

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO – CSE  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CAROLINE RODRIGUES DÖERNER**

**BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO:  
UM ENFOQUE AO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO CONCEDIDO PELO  
ESTADO DE SANTA CATARINA AOS CONTRIBUINTES DO ICMS**

**FLORIANÓPOLIS – SC**

**2010**

**CAROLINE RODRIGUES DÖERNER**

**BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO:  
UM ENFOQUE AO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO CONCEDIDO PELO  
ESTADO DE SANTA CATARINA AOS CONTRIBUINTES DO ICMS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dra. Maria Denize Henrique Casagrande

Co-orientador: Prof. Msc. Neri Müller

**FLORIANÓPOLIS – SC**

**2010**

**CAROLINE RODRIGUES DÖERNER**

**BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO:  
UM ENFOQUE AO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO CONCEDIDO PELO ESTADO DE  
SANTA CATARINA AOS CONTRIBUINTES DO ICMS**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pela professora orientadora e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, dia, junho de 2010.

---

Prof<sup>ª</sup>. Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Prof<sup>ª</sup>. Maria Denize Henrique Casagrande, Dra.  
Orientadora

---

Prof. Neri Müller, Msc.  
Co-orientador

---

Prof. Loreci João Borges, Dr.  
Membro

## DEDICATÓRIA

*À minha mãe, Márcia de Souza Rodrigues, por todo amor, amizade e lealdade e, sobretudo, pela sua dedicação em toda minha vida.*

*E à minha avó Olindina de Souza Rodrigues (in memoriam) por representar meu maior referencial de honra, caráter e determinação.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus que iluminou o meu caminho durante toda a minha vida, bem como nesses quatro anos e meio do Curso de Ciências Contábeis.

À minha querida mãe, **Márcia de Souza Rodrigues** e meu irmão, **Rafael Rodrigues Döerner**, pelo amor, apoio e compreensão e por representarem meu porto seguro, meu passado e meu futuro e por serem responsáveis por todo processo de minha formação. Amo muito vocês!

Ao meu amado, **Maikon da Costa**, pela paciência e compreensão nos momentos em que foi preciso me ausentar e também pelo amor e carinho. Você estava presente em todo esse período, e foi agente ativo para que eu alcançasse o sucesso.

À minha estimada orientadora, **Maria Denize Henrique Casagrande**, por ter me incentivado a estudar, compreender e pensar na verdadeira essência da Contabilidade, desde o início do curso. Posso dizer, com toda certeza, que Professora Maria Denize não é uma simples professora, sua preocupação com seus alunos transcende as portas da Universidade, tornando-a acessível e inspiradora, fato que muito me acrescentou como futura Contadora.

Ao meu dedicado co-orientador, **Neri Müller**, pelo apoio constante, além do cuidado com todo processo de elaboração desse estudo. As suas contribuições e sugestões foram imprescindíveis para conclusão dessa jornada.

Ao Senhor **Ari José Pritsch**, Consultor de Gestão de Administração Tributária do Estado de Santa Catarina, pela disponibilidade em fornecer os dados para esse estudo, primordiais para sua confecção.

Ao meu imprescindível amigo, **Anderson Renan Will**, pelas críticas, conselhos, e principalmente pela ajuda em toda essa pesquisa. Suas atitudes coerentes, racionais e engraçadas, permitiram que essa etapa fosse prazerosa.

Aos meus queridos amigos e colegas pelos momentos de descontração e apoio, sem os quais meus resultados não seriam os mesmos.

*“DAS UTOPIAS  
Se as coisas são inatingíveis... ora!  
Não é motivo para não querê-las...  
Que tristes os caminhos, se não fora  
A presença distante das estrelas!”*

*Mário Quintana*

## RESUMO

DÖERNER, Caroline Rodrigues. **Benefícios fiscais como ferramenta de planejamento tributário:** um enfoque ao programa Pró-Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina aos contribuintes do ICMS. 2010. 80 fls. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Diante dos desafios resultantes da globalização da economia, que afetam o desempenho empresarial, faz-se cada vez mais necessária a implantação de métodos de gestão que resultem em algum tipo de vantagem para as empresas como, por exemplo, a realização de estudos fiscais prévios avaliando os permissivos disponíveis. Tal necessidade justifica-se em virtude da elevada carga tributária aplicada no Brasil, que chega a inviabilizar certos negócios, além de obrigar algumas companhias a encerrarem suas atividades. Dessa forma, torna-se importante que as empresas adotem um planejamento tributário, que deve ser em forma de elisão fiscal, ou seja, de forma legal. Uma das ferramentas para realizar esse plano é utilizar os benefícios fiscais. É o caso, por exemplo, dos diversos incentivos fiscais disponibilizados ao ICMS pelo Estado de Santa Catarina, sendo que esta pesquisa restringiu-se ao da concessão do programa Pró-Emprego. O seu objetivo é a geração de emprego e renda no território catarinense por meio de tratamento tributário diferenciado do ICMS, destinando-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócio-econômico situados neste Estado ou que nele venham a instalar-se. Por ser um benefício relativamente novo e com grande repercussão, cabe a análise dos requisitos que se fazem necessários para usufruí-lo, bem como a diminuição na carga tributária que pode ser alcançada com a sua utilização. Realizou-se uma simulação de um dos tratamentos tributários diferenciados oferecidos pelo programa: o concedido para as importações. Percebeu-se que o contribuinte do ICMS pode alcançar uma alíquota efetiva do imposto equivalente à 3% (três por cento). O resultado simulado do planejamento tributário foi a economia, de forma lícita, do valor de R\$ 706.133,18 (setecentos e seis mil, cento e trinta e três reais e dezoito centavos) ao ano, o que corresponde a 69,60% (sessenta e nove vírgula sessenta por cento) do imposto devido. Em relação aos resultados que o programa está gerando para o Estado de Santa Catarina, em aproximadamente 3 (três) anos de instituição do benefício, conta com 805 (oitocentas e cinco) empresas com pedido de ingresso no regime especial, e, destas, 566 (quinhentas e sessenta e seis) estão sendo atendidas. As empresas aprovadas no Pró-Emprego somam um volume de investimentos no valor de R\$ 10.590.127.259,00 (dez bilhões, quinhentos e noventa milhões, cento e vinte e sete mil e duzentos e cinquenta e nove reais), revertidos na geração de 46.949 (quarenta e seis mil, novecentos e quarenta e nove) empregos. Conclui-se, assim, o quão positiva está sendo a implantação do Pró-Emprego em Santa Catarina, tanto para as empresas que estão deixando de arcar com uma determinada quantia de ICMS e podendo investir em sua própria estrutura, quanto para o Estado, que apesar de abrir mão de uma alíquota maior em favor do benefício disponibilizado pelo programa, só aumentou sua arrecadação de ICMS entre os anos de 2007 a abril de 2010, com um crescimento de 23,71% (vinte e três vírgula setenta e um por cento), além de possibilitar a expansão econômica e social do Estado.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Benefícios fiscais. ICMS. Programa Pró-Emprego.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Receita de arrecadação tributária líquida do Estado de Santa Catarina em 2009. ..	19
Gráfico 2: Arrecadação bruta de ICMS pelo Estado de Santa Catarina entre os anos de 2005 e 2009.....	36
Gráfico 3: Investimentos realizados pelas empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego por tipo de atividade. ....	63
Gráfico 4: Cidade das 10 empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego que mais realizaram investimentos. ....	64
Gráfico 5: Evolução do número de pessoas empregadas no Estado de Santa Catarina entre os anos de 2007 e abril de 2010. ....	65
Gráfico 6: Empregos gerados pelo programa Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina. ....	66



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Impostos de competência privativa da União, Estados e Distrito Federal e Municípios.....	28
Quadro 2: Caracterização de elisão e evasão fiscal.....	32
Quadro 3: Tipos de planejamento tributário.....	32
Quadro 4: Exemplos de empresas catarinenses beneficiadas pelo programa Pró-Emprego em 2010.....	67

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Tipos de fontes bibliográficas .....	22
Figura 2: Sequência de tarefas para elaboração de um planejamento tributário .....	34
Figura 3: Documento de arrecadação de recolhimento de taxa para pedido de ingresso ao programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina .....	44
Figura 4: Demonstrativo dos investimentos realizados no ano civil das empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina .....	46
Figura 5: Demonstrativo de faturamento e utilização de mão-de-obra no ano civil das empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina. ....	47
Figura 6: Procedimentos para obtenção do valor de ICMS a pagar de uma empresa simulada beneficiada pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina.....	57
Figura 7: Regiões beneficiadas pelo programa Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina entre os anos de 2007 e abril de 2010.....	

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receita tributária líquida arrecadada pelo Estado de Santa Catarina nos anos de 2008 e 2009.....	36
Tabela 2: Planejamento tributário utilizando o tratamento diferenciado do ICMS concedido para a importação.....	55
Tabela 3: Cálculo da contribuição ao Fundo Pró-Emprego.....	59
Tabela 4: Cálculo da contribuição ao Fundo de Apoio à Educação Superior.....	59
Tabela 5: Planejamento tributário comparativo entre o regime normal de ICMS e o disponibilizado na importação pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina.....	60

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CF/1988 - Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988

CTN - Código Tributário Nacional

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DARE/SC - Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais de Santa Catarina

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT - Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE - Imposto de Exportação

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

II - Imposto de Importação

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto sobre a Renda

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITR - Imposto Territorial Rural

ITCMD - Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Intervivos

LC - Lei Complementar

PIB - Produto Interno Bruto

RICMS - Regulamento do ICMS

RICMS-SC - Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SINE/SC - Sistema Nacional de Emprego de Santa Catarina

UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>14</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS .....	17
1.2.1 Objetivo geral.....	17
1.2.2 Objetivos específicos.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA .....	18
1.4 METODOLOGIA.....	20
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	22
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO .....	23
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>24</b>
2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	24
2.1.1 Competências tributárias.....	26
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	28
2.2.1 Conceitos .....	29
2.2.2 Elaboração do planejamento tributário .....	32
2.3 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) .....	34
2.3.1 Incidência e fato gerador do ICMS.....	36
2.3.2 Alíquota e base de cálculo do ICMS .....	39
2.3.3 Benefícios fiscais do ICMS.....	41
<b>3 ANÁLISE E RESULTADOS</b> .....	<b>43</b>
3.1 APRESENTAÇÃO DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO.....	43
3.1.1 Critérios de enquadramento do programa Pró-Emprego .....	43
3.1.2 Orientações gerais do programa Pró-Emprego .....	45
3.1.3 Contribuição financeira exigida pelas empresas enquadradas no programa Pró-Emprego .....	48
3.2 COLETA, CLASSIFICAÇÃO E AJUSTES DOS DADOS.....	49
3.3 TRATAMENTOS TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS CONCEDIDOS PELO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO .....	50
3.3.1 Recolhimento do imposto diferido .....	53
3.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO UTILIZANDO UM DOS TRATAMENTOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS PELO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO .....	55
3.5 RESULTADOS DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO NO ESTADO DE SANTA CATARINA .....	61
<b>4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>68</b>
4.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS .....	68
4.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS .....	69
4.3 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS .....	71
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>73</b>
<b>ANEXO A – RESUMO DO PROJETO DE EMPREENDIMENTO DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO</b> .....	<b>78</b>
<b>ANEXO B – DECLARAÇÃO DE COMPROMISSO QUE AS EMPRESAS BENEFICIADAS PELO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO DEVEM ENTREGAR À SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA</b> .....	<b>80</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo aborda as premissas do estudo, e apresenta-se dividido nos seguintes tópicos: tema e problema, objetivos, justificativa para a realização do estudo, metodologia, limitações da pesquisa e organização do estudo.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Diante dos desafios resultantes da globalização da economia, que afetam o desempenho e organização empresarial, faz-se cada vez mais necessária a implantação de novos métodos de gestão empresarial, que propiciem a formação de profissionais capazes de produzir modelos teórico-práticos de gestão que respondam às exigências do novo paradigma.

Com o intuito de suprir tais necessidades, torna-se importante a utilização de planejamentos estratégicos como diferencial em relação à concorrência. Cabe ao gestor, para a construção eficaz de tal modelo, ser profundo conhecedor dos aspectos internos e externos que norteiam a entidade.

Um fator que merece destaque refere-se ao nível de tributação sobre as empresas e pessoas físicas no Brasil, deveras elevado, o que, por conseguinte, chega a inviabilizar certos negócios, além de obrigar as companhias a encerrarem suas atividades. Conforme pesquisa realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), em 2004, de cada dez empresas constituídas, seis são fechadas antes de completarem cinco anos de existência. Tal situação se deve em razão da má administração e, principalmente, pela falta de planejamento tributário, o que acaba por levar as empresas a arcarem com o pagamento de cargas tributárias maiores do que deveriam se tivessem realizado estudos fiscais prévios.

Segundo o Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias (IBPT), no Brasil, em média, 33% (trinta e três por cento) do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Conforme Pesce (2005), o ônus do Imposto sobre a Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas, por exemplo, pode representar à entidade cerca de 51% (cinquenta e um por cento) do lucro líquido apurado. Sendo assim, torna-se importante que as empresas adotem um sistema tributário que proporcione uma ação pró-ativa, bem como

permita a economia legal de tributos.

Faz-se mister, dessa forma, um planejamento fiscal eficiente e eficaz, assegurando à empresa a economia lícita de tributos, analisando situações de autuação fiscal, de parcelamento de débitos, recolhimento dos tributos de modo correto, evitando o pagamento indevido, além de promover a recuperação de tributos que foram recolhidos desnecessariamente.

O Artigo (Art.) 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (CF/1988) consagrou o princípio da legalidade em seu inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” Tal princípio constitucional clarifica que, dentro da legalidade, o contribuinte pode agir no seu interesse. Planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos, entre outros procedimentos rotineiros.

O planejamento tributário deve ser em forma de elisão fiscal, o qual entende-se, conforme definido por Domingues (2000), como sendo um conjunto de sistemas legais que visam a economia de tributos, levando-se em consideração, além do campo da licitude, as possíveis mudanças na legislação. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos gastos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a tributação definida pelo contribuinte é juridicamente correta, e se a empresa utiliza de procedimentos lícitos para reduzir o ônus tributário, como consequência, não poderá haver questionamentos pelos órgãos fiscalizadores.

Os incentivos fiscais, descritos no Art. 2º do Decreto-Lei n.º 215, de 01 de julho de 1989, são exemplos típicos de elisão, uma vez que o próprio texto legal disponibiliza determinados permissivos que podem beneficiar seus destinatários. Conforme se lê em Sarkovas (2009), incentivo fiscal é o uso do dinheiro público para estimular o investimento privado, ou seja, quando o governo, na tentativa de incentivar determinadas atividades para atingir outros fins de interesse do Estado, abre mão de parte da arrecadação de um referido tributo.

É o caso, por exemplo, dos inúmeros benefícios fiscais disponibilizados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) pelo Estado de Santa Catarina. Em virtude de ser o imposto que mais onera as empresas catarinenses, o governo estadual disponibiliza diversos incentivos com o objetivo de estimular a instalação de empresas em seu território, o que, por conseguinte, possibilita uma maior arrecadação e crescimento econômico para o Estado.

Como já citado, há diversos incentivos fiscais disponibilizados pelo Estado de Santa Catarina ao ICMS. No entanto, esta pesquisa restringiu-se ao estudo do programa Pró-Emprego, instituído pela Lei n.º 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, e regulamentado pelo Decreto n.º 105, de 14 de março de 2007. O seu objetivo é a geração de emprego e renda no território catarinense por meio de tratamento tributário diferenciado do ICMS, destinando-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse sócio-econômico situados neste Estado ou que nele venham a instalar-se.

Por ser um benefício relativamente novo e com grande repercussão no Estado de Santa Catarina, cabe a análise dos requisitos que se fazem necessários para usufruí-lo, bem como a diminuição na carga tributária que pode ser alcançada com a sua utilização. Ante o exposto, visando contribuir para a utilização dos incentivos fiscais das empresas do Estado de Santa Catarina, propõe-se o seguinte tema de pesquisa:

*Benefícios fiscais como ferramenta de planejamento tributário: um enfoque ao programa Pró- Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina aos contribuintes do ICMS.*

Em relação ao problema da pesquisa, seu enfoque encontra-se nos critérios para que as empresas contribuintes do ICMS de Santa Catarina se enquadrem no programa Pró-Emprego. 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. A empresa precisa saber exatamente quais os permissivos legais que podem produzir uma carga fiscal menor.

Portanto, para que as empresas usufruam dos benefícios fiscais disponíveis para seu tipo de atividade, visando diminuir sua carga tributária, este estudo tem por objetivo responder a seguinte indagação:

*Quais os impactos dos tratamentos tributários diferenciados oferecidos pelo programa Pró-Emprego aos contribuintes do ICMS do Estado de Santa Catarina?*



## 1.2 OBJETIVOS

Os objetivos da pesquisa são apresentados na sequência, e encontram-se divididos em geral e específicos.

### 1.2.1 Objetivo geral

Apresentar um estudo sobre o programa de benefício fiscal Pró-Emprego, concedido pelo Estado de Santa Catarina aos contribuintes do ICMS, utilizando-o como ferramenta de planejamento tributário pelas empresas instaladas em seu território.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Para o alcance do objetivo geral definiram-se os objetivos específicos descritos a seguir:

- a) descrever conceitos e classificações de tributos, em especial o ICMS, no qual se têm a concessão do benefício fiscal em estudo;
- b) analisar o programa Pró-Emprego oferecido pelo governo estadual catarinense e as empresas que podem usufruir de seus benefícios;
- c) evidenciar os tratamentos tributários diferenciados concedidos pelo programa Pró-Emprego aos contribuintes do ICMS do Estado de Santa Catarina, e demonstrar, por meio de simulação, um dos benefícios como ferramenta de planejamento tributário;
- d) apresentar os resultados do programa Pró-Emprego para o Estado de Santa Catarina desde o ano de sua instituição, bem como traçar um perfil das empresas que foram beneficiadas pelo programa.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Em época de mercado globalizado e competitivo, o planejamento tributário assume um papel importante nas estratégias e finanças das empresas, haja vista que quando se realiza a análise de seus balanços, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, em sua maioria, mais representativos do que os custos de produção.

