodos anteriores.

#### 5.3.1.7 Compensações de Prejuízos fiscais

As pessoas jurídicas podem deduzir o lucro real apurado no período base, utilizando-se do mecanismo de compensação de prejuízos fiscais anteriores.

Essa compensação esta limitada ao máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei. Não existe prazo de prescrição para compensação.

#### 5.3.1.8 Contribuição Social Sobre o lucro líquido (CSLL)

O fato gerador é a obtenção de lucro no exercício.

Os aspectos quantitativos utilizados para a identificação da base de cálculo são idênticos aos utilizados para o IRPJ. A alíquota é 9% sobre o lucro real.

### 5.3.1.9 PIS e COFINS

**Pessoas Jurídicas Tributadas pelo Lucro Real - exceto Instituições financeiras e equiparadas.**

**São contribuintes do PIS e da COFINS não-cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, tributadas pelo referido imposto com base no lucro real.**

#### 5.3.1.9.1 Base de Cálculo

**A base de calculo e o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria e alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

**Não integram a base de calculo de que tratam este artigo, as receitas:**

**I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou decorrentes de vendas de produtos sujeitos a alíquota zero;**

**II - nao-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;**

**III - auferidas pela pessoa jurídica substituída, na revenda de mercadorias em relação as quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributaria;**

**IV - de venda dos produtos de que trata a Lei nº. 9.990, de 21 de julho de 2000, a Lei nº. 10.147, de 21 de dezembro de 2000, a Lei nº. 10.485, de 3 de julho de 2002,0 art. 2º da Lei nº. 10.560, de 13 de novembro de 2002, e arts. 49 e 50 da Lei nº. 10.833, de 2003, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;**

**V - referentes a vendas canceladas e a descontos incondicionais concedidos;**

**VI - referentes a reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, resultado**

positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

A partir de 02.08.04, as receitas financeiras (exceto de juros sobre o capital próprio e hedge) Decreto n.O 5.164 - DOU 30.07.04

A contribuição não incide sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior com pagamento em moeda conversível;

III - vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

IV - vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional

#### 5.3.1.9.2 Dos Créditos a Descontar

Do valor devido, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a contraprestação de operações de arrendamento mercantis pagas à pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

d) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados a venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

#### 5.3.1.9.3 Alíquota e prazo de recolhimento

Para o PIS aplica-se sobre a base de cálculo a alíquota de 3% e para a COFINS a alíquota é 7,6%. e o prazo de recolhimento é até o último dia útil do 2º decêndio do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

#### 5.3.2. Lucro presumido

Para Oliveira (2003, p.174), lucro presumido é:

“uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos como do 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”.

Trata-se de uma presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a contabilidade. Saliencia-se que algumas empresas mantêm normalmente a completa escrituração contábil, com a rigorosa

aplicação das normas e princípios fundamentais de contabilidade, e, mesmo assim, optam pela tributação com base no lucro presumido.

É nesses casos que a figura do planejamento tributário aparece, ou seja, o contribuinte exerce conscientemente a melhor opção para ele, entre a tributação pelo lucro real e pelo lucro presumido, visando à redução de sua carga tributária.

### 5.3.2.1 Enquadramento

Não pode optar pelo regime de tributação presumida:

- A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais);
- Instituições financeiras ou equiparadas;
- Que tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- Empresas que usufruíram de benefícios fiscais;
- Que no decorrer do ano calendário, tenham efetuado pagamento mensal por estimativa na forma do art. 2º da Lei 9.430/96;
- Empresas de factoring.

### 5.3.2.2 Impostos Federais Incidentes nas Empresas Enquadradas no Lucro Presumido e o Sistema de Apuração.

#### **Imposto de Renda**

De acordo com o RIR - Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000, de 26/03/1999):

- A base de cálculo resulta do faturamento mensal menos (vendas canceladas, IPI, devoluções e descontos incondicionais). x a porcentagem

estipulada. () e acrescida de ganho de capital, demais receitas e resultados positivos.

Os percentuais aplicados variam de acordo com a atividade:

Atividades em geral 8%, revenda de combustíveis 1,6%, serviços de transportes, exceto de carga 16% serviços hospitalares 8% e serviços em geral 32%

- O imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo mais adicional de 10% conforme legislação.

### **Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL**

Para encontrar a base de cálculo da CSLL aplica-se o percentual de 12% sobre a receita bruta ajustada e soma as demais receitas e ganhos de capital .

O imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo..

### **Cofins**

O cálculo do imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 3% sobre o faturamento mensal, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas.

### **Pis**

- O cálculo do imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 0,65% sobre o faturamento mensal, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas.

### **INSS**

- O cálculo dos encargos INSS seguem os seguintes procedimentos:

Pro-labore x 20% sendo que o saldo é adicionado a guia GPS a ser recolhido mensalmente junto ao banco.

**Salário do funcionário x 28,8% + descontos do funcionário que tem variação de acordo com a faixa salarial – quota salário família caso tenha filho menor de 14 anos = valor a ser recolhida através da GPS Guia da Previdência Social.**

### **5.3.3 Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL**

**A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em seu art. 1º institui o tratamento diferenciado e simplificado para as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, com relação a impostos e contribuições.**

**Considera-se Microempresa a pessoa jurídica cuja receita bruta, no ano calendário, for igual ou inferior a R\$ 240.000,00 e a Empresa de Pequeno Porte aquela cuja receita bruta for superior a R\$ 240.000,00 e inferior a R\$ 2.400.000,00 (Lei 123 de 14/12/2006).**

**Para apurar o imposto simples nacional, utiliza-se o faturamento, que não pode ultrapassar de R\$ 2.400.000,00 ano, x o percentual de acordo com a tabela = Imposto a Recolher.**

## **6 REFORMA TRIBUTÁRIA**

A reforma Tributária resulta de um amplo debate com estados, municípios, trabalhadores e empresários com o objetivo de racionalizar o sistema tributário brasileiro e ampliar o potencial de crescimento do País.

Existem várias razões pelas quais a Reforma Tributária contribui, de forma relevante para acelerar o crescimento do País; A simplificação e desburocratização do sistema tributário, reduzindo significativamente o número de tributos; o aumento da formalidade, distribuindo mais eqüitativamente a carga tributária; a eliminação das distorções da estrutura tributária; a eliminação da guerra fiscal; o avanço importante na política de desoneração e o aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional.

Hoje o Brasil tem uma estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base. As incidências cumulativas, nas quais o imposto pago em uma etapa da cadeia produtiva não gera crédito para as etapas seguintes, resultam em uma série de distorções na economia, além da cumulatividade, o custo dos investimentos é elevado devido ao longo prazo de recuperação dos créditos dos impostos pagos sobre os bens de capital. Uma empresa leva 48 meses para compensar o ICMS pago na compra de uma máquina (ao ritmo de 1/48 por mês) e 24 meses para compensar o PIS/COFINS; a maior parte dos problemas do ICMS tem a ver com a forma de cobrança desse imposto nas operações interestaduais. Nestas transações, uma parte do ICMS é devido ao estado de origem da mercadoria (normalmente corresponde a uma alíquota de 12%) e uma parte ao estado de destino. O problema mais grave é a guerra fiscal, através da qual um estado reduz o ICMS para atrair investimentos para seu território, numa situação em que os estados concedem benefícios sem qualquer coordenação, a guerra fiscal tem produzido uma verdadeira anarquia

tributária, gerando enorme insegurança para os investidores.

Enviada recentemente ao Congresso Nacional a, a PEC 233/08 cujas justificativas do ministério da fazenda encontra-se em anexo, onde busca o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro e tem como objetivo principal a simplificação do sistema tributário nacional, buscando o equilíbrio fiscal, a estabilidade econômica e um ambiente favorável à competitividade dos produtos nacionais. A Reforma Tributária pretende simplificar a tributação, acabar com a guerra fiscal entre os estados, corrigir distorções nas estruturas tributárias, atrair investimentos privados e promover o crescimento econômico sustentável. Será ainda, um instrumento capaz de estimular o desenvolvimento regional, estabelecendo significativa melhoria na qualidade das relações federativas.

