

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

ERNO SCHNORREBERGER

**COMPETITIVIDADE EM IGUALDADE DE CONDIÇÕES:
A INFLUÊNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA
CADEIA DE VALOR**

**Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da
Universidade Federal de Santa Catarina
para obtenção de Grau de Mestre em Engenharia de Produção**

FLORIANÓPOLIS

2001

ERNO SCHNORREBERGER

**COMPETITIVIDADE EM IGUALDADE DE CONDIÇÕES: A
INFLUÊNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA
CADEIA DE VALOR**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Engenharia”, Especialidade em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC.

Prof. Ricardo de Miranda Barcia, Ph. D.
Coordenador do Curso de Pós-Graduação

Banca Examinadora:

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
Orientador

Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dra.

Prof. Carlos Raul Borenstein, Dr.

Prof. Nelson Amâncio Madalena
Co-orientador

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha esposa Neuza e filhas: Ingrid e Beatriz, que ao longo de todo trabalho apoiaram-me na busca deste objetivo. Aos meus pais e irmãos que ensinaram-me o caráter e a perseverança de lutar pela realização daquilo que em princípio é apenas um sonho.

AGRADECIMENTOS

Sou profundamente grato ao Professor Antônio Diomário de Queiroz, pelo privilégio de ter sua excepcional orientação e ensinamentos no desenvolvimento deste trabalho e na viabilização da proposta de pesquisa na empresa Catarinense de Cerâmica.

Agradecimentos ao Vice Presidente Executivo da Catarinense de Cerâmica, por autorizar a realização do estudo de caso em sua empresa. Aos diretores e colaboradores desta organização pela dedicação e acesso absoluto aos dados contábeis e gerenciais da empresa.

Agradecimento ao Professor Nelson Amâncio Madalena, pelo apoio e co-orientação, principalmente no que tange aos aspectos jurídicos de que consiste este trabalho. Ao amigo e fiscal de tributos federais, Sr. Milton Marcos Klein, pela avaliação crítica dos aspectos que se voltam à carga tributária federal e aduaneira neste trabalho. Ao doutorando e irmão Darci Schnorrenberger pela leitura crítica e apontamentos de melhoria ao trabalho.

Por fim, agradecimentos aos professores do PPGEP, que com muita competência me proveram de conhecimento nas disciplinas que tive a oportunidade de frequentar.

SUMÁRIO

<i>LISTA DE SIGLAS</i>	<i>viii</i>
<i>LISTA DE TABELAS</i>	<i>xi</i>
<i>LISTA DE FIGURAS</i>	<i>xii</i>
<i>RESUMO</i>	<i>xiii</i>
<i>ABSTRACT</i>	<i>xiv</i>
<i>Capítulo I - APRESENTAÇÃO</i>	<i>1</i>
<i>1.1 - Origem do Trabalho</i>	<i>1</i>
<i>1.2 - Contextualização</i>	<i>1</i>
<i>1.3 - Justificativa do Trabalho</i>	<i>5</i>
<i>1.4 - Descrição do Problema</i>	<i>7</i>
<i>1.5 - Objetivos</i>	<i>7</i>
<i>1.5.1 - Objetivo Geral</i>	<i>7</i>
<i>1.5.2 - Objetivos específicos</i>	<i>7</i>
<i>1.6 - Limitações do Trabalho</i>	<i>8</i>
<i>1.7 - Estrutura do Trabalho e Conteúdo dos Capítulos</i>	<i>9</i>
<i>1.8 - Metodologia da Pesquisa</i>	<i>10</i>
<i>1.8.1 - Desenvolvimento do estudo</i>	<i>10</i>
<i>1.8.2 - O porquê da realização da pesquisa pelo método de estudo de caso em empresa de grande porte e casos específicos, envolvendo operações nacionais e internacionais</i> ..	<i>11</i>
<i>1.8.3 - Conceituação do trabalho da pesquisa de campo</i>	<i>12</i>
<i>Capítulo II - EVOLUÇÃO ESTRUTURAL DAS ORGANIZAÇÕES E O PODER DE INFLUÊNCIA DO ESTADO</i>	<i>16</i>
<i>2.1 - Ferramentas Gerenciais para Aumentar a Competitividade</i>	<i>16</i>
<i>2.2 - A Influência do Governo nas Estratégias dos Agentes Produtivos</i>	<i>21</i>
<i>2.3 - A Tributação como Forma Legítima de Intervenção do Estado nas Atividades Econômicas</i>	<i>29</i>
<i>2.3.1 - Princípios da tributação</i>	<i>32</i>
<i>2.3.2 - Da autonomia dos entes tributantes</i>	<i>34</i>
<i>2.3.3 - Questões internacionais de tributação</i>	<i>36</i>
<i>2.3.4 - Finalidades do tributo</i>	<i>43</i>