A realização de planejamento tributário nas empresas é tema frequente no Brasil, em virtude, principalmente, da sua elevada carga tributária. Segundo pesquisa recente do jornal O Estadão (2009), a carga dos impostos brasileiros registrou novo aumento em 2008, alcançando o percentual de 35,8% (trinta e cinco vírgula oito por cento) do Produto Interno Bruto (PIB). O pagamento de tributos no Brasil, conforme números divulgados pela Receita Federal do Brasil, é mais elevado do que em países como Japão que representa 18,4% (dezoito vírgula quatro por cento) do PIB, Estados Unidos 23,8% (vinte e três vírgula oito por cento), Suíça 29,7% (vinte e nove vírgula sete) e Canadá 33,3% (trinta e três vírgula três por cento), entre outros.

Assim, claro se vê a relevância de serem realizados planos tributários eficazes para as empresas diminuïrem ao máximo, e licitamente, sua carga tributária. Dessa forma, surge a análise da concessão de benefícios fiscais como ferramenta para sua completa realização.

Ocorre que, por desconhecimento acerca dos incentivos fiscais oferecidos pelo Estado, grande parte das empresas não fazem uso dos mesmos, acarretando um débito fiscal muitas vezes desnecessário. Ao analisar a arrecadação dos tributos pelo Estado de Santa Catarina, observa-se que o ICMS é o que mais gera renda aos cofres do Estado, com um percentual aproximado de 83% (oitenta e três por cento) da receita de arrecadação tributária líquida, conforme pode-se visualizar no Gráfico 1:

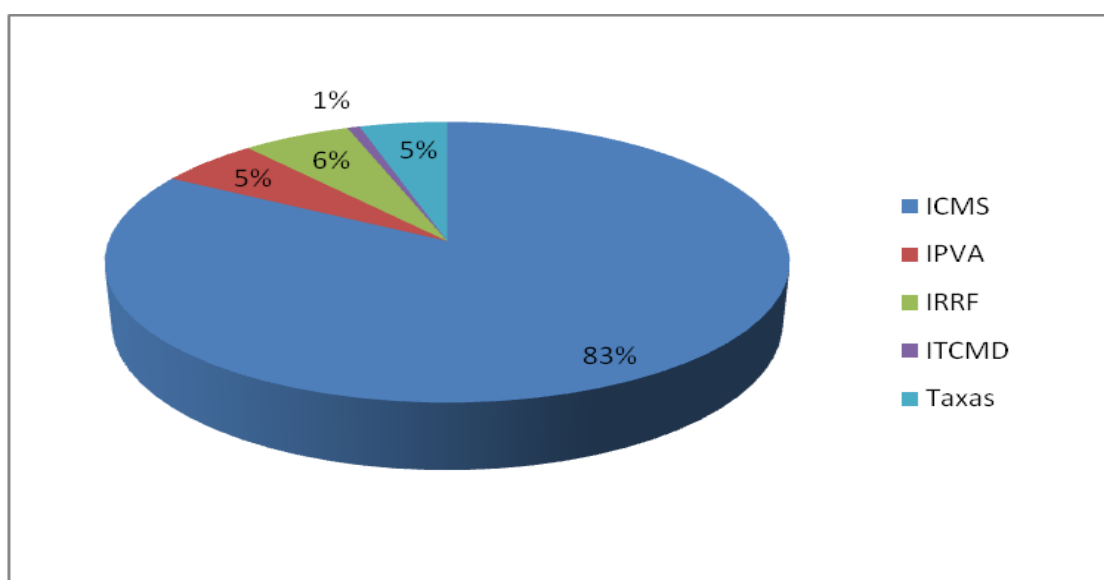


Gráfico 1: Receita de arrecadação tributária líquida do Estado de Santa Catarina em 2009

Fonte: Elaborado pela autora, baseado nos dados divulgados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Ao analisar a arrecadação total do país, o Ministério da Fazenda afirmou que o Estado de Santa Catarina teve o terceiro maior crescimento de arrecadação de ICMS no período compreendido entre janeiro e outubro de 2009, comparado com igual período de 2008, com variação positiva de 3,8% (três vírgula oito por cento).

O percentual supracitado representou R\$ 254.000.000,00 (duzentos e cinquenta e quatro milhões de reais) a mais no caixa do Estado. Entre outros Estados que obtiveram aumento percentual, os mais significativos foram Pernambuco com 6,1% (seis vírgula um por cento) e Goiás 5,6% (cinco vírgula seis por cento), ambos à frente do Estado de Santa Catarina.

A partir da conjuntura mencionada, surge o interesse em realizar um estudo relacionado ao planejamento tributário utilizando os benefícios fiscais concedidos pelo programa Pró-Emprego aos contribuintes do ICMS. Justifica-se, assim, o aprofundamento do conhecimento em relação a um determinado tipo de benefício fiscal concedido pelo governo estadual às empresas de Santa Catarina.

O enfoque do trabalho é o programa Pró-Emprego (2007), que possui como benefício principal o diferimento do pagamento de ICMS das empresas enquadradas, em que as mesmas deixam de arcar com o ônus do imposto por um lapso temporal determinado para, dessa forma, viabilizar a instalação de empreendimentos geradores de emprego e renda. O objetivo principal é desenvolver as vocações econômicas regionais, favorecer investimentos em infraestrutura e facilitar as relações comerciais no Estado.

Logo, é propício desenvolver um estudo para analisar se tal postergação está refletindo na diminuição da carga tributária, bem como se está a contribuir para o seu propósito inicial, qual seja: gerar emprego e renda ao Estado de Santa Catarina.

Dessa forma, a presente pesquisa justifica-se ainda pela relevância do imposto em estudo para as empresas catarinenses, em virtude dos altos valores que devem recolher ao Estado, além de possibilitar a divulgação dos resultados do tema proposto, corroborando para o planejamento tributário das empresas que atendem aos requisitos do programa.

#### 1.4 METODOLOGIA

Este estudo é caracterizado como monografia, conceituado por Marconi & Lakatos (1990, p. 205) como:

um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas em todos os seus ângulos e aspectos [...].

Ainda em relação à conceituação, Lintz e Martins (2000, p. 21) defendem que “monografia é um documento técnico-científico, que, por escrito, expõe a reconstrução racional e lógica de um único tema”.

Para a confecção de uma monografia é necessária a utilização de alguns procedimentos metodológicos. Este estudo foi organizado em etapas, iniciando-se com uma pesquisa bibliográfica e documental sobre o assunto, objetivando conhecimento de apoio ao pesquisador. Cabe destacar que a pesquisa bibliográfica e documental é mantida até o final do trabalho, pela sua indispensabilidade desde a construção de objetivos até a elaboração de considerações finais.

Ao serem evidenciados os objetivos formulados para este trabalho, necessita-se fundamentar e expressar algumas considerações acerca da classificação da pesquisa e da forma como esta foi desenvolvida.

Segundo os objetivos propostos, a pesquisa pode ser classificada como exploratória e descritiva. Segundo Gil (2002, p. 41) a pesquisa exploratória tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o tema, buscando torná-lo mais explícito ou construir hipóteses.

Segundo Santos (1998) a pesquisa exploratória é o contato inicial com o tema a ser

analisado, com os sujeitos a serem investigados e com as fontes secundárias disponíveis. Nesse caso, o pesquisador deve ter uma atitude receptiva aos dados da realidade social, além de uma postura flexível e não formalizada. Tripodi et al. (1975) afirmam que os estudos exploratórios são baseados na pressuposição de que através do uso de procedimentos relativamente sistemáticos, pode-se desenvolver hipóteses relevantes a um determinado fenômeno.

Para Sampieri et al. (1996) os estudos exploratórios servem para aumentar o grau de familiaridade com fenômenos relativamente desconhecidos, obter informações sobre a possibilidade de levar adiante uma investigação mais completa sobre um contexto particular da vida real e estabelecer prioridades para investigações posteriores, entre outras utilizações. Porém, os estudos exploratórios em poucas ocasiões constituem um fim em si mesmo.

Eles se caracterizam por serem mais flexíveis em sua metodologia em comparação com os estudos descritivos ou explicativos, e são mais amplos e dispersos que estes dois últimos tipos (por exemplo, buscam observar tantas manifestações do fenômeno estudado quanto for possível). (SAMPIERI et al., 1996, p. 60).

Como os métodos de pesquisa aplicáveis à pesquisa exploratória são diferentes daqueles aplicáveis à pesquisa conclusiva, é necessário que o pesquisador tenha os objetivos do estudo firmemente estruturados quando planeja a pesquisa. Segundo Boyd et al. (1989, p. 92), “enquanto procura por hipóteses, a pesquisa exploratória é apropriada; quando as hipóteses já foram estabelecidas e devem ser testadas, a pesquisa conclusiva é necessária”.

Em relação à pesquisa descritiva, Malhotra (2001) manifesta-se como sendo a pesquisa que tem o objetivo de conhecer e interpretar a realidade, através da observação, descrição, classificação e interpretação de fenômenos, sem nela interferir para modificá-la. Gil (2002) corrobora dizendo que a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

No que tange ao escopo, a presente pesquisa busca um aprofundamento do conhecimento sobre benefícios fiscais, sua utilização como ferramenta de planejamento tributário, descrevendo as características do tema, bem como expondo considerações acerca da sua aplicabilidade nas empresas contribuintes do ICMS do Estado de Santa Catarina.

Estabelecido o referencial teórico, torna-se importante descrever a forma como a pesquisa foi realizada, expondo seu delineamento. Sendo assim, este estudo utiliza as chamadas fontes de papel para a coleta de dados. Dessa forma, quanto aos procedimentos técnicos utilizados, tratou-se de uma pesquisa bibliográfica e documental.

Segundo Gil (2002, p. 44) “a pesquisa bibliográfica é feita com base em material já

elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Grande parte dos estudos necessita utilizar esse tipo de pesquisa, que exige do pesquisador uma análise muito mais profunda do material selecionado, evitando dessa forma, fontes que podem interferir na qualidade do estudo.

As fontes bibliográficas são em grande número e podem ser assim classificadas:

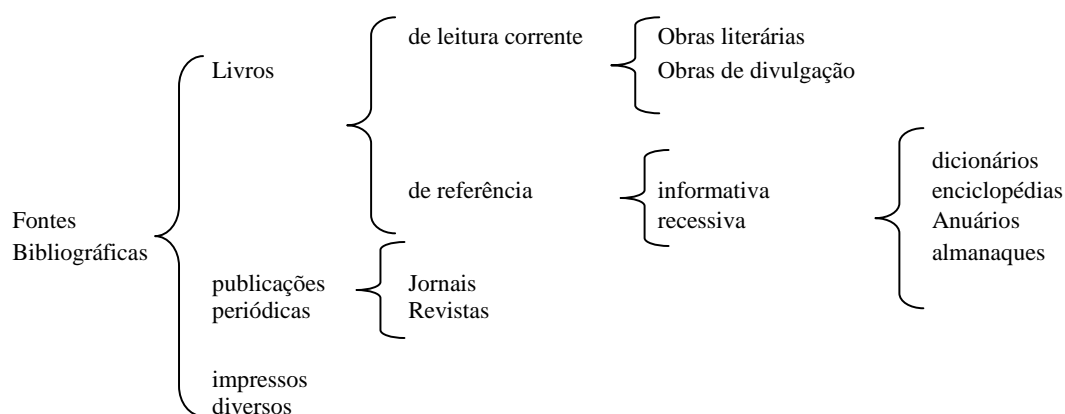


Figura 1: Tipos de fontes bibliográficas

Fonte: Gil, Antônio Carlos. **Como classificar pesquisas**. Disponível em: <[www.professordilson.pro.br/omono/Classificacao\\_de\\_Pesquisas.doc](http://www.professordilson.pro.br/omono/Classificacao_de_Pesquisas.doc)>. Acesso em: 11 abr. 2010.

Em relação à pesquisa documental, esta se difere da pesquisa bibliográfica, conforme Gil (2002, p. 45) “na natureza das fontes. [...] a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os projetos de pesquisa”. As fontes da pesquisa documental são mais diversificadas, compreendendo desde diários, regulamentos, ofícios, até relatórios de empresas.

Ao trabalhar com o programa Pró-Emprego, benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina aos contribuintes do ICMS, o pesquisador recorre a fontes bibliográficas para aprofundar seu conhecimento sobre o tema, e a fontes documentais, como em sítios eletrônicos, utilizados como meio de coleta das informações, para confeccionar um estudo científico com a finalidade de contribuir como fonte de conhecimento para futuras pesquisas.

## 1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Ao realizar uma pesquisa, visa-se alcançar os objetivos propostos no início do

estudo. Sendo assim, ao limitar a pesquisa objetiva-se focar o que é realmente relevante para sua realização.

A pesquisa sobre uma determinada problemática depende da qualidade das fontes de informação. O pesquisador deve compilar essas fontes de informação com o intuito de delimitar de forma clara o seu estudo, esclarecer especificidades da pesquisa, bem como buscar o referencial teórico necessário para resolver o problema.

Ao analisar a vasta abrangência do tema, faz-se necessária a delimitação do assunto. A restrição permite obter informações que realmente forneçam uma visão mais apurada e útil do papel dos benefícios fiscais como ferramenta de planejamento tributário. A pesquisa foi realizada no Estado de Santa Catarina, com base na legislação tributária, que contempla vários tipos de benefícios fiscais. Entretanto, restringiu-se o estudo à concessão do programa Pró-Emprego, benefício fiscal disponibilizado para os contribuintes do ICMS estabelecidos no Estado de Santa Catarina.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O estudo está separado em quatro capítulos com o objetivo de demonstrá-lo de forma coerente, quais sejam: Introdução, Fundamentação Teórica, Análises e Resultados, e Conclusões e Recomendações.

O primeiro capítulo apresenta o tema e problema da pesquisa, os objetivos, divididos em geral e específicos, justificativa, metodologia, limitações da pesquisa e a organização do estudo.

No segundo capítulo é apresentada a fundamentação teórica que abrange os conceitos presentes nos referenciais literários, que servem de base para o aprofundamento do estudo e, por consequência, viabilizam o processo de análise dos dados coletados.

O terceiro capítulo contempla o trabalho desenvolvido. As informações obtidas por meio da coleta de dados são analisadas e estruturadas, visando ao alcance dos objetivos propostos.

O quarto capítulo apresenta as considerações finais, com conclusões sobre o trabalho elaborado, bem como recomendações para futuros trabalhos que possam ser desenvolvidos nesta área.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo abrange os fundamentos da literatura que servem de suporte para execução do estudo, bem como se tornam agentes facilitadores do processo de análise dos dados coletados. Realiza-se, dessa forma, uma incursão nos assuntos relacionados à pesquisa, além de uma breve explanação acerca de tópicos como: sistema tributário nacional e seus principais ramos, planejamento tributário, benefícios fiscais, entre outros.

### 2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, o sistema tributário foi estruturado em forma de complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Por consequência, conclui-se que o sistema tributário brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, bem como dos princípios e normas que regulam tais tributos.

O arcabouço da legislação separado em Lei Complementar, Leis, Decretos, Instruções Normativas e Portarias, disciplinam a incidência de cada um dos tributos definidos na CF/1988. É esta legislação que determina contornos de tal maneira que um determinado tributo passe a existir, definindo, entre outros, fato gerador, base de cálculo, contribuinte e a alíquota correspondente.

O princípio da estruturalidade orgânica do tributo, pelo qual a espécie tributária é determinada pelo seu fato gerador, compõe o sistema tributário nacional com cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

**1) Imposto** - é o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, conforme se lê no Art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN). Em outras palavras, imposto é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando. As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem os paga, mas sim para serem utilizadas para custear as despesas gerais do Estado, visando promover o bem comum da



nação. Segundo o Glossário do Portal Tributário (2010), os impostos podem ser divididos em:

**a) Imposto cumulativo:** aquele que incide em sua totalidade a cada etapa de circulação do mesmo produto ou serviço;

**b) Imposto não-cumulativo:** desconta-se a cada etapa de circulação o imposto pago na etapa anterior, como exemplo, o ICMS;

**c) Imposto real:** é aquele em que legislação considera somente as características objetivas do evento ou do bem envolvidos no fenômeno tributário. A quase totalidade dos impostos brasileiros é real;

**d) Imposto pessoal:** é aquele cuja legislação leva também em consideração as peculiaridades individuais da pessoa do contribuinte.

**2) Taxa** - é o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (Art. 77 do CTN).

**3) Contribuição de melhoria** - é o tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo de fazer face ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Art. 81 do CTN).

**4) Contribuições especiais** - são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais (Arts. 149 e 149-A da CF/1988).

**5) Empréstimo Compulsório** - é o tributo que somente pode se instituído pela União, através de Lei Complementar, como definido no Art. 148, inciso I e II da CF/1988, nos casos de:

a) calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, que exijam recursos extraordinários, isto é, além dos previsto no orçamento fiscal da União;

b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

A administração tributária, conforme Gaudereto (2005, p. 31), *in verbis*: “tem como principal objetivo administrar as leis tributárias aproveitando o máximo do potencial

tributário do ente tributante.” A administração tributária faz parte do sistema tributário e o próprio conceito de sistema incorpora a administração.