O projeto é ambicioso e positivo para o Brasil. Não há dúvida de que terá de trabalhar muito para aperfeiçoar a proposta nas comissões e nos plenários da Câmara e do Senado. Porém, se aprovada será de grande benefício.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O planejamento tributário tem por objetivo diminuir a quantidade de dinheiro que o empresário deve pagar ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, talvez a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

Estes dispositivos muitas vezes não estão na legislação federal, mas, nas estaduais ou municipais.

As deficiências na formação da legislação e os "buracos", propositalmente ou não, nela existentes são utilizados pelos mais "espertos" como forma de evitar o pagamento de impostos, através do que convencionaram chamar de "Planejamento Tributário".

Nota-se que a falta do planejamento tributário em grande parte das empresas deixa as mesmas em desvantagem no campo da competitividade do mercado. Quem o aproveita, possui nele uma forte perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes. Não é compensador o fato de a empresa apresentar uma grande receita, se esta ficar comprometida por uma alta carga tributária, o que prejudicará o lucro final.

Desta forma, a força competitiva nos negócios requer cada vez mais esforços criativos, inovadores e dinâmicos de estratégia das empresas. É sob este aspecto que o planejamento tributário deve ser visto pelos empresários e gestores de negócios. Cabe ao empresário, auxiliado pelo seu contador, observar as limitações previstas em lei e, dentro desta, delinear as estruturas e formas legítimas para suas operações industriais e mercantis, possibilitando-lhe o menor

custo tributário e desta forma planejar com melhor capacidade sua estratégia de atuação.

Com a redução das obrigações mediante o sucesso no planejamento tributário, a empresa, conseqüentemente, aumentará a sua liquidez. Com o aumento na sua liquidez, diminui a necessidade de recursos em curto prazo, tornando-se possível à empresa obter uma vantagem na formação do preço final do produto ou mercadoria, ou mesmo oferecer um crediário mais acessível, com o intuito de aumentar as vendas e favorecer a fidelização de clientes.

O planejamento tributário deve ser visto como indispensável redutor de custos e como arma essencial na competitividade e sobrevivência da empresa. As vantagens apuradas em conseqüência da gestão tributária, em muitos casos desafogam o caixa da empresa, contribuindo para uma melhor gestão do capital de giro. Se revertido esse resultado em favor da melhoria do produto, serviço ou mercadoria terá uma boa receita conjugada em dois extremos: fim do desperdício tributário e maior competitividade da companhia.

Assim sendo este estudo visou principalmente comentar os dispositivos legais e regulamentares do planejamento tributário e a complexidade do sistema brasileiro que, por vezes, se apresenta como verdadeiro incentivo à sonegação.

**REFERÊNCIAS**

- AMARAL, Gilberto Luiz do. Planejamento Tributário & a Norma Geral Antielisão.** Juruá, 2003.
- BETTONI, JAIME. Planejamento Tributário,** Paraná: 2007.
- BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário, IPI, ICMS, ISS e IR:** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário.** 1.ed.São Paulo: Saraiva, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Contribuições sociais no sistema tributário.** São Paulo: Malheiros, 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimilatórios, Segundo a Lei Complementar n. 104 de 10 de Janeiro de 2001.**
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal.** 2.ed.São Paulo: Bushatsky, 1977.
- DUCKER, Peter. F. Prática de Administração de Empresas.** Rio de Janeiro: Fundo da Cultura, 1962.
- FABRETTI, Cláudio Camargo. Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários.** Atlas, São Paulo, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária.** São Paulo, Dialética: 1998.
- HEIN, André Fernando e PAETZOLD, Marechal Dorinel Hermes, Planejamento Tributário com Ênfase em Tributos Federais.** Marechal Cândido Rondon: 2003. 113p. Monografia de Graduação – Unioeste.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade, Metodologia do Trabalho Científico,** 4ª edição, São Paulo: Atlas, 1992.
- LATORRACA, Nilton. Direito tributário: imposto de renda nas empresas.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**.3.ed. São Paulo:Malheiros Editores, 2001.

MARTINS, Ives Gandra, **Elisão e Evasão Fiscal**. Caderno de Pesquisas tributárias, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**.5.ed., Rio de Janeiro: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Luís Martins de, CHIEREGATO, Renato, JUNIOR, José Hernandez Perez et al, **Manual da Contabilidade Tributária**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A Elisão Tributária e a Lei Complementar n. 104**. In ROCHA, Valdir Oliveira. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_.**Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/2001**. São Paulo: Dialética, 2002.

PONTES. Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira.et al. **Planejamento Fiscal Teoria e Prática**.São Paulo, Dialética, 1998.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

**BRASIL, lei nº 10.833/2003**

**BRASIL, lei nº 6.404/1976**

**BRASIL, Constituição Federativa do Brasil**

**BRASIL, Código Tributário Nacional**

**ANEXO**



Ministério da Fazenda

# REFORMA TRIBUTÁRIA

Brasília - DF  
28 de fevereiro de 2008

# REFORMA TRIBUTÁRIA

## 1. Importância da Reforma Tributária

Está em curso um processo de crescimento sustentável, caracterizado por um novo ciclo de crescimento econômico: mais vigoroso e equilibrado. Na base deste crescimento está um grande avanço na consolidação da estabilidade macroeconômica, caracterizado por uma política fiscal que garante a redução consistente da dívida pública, pela inflação baixa e estável e pela solidez das contas externas, resultado de um forte crescimento das exportações e de um nível recorde de reservas internacionais.

### 1.1 Indicadores Macroeconômicos do Brasil

	2003	2007
Crescimento do PIB (%)	1,1	5,4
Inflação (IPCA) - (%)	9,3	4,5
Exportações (US\$ bilhões)	73,2	160,7
Saldo Comercial (US\$ bilhões)	24,9	40,0
Reservas Internacionais (US\$ bilhões)	49,3	180,3
Superávit Primário (% do PIB)	3,9	4,0
Déficit Nominal (% do PIB)	(4,7)	(2,3)
Dívida Líquida do Setor Público (% do PIB)	52,4	42,8

Mas a característica mais marcante do atual momento é uma política econômica voltada para a aceleração do crescimento e, principalmente, uma política de inclusão social e redução das desigualdades que está na base de todas as ações do atual governo.

O desafio, neste momento, é não se acomodar com os resultados obtidos, mas sim criar condições para consolidar os avanços e acelerar ainda mais o crescimento econômico e a redução das desigualdades sociais e regionais.

É neste contexto que se insere o projeto de Reforma Tributária enviado ao Congresso, resultado de um amplo debate realizado ao longo do último ano com Estados, Municípios, trabalhadores e empresários, e cujo principal objetivo é racionalizar nosso sistema tributário e ampliar o potencial de crescimento do País.

A necessidade de uma revisão geral no complexo sistema tributário brasileiro é conhecida por todos os segmentos da sociedade. A Reforma Tributária eliminará os obstáculos para uma produção mais eficiente e menos custosa, reduzirá a carga fiscal que incide sobre produtores e consumidores, estimulará a formalização e permitirá o desenvolvimento mais equilibrado de Estados e Municípios.