2.4 - Legalidade do Planejamento Tributário.....	45
Capítulo III - O CUSTO TRIBUTÁRIO AO LONGO DA CADEIA DE VALOR, UM ESTUDO DE CASO.....	48
3.1 - Identificação e Estrutura da Empresa Pesquisada.....	48
3.2 - Receita Realizada pela Catarinense de Cerâmica no Exercício 2000.....	52
3.3 - Estrutura dos Custos e Identificação dos Tributos nas Cadeias de Valor da Catarinense de Cerâmica e de seus Fornecedores	52
3.3.1 - Custos incorridos na cadeia de valor da Catarinense de Cerâmica.....	56
3.3.1.1 - Mão-de-Obra, inclusas as provisões e encargos sociais e trabalhistas	56
3.3.1.2 - Custo tributário sobre as vendas e operações da Empresa	57
3.3.2 - Custos incorridos nas cadeias de valor dos fornecedores	61
3.3.2.1 - Custo dos serviços adquiridos de terceiros.....	61
3.3.2.2 - Custo dos insumos de fabricação.....	63
3.3.2.3 - Custo de combustíveis (gás natural).....	67
3.3.2.4 - Custo da depreciação do período.....	67
3.3.2.5 - Custo dos juros passivos	72
3.3.2.6 - Custo da energia elétrica	75
3.4 - Análise e Interligação do Tributo nas Cadeias de Valor dos Fornecedores e da Catarinense de Cerâmica	88
3.5 - Melhores Opções de Mercado para a Catarinense de Cerâmica em Função da Variação dos Tributos	93
3.5.1 - Incidência tributária modulada por alíquotas diferenciadas para operações de vendas regionalizadas	94
3.5.2 - Identificação do custo tributário irrecuperável nas aquisições de insumos dos fornecedores.....	95
3.5.3 - Apuração consolidada do custo tributário das cadeias dos fornecedores e do produtor, condicionando a escolha das melhores opções de mercado a partir da economia tributária.....	98
Capítulo IV - VANTAGENS COMPETITIVAS NAS OPÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO LONGO DA CADEIA DE VALOR	107
4.1 - Formas de Planejamento Tributário a Nível Interno das Esferas Federal, Estadual e Municipal do Brasil e a Nível Internacional.....	108
4.1.1 - Caso de planejamento tributário nas microempresas e empresas de pequeno porte	109
4.1.2 - Caso de planejamento tributário numa empresa de transporte de passageiros	111
4.1.3 - Caso de planejamento tributário numa incorporadora na construção civil	113
4.1.4 - Caso de planejamento tributário por instalar-se na região favorecida com tributação menor ou não tributação	119