Como o Brasil está constituído com uma estrutura federativa, há uma multiplicidade de órgãos com funções típicas de administração tributária. No âmbito da União, a Secretaria da Receita Federal do Brasil é o principal órgão, sendo responsável pela administração de todos os tributos da competência da União.

Assim como no Brasil, em muitos países a administração tributária abrange quatro funções básicas, descritas a seguir na visão de Gaudereto (2005, p. 32-43):

- 1) **Tributação** – elaboração de normas e procedimentos tributários, aplicação da legislação tributária, contencioso fiscal e consultas.
- 2) **Informações econômico-fiscais** – programação, registro e armazenamento de informações econômico-fiscais, controle dos cadastros de contribuintes e controle de documentos fiscais.
- 3) **Arrecadação** – previsão da receita, aperfeiçoamento das técnicas de arrecadação, controle de lançamentos de créditos tributários, controle dos agentes arrecadadores e cobrança administrativa.
- 4) **Fiscalização** – programação das atividades de fiscalização, aperfeiçoamento das técnicas de fiscalização, auditorias e controles fiscais.

Sendo assim, pode-se inferir que a administração tributária constitui-se num conjunto de ações integradas que objetivam o cumprimento da legislação, alimentados por informações cadastrais e econômicas, fornecidas ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros por meio da apresentação de diversas modalidades de declarações.

### 2.1.1 Competências tributárias

A república brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até o ano de 1930. A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou a estrutura do sistema tributário existente ao final do Império. Entretanto, conforme alega Varsano (1997), tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os Estados e Municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo segmentados os impostos de competência exclusiva da União e dos Estados.

A Constituição Federal estabelece a autonomia política, administrativa e financeira dos entes federativos. A concessão destas três autonomias pressupõe a atribuição de

competências tributárias privativas para os três níveis de governo (União, Estados/Distrito Federal e Municípios).

O conjunto de regras constitucionais que atribuem competências tributárias aos diversos entes federativos estabelece princípios tributários, limitam o poder de tributar, e dispõem sobre repartição de receitas tributárias, ou seja, constituem a base do sistema tributário nacional.

Sobre o tema, ensina Coêlho (1998, p. 46):

Podemos estudar a Constituição Tributária em três grupos temáticos:

- a) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;
- b) o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar;
- c) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).

A Constituição Federal do Brasil, em seu Capítulo VI, Seção I, Arts. 145 a 149, deu poderes às três esferas (federal, estadual e municipal) de instituir tributos, ou seja, definiu competências de cada uma destas esferas, transformando-as em sujeito ativo na relação. Na Seção II, os Arts. 150 a 152 impõem limitações ao poder de tributar, também às mesmas três esferas.

**a) Competência comum:** é aquela relativa à instituição de taxas e contribuições de melhoria, ou seja, tem natureza contraprestacional. Possuem essa competência todas as esferas políticas: União, Estados e Distrito Federal e Municípios (Art. 23, CF/1988);

**b) Competência privativa:** a competência privativa refere-se ao poder de instituir os impostos que a Constituição Federal vigente determina em favor de cada esfera federativa (Art. 22, CF/1988). Na Seção III, nos Arts. 153 e 154 são listados os tributos de competência da União. O Artigo 155 discrimina os tributos que podem ser criados na competência estadual. Já no Art. 156 estão os tributos de competência municipal. Na Seção IV, do Art. 157 ao 162, estão disciplinadas as regras da repartição das receitas tributárias, já que o Brasil está constituído como um Estado Federativo.

Atualmente, temos sete impostos enumerados de competência da União, três dos Estados e do Distrito Federal e três dos Municípios. Os impostos são descritos no Quadro 1:

UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS
<b>II</b> <b>IE</b> <b>IPI</b> <b>IOF</b> <b>ITR</b> <b>IR</b> <b>IGF</b>	<b>ICMS</b> <b>IPVA</b> <b>ITCMD</b>	<b>ISSQN</b> <b>IPTU</b> <b>ITBI</b>

Quadro1: Impostos de competência privativa da União, Estados e Distrito Federal e Municípios.  
 Fonte: Elaborado pela autora com base na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

**c) Competência cumulativa:** a competência cumulativa trata das hipóteses em que determinado ente político institui certo imposto que, a princípio, seria de incumbência de outra esfera de governo. Ou seja, nesse caso, certo ente acumula competência que não seria sua (Art. 147, CF/1988);

**d) Competência residual:** a competência residual refere-se o poder dado à União de inovar, instituindo um imposto ou contribuição da seguridade social nova, além daqueles já descritos a seu favor de forma privativa (Art. 195, CF/1988);

**e) Competência extraordinária:** significa o poder dado à União para, em caso de guerra ou sua iminência, instituir um outro imposto. Determina a Constituição que deverá ser gradativamente extinto, cessadas as causas de sua instituição (Art. 154, II, CF/1988).

## 2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A preocupação crescente com a governança corporativa, ou seja, na maior transparência das operações das empresas, desencadeou mudanças significativas na rotina e na gestão da área fiscal. Os executivos têm buscado melhorias na gestão tributária das empresas para reduzir o pagamento de tributos.

O ônus tributário e o mercado competitivo em que as empresas estão inseridas requerem práticas de gerenciamento eficazes para preservar a continuidade do empreendimento. A busca por formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos, bem como atenção às mudanças da legislação é uma necessidade para maximização dos lucros das empresas, manutenção dos negócios e dos níveis de empregos. O alcance de tais objetivos é

realizado utilizando como ferramenta o planejamento tributário.

### 2.2.1 Conceitos

Quanto ao conceito de planejamento tributário, Borges (2006, p. 36) define como sendo: “a ação que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o correspondente débito fiscal”.

Outrossim, Gubert (2001, p. 44) defende que planejamento tributário é “o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente o ônus dos tributos”.

Conforme se lê em Pesce (2005, p. 3):

denomina-se planejamento tributário a construção de um conjunto de operações, consubstanciadas em negócios ou atos jurídicos ou situações materiais que, em relação a outro conjunto de operações, com o mesmo resultado econômico, representa carga tributária menor e, portanto, resultado econômico maior.

Efetuando-se uma interpretação sistemática da CF/1988 e do Código Tributário Nacional, infere-se que a interpretação econômica dos tributos, desde que lícita, encontra-se resguardada no direito tributário pátrio.

Fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na CF/1988, mas também um dever legal determinado pelo Art. 153 da Lei n.º 6.404/76, que define “ao administrador da companhia o dever de empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Pode-se citar ainda, que para Catelli (1999, p. 135) planejamento tributário:

corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal, considerada pela empresa como médio e longo prazo, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

O plano tributário é uma atividade preventiva, que tem como fator de análise o tributo, tendo como objetivo identificar e simular os atos e fatos tributáveis, bem como avaliar

seus efeitos. Para tanto, compara-se os resultados prováveis para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Após a concretização do fato gerador, geralmente restam duas alternativas para o contribuinte: pagar ou não pagar o tributo. Se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A alternativa de não pagar se caracterizará como prática ilícita, sujeitando-se à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento de tal prática.

O planejamento tributário visa à redução ou eliminação da carga fiscal das empresas, evitando que se concretizem operações tributáveis ou reduzindo a base de tributação. Destaca-se como mais importante a eliminação de contingências tributárias, utilizando adequados controles internos e conhecimento profundo das operações e da legislação tributária.

A análise e o entendimento de conceitos de contabilidade, legislação tributária e societária é fundamental para que as empresas possam se certificar que os seus negócios estão sendo conduzidos com carga tributária mínima e em linha com a orientação geral dos negócios.

Pode-se mencionar que a empresa eficiente do ponto de vista tributário é aquela que realiza atividades lícitas, além de identificar, com antecedência, a alternativa legal e tributária menos onerosa para atingir um determinado objetivo.

A elisão fiscal consiste na economia lícita de tributos, sendo que existem duas espécies: aquela decorrente da própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Segundo Fabretti (2008, p. 73), “a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal”.

Segundo Gutierrez (2006), a elisão fiscal pode ser entendida como a redução da carga tributária dentro da legalidade, na qual o contribuinte procura, dentro do leque de possibilidades que o sistema legal lhe permite, alternativas para atingir os resultados econômicos pretendidos.

A elisão fiscal pode ser encarada como o objetivo principal do planejamento fiscal. De acordo com a atividade realizada pela entidade, o planejamento tributário deverá ser elaborado, levando-se em consideração ainda, o ramo que a empresa se enquadra.

A palavra evasão é derivada do latim *evadere*, isto é, escapar, fugir. A evasão, em

sentido macro, consiste nas ações ou omissões do contribuinte com o intuito de suprimir, reduzir ou postergar o cumprimento de uma obrigação tributária (Silva, 1982).

A evasão fiscal é conceituada por Gubert (2003, p. 43) “como toda e qualquer ação ou omissão tendente a reduzir, retardar ou evitar o real cumprimento de obrigação tributária.” Como pressuposto de existência da evasão, a doutrina fiscal tem colocado a vontade do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o recolhimento do tributo. Dessa forma, a mera conduta omissiva do contribuinte não seria suficiente, mas sim o ato demonstrativo da vontade de fraudar o Fisco.

De acordo com Pesce (2005), sob uma perspectiva econômico-financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal. Fabretti (2008, p. 75) ensina ainda que, “a evasão fiscal ao contrário da elisão, consiste em prática contrária à lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”.

A evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste na lesão ilícita ao Fisco, não se pagando tributo devido, ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência. A seguir, descrevem-se algumas formas ilícitas de diminuição da carga tributária, quais sejam:

**a) Evasão fiscal:** a evasão fiscal caracteriza-se pela diminuição da carga tributária por meio de atos ilícitos ou fraudulentos. Na evasão fiscal a ação é praticada após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la (Müller, 2009);

**b) Sonegação:** caracteriza-se por toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador, sua natureza e condições materiais, bem como ocultar o contribuinte. Dentre as situações típicas, encontram-se a omissão de informações, fraude a fiscalização, elaboração de documento falso, entre outras (Art. 71 da Lei n.º 4.502/1964);

**c) Fraude:** toda a ação ou omissão dolosa que tende a impedir ou retardar fato gerador, ou ainda modificar suas características a fim claro com a característica de dolo que é a intenção do agente, ou seja a vontade de fazer algo fora do amparo legal (Art. 72 da Lei n.º 4.502/1964);

**d) Conluio:** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude (Art.73 da Lei n.º 4.502/1964)

No Quadro 2 descreve-se as principais diferenças entre a elisão e evasão fiscal.

ELISÃO	EVASÃO
Legal	Ilegal
Não é passível de sanção	Passível de sanção
Medidas antes da ocorrência do fato gerador	Medidas após ocorrência do fato gerador
Deve ser estimulada	Deve ser combatida

Quadro 2: Caracterização de elisão e evasão fiscal

Fonte: Elaborado pela autora, com base em: CANTO, Gilberto de ulhôa. **Elisão e evasão fiscal**: caderno de pesquisas tributárias. São Paulo, 1998. p. 96.

Ante o exposto, claro se vê a importância da elaboração de um planejamento tributário que adote a prática da elisão fiscal. Dessa forma, a empresa poderá alcançar uma diminuição na sua carga tributária sem deixar de obedecer ao diploma legal.

### 2.2.2 Elaboração do planejamento tributário

Ao iniciar a elaboração de um planejamento tributário, pode-se optar por três tipos de planejamentos, que podem ser vistos no Quadro 3:

Quanto à natureza	Período de Abrangência
<b>Planejamento Operacional</b>	Curto Prazo
<b>Planejamento Tático</b>	Médio Prazo
<b>Planejamento Estratégico</b>	Longo Prazo

Quadro 3: Tipos de planejamento tributário

Fonte: Elaborada pela autora.

Em seguida, faz-se mister realizar uma sequência de tarefas para que efetivamente se alcance o sucesso, além de elencar os conhecimentos necessários para sua eficiente aplicação. Nesse sentido, claro se vê que não é suficiente apenas ser conhecedor da legislação tributária, além disso, é preciso deter o conhecimento das operações da empresa, bem como as ferramentas financeiras necessárias para analisar a viabilidade do plano. Salienta-se ainda como primordial o conhecimento contábil visando os efeitos do patrimônio da entidade.

Inicialmente, cabe mencionar que o planejamento tributário deve ser efetuado anteriormente à ocorrência do fato gerador, visando adequar às operações econômicas, ou os fatos modificativos do patrimônio, à legislação pertinente para que a tributação sobre este reflita ou a menor carga possível ou o maior prazo para pagamento do tributo. Este último



pode ser adotado pelo contribuinte do ICMS ao se enquadrar no programa Pró-Emprego, concedido pelo Estado de Santa Catarina.

Como a obrigação dos pagamentos dos tributos é *ex lege*, o crédito tributário só surge em favor do Estado quando há a ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, caso se evite a realização do fato gerador previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a legislação qualifica como gerador do dever de pagar tributo. Sendo assim, os atos elisivos deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência *in concreto*.

Pode-se tratar o fato gerador de um tributo, visando à redução de seu pagamento, amparado pela legislação vigente, de três formas:

a) avaliar a possibilidade lícita da exclusão do fato gerador, ou seja, procura-se caracterizar que este não está no campo de incidência do tributo;

b) em relação à redução tem-se como escopo que na ocorrência do fato gerador este seja tributado sobre uma base de cálculo ou com uma alíquota menor, ou ainda com um tributo de menor ônus;

c) quanto ao adiamento o objetivo é aumentar o prazo de recolhimento aos cofres públicos ou ainda retardar a materialização do fato gerador.

Neste sentido, as principais etapas para elaboração de um planejamento tributário, conforme apostila didática da disciplina de Planejamento Tributário do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, elaborado por Müller (2009, p. 13-14) são:

**1) Pesquisa do fato:** nesta etapa deverá ser feito um estudo minucioso, tanto técnico quanto operacional do fato a que se deseja efetuar um planejamento tributário. Esta etapa é responsável pela discriminação do escopo em estudo.

**2) Articulação do objetivo:** após a descrição do fato, deve-se delimitar o objetivo a ser alcançado, ou seja, definir se o planejamento tributário sobre aquele fato será com vistas a excluir, reduzir ou postergar o tributo que será imputado sobre aquela operação ou conjunto de operações.

**3) Estudo jurídico tributário:** neste momento é de suma importância a participação da assessoria tributária da empresa, pois deverá ser feito um minucioso levantamento de toda a legislação pertinente ao fato em estudo, bem como deverá ser classificado o fato de acordo com os princípios do direito.

**4) Conclusão:** cumpridas as etapas anteriores deverá do estudo jurídico-tributário retirar-se a escolha sobre a forma de oferecer à tributação o fato em estudo. Assim, pretende-se na conclusão enquadrar o fato dentro da menor carga impositiva oferecida pela análise da legislação pertinente ao assunto.

**5) Operacionalização:** como o planejamento tributário deve ser realizado sempre antes da ocorrência do fato gerador, a última etapa a ser cumprida é a operacionalização, que compreende a descrição de todos os procedimentos a serem adotados para que o objetivo seja alcançado no mundo real.

Na Figura 1, pode-se visualizar os conhecimentos necessários, bem como a sequência de tarefas que devem ser realizadas para a realização de um planejamento tributário eficaz e eficiente.

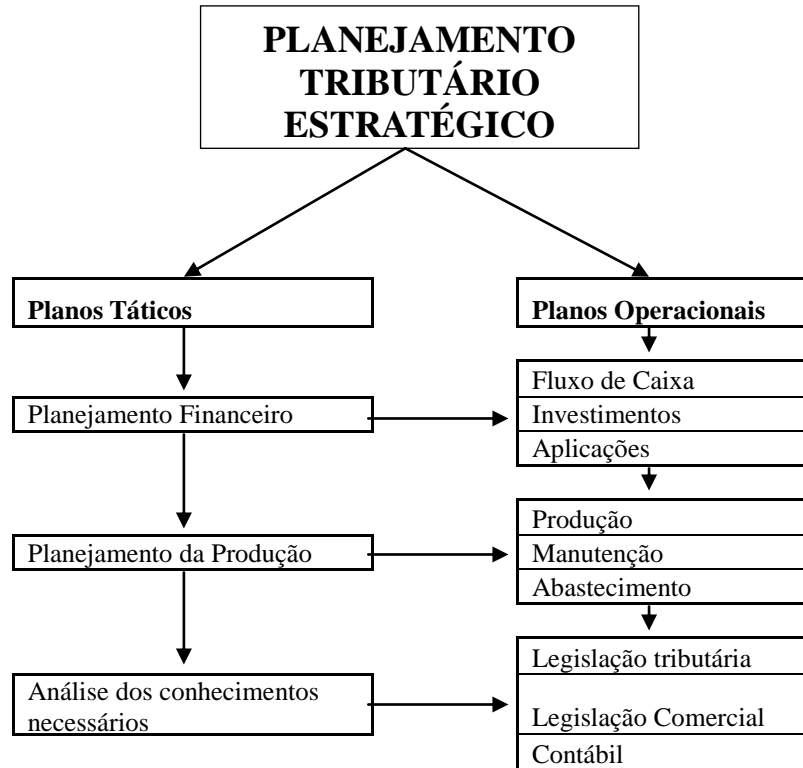


Figura 2: Sequência de tarefas para elaboração de um planejamento tributário  
Fonte: Elaborado pela autora.

Ante o exposto, claro se vê que para realizar um planejamento tributário não é necessário apenas ser conhecedor da legislação tributária, mas é preciso conhecer também as operações da empresa, bem como as ferramentas financeiras necessárias para analisar a viabilidade do plano. Salienta-se ainda como importante o conhecimento contábil visando os efeitos no patrimônio da entidade.