Há várias razões pelas quais a Reforma Tributária contribui, de forma relevante, para acelerar o potencial de crescimento do País:

- a simplificação e desburocratização do sistema tributário, reduzindo significativamente o número de tributos e o custo de cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelas empresas;
- o aumento da formalidade, distribuindo mais eqüitativamente a carga tributária: os que hoje pagam impostos pagarão menos, e aqueles que não cumprem suas obrigações tributárias passarão a contribuir;
- a eliminação das distorções da estrutura tributária, diminuindo o custo dos investimentos e das exportações;
- a eliminação da guerra fiscal, resultando em aumento dos investimentos e da eficiência econômica;
- o avanço importante na política de desoneração, reduzindo o custo tributário para as empresas formais, para os consumidores e ampliando a competitividade do País;
- o aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional, introduzindo mecanismos mais eficientes de desenvolvimento das regiões mais pobres.

O insucesso de tentativas anteriores de implementação de reformas no sistema tributário nacional gerou certo ceticismo por parte de alguns segmentos da sociedade sobre a possibilidade de aprovação de uma proposta. O momento atual é, contudo, mais favorável à tramitação da Reforma Tributária.

A diferença mais importante é que estamos hoje passando por um período de crescimento econômico, que tem impacto positivo sobre a arrecadação. Este ambiente reduz as resistências à Reforma e permite à União reduzir a carga tributária e compensar eventuais prejuízos dos entes federados sem desequilibrar as contas públicas.

Por outro lado, o esgotamento da guerra fiscal como política de atração de investimentos, com o aprofundamento da deterioração do ambiente de negócios e das relações federativas, cria um ambiente mais favorável à superação desta distorção em nosso sistema tributário.

Por fim, a implantação da Nota Fiscal Eletrônica (NF-E) e a integração entre os fiscos, além contribuir para uma redução significativa da sonegação, permitem implementar mudanças técnicas que não eram possíveis em outros momentos, tais como:

- a tributação do ICMS preponderantemente no Estado de destino sem aumentar a evasão;
- a implantação de um sistema de compensação entre as empresas que resolverá o problema do acúmulo de créditos tributários;
- o cálculo preciso dos ganhos e perdas dos Estados com as mudanças decorrentes da Reforma, permitindo uma discussão racional da compensação de eventuais perdas.

- a calibragem mais precisa das novas alíquotas dos impostos tratados na reforma, reduzindo riscos de aumento da carga.

## 2. Principais problemas do Sistema Tributário

### 2.1 Complexidade

O Brasil tem uma estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base. O problema é especialmente relevante no caso dos tributos indiretos sobre bens e serviços. Enquanto a maior parte dos países tem um ou dois tributos indiretos, o Brasil tem seis, com grande diversidade de legislações, que estão em permanente alteração.

Somente na esfera federal são quatro tributos e três regimes tributários diferentes. O ICMS, de competência estadual, apresenta 27 diferentes legislações, com enorme variedade de alíquotas e critérios de apuração. No caso da tributação do lucro das empresas, há dois tributos distintos: o imposto de renda (IR) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

#### 2. Tributos Indiretos sobre Bens e Serviços

Tributo	Competência	Regime	Base de Incidência
IPI	Federal	Não cumulativo	Importação e produção de produtos Industrializados
COFINS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços
PIS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços
CIDE-Combustíveis	Federal	Cumulativo <sup>1</sup>	Importação e comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados
ICMS	Estadual	Não cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Municipal	Cumulativo	Prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos na base do ICMS, definidos em lei complementar

1/ A tributação de CIDE gera créditos na cadeia de produção de combustíveis, mas não gera créditos para as empresas que consomem os combustíveis, razão pela qual está se considerando a incidência como cumulativa.

Esse modelo implica altos custos burocráticos para as empresas apurarem e pagarem seus impostos, além de um enorme contencioso com os fiscos. Não é por acaso que um estudo do Banco Mundial aponta o Brasil como recordista mundial em tempo despendido pelas empresas para cumprimento das obrigações

tributárias.

## 2.2. Cumulatividade

As incidências cumulativas, nas quais o imposto pago em uma etapa da cadeia produtiva não gera crédito para as etapas seguintes, resultam em uma série de distorções na economia:

- organização ineficiente da estrutura produtiva;
- aumento do custo dos investimentos e das exportações;
- favorecimento às importações.

Apesar de avanços recentes, ainda há uma série de tributos cumulativos no sistema tributário brasileiro, tais como a Cide-combustíveis e o ISS. Mesmo no caso de tributos não-cumulativos (ICMS, PIS/Cofins), parte dos bens e serviços utilizados pelas empresas não geram créditos, onerando os investimentos e as exportações.

Na Tabela 3 apresenta-se uma estimativa da incidência cumulativa ainda remanescente na economia brasileira, a qual alcança quase 2% do PIB. De fato o problema é ainda maior, pois, para alguns setores e categorias de empresas, a tributação do PIS/Cofins ainda é feita pelo regime cumulativo, mas não é possível calcular o impacto dessa distorção.

3. Incidências Cumulativas	R\$ bilhões de 2006		
	Arrecadação	Impacto*	% do PIB
<b>Tributos Cumulativos</b>			
ISS	15,3	9,9	0,4%
CIDE-Combustíveis	7,8	3,9	0,2%
<b>Créditos não compensados</b>			
ICMS		17,0	0,7%
PIS/COFINS		13,0	0,6%
<b>Total</b>		<b>43,8</b>	<b>1,9%</b>

\*/ Parte da incidência do ISS e da CIDE afeta apenas consumidores finais, não sendo considerada como incidência cumulativa.

## 2.3. Aumento do Custo dos Investimentos

Além da cumulatividade, o custo dos investimentos é elevado devido ao longo prazo de recuperação dos créditos dos impostos pagos sobre os bens de capital. Uma empresa leva 48 meses para compensar o ICMS pago na compra de uma máquina (ao ritmo de 1/48 por mês) e 24 meses para compensar o PIS/Cofins.

O custo efetivo deste diferimento depende da situação financeira da empresa. Para uma empresa líquida corresponde ao que deixa de receber por não aplicar os recursos no mercado financeiro. Para uma empresa endividada, corresponde

aos juros pagos sobre o crédito que tem de tomar para financiar o longo prazo de recuperação do imposto.

A Tabela 4 apresenta algumas estimativas de como este custo financeiro pode encarecer o preço de uma máquina no caso de uma empresa líquida e duas empresas endividadas. No geral, o problema tende a ser maior para as empresas de menor porte, que são menos líquidas e pagam taxas mais elevadas no mercado financeiro.

#### **4. Custo financeiro do diferimento (% do preço do equipamento)**

<b>Custo do Capital</b>	<b>PIS/COFINS</b>	<b>ICMS</b>	<b>Total</b>
Selic (11,25%)	1,0	1,7	2,6
Capital Giro (27,9%)	2,0	3,3	5,3
Conta Garantida (58,8%)	3,3	4,9	8,2
Memo:			
Alíquota do Tributo	9,25%	8,80%	

## **2.4. Problemas do ICMS**

Um grande número de problemas do ICMS tem a ver com a forma de cobrança desse imposto nas operações interestaduais. Nestas transações, uma parte do ICMS é devido ao Estado de origem da mercadoria (normalmente correspondente a uma alíquota de 12%) e uma parte ao Estado de destino. Nas vendas dos Estados do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) para os demais Estados, a alíquota no Estado de origem é de 7%.

Um dos problemas que essa estrutura gera é a resistência dos Estados em ressarcir as empresas exportadoras dos créditos acumulados relativos ao ICMS, sob o argumento de que teriam de ressarcir um imposto que foi pago em outra unidade da Federação. Esse acúmulo de créditos é uma das maiores preocupações dos exportadores brasileiros e, em vários casos, tem levado o Brasil a perder investimentos para outros países.

O problema mais grave, no entanto, é a guerra fiscal, através da qual um Estado reduz o ICMS para atrair investimentos para seu território.