<i>4.1.5 - Caso de planejamento tributário para a economia de IPI e ICMS, pela industrialização sob encomenda</i>	<i>121</i>
<i>4.1.6 - Caso de planejamento tributário pelos ganhos na utilização de títulos da dívida pública para pagamento de tributos</i>	<i>124</i>
<i>4.1.7 - Formas de planejamento tributário internacional</i>	<i>126</i>
<i>4.2 - Planejamento tributário pelo poder de barganha para interesses pessoais ou de grupos e a desigualdade de tratamento</i>	<i>128</i>
<i>4.2.1 - Caso do poder de barganha pela mídia televisionada em canal aberto</i>	<i>129</i>
<i>4.2.2 - Sistema Tributário Brasileiro injusto devido aos interesses de grupos, poder de barganha das categorias de profissionais ou presunção da impossibilidade de fiscalizar?</i>	<i>131</i>
Capítulo V - CONCLUSÕES E SUGESTÕES.....	136
<i>5.1 - Conclusões</i>	<i>136</i>
<i>5.2 - Sugestões.....</i>	<i>140</i>
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	142
VI - APÊNDICE.....	150
6 - PREMISSAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA	150
<i>6.1 - Sistema Tributário Atual e a Reforma Tributária.....</i>	<i>150</i>
<i>6.1.1 - Relatório da Comissão de Reforma Tributária.....</i>	<i>153</i>
<i>6.1.2 - Proposta alternativa do deputado Marcos Cintra.....</i>	<i>153</i>
<i>6.2 - Crítica às Propostas de Reforma, com Base no Referencial Teórico e Estudos de Casos desta Dissertação.....</i>	<i>154</i>
<i>6.2.1 - Crítica à proposta do relator da Comissão de Reforma Tributária.....</i>	<i>154</i>
<i>6.2.2 - Crítica à proposta Alternativa do deputado Marcos Sintra</i>	<i>155</i>
<i>6.3 - Premissas do Autor para a Reforma Tributária.....</i>	<i>157</i>

LISTA DE SIGLAS

- BEFIEEX - Programa Especial de Exportação
- CF - Constituição Federal
- COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CPI - Comissão Parlamentar de Inquérito
- CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
- CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- CST - Coordenador do Sistema de Tributação
- CTN - Código Tributário Nacional
- DIEF - Declaração anual das Informações Econômicas e Fiscais
- D.J.U.- Diário da Justiça da União
- DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
- DOE - Diário Oficial do Estado
- DOU - Diário Oficial da União
- DRE - Demonstração do Resultado do Exercício
- EPP - Empresa de Pequeno Porte
- EUA - Estados Unidos da América
- EVA - Valor Econômico Adicionado
- FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
- FUNRURAL - Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
- ICMS - Imposto sobre operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- IE - Imposto sobre Exportações
- II - Imposto sobre Importações
- IMF - Imposto sobre a Movimentação Financeira
- INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
- INSS - Instituto Nacional do Seguro Social
- IOF - Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
- IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPTU - Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto sobre a Renda

IRPF - Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

IS - Imposto Seletivo

ISS - Imposto Sobre Serviços

ITR - Imposto sobre propriedade Territorial Rural

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

IVV - Imposto sobre Vendas a Varejo

KWh - Medida de consumo da energia elétrica

LC - Lei Complementar

ME - Micro-Empresa

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

MRP - Planejamento dos Recursos de Materiais (*Material Requirements Plannig*)

NAFTA - Área de Livre Comércio da América do Norte

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PDGRNC - Princípios de Direito Geralmente Reconhecidos pelas Nações Civilizadas

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

PRODEC - Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense

REFIS - Programa de Recuperação Fiscal

RICMS/SC - Regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina

RIPI - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

SAT - Seguro contra Acidente de Trabalho

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SESC - Serviço Social do Comércio

SESI - Serviço Social da Indústria

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SRF - Secretaria da Receita Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUFRAMA - Superintendência da Zona Franca de Manaus

TEC - Tarifa Externa Comum

TP - Tarifas Portuárias

TQM - Gestão da Qualidade Total

UBA - União Brasileira de Avicultura

UE - União Européia

UFR - Unidade Fiscal de Referência

UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 - BENEFÍCIOS DO PRODEC POR ÁREA PRODUTIVA - 2001	25
TABELA 02 - RECEITA REALIZADA PELA CATARINENSE DE CERÂMICA – 2000	52
TABELA 03 - CUSTOS NA PRODUÇÃO DA CATARINENSE DE CERÂMICA - 200	54
TABELA 04 - CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DO CUSTO TRIBUTÁRIO NA DRE DA CATARINENSE DE CERÂMICA - 2000	55
TABELA 05 - CUSTO TRIBUTÁRIO EFETIVO DA CATARINENSE DE CERÂMICA EM RELAÇÃO A SUA RECEITA - 2000	57
TABELA 06 - CUSTOS E TRIBUTOS SEGREGADOS NAS CADEIAS DA CATARINENSE DE CERÂMICA E DE SEUS FORNECEDORES – 2000	87
TABELA 07 - COMPOSTO DOS INSUMOS NA PRODUÇÃO DA CATARINENSE DE CERÂMICA , EXERCÍCIO - 2000	88
TABELA 08 - TRIBUTOS IRRECUPERÁVEIS DOS INSUMOS DE PRODUÇÃO EM 2000, PELA CATARINENSE DE CERÂMICA	97
TABELA 09 - QUADRO RESUMO DE OPÇÕES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA POR ORIGEM DOS INSUMOS E DESTINO DA PRODUÇÃO - 2000	103