### 2.3 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

A sigla ICMS identifica o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É um imposto que cada um dos Estados e o Distrito Federal podem instituir, como determina a Constituição Federal de 1988.

O ICMS é um imposto não-cumulativo, seletivo e de competência estadual, incidindo sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A não-cumulatividade do ICMS significa que se deve compensar o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente. O recolhimento do imposto supracitado é realizado sobre a diferença entre o valor das entradas e as saídas de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O procedimento para apurar o valor do ICMS a ser pago é feito da seguinte forma:

**1) Saídas de mercadorias:** débito de ICMS.

**2) Entradas de mercadorias:** crédito de ICMS.

**SALDO ICMS:** Débito - Crédito (1 - 2)

O ICMS só gera valor para pagamento se os débitos (saídas) forem maiores que os créditos (entradas); do contrário, o contribuinte restará com um crédito para confronto em períodos de apuração subsequentes. Em cada etapa da circulação de mercadorias e em toda prestação de serviço sujeita ao ICMS deve haver emissão de documento fiscal.

Em relação à seletividade do ICMS, Pêgas (2003) explica que a atribuição das alíquotas se dá em função de sua essencialidade, sendo superiores para produtos supérfluos como bebidas alcoólicas, cigarros, perfumes, e inferiores para produtos considerados de primeira necessidade.

Como já mencionado, o ICMS é um imposto de competência estadual e atualmente é a principal fonte de renda dos Estados, que devem repassar 25% (vinte e cinco por cento) do produto de arrecadação do imposto para os Municípios, conforme determina o Art. 158, inciso IV da CF/1988. Ao analisarmos a arrecadação dos tributos pelo Estado de Santa Catarina nos anos de 2008 e 2009, claro se vê a sobressalência do ICMS, conforme Tabela 1.

Tabela 1: Receita tributária líquida arrecadada pelo Estado de Santa Catarina nos anos de 2008 e 2009

Tributo	2008	2009	Varição 2008-2009
ICMS	4.355.819.458,21	4.562.587.498,40	206.768.040,19
IPVA	273.440.188,18	301.732.162,34	28.291.974,16
IRRF	366.268.587,98	324.429.132,34	-41.839.455,64
ITCMD	40.648.698,00	36.700.679,49	-3.948.018,51
Taxas	262.015.610,29	263.417.553,77	1.401.943,48
<b>TOTAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA</b>	<b>5.298.192.542,66</b>	<b>5.488.867.047,34</b>	<b>190.674.504,68</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados divulgados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

No Gráfico 2, pode-se visualizar, ainda, a arrecadação bruta do ICMS pelo Estado de Santa Catarina entre os anos de 2005 e 2009.

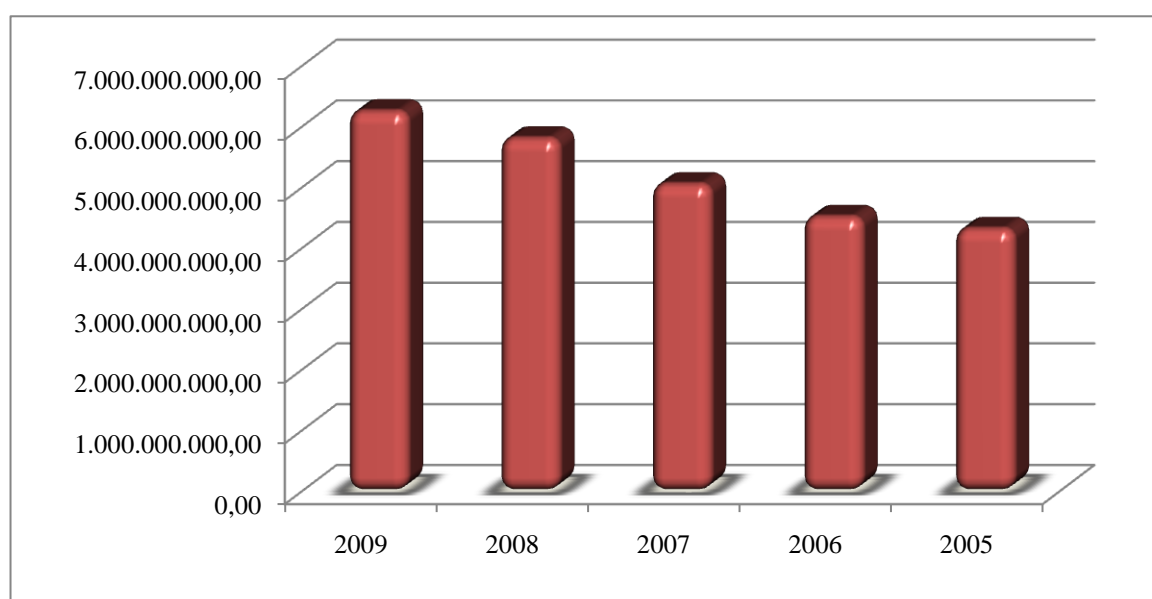


Gráfico 2: Arrecadação Bruta de ICMS pelo Estado de Santa Catarina entre os anos de 2005 e 2009.

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados divulgados pelo Estado de Santa Catarina.

Ao realizar o fato gerador do ICMS, como obrigação acessória, o contribuinte deve se inscrever no cadastro de contribuintes do ICMS. Cabe mencionar que deve pagar o imposto a pessoa não inscrita, quando importa mercadorias de outro país, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial. No Estado de Santa Catarina, a maior parte das operações com mercadorias é tributada à alíquota de 17% (dezessete por cento).

### 2.3.1 Incidência e fato gerador do ICMS

O campo de incidência do ICMS é definido conforme Art. 155 da Constituição

Federal de 1988, que atribuiu competência tributária à União para criar uma lei geral sobre o ICMS, através de Lei Complementar n.º 87/1996. A partir dessa lei geral os Estado e o Distrito Federal instituem o tributo por lei ordinária, que posteriormente é regulamentada por decreto do governador, o chamado Regulamento do ICMS (RICMS), que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

Cada uma dessas leis segue uma hierarquia, seguindo as premissas delineadas na CF/1988, e que segue pela Lei Complementar, a Lei Ordinária até o RICMS. Nenhuma dessas leis pode criar obrigações que não estejam contidas nas leis superiores a ela, sob pena de serem inválidas.

O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadorias, mesmo que esta se inicie no exterior. Além disso, o ICMS incide sobre serviços de comunicação e transporte intermunicipais e interestaduais. O momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte caracteriza o fato gerador. Não importa se a venda se efetivou ou não, mas sim se ocorreu a circulação da mercadoria; trata-se de uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica.

A prestação de serviço de transporte, no âmbito intermunicipal e interestadual também caracteriza o fato gerador do ICMS, bem como a prestação do serviço de comunicação. Fato gerador pode ser entendido como o fato previsto em lei, que deverá acontecer para surgir uma obrigação ao sujeito passivo, de modo que este venha a efetuar o pagamento do tributo. O Código Tributário Nacional, em seu Art. 114, define que o fato gerador da obrigação principal é aquela situação necessária e suficiente para que ocorra a incidência do tributo.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Após definidas as duas formas de fato gerador, elenca-se, conforme o §1º e 2º do Art. 2º da LC n.º 87 de 1996, os possíveis fatos de incidência do ICMS:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Em relação às situações em que o imposto não incide, o § 3º do Art. 2º da LC n.º 87 de 1996 descreve:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Como visto, o ICMS incidirá em regra sobre a circulação de mercadorias, na qual ocorre a mudança de titularidade entre os sujeitos da relação. Assim, a ocorrência de qualquer das hipóteses acima permite o nascimento de uma relação jurídico-tributária onde de um lado encontra-se como sujeito ativo da obrigação o Estado ou o Distrito Federal, e de outro, como sujeito passivo, o contribuinte.

### 2.3.2 Alíquota e base de cálculo do ICMS

De um modo geral, o ICMS é um tributo com uma ampla diferenciação de alíquotas, as quais são apresentadas em forma de percentual, que devem ser aplicadas sobre o valor da base de cálculo. As alíquotas do ICMS do Estado de Santa Catarina são evidenciadas nos Arts. 19 e 20 da Lei Estadual n.º 10.297/1996.

**Art. 19.** As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II a IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica;
- b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei;
- c) prestações de serviços de comunicação;
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinquenta quilowatts);
- b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural;
- c) prestações de serviços de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- d) mercadorias de consumo popular, relacionadas na Seção II do Anexo Único desta Lei;
- e) produtos primários, em Estado natural, relacionados na Seção III do Anexo Único desta Lei;
- f) veículos automotores, relacionados na Seção IV do Anexo Único desta Lei;
- g) óleo diesel;

h) coque de carvão mineral.

i) pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiros, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica, 6910.10.00 e 6910.90.00;

j) ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH nas posições 6907 e 6908;

l) blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.99.00.” (NR)

m) mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas na Seção VI do Anexo Único desta Lei. (NR)

IV - 7% (sete por cento) nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de *Telemarketing*.”

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá reduzir temporariamente a alíquota prevista no inciso II para até 17% (dezesete por cento):

I - por prazo certo, tendo por limite o exercício financeiro em que foi concedida a redução;

II - levando em conta as alíquotas vigorantes nos demais Estados da região Sul para idênticas operações ou prestações.

**Art. 20.** Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuintes do imposto, as alíquotas do imposto são:

I - 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;

II - 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal.

Ao avaliar os artigos anteriormente citados, percebe-se que as alíquotas do ICMS são divididas em internas e interestaduais. A alíquota interna é escolhida individualmente em cada Estado e no Distrito Federal, por meio de legislação específica, como no Estado de Santa Catarina, determinada pela Lei Estadual n.º 10.297/1996. Já em relação às alíquotas interestaduais, estas são determinadas pelo Senado Federal, por meio de Resolução expedida pelo próprio Senado.

A base de cálculo do ICMS, de forma macro, é o valor do serviço ou da operação com mercadorias, incluindo-se os gastos acessórios, como seguros e fretes, excluindo os descontos incondicionais, até o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Pode se dizer, sinteticamente, que a base de cálculo do ICMS é o valor numérico no qual se aplica a alíquota do tributo.

O valor a ser apurado do ICMS integra sua própria base de cálculo, ou seja, quando o contribuinte realiza o cálculo do preço de venda já deve embutir o ICMS. No entanto, quando se tratar de uma indústria, não deve incluir na base de cálculo do ICMS o montante relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), já que esse só fará parte na base de cálculo do



ICMS quando a venda for para consumidor final do produto ou serviço.

### **2.3.3 Benefícios fiscais do ICMS**

O benefício fiscal é um regime especial de tributação que envolve uma vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, que é a dispensa de pagamento de imposto, redução ou postergação do pagamento da obrigação devida.

Segundo Muraro (2006), os benefícios fiscais são medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores ao da própria tributação que impedem. Continua o autor alegando que os benefícios fiscais constituem tratamentos tributários subtrativos caracterizados pela conjugação simultânea dos três sintomas seguintes:

- 1) integram uma disciplina derogatória da disciplina ordinária do imposto;
- 2) mais favorável para o contribuinte do que a consubstanciada no seu tratamento ordinário;
- 3) com uma função promocional. (MURARO, 2006, p. 260).

Pelos conceitos explanados acima é possível inserir os benefícios fiscais na extrafiscalidade tributária, já que esta visa à consecução de objetivos relacionados ao bem comum, além de incentivar o alcance de objetivos estipulados, de ordem econômica e/ou social, de relevância superior à arrecadação fiscal que deixará de se obter. Pode se dizer, assim, que caracterizam-se, na verdade, como uma espécie de prêmio àqueles que alcançam os fins buscados pela lei que os institui.

A Lei Complementar n.º 24/1975 veda as concessões de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho de Política Fazendária, que congrega todos os Estados e o Distrito Federal. A Lei determina que a aprovação da concessão de um benefício depende de decisão unânime dos Estados representados e prevê penalidades em caso de inobservância de seus dispositivos.

O Estado de Santa Catarina apresenta um leque diverso de benefícios fiscais com o objetivo de estimular a instalação de empresas em seu território, conforme se lê no Anexo 2 e 3 do RICMS, além de outras Leis e Decretos específicos. A concessão de benefícios fiscais do ICMS no Estado de Santa Catarina está regulada nos Arts. 42 e 43 da Lei Estadual n.º 10.297/1996:

Art. 42. Ficam condicionadas a prévia autorização, mediante convênio celebrado nos termos da lei complementar de que trata o Art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, observado o disposto no Art. 99:

I - a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais;

II - a fixação de alíquotas internas inferiores às fixadas pelo Senado Federal para as operações e prestações interestaduais.

Art. 43. Fica o Poder Executivo autorizado, sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceda benefícios fiscais ou financeiros de que resulte redução ou eliminação, direta ou indiretamente, de ônus tributário, com inobservância do disposto na lei complementar de que trata o Art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, a tomar as medidas necessárias para a proteção dos interesses da economia catarinense.

A concessão de benefícios fiscais pelo Estado possibilita uma economia tributária, o que, por conseguinte, melhora significativamente o fluxo de caixa das empresas, aumentando a competitividade entre elas, uma vez que quanto menor o ICMS a pagar pelo contribuinte, menor será o preço de venda dos produtos.

Ao analisar a vasta abrangência dos benefícios disponibilizados pelo governo estadual, delimitou-se a pesquisa ao programa Pró-Emprego, concedido aos contribuintes do ICMS pelo Estado de Santa Catarina. Dessa forma, objetivou-se o estudo aprofundado do programa a fim de utilizá-lo como ferramenta de planejamento tributário.

### 3 ANÁLISE E RESULTADOS

Este capítulo caracteriza o programa Pró-Emprego, trazendo seus critérios de enquadramento e tratamentos tributários diferenciados oferecidos às empresas do Estado de Santa Catarina que são contribuintes do ICMS, o que as permitem utilizar o programa como ferramenta de planejamento tributário, objetivando a economia lícita de tributos. Apresenta, ainda, a análise, por meio de gráficos e tabelas, do referido programa sob a ótica do Estado de Santa Catarina.

#### 3.1 APRESENTAÇÃO DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO

O programa Pró-Emprego foi instituído pela Lei n.º 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, e regulamentado pelo Decreto n.º 105, de 14 de março de 2007. Tem como objetivo incentivar os empreendimentos de relevante interesse sócio-econômico que:

- a) gerem emprego e renda no território catarinense;
- b) promovam desenvolvimento tecnológico;
- c) alavanquem as exportações e importações.

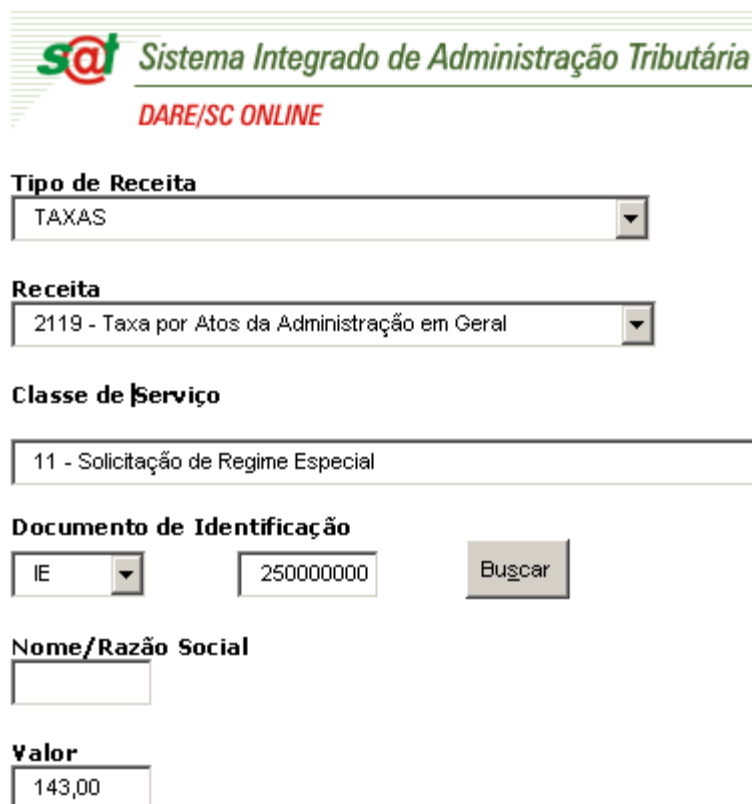
Este incentivo é concedido por meio de tratamento tributário diferenciado do ICMS, como o diferimento, crédito em conta gráfica, dilação de prazo para pagamento, entre outros.

##### 3.1.1 Critérios de enquadramento do programa Pró-Emprego

A Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina definiu os critérios para as empresas enquadrarem-se no programa Pró-Emprego, conforme ensina a Lei n.º 13.992/2007 combinada com o Decreto n.º 105/2007.

**a) Pedido de enquadramento:** o pedido de enquadramento no programa Pró-Emprego deverá ser dirigido ao Secretário de Estado da Fazenda, instruído com projeto detalhado do empreendimento e outras informações previstas no decreto que o regula.