No início, a guerra fiscal foi vista como opção dos Estados mais pobres para atrair investimentos, compensando a falta de uma política mais efetiva de desenvolvimento regional. Com o tempo, no entanto, os Estados mais ricos também passaram a praticar a guerra fiscal, a qual perdeu força como instrumento de desenvolvimento regional e passou a gerar uma série de distorções altamente prejudiciais ao crescimento do País.

## **2.5. Guerra Fiscal**

Numa situação em que os Estados vêm concedendo benefícios fiscais mediante negociações caso a caso e sem qualquer coordenação, a guerra fiscal tem produzido uma verdadeira anarquia tributária, gerando uma enorme insegurança para os investidores.

De fato, ao fazer um investimento, uma empresa não sabe se seus concorrentes receberão benefícios que podem comprometer sua capacidade de competir e sobreviver no mercado. Essa insegurança leva os empresários a investir menos ou então a exigir um retorno mais alto dos investimentos, prejudicando os consumidores.

Hoje a insegurança atinge até mesmo as empresas que receberam incentivos e que não sabem se conseguirão mantê-los:

- por conta de decisões judiciais reconhecendo a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, inclusive obrigando a cobrança retroativa dos impostos que deixaram de ser pagos;
- porque vários Estados não estão aceitando o crédito de ICMS de produtos que receberam incentivos em outras unidades da Federação.

Mas há outros problemas que resultam da guerra fiscal, como a concessão de benefícios que favorecem as importações em detrimento da produção nacional. Quando uma empresa importa um produto, todo o ICMS é devido ao Estado onde está a empresa, e o benefício pode alcançar 100% do imposto, mas quando o mesmo produto é comprado de outro Estado, parcela do ICMS fica no Estado de origem, e o benefício só reduz parte do imposto.

Por fim, a guerra fiscal leva à ineficiência econômica e ao deslocamento improdutivo de mercadorias entre Estados. Em muitos casos – principalmente em modalidades predatórias como a guerra fiscal no comércio atacadista – o benefício depende apenas do trânsito da mercadoria pelo Estado que concede o incentivo, contribuindo para o congestionamento de nossa malha de transportes.

## **2.6. Tributação Excessiva da Folha de Salários**

Uma das características do sistema tributário brasileiro é a elevadíssima tributação da folha de salários, que resulta não apenas da contribuição previdenciária e do FGTS, mas também do financiamento de programas que não tem qualquer relação com o salário dos trabalhadores, como as ações do Sistema “S” e a educação básica (financiada pela contribuição para o salário educação).

Esta elevada tributação da folha de pagamentos traz uma série de impactos negativos para a economia brasileira:

- piora das condições de competitividade das empresas nacionais;
- estímulo à informalidade;

- baixa cobertura da previdência social (hoje 51% dos ocupados no Brasil não contribuem para a previdência).

Essa situação leva a um círculo vicioso no qual a elevada tributação provoca a informalidade e, por conta da alta informalidade, a tributação exigida das empresas formais acaba sendo mais elevada.

**5. Tributos incidentes sobre a folha de pagamentos (% do salário)**

	Mínimo	Máximo
<b>Empregador</b>		
Contribuição Previdenciária		20,0%
Seguro de acidentes de Trabalho <sup>1</sup>	0,5%	6,0%
Sistema "S"/SEBRAE		3,1%
Salário Educação		2,5%
Outros (INCRA)		0,2%
<b>Total sem FGTS</b>	<b>26,3%</b>	<b>31,8%</b>
FGTS		8,0%
<b>Total com FGTS</b>	<b>34,3%</b>	<b>39,8%</b>
<b>Empregado (contribuição previdenciária)</b>	<b>8,0%</b>	<b>11,0%</b>
<b>Total</b>	<b>42,3%</b>	<b>50,8%</b>

Obs. Situação correspondente à vigente para uma empresa comercial ou industrial que não recolhe tributos pelo SIMPLES Nacional. 1/ Valores que vigorarão a partir de jan/2009.

### 3. O Projeto de Reforma Tributária - Principais Medidas Propostas

A proposta de emenda constitucional (PEC) encaminhada ao Congresso Nacional tem seis objetivos principais:

- 1) **simplificar** o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo e desburocratizando a legislação tributária;
- 2) **acabar com a guerra fiscal** entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- 3) implementar medidas de **desoneração tributária**, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- 4) **corrigir as distorções** dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- 5) aperfeiçoar a **política de desenvolvimento regional**, medida que isoladamente já é importante, mas que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condição para o fim da guerra fiscal;
- 6) **melhorar a qualidade das relações federativas**, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo

distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil.

### **3.1. Simplificação dos Tributos Federais**

A principal mudança proposta no âmbito dos tributos federais é a extinção, no segundo ano após a aprovação da Reforma, de cinco tributos e a criação de um novo imposto sobre o valor adicionado (IVA-F), mantendo neutra a arrecadação. Neste sentido, seriam extintas a Cofins, a Contribuição para o PIS, a CIDE-Combustíveis e a Contribuição sobre folha para o Salário Educação, cuja receita seria suprida pelo IVA-F. Adicionalmente, propõe-se a extinção da CSLL, que seria incorporada pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.

Ao longo das discussões, considerou-se a possibilidade de incorporar também o IPI ao IVA-F, mas optou-se por manter o IPI, pois isso permite simplificar e reduzir o número de alíquotas do IVA-F. Ainda assim, a perspectiva é de uma simplificação expressiva do IPI, que seria mantido apenas por suas funções regulatórias:

- tributação seletiva, com alíquotas elevadas, de fumo e bebidas;
- utilização como instrumento de política industrial, como é o caso da Lei de Informática;
- utilização como instrumento de política regional, através da manutenção dos benefícios existentes para a Zona Franca de Manaus.

### **3.2. Simplificação do ICMS**

A principal medida de simplificação proposta no projeto de Reforma Tributária é a unificação das 27 legislações estaduais do ICMS em uma única legislação. A mudança será feita com a extinção do atual ICMS e a criação de um "Novo ICMS", que tem a mesma abrangência em termos de mercadorias e serviços do atual.

No novo imposto, que continuará sendo cobrado pelos Estados, as alíquotas serão nacionalmente uniformes e fixadas na seguinte seqüência:

- a) o Senado define quais serão as alíquotas aplicáveis (provavelmente 4 ou 5 alíquotas);
- b) o Confaz propõe o enquadramento dos bens e serviços entre as diversas alíquotas;
- c) o Senado aprova ou rejeita a proposta do Confaz.

Com o modelo proposto estabelece-se um sistema de pesos e contrapesos entre a preocupação do Confaz com a preservação da receita e a preocupação do Senado em não aumentar a carga tributária.

Adicionalmente, para evitar o nivelamento das alíquotas pelo topo – e o

conseqüente aumento da carga tributária –, a proposta prevê que para um número limitado de bens e serviços – definidos em lei complementar –, os Estados poderão fixar alíquotas diferenciadas, ajustando sua receita para baixo ou para cima. Este mecanismo permitirá equacionar o problema de produtos com elevada participação nas receitas estaduais e alíquotas muito diferenciadas entre os Estados, como é o caso do óleo diesel, cuja alíquota varia de 12% a 25%.

### **3.3. Fim da Guerra Fiscal**

Um dos principais objetivos da proposta de Reforma Tributária é acabar com a guerra fiscal entre os Estados, que hoje tem um impacto negativo sobre o crescimento.

A forma mais segura de eliminar a guerra fiscal é modificando a cobrança do ICMS nas transações interestaduais, fazendo com que o imposto seja devido ao Estado de destino.

Uma mudança imediata no sistema de transações interestaduais não é, no entanto, viável, por pelo menos duas razões:

- a adoção da cobrança no destino tem forte impacto na distribuição de receitas entre os Estados, e uma transição brusca dificulta muito a montagem de um sistema confiável de compensação;
- a desativação imediata dos benefícios já concedidos no âmbito da guerra fiscal é quase impossível de ser implementada, em função da dificuldade de extinguir abruptamente os compromissos assumidos por diversos Estados com as empresas.