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cadeia de Valor da Catarinense de Cerâmica	51
Figura 2 - Custos e tributos nas categorias de itens de insumos.....	89
Figura 3 - Carga tributária na DRE da Catarinense de Cerâmica	91
Figura 4 - Custos e tributos acumulados ao preço final da produção.....	94
Figura 5 - Opções estratégicas de comercializar da Catarinense de Cerâmica	104

RESUMO

Analisa-se neste trabalho a estrutura do sistema tributário brasileiro e a variabilidade da carga tributária nas diferentes atividades econômicas exercidas pelos diversificados agentes produtivos. No referencial teórico apresentam-se o delineamento crítico do tema e os fundamentos conceituais da estrutura tributária atual. Nos vários estudos de casos traz-se a relevância da variabilidade do tributo por meio do planejamento tributário e suas repercussões na cadeia de valor, no consumidor e entre competidores do mercado. Em estudo de caso da empresa Catarinense de Cerâmica foca-se a carga tributária ao longo da cadeia de valor do produto e reconstitui-se o tributo às unidades produtivas que o recolhem em nome do verdadeiro contribuinte, que é o consumidor final. A variação da carga tributária é constatada a partir do restabelecimento dos tributos aos insumos, onde os impostos não cumulativos são aproveitados pelo produtor da etapa seguinte, o qual compensa estes com os impostos devidos sobre as operações de sua unidade produtiva, recolhendo a diferença. Pela reconstituição da carga tributária aos insumos apura-se também a parcela de tributos cumulativos que, em cascata, passa a integrar o custo do produto e tornar-se imensurável aos analistas externos e aos gestores de unidades produtivas individualizadas da cadeia produtiva total. Conhecendo-se os tributos cumulativos e não-cumulativos de cada unidade produtiva de valor, visualiza-se os benefícios regionalizados de economia tributária concedida pelos governos. Tem-se neste foco um significativo planejamento tributário. Em alguns casos específicos exemplifica-se que o planejamento tributário encontra guarida no sistema tributário brasileiro, semelhante ao da maioria das outras nações. Porém, requer estrutura econômica ou poder de influência para torná-lo realidade. Neste contexto, o presente trabalho desenvolve uma nova metodologia de apuração da carga tributária na cadeia de valor da unidade empresarial e ao longo do processo produtivo, pela qual identifica um planejamento tributário estratégico de mercado. Mostra também que similarmente casos específicos podem ser explorados. Apresenta-se ainda que a variação da carga tributária se estende aos mais diversos agentes produtivos, caracterizando injustiça tributária e condições desiguais de competir no mercado. Por fim, com base neste estudo propõe-se algumas premissas para a reforma tributária.

ABSTRACT

The purpose here is to analyse the structure of the Brazilian tax system and the tax burden variance in several economic activities performed by different productive agents. It's presented theoretically, the critical profile of the subject and the concepts of the current tax structure. As already observed in different cases, it's important to point out the tax variance through the tax planning and its reflection on the value chain, on the consumer and among the market competitors. In special, Catarinense de Cerâmica, was focalized on the tax burden and respective value chain. Of the product which tax is restored to the productive units that collected it (tax) on behalf of the real tax payer, who is, indeed, the final consumer. The variation of the tax burden is verified from the tax restoration to the inputs, where the noncumulative taxes are utilized by the future manufacture and so on. This is compensated by the due taxes on its productive unit processes which difference is collected. Restoring the tax burden to the inputs we'll also have the parcel of cumulative taxation, which, tax over tax, will be included in the product cost, what for the external analysts and for the individual productive unit administrators of the total productive chain is unmeasured. Being aware of the cumulative and noncumulative taxation for each productive unit, we can see the regional benefits of the tax economy allowed by the governments. It's in focus here, an important tax planning. In some specific cases are explained by examples from tax planning, which meet the Brazilian tax system, as it occurs in most of other countries. However, it's required an economic structure or influence power tax become a reality. The current thesis is to develop a new method to determine the tax burden in the chain of value from business unit on its productive process, for which a market strategy tax planning is verified. Similar specific cases can be explored as well. The tax burden may also affect several productive agents. Tax injustice and inequal conditions to compete in the market are evident. Based on this research, it's proposed here some improvements for the tax reform.