Ao pedido deverá ser juntada uma via do comprovante de recolhimento da taxa, por meio do Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais de Santa Catarina (DARE/SC), que deverá ser quitado nos bancos autorizados, contendo as informações como o exemplo demonstrado na sequência:



The image shows a screenshot of the 'Sistema Integrado de Administração Tributária DARE/SC ONLINE' interface. The form contains the following fields and values:

- Tipo de Receita:** TAXAS
- Receita:** 2119 - Taxa por Atos da Administração em Geral
- Classe de Serviço:** 11 - Solicitação de Regime Especial
- Documento de Identificação:** IE (dropdown), 250000000 (input), and a 'Buscar' button.
- Nome/Razão Social:** (empty input field)
- Valor:** 143,00

Figura 3: Documento de arrecadação de recolhimento de taxa para pedido de ingresso ao programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

**b) Análise do pedido de enquadramento:** os pedidos serão analisados pelo Grupo Gestor do Programa, composto por dois representantes da Secretaria de Estado da Fazenda, um representante da Secretaria de Estado do Planejamento e um representante da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina. A análise levará em consideração a repercussão do tratamento tributário recomendado sobre a economia catarinense e sobre o sistema de preços;

**c) Julgamento do pedido de enquadramento:** cabe ao Secretário de Estado da Fazenda, à vista do parecer emitido pelo Grupo Gestor, deferir ou indeferir o pedido de enquadramento mediante expedição de resolução, definindo o tratamento tributário a ser dado à empresa e o respectivo prazo de vigência;

**d) Obrigações pós aprovação do pedido:** os procedimentos e obrigações tributárias que deverão ser cumpridos, para utilização do tratamento diferenciado pelo beneficiário, serão definidos em ato expedido pelo Diretor de Administração Tributária.

As empresas enquadradas no programa ficarão adstritas ao tratamento tributário diferenciado a elas concedido pela referida resolução, que não será cumulativo com quaisquer outros benefícios, incentivos ou regimes especiais previstos na legislação tributária para a mesma operação ou prestação.

Os diplomas legais que regem o programa Pró-Emprego, quais sejam, a Lei n.º 13.992/2007 e o Decreto n.º 105/2007 determinam as empresas que não podem utilizar o referido benefício fiscal disponibilizado pelo Estado de Santa Catarina:

- a) as empresas inadimplentes ou cujos sócios ou dirigentes participem do capital ou da administração de empresas inadimplentes;
- b) empresas omissas da entrega de arquivo magnético relativo à suas operações.

Em relação às irregularidades supracitadas, estas poderão ser corrigidas mediante a apresentação de certidão negativa de débito de tributos federais e municipais dos estabelecimentos do requerente situados nesta ou em outra unidade da Federação.

### **3.1.2 Orientações gerais do programa Pró-Emprego**

O Decreto n.º 105/2007 determina os demonstrativos anuais obrigatórios que deverão ser entregues pelos contribuintes do ICMS que recebem a concessão de um dos benefícios do programa Pró-Emprego:

#### **1) Demonstrativo dos investimentos realizados no ano civil**

Deverão ser informados os investimentos realizados em cada um dos dois semestres do ano civil. Consideram-se investimentos realizados somente aqueles efetivamente concretizados (não se incluem nestes as obras ou serviços contratados para realização futura).

Os investimentos a serem informados são todos aqueles que tenham relação com:

- a) a execução do cronograma de implantação, expansão ou reativação da atividade da

beneficiária (construção de prédios, compra de máquinas e equipamentos, reestruturação de linhas de produção, etc.);

b) os investimentos em pesquisa e tecnologia.

Após identificados, os investimentos devem ser agrupados em:

a) obras civis (construção ou modernização);

b) móveis e utensílios;

c) máquinas e equipamentos;

d) pesquisa;

e) tecnologia.

Em seguida, faz-se necessário aglutinar os investimentos, sendo que as empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego devem apresentar, anualmente, o Demonstrativo dos investimentos realizados no ano civil, conforme Figura 4.



**ESTADO DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA PRÓ-EMPREGO - Demonstrativo 1**

**IDENTIFICAÇÃO DO ESTABELECIMENTO**

Nome:	CNPJ/MF:
Endereço:	Inscrição Estadual:

**DEMONSTRATIVO DOS INVESTIMENTOS REALIZADOS NO ANO CIVIL**

SEMESTRE	DESCRIÇÃO DO INVESTIMENTO	VALOR EM R\$	% DO TOTAL A SER INVESTIDO	ACUMULADO EM R\$

Figura 4: Demonstrativo dos investimentos realizados no ano civil das empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

**2) Demonstrativo de faturamento e utilização de mão-de-obra no ano civil**

As empresas optantes pelo programa Pró-Emprego deverão informar,

obrigatoriamente, o faturamento da empresa e o número dos empregos diretos e indiretos que a beneficiária ofereceu, mês a mês, durante o ano civil. Considera-se faturamento somente os valores recebidos no ano civil a título de venda de mercadorias e/ou a título de pagamento de serviços sujeitos à tributação do ICMS.

O "crescimento percentual verificado" tem por referência o mês de janeiro ou o primeiro mês de atividade da beneficiária do Pró-Emprego. Deverá ser obtido pela divisão do valor do mês em questão pelo valor indicado no mês de janeiro ou o primeiro mês de atividade. O objetivo desta informação é medir o crescimento acumulado do faturamento e da utilização de mão-de-obra durante o ano.

As informações supra devem ser compiladas e informadas pelas empresas detentoras do programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina no formato da Figura 5.



**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**PROGRAMA PRÓ-EMPREGO - Demonstrativo 2**

**IDENTIFICAÇÃO DO ESTABELECIMENTO**

Nome:	CNPJ/MF:
Endereço:	Inscrição Estadual:

**DEMONSTRATIVO DE FATURAMENTO E UTILIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA NO ANO CIVIL**

MÊS	FATURAMENTO	CRESCIMENTO VERIFICADO %	EMPREGOS DIRETOS (Registrados)
Janeiro			
Fevereiro			
Março			
Abril			
Mai			
Junho			
Julho			
Agosto			
Setembro			
Outubro			
Novembro			
Dezembro			

Figura 5: Demonstrativo de faturamento e utilização de mão-de-obra no ano civil das empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina  
Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

A entrega dos Demonstrativos obrigatórios pelas empresas beneficiadas pelo Pró-Emprego permite a alimentação do banco de dados do Estado de Santa Catarina, além de

viabilizar a análise dos resultados que o programa está proporcionando à população catarinense.

### **3.1.3 Contribuição financeira exigida pelas empresas enquadradas no programa Pró-Emprego**

As empresas enquadradas no Programa Pró-Emprego devem realizar contribuições financeiras para dois fundos do Estado Catarinense:

**a) Fundo Pró-Emprego:** criado pela Lei Complementar Estadual n.º 249, de 15 de julho de 2003, equivalente a 2,5% (dois vírgula cinco por cento) do valor mensal da exoneração tributária decorrente, durante a vigência dos tratamentos tributários diferenciados previstos no Art. 8º, § 6º, II e nos Arts. 10 e 13 da Lei n.º 14.605/2008, conforme determina o Decreto n.º 105/2007. O valor da contribuição será calculado sobre a diferença entre o valor que seria devido e o resultante do tratamento tributário diferenciado;

**b) Fundo de Apoio à Educação Superior:** instituído pela Lei Complementar Estadual n.º 407, de 25 de janeiro de 2008, que em seu Art. 2º determina que as empresas privadas beneficiárias de incentivos financeiros ou fiscais concedidos no âmbito de programas estaduais deverão recolher 2% (dois por cento) do valor correspondente ao benefício fiscal ou financeiro. Sendo que quando tratar-se de benefício fiscal, segundo o Art. 1º, § 2º, I do Decreto n.º 1683, de 09 de setembro de 2008, o valor do recolhimento será calculado sobre o valor da exoneração tributária.

Ante o exposto, ao cogitar a hipótese de pedir enquadramento ao programa Pró-Emprego, a empresa deve levar em consideração, além do tratamento tributário diferenciado que irá usufruir, o ônus de arcar com o Fundo Pró-Emprego e o de Apoio à Educação Superior, devendo avaliar, dessa forma, a efetiva economia do pagamento do ICMS, por meio de estudo tributário prévio.



### 3.2 COLETA, CLASSIFICAÇÃO E AJUSTES DOS DADOS

As informações necessárias para a realização deste estudo encontram-se disponibilizadas em meio eletrônico pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Dessa forma, por meio do sítio eletrônico <www.sef.sc.gov.br> foram coletados os tratamentos tributários diferenciados disponibilizados pelo Estado de Santa Catarina às empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego, para, assim, detalhar as empresas que podem optar por esse incentivo, bem como qual a efetiva vantagem que estas irão usufruir. De posse dessas informações, torna-se possível para as empresas catarinenses contribuintes do ICMS realizarem um apurado planejamento tributário visando à efetiva economia desse imposto.

Com o objetivo de avaliar a economia tributária que o programa Pró-Emprego oferece, realizaram-se simulações dos valores aproximados que as empresas deixariam de pagar aos cofres do Estado de Santa Catarina. Para tanto, restringiu-se as simulações a um dos tipos de benefícios oferecidos pelo programa, o concedido na **importação**, equivalente a aproximadamente 70% (setenta por cento) dos benefícios concedidos às empresas do Estado, conforme dados da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Em virtude de um ambiente simulado sofrer algumas limitações em relação à realidade, cabe salientar que não se levou em consideração o saldo de crédito do ICMS em relação às entradas de mercadorias, analisando-se tão somente, os saldos de débitos referente às saídas.

Em relação aos resultados do programa Pró-Emprego para o Estado de Santa Catarina, foi coletado, junto à Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, o material necessário para a elaboração da presente pesquisa: resultados, investimentos, número de empregados, empresas, localidades, imposto devedor, imposto credor, operações isentas e faturamento dos anos de 2007, 2008 e 2009.

Em seguida, os dados coletados foram separados, classificados e ajustados, com o intuito de apresentá-los em forma de gráficos e tabelas, o que permite uma melhor visualização e posterior análise das informações que foram obtidas.

Cabe mencionar que as cidades que contém empresas beneficiadas pelo Pró-Emprego foram compiladas conforme a região que estão inseridas, sendo que adotou-se a classificação do IBGE (2005), que subdivide Santa Catarina em mesorregiões, segmentadas de acordo com os laços geográficos, demográficos e culturais. Assim, os Municípios foram separados em seis mesorregiões, sendo elas: a Grande Florianópolis, Norte Catarinense, Oeste

Catarinense, Serra Catarinense, Sul Catarinense e Vale do Itajaí. Os valores dos investimentos realizados pelas empresas beneficiadas pelo programa foram classificados pelo mesmo critério utilizado para as cidades.

### 3.3 TRATAMENTOS TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS CONCEDIDOS PELO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO

Os tratamentos tributários diferenciados proporcionados às empresas que aderirem ao programa Pró-Emprego são evidenciados a seguir, com o objetivo de detalhar as opções oferecidas pelo programa, e, dessa forma, permitir uma melhor elaboração do planejamento tributário das empresas contribuintes do ICMS.

#### **1) Diferimento da importação**

O Artigo 8º do Decreto n.º 105/2007 determina o diferimento para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados no Estado de Santa Catarina. As mercadorias que podem ser beneficiadas pelo diferimento na importação são:

- a) insumos na agricultura ou pecuária, pelo próprio importador;
- b) matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense, pelo próprio importador;
- c) comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;
- d) ativo permanente do importador, adquiridos diretamente do exterior, sem similar produzido no Estado.

Cabe salientar que, em relação às mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora, as chamadas *tradings*, pode-se apropriar o crédito de uma das seguintes formas:

- a) em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 3% (três por cento) do valor

da operação;

b) dilação do prazo de pagamento do imposto a recolher, em até 24 (vinte e quatro) meses, sem juros, a contar do período de referência subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

## **2) Indústria exportadora**

O diferimento do ICMS relativo à saída das mercadorias, de estabelecimento localizado no Estado de Santa Catarina, para utilização em processo de industrialização por empresas exportadoras, é regulado pelo Art. 9º do Decreto n.º 105/2007, contemplando:

a) matéria-prima, material secundário, material de embalagem, energia elétrica e outros insumos;

b) bens destinados à integração ao ativo permanente;

c) serviços de transportes das mercadorias.

O tratamento tributário previsto neste artigo fica condicionado a que as exportações correspondam, no mínimo, a 51% (cinquenta e um por cento) do faturamento da empresa neste Estado.

## **3) Construção do empreendimento**

Refere-se ao Art. 10 do Decreto n.º 105/2007, que aborda o diferimento do ICMS relativo aos materiais e bens adquiridos de estabelecimentos localizados no Estado de Santa Catarina para a construção de empreendimentos que se enquadrem nas regras do programa Pró-Emprego. Para efeitos desse tratamento tributário diferenciado, considera-se encerrada a fase do diferimento na data da alienação do empreendimento.

## **4) Saldo credor acumulado**

A utilização do saldo credor acumulado é definido no Art. 11 do Decreto n.º 105/2007, que define as formas de utilização do saldo credor acumulado nas seguintes situações:

### **Pagamentos**

Compensação do ICMS devido na importação de bens ou mercadorias com despacho aduaneiro no território catarinense.

### **Transferência para terceiros**

- a) para pagamento do ICMS na importação de bens ou mercadorias;
- b) para integralização de capital de nova empresa ou modificação de sociedade existente;
- c) para pagamento de mercadorias adquiridas por terceiros, em regime de substituição de fornecedores interestaduais.

### **5) Diferimento do ICMS de mercadorias destinadas a centros de distribuição**

O Art. 12 do Decreto 105/2007 trata do diferimento para a etapa seguinte de circulação do ICMS relativo às saídas internas de mercadorias destinadas a centros de distribuição que atendam os Estados das regiões Sul e Sudeste. Dessa forma, as operações sujeitas ao diferimento anteriormente citado são:

- a) saídas internas;
- b) exigência do ICMS na operação seguinte (interna ou interestadual);
- c) concessão de enquadramento ao centro de distribuição.

### **6) Dilação de prazo para pagamento do ICMS incremental**

A hipótese da dilação de prazo para pagamento do ICMS incremental de implantação, expansão ou reativação de atividades de estabelecimento industrial e de centros de distribuição que atendam os Estados das regiões Sul e Sudeste é regido pelo Art. 13 do Decreto n.º 105/2007, sendo que as empresas que vierem a se enquadrar em uma dessas atividades podem beneficiar-se de uma dilação de até 24 (vinte e quatro) vezes. A aplicação desse incentivo está condicionada nas situações descritas na sequência:

- a) à prova de capacidade financeira de quitação do ICMS após a dilação;
- b) o benefício só pode ser usufruído por 36 (trinta e seis) meses, sendo que no 38º

(trigésimo oitavo) mês o ICMS a recolher será a soma do ICMS devido no 13º (décimo terceiro) mais o devido no 37º (trigésimo sétimo) mês e, assim, sucessivamente.

### **7) Benefícios para terminal portuário**

Tratando-se de instalação, modernização ou ampliação de terminal portuário, poderão ser concedidos os seguintes benefícios:

- a) redução do imposto incidente sobre a energia elétrica consumida nas áreas operacionais do porto, de modo que a tributação seja de, no mínimo, 7% (sete por cento);
- b) diferimento do imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro na importação de bens destinados à integração do ativo permanente, desde que realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado.

### **8) Benefícios para projetos de implantação e expansão de empreendimentos geradores de energia elétrica e de linhas de transmissão**

Para os benefícios para projetos de implantação e expansão de empreendimentos geradores de energia elétrica e de linhas de transmissão, poderá ser concedido diferimento, na aquisição de bens e materiais destinados à integração do ativo permanente, como ensina o Art. 15 do Decreto que regulamenta o programa Pró-Emprego, nos casos descritos a seguir:

- a) que incidir nas operações internas;
- b) devido por ocasião da importação, desde que realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado;
- c) relativo ao diferencial de alíquota, quando adquiridos de outras unidades da Federação.

#### **3.3.1 Recolhimento do imposto diferido**

Como regra geral o ICMS diferido somente deverá ser recolhido na hipótese do estabelecimento enquadrado no programa:

a) não promover nova operação com a mercadoria ou produto resultante de sua transformação ou industrialização;

b) promover nova operação com a mercadoria ou produto resultante de sua transformação ou industrialização sob o regime de isenção, não-incidência ou redução de base de cálculo, salvo quanto às operações cuja legislação expressamente assegure a manutenção integral dos créditos;

c) ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato gerador subsequente do imposto.

### 3.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO UTILIZANDO UM DOS TRATAMENTOS TRIBUTÁRIOS CONCEDIDOS PELO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO

O programa Pró-Emprego concedido aos contribuintes do ICMS de Santa Catarina disponibiliza diversos tipos de incentivos fiscais. As empresas que se enquadram nos critérios determinados pelo programa podem avaliar, por meio de estudos fiscais prévios, se há algum tipo de vantagem em optarem por alguns dos regimes disponibilizados pelo Pró-Emprego. A presente pesquisa optou por elaborar uma simulação limitando-se a um dos tipos de tratamentos tributários diferenciados, o concedido na **importação**, regime que foi o mais disponibilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina aos beneficiados, com um percentual de 70% (setenta por cento). A Tabela 2 evidencia a primeira parte do planejamento:

Tabela 2: Planejamento tributário utilizando o tratamento diferenciado do ICMS concedido para a importação

<b>Competência</b>	<b>Valor da Operação R\$</b>	<b>Valor Tributável R\$</b>	<b>Valor do Imposto R\$</b>	<b>Valor do Estorno R\$</b>	<b>Valor Devido-Benefício R\$</b>
Janeiro	500.000,00	454.545,45	54.545,45	39.545,45	15.000,00
Fevereiro	550.000,00	500.000,00	60.000,00	43.500,00	16.500,00
Março	600.000,00	545.454,55	65.454,55	47.454,55	18.000,00
Abril	650.000,00	590.909,09	70.909,09	51.409,09	19.500,00
Maio	700.000,00	636.363,64	76.363,64	55.363,64	21.000,00
Junho	750.000,00	681.818,18	81.818,18	59.318,18	22.500,00
Julho	800.000,00	727.272,73	87.272,73	63.272,73	24.000,00
Agosto	850.000,00	772.727,27	92.727,27	67.227,27	25.500,00
Setembro	900.000,00	818.181,82	98.181,82	71.181,82	27.000,00
Outubro	950.000,00	863.636,36	103.636,36	75.136,36	28.500,00
Novembro	1.000.000,00	909.090,91	109.090,91	79.090,91	30.000,00
Dezembro	1.050.000,00	954.545,45	114.545,45	83.045,45	31.500,00
<b>TOTAL</b>	<b>9.300.000,00</b>	<b>8.454.545,45</b>	<b>1.014.545,45</b>	<b>735.545,45</b>	<b>279.000,00</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

Inicialmente, simularam-se os “Valores da Operação” de uma empresa enquadrada no Art. 8º do Decreto n.º 105/2007, e como descrito na seção 3.3, para esse tipo de tratamento tributário, pode-se apropriar o crédito em conta gráfica, evidenciado na coluna “Valor do Estorno”, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 3% (três por cento) do valor da operação.