Neste contexto, propõe-se uma transição gradual para a tributação do ICMS no destino, reduzindo-se a alíquota na origem progressivamente e completando-se o processo no oitavo ano após a aprovação da Reforma, com a criação do Novo ICMS. O motivo de fazer a transição no atual ICMS e unificar a legislação apenas no final do processo é que se o Novo ICMS fosse criado de imediato, a proposta teria de prever como os benefícios já concedidos seriam recepcionados no novo imposto, o que abriria um enorme contencioso entre os Estados, levando, no limite, a um impasse sobre a Reforma.

Em decorrência da discussão levada a cabo com os governos estaduais e da preocupação com a manutenção de alguma cobrança no Estado de origem como estímulo à fiscalização, a proposta é que no Novo ICMS seja mantida uma alíquota de 2% no Estado de origem nas transações interestaduais. Esta cobrança na origem a uma alíquota reduzida não é suficiente para induzir a guerra fiscal, sendo absolutamente compatível com o objetivo de acabar com a competição predatória entre os Estados.

#### **6. Alíquota do ICMS no Estado de Origem**

<b>Alíquota atual</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>12%</b>	11%	10%	8%	6%	4%	2%	2%
<b>7%</b>	6,5%	6%	5%	4%	3%	2%	2%

Para evitar um mecanismo de sonegação muito comum hoje em dia – que é a permanência no próprio Estado de uma mercadoria cuja nota fiscal foi emitida como se fosse uma operação interestadual (com alíquota mais baixa) –, o projeto prevê a possibilidade de que o ICMS seja integralmente cobrado no Estado de origem, transferindo-se o montante arrecadado ao Estado de destino através de uma câmara de compensação.

#### **3.4. Garantia de Receita – Fundo de Equalização de Receitas**

Para compensar os Estados por eventuais perdas de receitas decorrentes da Reforma Tributária, a proposta prevê a criação de um Fundo de Equalização de Receitas (FER). Com o FER, que será regulamentado por lei complementar, cria-se a garantia de que nenhum Estado será prejudicado pela Reforma.

Propõe-se que os recursos do FER sejam utilizados de forma decrescente para a compensação dos Estados pela desoneração das exportações e de forma crescente para a equalização dos efeitos da Reforma Tributária. O objetivo desta proposta é permitir que os Estados que ganham com a mudança possam contribuir parcialmente para a compensação dos eventuais perdedores.

Se a reforma contempla um prazo de transição para a progressiva desativação dos benefícios já concedidos na guerra fiscal, há uma preocupação em impedir que novos incentivos venham a ser concedidos irregularmente. Para alcançar este objetivo, propõe-se a suspensão das transferências do Fundo de Participação dos Estados (FPE), do FER e dos recursos da política de desenvolvimento regional aos Estados que concederem novos benefícios em desacordo com as normas constitucionais.

#### **3.5. Desoneração**

##### **a) Desoneração da Folha Salarial**

A principal medida de desoneração proposta é a redução de 20% para 14% da contribuição dos empregadores para a previdência, a qual seria implementada ao ritmo de um ponto percentual por ano, a partir do segundo ano após a aprovação da Reforma. Pela PEC, o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso, no prazo de 90 dias após a aprovação da Reforma, projeto de lei implementando a redução. Para evitar que a mudança se reflita em um aumento do déficit da

previdência, serão adotadas medidas – ainda em estudo – para compensar este impacto.

Complementarmente à redução da contribuição patronal para a previdência, a extinção da Contribuição para o Salário Educação, compensada pela criação do IVA-F, implicará na desoneração da folha em mais 2,5%.

No agregado, as duas medidas implicam numa desoneração equivalente a 8,5% do valor da folha de salários das empresas, contribuindo de forma relevante não apenas para reduzir a informalidade no mercado de trabalho, mas também para aumentar a competitividade das empresas nacionais e estimular o crescimento de setores intensivos em trabalho.

### **b) Desoneração dos Investimentos**

Um dos objetivos da Reforma Tributária é a desoneração completa dos investimentos, principalmente pela redução gradual do prazo requerido para a apropriação dos créditos de impostos pagos na aquisição de máquinas e equipamentos.

Para o ICMS, a redução do prazo de 48 meses será feita de forma progressiva, simultaneamente à transição para a tributação no destino, iniciando-se no segundo ano após a aprovação da Reforma e terminando no oitavo ano. Este prazo é necessário para que a mudança seja suportável para as finanças estaduais.

#### **7. Prazo para Apropriação dos Créditos de ICMS sobre Bens de Capital (meses)**

<b>Prazo Atual</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>48</b>	44	40	32	24	16	8	0

No caso do PIS/Cofins – cujos créditos sobre bens de capital são hoje apropriados em 24 meses –, a proposta é implementar a mudança no menor prazo possível. Originalmente pretendia-se fazer toda a transição em 2008 e 2009, de modo a que estivesse completa quando da criação do IVA-F. Em decorrência da extinção da CPMF, no entanto, foi necessário postergar o ajuste, que talvez só seja completado após a criação do IVA-F.

### **c) Desoneração da Cesta Básica**

Com a criação do IVA-F e do Novo ICMS abre-se a oportunidade de rever a estrutura de alíquotas atualmente existente e, principalmente, de ampliar a desoneração da cesta básica, tomando o sistema tributário mais justo e menos oneroso para a parcela mais pobre da população.

O objetivo da Reforma é aproveitar a oportunidade e avançar de forma significativa na desoneração de itens essenciais de consumo das classes de

menor renda, como, por exemplo, o pão, o açúcar e o óleo de soja, sobre os quais hoje ainda incidem tributos federais.

A desoneração dos bens de consumo essenciais é um dos instrumentos mais eficientes de distribuição de renda disponíveis, e contribui para reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro, tornando-o mais justo e mais condizente com as necessidades do País.

#### **d) Garantia de Manutenção da Carga Tributária na Transição**

Para garantir que as mudanças na estrutura tributária decorrentes da Reforma não prejudicarão os contribuintes, a proposta traz um dispositivo, a ser regulamentado por lei complementar, que assegura que não haverá aumento da carga tributária em decorrência da criação do IVA-F e do Novo ICMS. Não se trata de um limite absoluto à carga tributária – que é incompatível com uma gestão responsável das finanças públicas –, mas sim de uma garantia de que, na fixação das alíquotas iniciais do IVA-F e do Novo ICMS não haverá um aumento da carga.

### **3.6. Correção de Distorções no Sistema Tributário**

Com a Reforma Tributária pretende-se modernizar o sistema tributário brasileiro, através da adoção, tanto para o IVA-F quanto para o Novo ICMS, de um modelo mais simples e neutro, compatível com as melhores práticas internacionais. Tais mudanças, complementadas pela introdução da Nota Fiscal Eletrônica, não apenas simplificam o trabalho das empresas como permitem, através de uma série de medidas – a serem introduzidas na regulamentação dos novos tributos – a correção das principais distorções ainda existentes em nossos tributos indiretos:

- **desoneração completa das exportações**, viabilizada não apenas pela eliminação da resistência dos Estados a ressarcirem créditos de ICMS por conta da transição para o destino, mas também pela implementação de um sistema de compensação de débitos e créditos tributários entre empresas;
- **forte redução da cumulatividade** do sistema tributário brasileiro, resultante da extinção da CIDE-Combustíveis e, principalmente, da eliminação de restrições à apropriação de créditos de bens e serviços adquiridos pelas empresas, a ser regulamentada quando da criação do IVA-F e do Novo ICMS;
- **fim do favorecimento às importações** com a extinção da guerra fiscal.