Capítulo I - APRESENTAÇÃO

1.1 - Origem do Trabalho

As tendências de competitividade no mercado requerem cada vez mais esforços criativos, inovativos e dinâmicos de estratégia das empresas. É sob este aspecto que o planejamento tributário deve ser visto pelos empresários e gestores de negócios.

A ausência do planejamento tributário em grande parte das empresas deixa as mesmas em desvantagem no campo da competitividade do mercado. As que o utilizam, possuem nele uma forte perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes. Desta forma, tem-se uma categoria de empresas sem o planejamento tributário e outra com vantagens competitivas de mercado, aplicando o planejamento tributário. Uma terceira categoria de empresas adquire competitividade pelo poder de influência ou de negociação.

Demonstra-se, inicialmente, neste estudo, como o planejamento tributário é fator de diferenciação determinante para assegurar a competitividade dos agentes produtivos no mercado. A sua relevância gera desequilíbrio na formação do preço final do produto, e, em certos casos, favorece a concorrência desleal ao gerar facilidades a empresas que não possuem, necessariamente, qualidade nos bens e serviços produzidos.

Elabora-se esta dissertação sobre planejamento tributário, explorando algumas formas operacionais que possibilitam a economia do ônus tributário, com perfeito apoio legal e escrupuloso respeito aos princípios éticos. Faz-se também a relação de casos que obtêm vantagem pelas lacunas da lei ou poder de influência e, traçam-se paralelos que possibilitam observar a desigualdade permitida dentro da atual estrutura do sistema tributário brasileiro.

1.2 - Contextualização

O mercado competitivo da atualidade está mais acirrado pela concorrência em relação ao ano passado e ainda muito mais acirrado do que há alguns anos atrás. A intensa utilidade e agilidade proporcionada pelos modernos sistemas de informação, juntamente com a forte evolução do conhecimento científico, impulsionam o crescimento econômico de forma geral e as habilidades em lidar com a criatividade e inovação do mercado competitivo. A elaboração ágil de estratégias flexíveis em relação às mudanças de atuação dos concorrentes requer das

organizações estruturas preparadas, pessoal dinâmico e motivado para o aprendizado e criatividade.

O planejamento estratégico é uma das ferramentas de gestão de maior destaque das últimas décadas. Nesse sentido pesquisa realizada pela Bain & Company¹, com 784 executivos de diversos setores econômicos dos Estados Unidos, da Europa, da Ásia e inédita no Brasil, revela que ferramentas gerenciais utilizadas pelas empresas para aumentar a competitividade, como a Reengenharia, TQM (Gestão da Qualidade Total), Planejamento estratégico, Análise de cenários, Análise da cadeia de valor, Remuneração por desempenho, *Balanced scorecard*, entre outros, são implementadas de acordo com as necessidades de cada empresa. Assim, essa pesquisa revela que a ferramenta mais utilizada é o Planejamento estratégico, aplicado por 89% dos entrevistados.

Segundo OLIVEIRA², existem variáveis ambientais que afetam a organização e devem ser selecionadas e avaliadas através da análise de cenários, revelando as oportunidades e ameaças do macroambiente e ambiente operacional. Estas variáveis podem apresentar oportunidades de aumentar sua competitividade ou significar ameaças de interferência, influência ou interação das forças do ambiente (concorrentes, políticas sociais, legais, tecnológicas, econômicas, etc.).

PORTER³ apresenta a análise da competitividade das empresas, focando as cinco forças determinantes do ambiente. Desta forma, objetiva encontrar a posição onde a organização possa defender-se das maneiras possíveis contra as forças competitivas, ou influenciá-las a seu favor. Salienta, porém, que o diagnóstico do processo produtivo não estará completo se não for considerado como o governo afeta a concorrência através das cinco forças competitivas. Também MINTZBERG⁴ analisa os poderes influenciadores nas organizações e classifica o governo e o ambiente entre as quatro potenciais influências externas sobre as organizações.