Em seguida, fixaram-se os valores tributáveis em relação aos valores da operação, ou seja, alcançou-se a base de cálculo do ICMS excluindo-se uma alíquota de 10% (dez por cento) de IPI, considerando, de forma hipotética, uma indústria que estivesse sujeita ao referido percentual.

Além disso, calculou-se o ICMS que seria devido pelo regime normal de tributação no campo “Valor do Imposto”, aplicando a alíquota de 12% (doze por cento). Essa alíquota é alcançada em virtude do diferimento parcial nos termos do Art. 8º, § 6º, inciso I, do Decreto nº 105/2007.

O cálculo do valor do ICMS pelo regime de tratamento concedido pelo Pró-Emprego foi composto do “Valor da Operação” multiplicado por 3% (três por cento), que se refere à alíquota diferenciada do benefício, alcançada por meio da redução de 9% (nove por cento) da alíquota de 12% (doze por cento) permitida pelo Art. 8º, § 6º, inciso I, do Decreto nº 105/2007, o que resultou no “Valor Devido-Benefício”.

Sendo assim, o “Valor do Estorno”, referente ao valor que a empresa deixou de pagar, deve ser calculado pelas empresas beneficiadas por meio da diferença entre o “Valor do Imposto” e o “Valor Devido-Benefício”.

Com o objetivo de proporcionar uma melhor visualização do processo de cálculo do ICMS devido pela empresa simulada, confeccionou-se a Figura 6, onde estão contidos todos os passos para a obtenção dos valores constantes na Tabela 2.



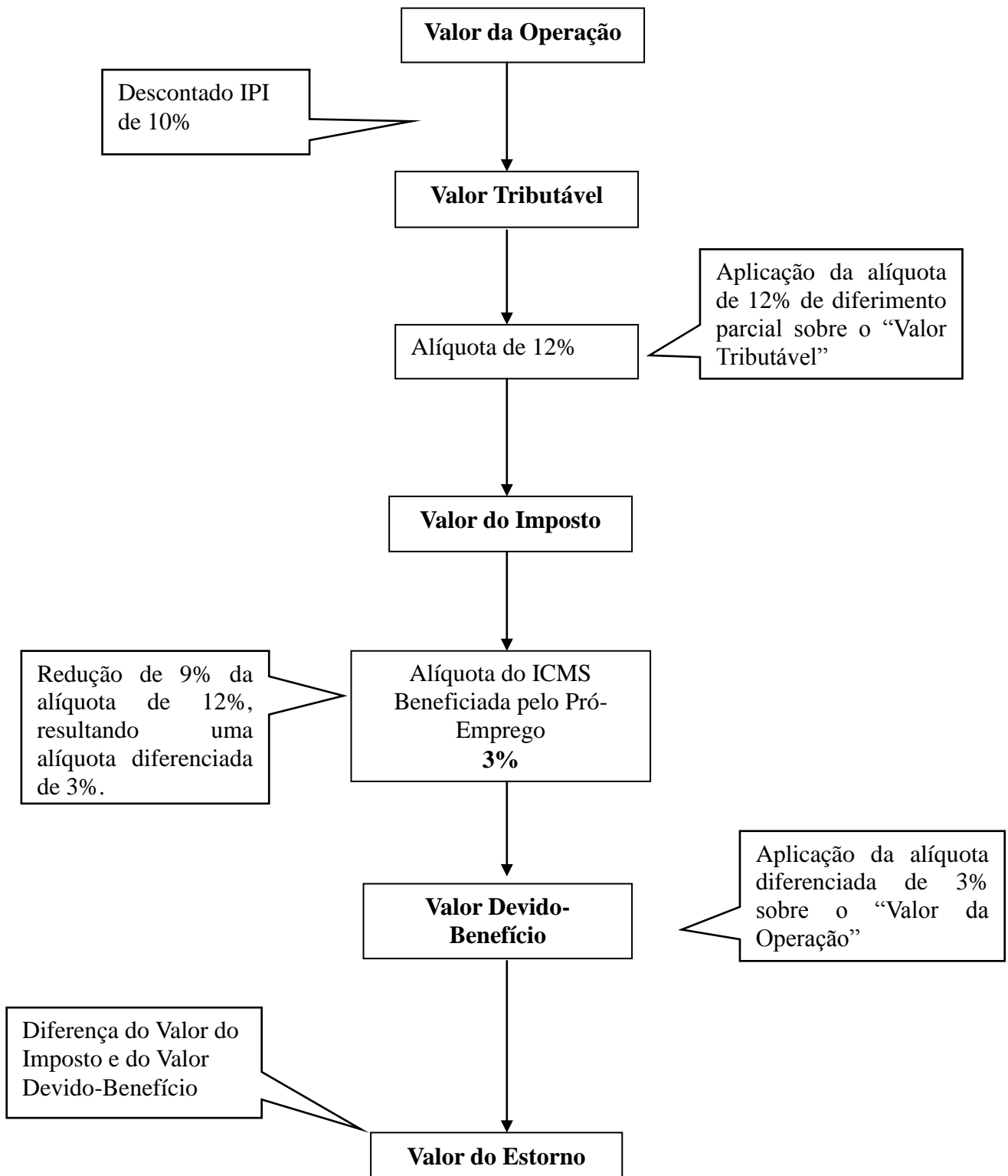


Figura 6: Procedimentos para obtenção do valor de ICMS a pagar de uma empresa simulada beneficiada pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina  
 Fonte: Elaborada pela autora.

Nessa primeira análise, de uma operação anual de R\$ 9.300.000,00 (nove milhões e trezentos mil reais), a empresa deveria ter arcado com R\$ 1.014.545,45 (um milhão, quatorze mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos), referente ao ICMS. No entanto, utilizando do benefício concedido pelo Pró-Emprego, acabou por ser onerada em apenas R\$ 279.000,00 (duzentos e setenta e nove mil reais) resultando em uma economia lícita de R\$ 735.545.45 (setecentos e trinta mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos), ou seja, um “desconto” de 72,5 % (setenta e dois vírgula cinco por cento).

Ocorre que, conforme destacado na seção 3.1.2, as empresas enquadradas no programa Pró-Emprego devem arcar com contribuições financeiras para dois fundos do Estado de Santa Catarina: Fundo Pró-Emprego e Fundo de Apoio à Educação Superior. Dessa forma, ao cogitar a hipótese de pedir enquadramento ao programa Pró-Emprego, a empresa deve levar em consideração, além do tratamento tributário diferenciado que irá usufruir, o ônus de arcar com os fundos mencionados, devendo avaliar, dessa forma, a efetiva economia do pagamento do ICMS.

Com o objetivo de visualizar a real economia disponibilizada pelo tratamento tributário em análise, calculou-se o valor devido aos dois fundos, facilitando, assim, a escolha das empresas que podem vir a requerer enquadramento ao Pró-Emprego.

O Fundo Pró-Emprego deve ser calculado sobre a diferença entre o valor que seria devido e o resultante do tratamento tributário diferenciado, ou seja, o “Valor do Estorno”, aplicando-se um percentual de 2,5% (dois vírgula cinco por cento). A Tabela 3 demonstra os valores devidos ao referido fundo.

Tabela 3: Cálculo da contribuição ao Fundo Pró-Emprego

<b>Competência</b>	<b>Valor do Estorno R\$</b>	<b>Fundo Pró-Emprego (2,5%) R\$</b>
Janeiro	39.545,45	988,64
Fevereiro	43.500,00	1.087,50
Março	47.454,55	1.186,36
Abril	51.409,09	1.285,23
Maiο	55.363,64	1.384,09
Junho	59.318,18	1.482,95
Julho	63.272,73	1.581,82
Agosto	67.227,27	1.680,68
Setembro	71.181,82	1.779,55
Outubro	75.136,36	1.878,41
Novembro	79.090,91	1.977,27
Dezembro	83.045,45	2.076,14
<b>TOTAL</b>	<b>735.545,45</b>	<b>18.388,64</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

Da mesma forma, realizou-se o cálculo da contribuição do Fundo de Apoio à Educação Superior, representando 2% (dois por cento) do valor correspondente a exoneração do tributo, ou seja, ao “Valor do Estorno” alcançado pelo tratamento tributário diferenciado. Tal cálculo pode ser visualizado na Tabela 4:

Tabela 4: Cálculo da contribuição ao Fundo de Apoio à Educação

<b>Competência/Mês</b>	<b>Valor do Estorno R\$</b>	<b>Fundo Apoio Educação (2%) R\$</b>
Janeiro	39.545,45	790,91
Fevereiro	43.500,00	870,00
Março	47.454,55	949,09
Abril	51.409,09	1.028,18
Maiο	55.363,64	1.107,27
Junho	59.318,18	1.186,36
Julho	63.272,73	1.265,45
Agosto	67.227,27	1.344,55
Setembro	71.181,82	1.423,64
Outubro	75.136,36	1.502,73
Novembro	79.090,91	1.581,82
Dezembro	83.045,45	1.660,91
<b>TOTAL</b>	<b>735.545,45</b>	<b>14.710,91</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

Após apurado o valor a pagar de ICMS beneficiado pelo programa, bem como as contribuições para os Fundos Pró-Emprego e de Apoio à Educação Superior, é possível realizar um comparativo entre o regime tributário normal do ICMS e o tratamento tributário diferenciado concedido na importação pelo programa Pró-Emprego. Sendo assim, a Tabela 5 é ferramenta ilustrativa de tal estudo comparativo.

Tabela 5: Planejamento tributário comparativo entre o regime normal de ICMS e o disponibilizado na importação pelo programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina

<b>Competência</b>	<b>ICMS NORMAL R\$</b>	<b>ICMS PRÓ-EMPREGO R\$</b>	<b>DIFERENÇA R\$</b>
Janeiro	54.545,45	16.779,55	37.765,91
Fevereiro	60.000,00	18.457,50	41.542,50
Março	65.454,55	20.135,45	45.319,09
Abril	70.909,09	21.813,41	49.095,68
Maiο	76.363,64	22.804,09	53.559,55
Junho	81.818,18	25.169,32	56.648,86
Julho	87.272,73	26.847,27	60.425,45
Agosto	92.727,27	28.525,23	64.202,05
Setembro	98.181,82	30.203,18	67.978,64
Outubro	103.636,36	31.881,14	71.755,23
Novembro	109.090,91	32.059,09	77.031,82
Dezembro	114.545,45	33.737,05	80.808,41
<b>TOTAL</b>	<b>1.014.545,45</b>	<b>308.412,27</b>	<b>706.133,18</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

Conforme a Tabela 5, percebe-se que apesar das contribuições financeiras exigidas aos beneficiados pelo programa Pró-Emprego, e levando em consideração o ambiente simulado, o tratamento tributário destinado à importação é claramente válido para as empresas que puderem se enquadrar no programa. O ICMS normal devido seria de R\$ 1.014.545,45 (um milhão, quatorze mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos); em contrapartida, o ICMS utilizando o benefício na importação restou com um encargo de R\$ 308.412,27 (trezentos e oito mil, quatrocentos e doze reais e vinte e sete centavos), considerando o valor do imposto e das contribuições exigidas pela legislação vigente.

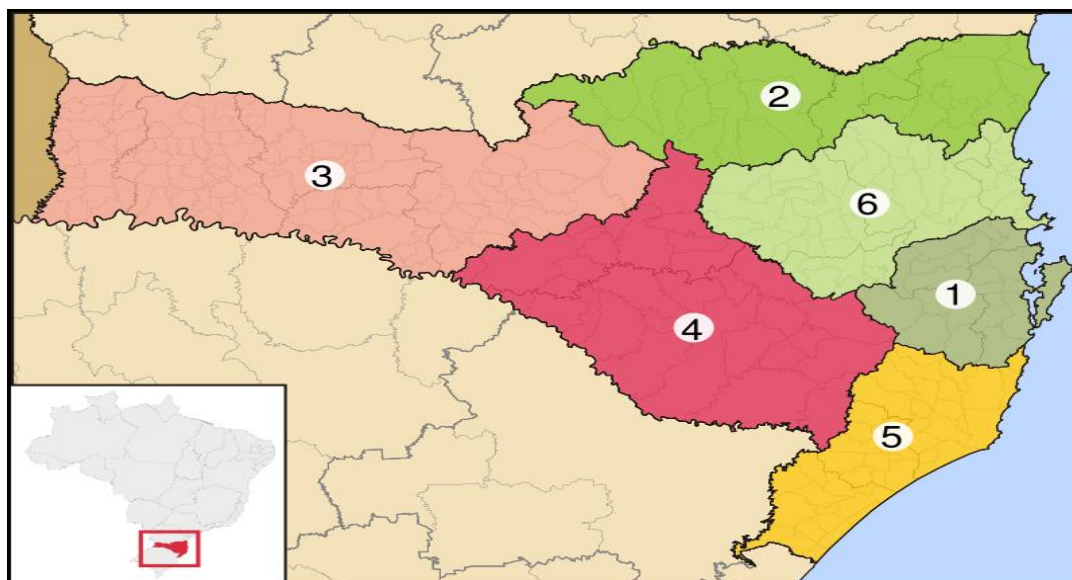
Dessa forma, a empresa simulada conseguiu economizar, de forma legal, o valor de R\$706.133,18 (setecentos e seis mil, cento e trinta e três reais e dezoito centavos) ao ano, o que corresponde a 69,60% (sessenta e nove vírgula sessenta por cento) do valor total do imposto.

Ante o exposto, percebe-se a importância de um estudo fiscal prévio, que deve levar em consideração as especificidades de cada empresa, bem como os possíveis benefícios em que podem se enquadrar, resultando em uma economia significativa que poderá ser voltada para investimentos na própria entidade, e, por conseguinte, um aumento em sua rentabilidade e lucratividade.

### 3.5 RESULTADOS DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO NO ESTADO DE SANTA CATARINA

As empresas do Estado de Santa Catarina estão usufruindo do incentivo fiscal para a importação com a redução na alíquota de ICMS, o programa Pró-Emprego, desde o ano de 2007. Atualmente, conforme dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, o programa conta com 805 (oitocentas e cinco) empresas com pedido de ingresso no regime especial, e, destas, 566 (quinhentas e sessenta e seis) estão sendo atendidas. As empresas aprovadas no Pró-Emprego somam um volume de investimentos no valor de R\$ 10.590.127.259,00 (dez bilhões, quinhentos e noventa milhões, cento e vinte e sete mil e duzentos e cinquenta e nove reais) revertidos na geração de 46.949 (quarenta e seis mil, novecentos e quarenta e nove) empregos.

Com a finalidade de traçar um perfil das regiões que mais receberam concessão dos benefícios do Pró-Emprego, bem como analisar quais receberam um maior valor de investimentos, foram compiladas tais informações, provenientes do banco de dados da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, em seis mesorregiões (IBGE, 2005), quais sejam: Grande Florianópolis, Norte Catarinense, Oeste Catarinense, Serrana, Sul Catarinense e Vale do Itajaí.



Região	Quantidade	%	Investimento R\$	%
1 - Grande Florianópolis	40	7	1.185.715.099,00	11
2 - Norte Catarinense	116	21	2.329.538.956,30	22
3 - Oeste Catarinense	126	22	4.221.089.019,00	40
4 - Serrana	15	3	568.699.000,00	5
5 - Sul Catarinense	31	5	193.343.265,00	2
6 - Vale do Itajaí	238	42	2.091.741.919,72	20

Figura 7: Regiões beneficiadas pelo programa Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina entre os anos de 2007 e abril de 2010

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

Conforme se lê na Figura 7, a grande maioria das empresas beneficiadas pelo Pró-Emprego localizam-se no Vale do Itajaí, perfazendo um total de 238 (duzentas e trinta e oito) empresas, representando um total de 42% (quarenta e dois por cento) das companhias incentivadas. Esse percentual justifica-se pela região ser a sede do maior porto pesqueiro e de frios do País, e como o Art. 8º do Decreto n.º 105/2007 define o diferimento para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, as empresas localizadas na mesorregião em questão tem um grande interesse no enquadramento ao programa.

Em uma segunda análise, o mérito de região que recebeu o maior investimento é a do Oeste Catarinense, com um valor de R\$ 4.221.089.019,00 (quatro bilhões, duzentos e vinte e um milhões, oitenta e nove mil e dezenove reais), representando 40% (quarenta por cento) do montante investido nas seis regiões catarinenses. Cabe salientar que esses investimentos são derivados de 126 (cento e vinte e seis) empresas, ao contrário do Vale do Itajaí, que computa

238 (duzentas e trinta e oito), e reverteu apenas R\$ 2.091.741.919,72 (dois bilhões, noventa e um milhões, setecentos e quarenta e um mil, novecentos e dezenove reais e setenta e dois centavos), ficando atrás, inclusive, do Norte Catarinense que conta com 116 (cento e dezesseis) empresas.