Com a desoneração dos investimentos e das exportações e a tributação do ICMS preponderantemente no Estado de destino nas transações interestaduais, o sistema brasileiro de tributos sobre bens e serviços aproxima-se daquilo que deveria ser: um sistema transparente de tributação do consumo, no qual a alíquota dos tributos corresponde ao que o consumidor está efetivamente pagando. A principal exceção continua sendo a incidência cumulativa do ISS, mas cujo impacto é muito menor que as distorções que estão sendo corrigidas.

### **3.7. Aperfeiçoamento da Política de Desenvolvimento Regional**

O Brasil possui uma política de desenvolvimento regional cujo principal instrumento são financiamentos em condições favorecidas através de dois mecanismos:

- créditos dos fundos constitucionais de financiamento do Nordeste (FNE), Norte (FNO) e Centro-Oeste (FCO), cujos recursos provêm da vinculação de 3% da receita do IR e IPI;
- aquisição de debêntures de empresas, através da alocação de recursos orçamentários destinados aos fundos e desenvolvimento do Nordeste (FDNE) e da Amazônia (FDA).

Embora os instrumentos atualmente disponíveis sejam importantes, eles são insuficientes para cumprir com todos os objetivos da política de desenvolvimento regional. Muitas vezes o que uma região necessita não é de crédito, mas de investimentos estruturantes em infra-estrutura local – como estradas vicinais, um armazém refrigerado para guardar frutas ou até mesmo infra-estrutura turística –, bem como em qualificação de mão de obra, permitindo aumentar a produtividade e explorar vocações locais.

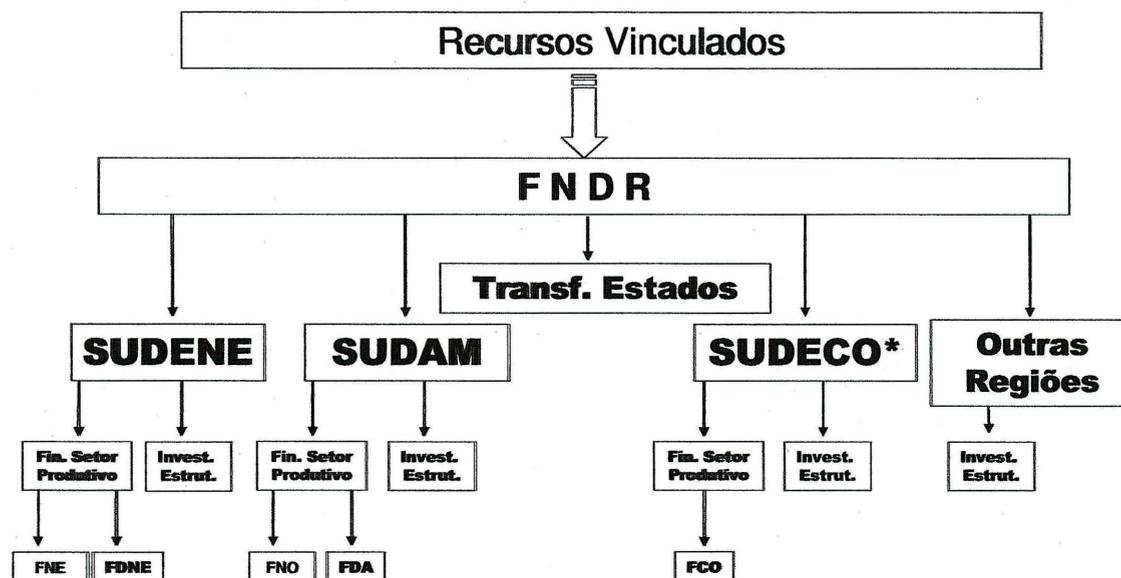
Neste contexto, o projeto de Reforma Tributária inclui uma importante mudança na estrutura da política de desenvolvimento regional (PDR), cujas principais características são as seguintes:

- criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que permitirá a coordenação da aplicação dos recursos da PDR;
- ampliação do montante de recursos destinados à PDR, através da destinação ao FNDR de montante equivalente a 4,8% da receita de IR e IPI (hoje, considerando os fundos constitucionais, o FDNE e o FDA este montante equivale a 4,1% do IR e IPI);
- ampliação do escopo da PDR através da possibilidade de aplicação de até 5% dos recursos nas áreas menos desenvolvidas das regiões Sul e Sudeste, garantindo-se assim a ampliação do montante de recursos da PDR para todas as regiões;
- garantia de que pelo menos 60% dos recursos do FNDR serão aplicados em financiamentos, através dos instrumentos atualmente existentes, visando evitar a descontinuidade do modelo já implementado;
- criação de novos instrumentos para a alocação dos recursos do FNDR:
  - investimentos estruturantes, segundo diretrizes estabelecidas pelas superintendências regionais e pelo Ministério da Integração;
  - transferências para fundos de desenvolvimento estaduais, para alocação em investimentos ou apoio ao setor produtivo.

O modelo proposto avança no sentido da descentralização na aplicação dos recursos da PDR, seja através das transferências aos fundos de desenvolvimento estaduais, seja na própria gestão dos investimentos geridos pela União. A proposta é que as superintendências regionais (SUDENE, SUDAM e,

eventualmente, SUDECO, cuja recriação está sendo discutida no Congresso Nacional) definam diretrizes gerais para a aplicação dos recursos, e que os projetos – cuja seleção será feita por critérios técnicos – sejam executados e geridos de forma descentralizada por Estados, Municípios, associações de Municípios ou entidades locais.

## 8. Modelo da Nova PDR



Para evitar mudanças bruscas, diluir o custo fiscal da ampliação da PDR e permitir o amadurecimento do novo modelo, propõe-se uma implementação progressiva. Na tabela 9, apresenta-se a transição proposta, bem como seu impacto sobre o montante de recursos da PDR.

## 9. Transição da Política de Desenvolvimento Regional

(R\$ bilhões 2008)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
% base partilha destinada ao FND R	4,2%	4,3%	4,4%	4,5%	4,6%	4,7%	4,8%
% FND R destinado a financiamento	80%	76%	72%	68%	64%	62%	60%
% mínimo destinado ao N/NE/CO	99%	98%	97%	96%	95%	95%	95%
Valor	9,5	10,3	11,0	11,8	12,7	13,6	14,6
Financiamento	7,6	7,8	7,9	8,1	8,1	8,5	8,8
Invest. Estrutur./Transferências	1,9	2,5	3,1	3,8	4,6	5,2	5,8

Projeções realizadas com base na hipótese de crescimento do PIB de 5% ao ano.

O aprimoramento proposto para a política de desenvolvimento regional tomou como referências as melhores práticas internacionais, que demonstram que investimentos estruturantes e um modelo que estimula a concorrência entre projetos são o mecanismo mais eficiente para o desenvolvimento de áreas mais

atrasadas. Estas mudanças – que isoladamente já são de grande importância – ganham relevância no bojo da Reforma Tributária, ao criar uma alternativa de desenvolvimento mais eficaz que a guerra fiscal para as regiões mais pobres, contribuindo para viabilizar o fim da disputa tributária predatória entre os Estados.

### 3.8. Mudanças no Sistema de Partilhas

Para evitar que a extinção e a unificação de tributos resultantes da Reforma Tributária afetem o financiamento de programas públicos que hoje contam com receitas próprias, bem como a partilha de recursos com Estados e Municípios, a proposta prevê ajustes no sistema de vinculações e partilhas. O objetivo destes ajustes é fazer com que a Reforma seja absolutamente neutra, não implicando em qualquer alteração no montante de recursos atualmente destinado aos Estados, aos Municípios e a áreas específicas de atuação do setor público.

Para explicar as mudanças propostas, é importante entender a destinação atual das receitas dos tributos que são afetados pela Reforma. No âmbito das partilhas federativas, 21,5% das receitas do IR e do IPI são destinados ao Fundo de Participação dos Estados (FPE), 23,5% ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e 3% aos fundos constitucionais de financiamento. Adicionalmente, 10% da receita do IPI é destinada aos Estados, proporcionalmente às exportações de produtos industrializados (FPEX).

Já os tributos extintos na Reforma são vinculados ao financiamento da seguridade social (Cofins e CSLL), ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e ao BNDES (PIS), à educação básica (Salário Educação) e à infra-estrutura de transportes e outras finalidades (CIDE-Combustíveis). A Tabela 10 reproduz a situação vigente em 2006, ano que foi tomado como base para a calibragem do modelo.

**10. Situação Atual (base: 2006)** (R\$ bilhões)

Arrecadação		Destinações	Sem DRU	Com DRU
IR	125,8	Seguridade Social (Cofins+CSLL)	119,5	95,6
CSLL	28,0	FAT/BNDES (PIS)	20,6	16,5
Cofins	91,5	I.E. de transportes, etc. (CIDE)	7,8	6,3
PIS	20,6	Educação Básica (Sal.-Educação)	6,9	6,9
CIDE	7,8	FPE (21,5% IR + IPI)	32,9	32,9
Salário-Educação	6,9	FPM (23,5% IR + IPI)	36,0	36,0
IPI	27,4	Fundos Constitucionais (3% IR + IPI)	4,6	4,6
<b>Total</b>	<b>308,0</b>	FPEX (10% IPI)	2,7	2,7

Com a Reforma Tributária, os sete tributos discriminados na Tabela 10 serão substituídos por apenas três: IR, IPI e IVA-F. Para garantir que a mudança não afetará o financiamento atual dos programas, a PEC estabelece que uma

porcentagem da receita destes três tributos seja destinada a cada uma das áreas cujas fontes de financiamento estão sendo extintas.

Assim, à seguridade social passa a ser destinada 38,8% desta base, porcentagem que equivale exatamente à proporção entre a receita da Cofins e da CSLL e a receita total dos sete tributos em 2006. Cálculo semelhante foi feito para as demais vinculações: ao FAT/BNDES (6,7%), à educação básica (2,3%) e à infraestrutura de transportes (2,5%).

A metodologia adotada garante que não há perda de recursos para nenhuma das finalidades, apenas altera-se a base tributária sobre a qual estes recursos são definidos. As porcentagens relativas à seguridade e ao FAT/BNDES são fixadas na Constituição, enquanto as porcentagens relativas à educação básica e à infraestrutura de transportes poderão ser alteradas por lei complementar. Para a educação básica há uma garantia adicional de que, em nenhuma hipótese, a porcentagem definida na lei complementar será inferior à calculada com base na receita do Salário Educação em seu último ano de vigência.

No caso das partilhas estaduais, para evitar a alteração das porcentagens do FPE e FPM já consagradas na Constituição, optou-se por definir-se uma base de partilha cujo valor corresponde exatamente à receita atual do IR e IPI. Esta base de partilha corresponde à receita do IR, IPI e IVA-F, deduzidas as porcentagens destinadas à seguridade, ao FAT/BNDES, à educação básica e à infraestrutura de transportes.

Indo além, a proposta cria condições para que a base de partilha federativa possa ser ampliada no futuro, na medida em que incorpora o Imposto sobre Grandes Fortunas (previsto na Constituição, mas nunca regulamentado) e a competência residual (novos impostos que eventualmente vierem a ser criados pela União).

Sobre esta base de partilha federativa são calculadas as destinações ao FPE e ao FPM, mantendo as porcentagens já definidas na Constituição, bem como ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (4,8%) e ao Fundo de Equalização de Receitas (1,8%). Neste último caso, a porcentagem definida corresponde aos 10% do IPI hoje destinados ao FPEX.

Os resultados da metodologia utilizada são apresentados na Tabela 11. Como se nota, os valores resultantes da nova metodologia são iguais aos que resultam do sistema atual (apresentados na Tabela 10), inclusive no que diz respeito aos efeitos da Desvinculação de Receitas da União (DRU). As diferenças residuais nos valores são resultantes do arredondamento na fixação das porcentagens,

<b>11. Novo Modelo (base: 2006)</b>		<b>(R\$ bilhões)</b>	
	<b>Sem DRU</b>	<b>Com DRU</b>	
<b>(A) Base I: IR + IPI + IVA-F<sup>(1)</sup></b>	<b>308,0</b>	<b>246,4</b>	
<b>(B) Vinculações (% de A)</b>	<b>154,9</b>	<b>125,4</b>	
Seguridade Social (38,8%)	119,5	95,6	
FAT/BNDES (6,7%)	20,6	16,5	
I.E. de transportes, etc. (2,5%) <sup>(2)</sup>	7,7	6,2	
Educação Básica (2,3%) <sup>(2)(3)</sup>	7,1	7,1	
<b>(C) Base II: (A) - (B)<sup>(3)</sup></b>	<b>153,1</b>	<b>153,1</b>	
<b>(D) Partilha Federativa (% de C)</b>			
FPE (21,5%)	32,9	32,9	
FPM (23,5%)	36,0	36,0	
FNDR (4,8%)	7,3	7,3	
FER (1,8%)	2,8	2,8	

(1) A arrecadação do novo IR corresponde à do IR atual + CSLL e do IVA-F à soma das arrecadações do FIS, Cofins, CIDE e Salário-educação.

(2) São preservadas as atuais partilhas da CIDE-combustíveis e do salário-educação com Estados e Municípios.

(3) A vinculação à educação básica e a base sobre a qual é calculada a partilha federativa não se alteram por força do art. 76, § 1º do ADCT.

Em suma, todas as mudanças propostas no sistema de vinculações e partilhas foram feitas de modo a manter absoluta neutralidade com relação aos valores atuais, inclusive no que diz respeito à destinação de 18% dos impostos para a educação. Há, de fato, um avanço, na medida em que todas as vinculações e partilhas passam a ser calculadas sobre uma base ampla de tributos, menos volátil que cada um dos tributos tomado isoladamente.

### **3.9. Aprimoramento das Relações Federativas**

Um dos objetivos da reforma tributária é contribuir para melhorar o modelo federativo brasileiro, dando o primeiro passo de um processo mais amplo, a ser aprofundado ao longo dos próximos anos.

Uma mudança importante, introduzida a partir de demanda das principais entidades municipalistas, diz respeito ao critério de partilha da parcela de 25% do ICMS destinada aos Municípios. Atualmente  $\frac{3}{4}$  desses recursos são distribuídos proporcionalmente ao valor adicionado em cada Município. Por conta desse critério gera-se um grande desequilíbrio na distribuição dos recursos entre os Municípios, beneficiando desproporcionalmente aqueles onde estão localizadas grandes unidades industriais, em detrimento dos demais.

Como se mostra na Tabela 12, por conta dessas distorções, em um mesmo Estado, um Município chega a receber 130 vezes mais que outro em transferências de ICMS por habitante. A conseqüência é uma situação em que sobram receitas em alguns Municípios, ao mesmo tempo em que outros enfrentam uma enorme carência de recursos.

<b>12. Transferências de ICMS para os Municípios</b> (R\$/ano, dados de 2006)					
	Transferências de ICMS per capita				Maior/Menor
	Média	Mediana	Maior	Menor	
Pará	133,04	81,03	826,56	21,83	37,9
Bahia	137,48	79,01	4.620,02	43,45	106,3
Goiás	274,37	215,62	1.488,85	10,94	136,1
São Paulo	446,87	358,30	8.492,43	61,44	138,2
Rio Grande do Sul	405,51	336,09	3.369,15	49,03	68,7

Para solucionar esse problema, propõe-se que o critério de partilha municipal da parcela de ICMS atualmente transferida com base no valor adicionado passe a ser definido por lei complementar. Obviamente a mudança exigirá uma transição longa, para não comprometer a estabilidade das finanças municipais, mas o resultado final será um modelo federativo mais justo que o atual.