Com o alvo de apurar de forma mais fidedigna o perfil da demanda das empresas que usufruíram do Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina, cabe decompor as empresas conforme a sua atividade operacional, sendo que as que receberam concessão dos benefícios são: Centros Comerciais, Centros de Distribuição, Hospitais, Serviços, Transportes Aéreos, Comércio, Geração de Energia, Indústria e Terminal Portuário, contribuintes do ICMS, localizadas no Estado de Santa Catarina. O Gráfico 3 presta essas informações, conforme visto na sequência.

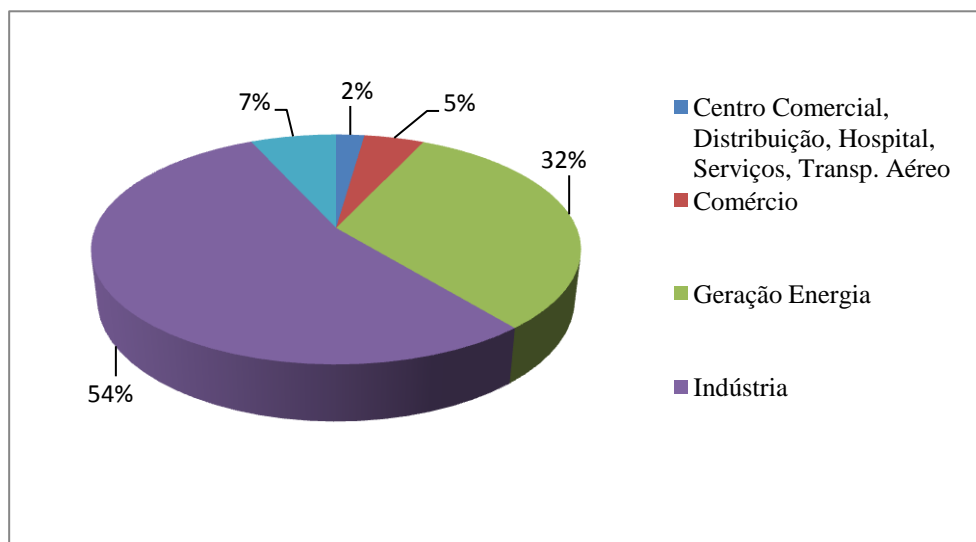


Gráfico 3: Investimentos realizados pelas empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego por tipo de atividade entre os anos de 2007 e abril de 2010

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Primeiramente, antes de desempenhar o julgamento das empresas beneficiadas pelo Pró-Emprego por tipo de atividade, faz-se mister mencionar que as atividades Centro Comercial, Centro de Distribuição, Hospitais, Serviços e Transportes Aéreos foram aglutinados para efeitos de análise, em virtude de sua imaterialidade em relação as outras atividades. Após as devidas limitações, claro se vê a preponderância da Indústria com um percentual de 54% (cinquenta e quatro por cento), seguida do ramo de Geração de Energia 32% (trinta e dois por cento) das empresas beneficiadas pelo programa. O segundo lugar, conquistado pela Geração de Energia, é explicado pela empresa que mais investiu de todo o

Pró-Emprego, com um total de R\$ 2.230.000.000,00 (dois bilhões e duzentos e trinta milhões de reais) representado um percentual de 21,07% (vinte e um vírgula zero sete por cento) de todo o investimento realizado. No entanto, por motivo de sigilo, seu nome não será divulgado na presente monografia.

Um estudo mais específico dos maiores investimentos realizados pelas empresas beneficiadas pelo incentivo pode ser obtido ao evidenciar as 10 (dez) empresas que mais se destacaram no resultado dessa variável, observando suas cidades de origem. O Gráfico 4 apresenta o referido estudo.

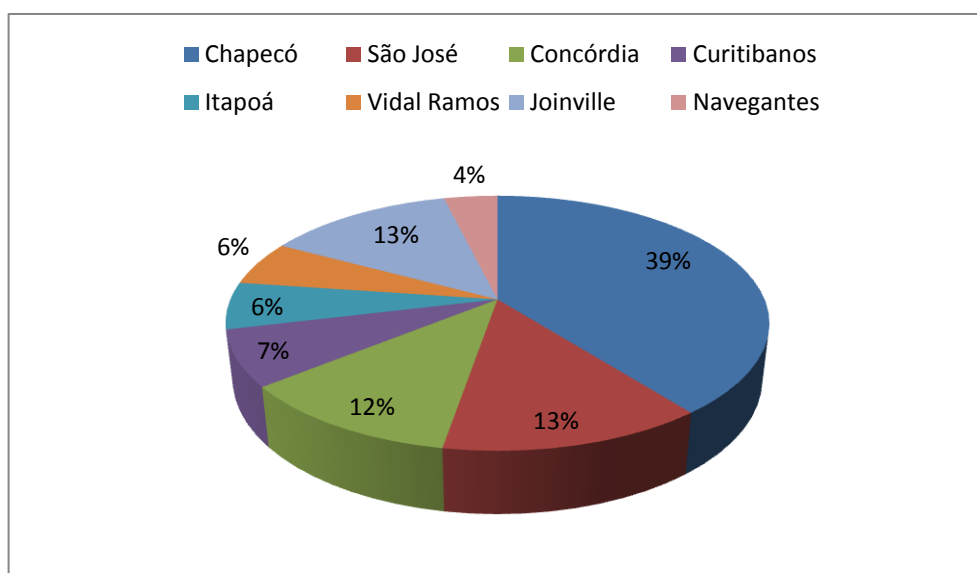


Gráfico 4: Cidade das 10 empresas beneficiadas pelo programa Pró-Emprego que mais realizaram investimentos  
 Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Em razão de manter o sigilo do nome das empresas beneficiadas pelo programa, apresentaram-se as cidades catarinenses a que pertencem as 10 (dez) empresas que mais realizaram investimentos. Sendo assim, a cidade de Chapecó foi o grande destaque, com um percentual de 39% (trinta e nove por cento), alcançando um montante de R\$ 2.230.000.000,00 (dois bilhões e duzentos e trinta milhões de reais), seguido de São José com R\$ 752.600.000,00 (setecentos e cinquenta e dois milhões e seiscentos mil reais) e Joinville R\$ 754.170.000,00 (setecentos e cinquenta e quatro milhões e cento e setenta mil reais) com 13% (treze por cento), Concórdia 12% (doze por cento) e um montante de R\$ 650.000.000,00 (seiscentos e cinquenta milhões de reais), Curitibanos 7% (sete por cento) com R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), Itapoá R\$ 338.000.000,00 (trezentos e trinta e oito milhões de reais) e Vidal Ramos com R\$ 320.000.000,00 (trezentos e vinte milhões de



reais) com 6% (seis por cento), e finalmente, Navegantes com 4% (quatro por cento) equivalente ao valor de R\$ 216.000.000,00 (duzentos e dezesseis milhões de reais).

Diante do explanado, percebe-se a sobresalência dos pedidos de enquadramento das empresas advindas do Vale do Itajaí, tendo como principal atividade a indústria. Em relação as que mais geraram investimentos, o Oeste Catarinense, com o ramo de Geração de Energia, é, do mesmo modo, salutar.

Em relação aos objetivos sociais do programa Pró-Emprego, pode-se destacar a geração de empregos no Estado de Santa Catarina. O Sistema Nacional de Emprego de Santa Catarina (SINE/SC), vinculado a Secretaria de Estado da Assistência Social, Trabalho e Habitação publicou o número total de empregos no Estado, o qual atingiu a marca de 1.608.000 (um milhão, seiscentos e oito mil) empregos com carteira assinada em abril de 2010.

O Gráfico 5 apresenta a evolução no número de empregos registrados no Estado de Santa Catarina desde o ano de 2007, ressaltando assim, o aumento entre os anos de 2009 e abril de 2010.

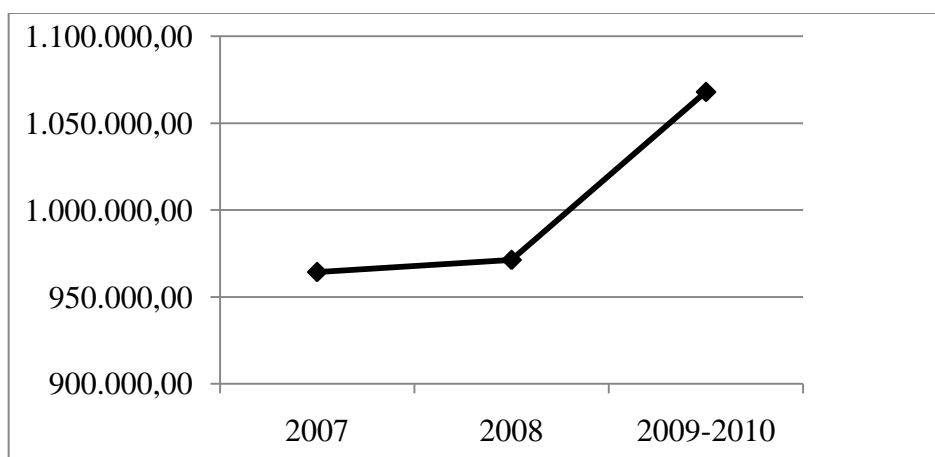


Gráfico 5: Evolução do número de pessoas empregadas no Estado de Santa Catarina entre os anos de 2007 e abril de 2010

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados disponibilizados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

Um fator que merece ser considerado no incremento do número de empregos do Estado catarinense é a criação do programa Pró-Emprego em meados de 2007. Em virtude de o programa ter sido instituído com o escopo de incentivar os empreendimentos de relevante interesse sócio-econômico que, entre outros, gerem emprego e renda no território catarinense, não há como não mencioná-lo, principalmente quando visualizado seus reflexos em relação à geração de emprego no Estado, conforme Gráfico 6.

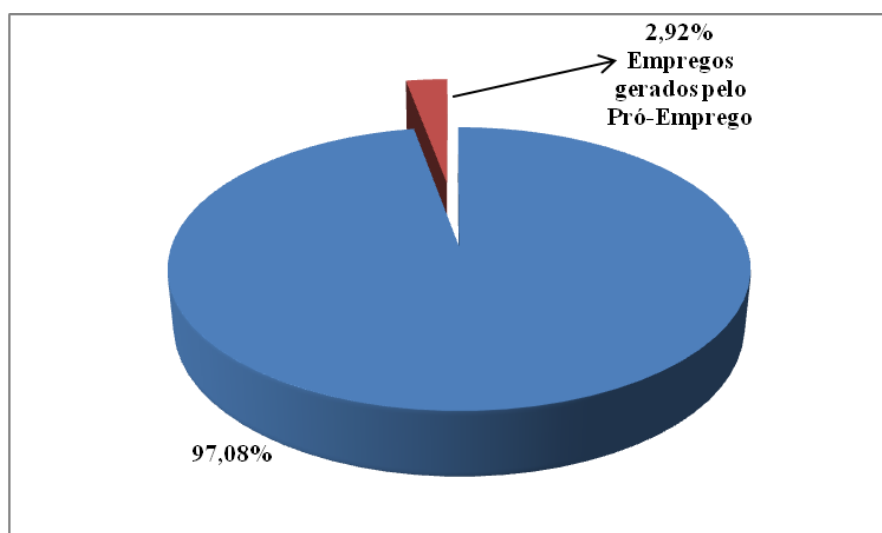


Gráfico 6: Empregos gerados pelo programa Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados divulgados pela Secretaria de Estado da Fazenda e o Sistema Nacional de empregos do Estado de Santa Catarina.

Desde 2007, ano da criação do programa Pró-Emprego, este está sendo responsável por uma importante fatia do número de empregos gerados no Estado de Santa Catarina. O Gráfico 5 supra exposto corrobora com a corrente de que o programa foi responsável por quase 3% (três por cento) do número de empregos gerados pelo Estado. Pode-se ponderar dessa forma que, por ser um benefício relativamente novo e que se limita às empresas contribuintes do ICMS, tal percentual representa um importante incremento no desenvolvimento social do território, obedecendo a um dos objetivos da implantação do programa.

As empresas catarinenses, além de respeitarem as normas de enquadramento para usufruírem dos tratamentos tributários disponibilizados pelo programa Pró-Emprego, carecem de apresentar medidas para atender aos objetivos do programa, como maior geração de emprego e promoção do desenvolvimento tecnológico no território catarinense. O Quadro 5 apresenta algumas empresas que já são beneficiadas pelo programa e quais as medidas propostas por elas para consecução das metas sociais do Pró-Emprego.

<b>Empresa</b>	<b>Local</b>	<b>Ramo</b>	<b>Medidas propostas</b>
Benex Benef. Têxtil Ltda.	Indaial	Indústria	137 novas vagas, ampliando em mais de 100% seu quadro atual.
Coop. De Prod. e Abast. Do Vale do Itajaí	Blumenau	Cooperativa	Investimento em modernização e tecnologia no valor de R\$ 13,2 milhões.
Soléflex – Com. e Repres. Técnicas Ltda	São José	Comércio	Ampliar Centro de Distribuição em 6 mil m <sup>2</sup> . Incrementar em 50% quadro de pessoal.
Fortlev Sul Ind. e Com. De Plásticos Ltda.	Araquari	Indústria	Ampliar seu faturamento em mais de 500% nos próximos cinco anos com uma nova unidade industrial.

Quadro 4: Exemplos de empresas catarinenses beneficiadas pelo programa Pró-Emprego em 2010.  
 Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados divulgados pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Disponível em:  
 <[http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=413&Itemid=82](http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_content&task=view&id=413&Itemid=82)>. Acesso em: 23 abr. 2010.

Sendo assim, pode-se perceber o quão importante e positivo está sendo a implantação do programa Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina, tanto para as empresas que estão deixando de arcar com uma determinada quantia de ICMS e podendo investir em sua própria estrutura, quanto para o Estado, que apesar de abrir mão de uma alíquota maior em favor da beneficiária disponibilizada pelo programa, só aumentou sua arrecadação de ICMS no período de 2007 a abril de 2010, com um aumento de 23,71% (vinte e três vírgula setenta e um por cento). Outro ponto a destacar é a geração de 46.949 (quarenta e seis mil, novecentos e quarenta e nove) empregos provenientes da implantação do incentivo no território catarinense, o qual está cumprindo com seus objetivos sociais e econômicos.

## 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta seção apresenta considerações acerca do levantamento e análise do programa Pró-Emprego, conforme os dados analisados anteriormente. As assertivas foram construídas tendo em vista os objetivos delineados para o estudo. Em complemento, serão propostas recomendações para estudos futuros, com intuito de subsidiar dados e informações a futuros interessados sobre o tema.

### 4.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

O objetivo geral desta pesquisa, qual seja “apresentar um estudo sobre o programa de benefício fiscal Pró-Emprego, concedido pelo Estado de Santa Catarina aos contribuintes do ICMS, utilizando-o como ferramenta de planejamento tributário pelas empresas instaladas em seu território”, foi conquistado, haja vista que a caracterização, critérios de enquadramento e tratamentos tributários diferenciados oferecidos pelo programa, foram demonstrados e debatidos nas seções 3.1 e 3.3.

O objetivo específico **a** (descrever conceitos e classificações de tributos, em especial o ICMS, no qual se têm a concessão do benefício fiscal em estudo) foi alcançado. Refere-se à base teórica parcial necessária para atingir o objetivo geral, sendo que no Capítulo 2 deste estudo foram apresentados diversos conceitos e classificações de tributos, e na seção 2.3 foi aprofundado o ICMS e os aspectos inerentes à sua compreensão.

O objetivo específico **b** (analisar o programa Pró-Emprego oferecido pelo governo estadual catarinense e as empresas que podem usufruir de seus benefícios) foi igualmente atingido. Em conformidade com o registrado no capítulo 3, em específico na seção 3.1, os critérios para enquadramento ao programa foram coletados, classificados e analisados, permitindo, dessa forma, o detalhamento das empresas que podem usufruir dos benefícios.

O objetivo específico **c** (evidenciar os tratamentos tributários diferenciados concedidos pelo programa Pró-Emprego aos contribuintes do ICMS do Estado de Santa Catarina, e demonstrar, por meio de simulação, um dos benefícios como ferramenta de planejamento tributário) foi conquistado, conforme pode ser visto nos itens 3.3 e 3.4.

E, por fim, o objetivo específico **d** (apresentar os resultados do programa Pró-

Emprego para o Estado de Santa Catarina desde o ano de sua instituição, bem como traçar um perfil das empresas que foram beneficiadas pelo programa) também foi alcançado, conforme registrado na seção 3.5. Nesta parte da monografia, além das ponderações formuladas pela autora, diversas figuras ilustrativas foram inseridas acerca dos resultados provenientes do programa para o Estado de Santa Catarina, além do perfil das empresas que mais foram agraciadas pelo benefício.

#### 4.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS

O estudo desenvolvido na presente monografia possibilitou a análise do benefício fiscal do programa Pró-Emprego disponibilizado pelo Estado de Santa Catarina aos contribuintes do ICMS, tanto em relação aos objetivos das empresas que podem ser beneficiadas, quanto às finalidades esperadas pelo Estado.

Com o objetivo de estudar a efetiva vantagem que o Pró-Emprego pode proporcionar às empresas catarinenses, realizou-se uma simulação da aplicabilidade de um dos tratamentos tributários diferenciados oferecidos, para o caso de importação, pelo programa. Percebeu-se, na simulação, que o contribuinte do ICMS pode alcançar uma alíquota efetiva do imposto equivalente à 3% (três por cento). Levou-se em consideração ainda, para a real análise do incentivo, a necessidade de incluir no estudo fiscal prévio o pagamento das contribuições financeiras exigidas aos beneficiados pelo programa Pró-Emprego.