Outro avanço introduzido pela Reforma é a mudança da base de partilha federativa, sobre a qual são calculados os valores dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM).

Embora seja neutra no curto prazo – mantendo os valores atuais do FPE e FPM –, a alteração proposta no regime de partilha corrige uma séria distorção de nosso sistema federativo, que é a existência de contribuições federais que não são partilhadas com Estados e Municípios. De fato, nas últimas duas décadas, o aumento de receitas da União baseou-se essencialmente em contribuições sociais não partilhadas, como a Cofins, a CSLL e a CPMF, o que levou a um esgarçamento da solidariedade federativa e a um profundo descontentamento dos governos subnacionais.

No modelo proposto na Reforma Tributária, a partilha federativa passa a ser definida como proporção de uma base ampla de tributos, que inclui o IR, o IVA-F e o IPI, excluindo apenas a contribuição previdenciária sobre folha, o ITR e os impostos de natureza regulatória – de importação (II), exportação (IE), e sobre operações financeiras (IOF) –, que têm pouca relevância do ponto de vista da arrecadação e que exigem flexibilidade na fixação de alíquotas em função das necessidades da política econômica. Com a mudança, elimina-se uma das principais fontes de atrito das relações entre a União e os entes federados.

Embora a Reforma Tributária procure contribuir para o aprimoramento das relações federativas, ainda permanece um grande desafio para que o Brasil tenha modelo federativo justo, equilibrado e eficaz. Neste sentido, ao enviar o projeto de

Reforma Tributária para o Congresso, o governo federal está propondo aos Estados e Municípios a abertura de um amplo debate sobre competências dos entes federados e seu financiamento, e sobre um regime de partilhas que não apenas seja justo, mas que também seja um instrumento de indução de melhora da qualidade dos serviços prestados à população.

A partir desta discussão, que certamente exigirá um longo período de amadurecimento, será possível elaborar uma proposta abrangente de aperfeiçoamento do modelo federativo brasileiro, complementando as mudanças iniciadas com a Reforma Tributária.

#### **4. Impactos Da Reforma Tributária**

O projeto de Reforma Tributária foi elaborado tendo em vista a melhor equação possível entre a correção de distorções de nosso sistema tributário e a minimização de resistências políticas à proposta, procurando tornar mais fácil sua tramitação no Congresso Nacional – onde será amplamente discutido e, provavelmente, aperfeiçoado.

Com a proposta apresentada beneficiam-se as empresas, os trabalhadores e os Estados e Municípios. Os custos decorrentes da mudança – desoneração, aumento dos recursos da política de desenvolvimento regional e compensação dos Estados – são integralmente assumidos pela União, não porque hoje sobrem recursos, mas porque o atual ciclo de expansão da economia torna possível absorver estes custos e, principalmente, porque o impacto positivo da Reforma sobre o crescimento mais do que compensa o esforço fiscal da União.

Apenas para consolidar os argumentos já apresentados, procuramos resumir como a Reforma afeta as empresas, os trabalhadores e os entes federados.

##### **Impactos para as Empresas:**

- grande simplificação das obrigações tributárias, com redução expressiva de custos de apuração e recolhimento de impostos;
- aumento da competitividade, através da desoneração das exportações e, principalmente, da redução da tributação sobre a folha de pagamentos, contribuindo para o fortalecimento da posição do Brasil no ambiente de concorrência internacional;
- melhora das condições de investimento, através da desoneração completa dos bens de capital e da eliminação do componente de incerteza resultante da guerra fiscal;
- redução da informalidade e da concorrência predatória de empresas que sonegam tributos;
- aumento da eficiência econômica e da produtividade, através da redução da incidência cumulativa de tributos, da correção das distorções resultantes da guerra fiscal e da implementação de uma política mais racional de

desenvolvimento regional.

**Impactos para os Trabalhadores:**

- desoneração abrangente da cesta básica, reduzindo de forma expressiva o custo tributário incidente sobre as famílias de menor renda e diminuindo a regressividade do sistema tributário brasileiro;
- formalização do mercado de trabalho e ampliação da cobertura previdenciária, através da desoneração da folha de pagamentos e do fechamento de brechas de sonegação que viabilizam a informalidade;
- estrutura tributária mais favorável ao desenvolvimento de setores intensivos em mão de obra, em decorrência da desoneração da folha salarial;
- maior transparência do custo dos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, resultante da implantação do IVA-F e do novo ICMS;
- instrumentos de desenvolvimento regional mais eficientes que a guerra fiscal como mecanismos de geração de emprego e de aumento da renda do trabalho nas regiões mais pobres do País.

**Impactos para os Estados e Municípios:**

- aumento da arrecadação, por conta da redução da sonegação e do fim da guerra fiscal;
- adoção de mecanismos eficazes de desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas do País, através do aprimoramento da política de desenvolvimento regional;
- garantia de ressarcimento de eventuais perdas pelo Fundo de Equalização de Receitas, de modo a que nenhum Estado seja prejudicado pela Reforma;
- criação de um ambiente federativo mais solidário e justo, através do fim da guerra fiscal, da modificação do critério de partilha municipal do ICMS e da ampliação da base de partilha de tributos federais.

Por fim, o impacto mais relevante da Reforma Tributária, é o maior crescimento da economia brasileira. Para algumas modificações introduzidas pela Reforma – desoneração da folha salarial, desoneração do investimento e redução da cumulatividade da estrutura tributária – é possível fazer uma estimativa deste impacto. Para outras, como a redução da incerteza e o aumento da eficiência decorrentes do fim da guerra fiscal, bem como o aumento da produtividade resultante da simplificação da estrutura tributária e da formalização da economia, não foi possível estimar o efeito sobre o crescimento.

Na Tabela 13 são apresentados os resultados dos cálculos realizados. Para a apuração do efeito decorrente da desoneração dos investimentos (redução do prazo de apropriação dos créditos de ICMS, PIS e Cofins) foram consideradas duas hipóteses sobre o custo de capital das empresas: a) todas as empresas estão líquidas e seu custo de capital equivale à taxa Selic (11,25% a.a.); e b) metade das empresas está líquida e metade se financia a uma taxa equivalente ao custo médio do crédito para capital de giro (27,9% a.a.).

### 13. Aumento do PIB Resultante da Reforma Tributária

(%)

Mudanças Implementadas	Custo do Capital	
	Hipótese A	Hipótese B
Desoneração dos investimentos	2,5	3,7
Redução da cumulatividade		2,6
Extinção do Salário Educação (compensada no IVA-F)		1,3
Redução em 6% da contribuição patronal para a previdência		4,1
<b>Total</b>	<b>10,9</b>	<b>12,2</b>

Cálculos realizados com base no modelo desenvolvido em Fernandes, Gremaud e Narita (2004).

Os resultados indicam que a Reforma Tributária pode levar, após o ajuste da economia às mudanças, a um PIB de 10,9% a 12,2% superior àquele que seria observado na ausência da Reforma. Os modelos econômicos utilizados não definem o prazo de transição, mas é razoável supor que o grosso das mudanças faça efeito ao longo dos primeiros vinte anos.

Isto significa que, partindo de hipóteses conservadoras, a Reforma Tributária cria condições para que, nos próximos vinte anos, o PIB cresça cerca de 0,5 pontos percentuais ao ano a mais do que cresceria na ausência da Reforma. Ou seja, se sem a Reforma a tendência fosse de crescimento de 5% ao ano, com a Reforma esta taxa subiria para 5,5% ao ano.

Com o aumento do crescimento ganham todos: trabalhadores, empresas, Estados e Municípios e a própria União, que, mesmo assumindo o custo da Reforma, no final da transição estará com uma situação fiscal mais sólida que no início.