O resultado simulado do planejamento tributário de uma empresa que obtivesse concessão do programa em relação ao regime de tributação normal do ICMS no Estado de Santa Catarina foi que, pelo regime normal, o ICMS devido seria de R\$ 1.014.545,45 (um milhão, quatorze mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos). Em contrapartida, o ICMS utilizando o benefício disponibilizado na importação pelo programa, seria de R\$ 308.412,27 (trezentos e oito mil, quatrocentos e doze reais e vinte e sete centavos), incluindo o valor do imposto e das contribuições exigidas pela legislação vigente. Dessa forma, a empresa simulada conseguiu economizar, de forma legal, o valor de R\$706.133,18 (setecentos e seis mil, cento e trinta e três reais e dezoito centavos) ao ano, o que corresponde a 69,60% (sessenta e nove vírgula sessenta centavos) do imposto devido.

Pode-se concluir, dessa forma, que em relação aos resultados alcançados pelo trabalho simulado, salutar restou a importância de um estudo fiscal prévio que deve levar em

consideração as especificidades de cada empresa, bem como os possíveis benefícios em que podem se enquadrar, resultando em uma economia significativa que poderá ser convertida para investimentos na própria entidade, e, por conseguinte, um aumento em sua rentabilidade e lucratividade.

Em relação aos resultados que o programa Pró-Emprego está gerando para o Estado de Santa Catarina, auferiu-se que, em aproximadamente três anos de instituição do benefício, o programa conta com 805 (oitocentas e cinco) empresas com pedido de ingresso no regime especial, e, destas, 566 (quinhentas e sessenta e seis) estão sendo atendidas. As empresas aprovadas no Pró-Emprego somam um volume de investimentos no valor de R\$ 10.590.127.259,00 (dez bilhões, quinhentos e noventa milhões, cento e vinte e sete mil, duzentos e cinquenta e nove reais), revertidos na geração de 46.949 (quarenta e seis mil, novecentos e quarenta e nove) empregos.

Com a finalidade de observar os reflexos do benefício no território catarinense, classificou-se o número de empresas beneficiadas e seus respectivos investimentos, em 6 (seis) mesorregiões, conforme IBGE (2005). Como resultado, constatou-se que 238 (duzentas e trinta e oito) empresas, representando um total de 42% (quarenta e dois por cento) das companhias incentivadas, estão localizadas no Vale do Itajaí.

Em uma segunda análise, o mérito de região que recebeu o maior investimento é a do Oeste Catarinense, com um valor de R\$ 4.221.089.019,00 (quatro bilhões, duzentos e vinte e um milhões, oitenta e nove mil reais e dezenove centavos), representando 40% (quarenta por cento) do montante investido nas 6 (seis) regiões catarinenses.

Ao realizar uma análise mais específica, as cidades das dez empresas que mais realizaram investimentos, Chapecó foi o grande destaque, com um percentual de 39% (trinta e nove por cento), alcançando um montante de R\$ 2.230.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e trinta milhões de reais), seguida de São José com R\$ 752.600.000,00 (setecentos e cinquenta e dois milhões e seiscentos mil reais) e Joinville R\$ 754.170.000,00 (setecentos e cinquenta e quatro milhões e cento e setenta mil reais) com 13% (treze por cento), Concórdia 12% (doze por cento) e um montante de R\$ 650.000.000,00 (seiscentos e cinquenta milhões de reais), Curitiba 7% (sete por cento) com R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), Itapoá R\$ 338.000.000,00 (trezentos e trinta e oito milhões reais) e Vidal Ramos com R\$ 320.000.000,00 (trezentos e vinte milhões de reais) com 6% (seis por cento), e finalmente, Navegantes com 4% (quatro por cento) equivalente a um valor de R\$ 216.000.000,00 (duzentos e dezesseis milhões de reais).

Com o alvo de apurar o perfil da demanda das empresas que usufruíram do Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina, dividiram-se as empresas segundo alguns critérios. Quanto a sua atividade operacional, visualizou-se a preponderância da Indústria com um percentual de 54% (cinquenta e quatro por cento) seguida do ramo de Geração de Energia com 32% (trinta e dois por cento) das empresas beneficiadas pelo programa.

Em relação aos objetivos sociais do programa Pró-Emprego, destacou-se o da geração de empregos no Estado de Santa Catarina, que está sendo cumprido, tendo gerado 46.949 (quarenta e seis mil, novecentos e quarenta e nove) empregos provenientes da implantação do incentivo no Estado, representando quase 3% (três por cento) do número de empregos existentes. Percebe-se assim, que apesar de ser um benefício relativamente novo e se limitar às empresas contribuintes do ICMS em Santa Catarina, o programa está cooperando, socialmente, de forma significativa para o Estado.

Conclui-se, assim, o quão importante e positiva está sendo a implantação do programa Pró-Emprego no Estado de Santa Catarina, tanto para as empresas que estão deixando de arcar com uma determinada quantia de ICMS e podendo investir em sua própria estrutura, quanto para o Estado, que apesar de abrir mão de uma alíquota maior em favor do benefício disponibilizado pelo programa, só aumentou sua arrecadação de ICMS no período de 2007 a abril 2010, com um aumento de 23,71% (vinte e três vírgula setenta e um por cento).

#### 4.3 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

No desenvolvimento das diversas etapas da presente monografia, emergiram alguns pontos relevantes que podem servir de base para a realização de pesquisas futuras relacionadas ao tema. Estes pontos merecem ser utilizados por meio da elaboração metodológica que lhes permita garantir a devida sustentação para o desenvolvimento de futuros estudos no alcance de uma maior divulgação da gama de benefícios fiscais disponíveis, facilitando, assim, a economia lícita de tributos aos contribuintes.

Torna-se importante sugerir que este estudo possa ser continuado, em respeito aos diversos incentivos fiscais existentes no país, que muitas vezes, por falta de conhecimento, acabam não sendo utilizados.

Sugere-se, dessa forma, que sejam realizados estudos apresentando os diversos

benefícios fiscais disponibilizados aos contribuintes do ICMS do Estado de Santa Catarina, bem como de outros Estados da federação, visto a relevância do imposto.

Ademais, seria importante a realização de estudos acerca dos incentivos fiscais concedidos aos contribuintes de outros impostos impactantes da carga tributária. Pode-se, ainda, avaliar se as metas sociais estão sendo atingidas pelo governo ao disponibilizar um incentivo que, em muitos casos, diminui sua arrecadação. Ou, ainda, realizar um comparativo entre o impacto da concessão de benefícios fiscais para as empresas que os utilizam versus os reflexos para o Estado que os concede.

E, por fim, cabe mencionar que esta monografia tratou dos critérios e tratamentos tributários diferenciados que o programa Pró-Emprego concede, e dessa forma permitiu avaliar quais empresas e procedimentos que devem ser realizados para que usufruam do incentivo, resultando, assim, em ferramenta para o alcance da elisão fiscal. A partir deste estudo, pode-se realizar um trabalho operacionalizando e aplicando em uma empresa todo o processo de enquadramento do programa levantado no presente estudo.



## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil, 1988.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n.º 215, de 01 de julho de 1989**. Aprova o estatuto dos benefícios fiscais. Brasil, 1989.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado, 1975.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Senado, 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Brasília, DF: Senado, 1964.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília, DF: Senado, 1976.

BOYD, S. P., El Ghaoui, L., Feron, E. Balakrishnan, V. *Linear matrix inequalities in system and control theory*. SIAM, Philadelphia, PA, 1989. (Versão Traduzida).

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão fiscal: caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo, 1998.

CATELLI, A. **Contadoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

\_\_\_\_\_. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

\_\_\_\_\_. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do Art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8 : A contabilidade e a tributação.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Código tributário nacional comentado**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, L. C. e FABRETTI, D. R. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GAUDERETO, Hugo Mescolin. **Um breve estudo sobre administração tributária**.

SindiFisco – MG. Belo Horizonte, 2005. Disponível em:

<<http://www.sindiFiscomg.com.br/estudos/text.hugo.mescoli.16052008.html>>. Acesso em 05 fev. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Classificação de pesquisas**. Disponível em:

<[www.professordilson.pro.br/omono/Classificação\\_de\\_Pesquisas.doc](http://www.professordilson.pro.br/omono/Classificação_de_Pesquisas.doc)>. Acesso em: 11 abr. 2010.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário**: análise jurídica e ética à luz da lei complementar n.º 104/2001. Curitiba: Juruá, 2001.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário**: análise jurídica e ética. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

IBGE. **Instituto brasileiro de geografia e estatística**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 12 fev. 2010.

IBPT. **Carga tributária brasileira**. São Paulo, 2009. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.phppublicacao\\_id=13651&PHPSESSID=885ef0275747eafbcbbc675e9832b156](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.phppublicacao_id=13651&PHPSESSID=885ef0275747eafbcbbc675e9832b156)>. Acesso em: 10 out. 2009.

INVESTIMENTOS E NOTÍCIA. **Empresas: mortalidade empresarial chega a 49,4%, mostra SEBRAE 2004**. Disponível em: <<http://indexet.investimentosenoticias.com.br/arquivo/2004/08/11/107/empresas-mortalidade-empresarial-chega-a-49-4-mostra-Sebrae.html>>. Acesso em: 10 out. 2009.

LINTZ, Alexandre; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 2.ed.rev. São Paulo: Atlas, 1990.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 03 fev. 2010.

MÜLLER, Neri. **Apostila didática da disciplina de planejamento tributário**. Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Versão para o semestre de 2009/2.

MURARO, Leonardo Gonçalves. **A extrafiscalidade tributária no Brasil como implementadora de políticas públicas para o meio ambiente**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Santa Cruz do Sul.

O ESTADÃO. **Carga tributária brasileira bate recorde**. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/especiais/carga-tributaria-brasileira-bate-recorde,64039.htm>>. Acesso em: 11 out. 2009.

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

PESCE, R. A. **Planejamento tributário**. Revista Jus Navigandi. Teresina, ano 9, n. 533, 2005.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Glossário de termos tributários**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.gov.br>>. Acesso em: 11 jan. 2010.

SAMPIERI; COLLADO; LUCIO. *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill, 1996.

SANTA CATARINA. **Lei n.º 10.297, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina, 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 13.992, de 15 de fevereiro de 2007**. Institui o programa Pró-Emprego e estabelece outras providências. Santa Catarina, 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n.º 249, de 15 de julho de 2003**. Cria o fundo de apoio à microempresa, à empresa de pequeno porte, às cooperativas e às sociedades de autogestão, do Estado de Santa Catarina – fundo Pró-Emprego - e estabelece outras providências. Santa Catarina, 2003.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n.º 407, de 25 de janeiro de 2008**. Regulamenta o Art. 171 da Constituição do Estado e institui o fundo de apoio à manutenção e ao desenvolvimento da educação superior no Estado de Santa Catarina. Santa Catarina, 2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 105, de 14 de março de 2007**. Regulamenta a lei n.º 13.992, de 2007, que instituiu o programa Pró-Emprego. Santa Catarina, 2007.

SANTA CATARINA. **Decreto n.º 1683, de 09 de setembro de 2008**. Dispõe sobre o valor a ser recolhido ao fundo de apoio à manutenção e ao desenvolvimento da educação superior no Estado, instituído pela lei complementar n.º 407, de 25 de janeiro de 2008, decorrente da concessão de incentivo fiscal ou financeiro. Santa Catarina, 2008.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 2870/01; Anexo 2.** Dispõe sobre o regulamento do ICMS RICMS 01. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 08 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Programa Pró-Emprego.** Disponível em: <http://www.sctransparente.sc.gov.br/index. =76.>. Acesso em: 29 out. 2009.

SANTOS, J.A., PARRA FILHO, D. **Metodologia científica.** São Paulo: Futura, 1998.

SARKOVAS, Yacoff. **Herança incômoda.** Disponível em: <<http://www.canalcontemporaneo.Art.br/blog/archives/000391.html>>. Acesso em: 08 out. 2009.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 28 dez. 2009.

SILVA, Plácido. **Vocabulário jurídico.** Rio de Janeiro: Forense, 1982.

SILVA, L. **Contabilidade geral e tributária.** 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

SINE/SC. **Sistema nacional de emprego.** Disponível em: <[http://www.sine.sc.gov.br/index.php?page=noticias/not\\_leia\\_mais.php&cod=154](http://www.sine.sc.gov.br/index.php?page=noticias/not_leia_mais.php&cod=154)>. Acesso em: 23 abr. 2010.

TRIPODI, T. et al. **Análise da pesquisa social.** Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975.

VARSAÑO, Ricardo. **Pesquisa de planejamento econômico.** Rio de Janeiro: Atlas, 1997.

## ANEXO A – RESUMO DO PROJETO DE EMPREENHIMENTO DO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO



### ESTADO DE SANTA CATARINA PROGRAMA PRÓ-EMPREGO

#### RESUMO DO PROJETO DE EMPREENHIMENTO

##### DADOS DA EMPRESA

Empresa			
CNPJ/M F:		Inscrição Estadual:	Número de Filiais:
Atividade Principal:		Capital Social: R\$	Valor Integralizado: R\$
Início da Atividade em S.Catarina:		Início da Atividade da Empresa no Brasil:	
Grupo Econômico:		CNPJ da Controladora:	
Endereço:			
Cidade		U.F.:	CEP: País:
DDDI:	Telefone	Fax:	
Pessoa de contato:		E-mail	

##### PRINCIPAIS SÓCIOS

CNPJ/CPF	Nome do Sócio	Participação (%)

##### MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

CPF	Nome do Conselheiro	Mandato até:

##### SÓCIOS GERENTES OU ADMINISTRADORES

CPF	Nome do Sócio Gerente/Administrador	Cargo	Mandato até:

##### PRINCIPAIS PRODUTOS (com participação no faturamento)

PRODUTO	% sobre Faturamento

##### OS CINCO PRINCIPAIS CLIENTES

CNPJ/MF	EMPRESA/CLIENTE	DESTINO	
		ESTADO	PAÍS

##### OS CINCO PRINCIPAIS FORNECEDORES

## INFORMAÇÕES BÁSICAS DO PROJETO

Descrição do Projeto:												
Município de implantação do projeto:	Data Início da Implantação	Data Conclusão do Projeto	Data Início Operação									
Aluguel de imóvel ( ) Sim ( ) Não	Metragem a locar _____metros quadradros	Metragem do terreno _____metros quadradros										
Construção de prédios ( ) Sim ( ) Não	Metragem a construir _____metros quadradros	Metragem do terreno _____metros quadradros										
<table border="1"> <tr> <td rowspan="2">VENDAS E ABASTECIMENTOS</td> <td>Local das Vendas (%)</td> <td>Estadual</td> <td>Interestadual</td> <td>Exterior</td> </tr> <tr> <td>Aquis. de Mat. primas (%)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>				VENDAS E ABASTECIMENTOS	Local das Vendas (%)	Estadual	Interestadual	Exterior	Aquis. de Mat. primas (%)			
VENDAS E ABASTECIMENTOS	Local das Vendas (%)	Estadual	Interestadual		Exterior							
	Aquis. de Mat. primas (%)											

## DESCRIÇÃO DOS IMPACTOS DO PROJETO

- 1. IMPACTO DO PROJETO NO DESENVOLVIMENTO DA EMPRESA:**
- 2. IMPACTO DO PROJETO NA QUALIDADE DOS PRODUTOS E PROCESSOS DA EMPRESA:**
- 3. IMPACTO DO PROJETO NA PRODUTIVIDADE DA EMPRESA:**

\_\_\_\_\_  
Local e data

\_\_\_\_\_  
Assinatura autorizada

**ANEXO B – DECLARAÇÃO DE COMPROMISSO QUE AS EMPRESAS BENEFICIADAS PELO PROGRAMA PRÓ-EMPREGO DEVEM ENTREGAR À SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA**

**DECLARAÇÃO**

<p align="center">ESTA DECLARAÇÃO <b>NÃO TEM VALIDADE</b> PARA MERCADORIAS IMPORTADAS PARA COMERCIALIZAÇÃO COM OS BENEFÍCIOS DO ART. 8º, INCISO III DO DECRETO N.º 105/2007</p>
---

**DADOS DO IMPORTADOR**

Razão Social :  
 CNPJ :  
 Inscrição Estadual :  
 Endereço Completo :

**DADOS DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO**

N.º do TTD :  
 Data de Concessão :

DECLARO, para os fins previstos no Art. 8º, IV; §§ 14; 16, I e 17 do Decreto n.º 105, de 14/03/2007, que regulamenta o Programa Pró-Emprego, instituído pela Lei n.º 13.992, de 15/02/2007, que apresentarei, no prazo de ( ) dias, a contar da data em que ocorrer o respectivo desembaraço aduaneiro, a comprovação da ausência de similar produzido no Estado de Santa Catarina, relativamente ao bem abaixo descrito, destinado à integração ao ativo permanente deste importador.

**DADOS DO BEM IMPORTADO**

NCM :  
 Descrição :

Declaro ainda estar ciente de que a não entrega da comprovação de não similaridade até o prazo indicado acima, acarretará a exigência do imposto incidente sobre o bem importado, acrescido da multa cabível e de juros de mora, contados da data em que ocorrer o desembaraço aduaneiro (Art. 8º, § 18 do Decreto n.º105/2007).

Local :  
 Data :

Assinatura do representante legal do importador

**DADOS DO SIGNATÁRIO**

Nome :  
 CPF :  
 Cargo :