Segundo NEVES e FAGUNDES⁵, criar um ambiente de planejamento tributário dentro da empresa depende da adequação à estrutura e cultura particular de cada uma. Revelam a necessidade do trabalho de conscientização de toda equipe de trabalhadores da empresa, com

¹ BAIN & COMPANY: Ferramentas para vencer. *HSM Management*. n. 6, jan./fev. 1998. p. 56-59.

² OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico*. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

³ PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

⁴ MINTZBERG, Henry. *Power in and around organizations*. Ed. O'Dougherty. USA, 1983.

⁵ NEVES, Niwton José de Oliveira; FAGUNDES, Milton. *Mais lucros com menos impostos*. São Paulo: Mission, 1999.

ênfase ressaltada na participação dos diretores, porque neles está situada a responsabilidade da liderança e decisão estratégica da organização. De forma mais expressiva KAPLAN e NORTON⁶. conceituam um modelo de gestão para as organizações competitivas, através do gerenciamento compartilhado das suas perspectivas. Neste conceito a missão e a estratégia da organização estão espelhadas nestas perspectivas, as quais são direcionadas dinamicamente através da comunicação e monitoramento, com base nos indicadores de sucesso interno e externo, de forma equilibrada e competitiva.

Pela conjugação dos esforços de diversas pessoas da empresa e com os objetivos voltados para a redução da carga tributária, cria-se um momento favorável para dar início ao planejamento tributário. Este deve integrar o planejamento estratégico como uma perspectiva a ser conduzida de forma dinâmica e compartilhada, monitorada com medidas de desempenho através dos indicadores estabelecidos no planejamento do processo. Este integra a missão e a estratégia da empresa, liderado hierarquicamente para os objetivos e medidas tangíveis. Passa pela aprendizagem e motivação das pessoas, cujos resultados devem surgir pela aplicação consciente e continuada das técnicas selecionadas, avaliadas e projetadas para o plano de realização da economia tributária.

O planejamento tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar os seus negócios de forma que paguem o mínimo de tributos em face da legislação correspondente⁷. E pressupõe que o empresário que decide optar pela alternativa mais econômica do ponto de vista fiscal, procede exatamente como quando resolve adquirir um insumo pelo menor preço possível.

A estratégia de economizar tributos pode ser aplicada aos custos tributários do imposto predial e territorial, taxas de licenciamento e policiamento, imposto sobre serviços, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, imposto sobre os produtos industrializados, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido, CPMF (contribuição provisória sobre movimentação financeira), COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social), PIS (programa de integração social) entre outros.

⁶ KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

⁷ CAMPOS, Cândido. H. de. *Planejamento tributário: imposto de renda pessoas jurídicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 21.

O desafio da redução do custo tributário deve motivar também as pessoas da contabilidade em subsidiar de informações competitivas e lucrativas a todos os setores da empresa. H. T. JOHNSON (1990), citado por KAPLAN e COOPER⁸, adverte quanto a deficiência da contabilidade de custos tradicional por não monitorar as fontes de competitividade e lucratividade na economia global, prejudicando o gerenciamento com base em informações de sistemas contábeis financeiros e o desempenho do negócio. Nesta situação, a contabilidade tradicional deve ser integrada à contabilidade gerencial e passar a interagir com todas as perspectivas estratégicas da empresa.

Economizar tributos dentro dos limites da lei é o objetivo do planejamento tributário. Essa limitação existe em relação a quem planeja obter a economia tributária como também em relação a quem tem o poder de tributar. Assim, os limites de quem impõe tributação são os princípios constitucionais que asseguram a cidadania contra eventuais exageros tributários, dando as regras de atuação e alcance das normas legais de ingerência do Estado sobre a economia. Portanto, o Estado deve observar os limites constitucionais de interferir na economia do agente produtivo através do tributo. Além disso, os entes tributantes devem ter sua atuação e imposição tributária regulamentadas em lei. Por outro lado, ao contribuinte cabe observar as limitações previstas em lei e, dentro desta, delinear as estruturas e formas legítimas para suas operações industriais e mercantis, possibilitando-lhe o menor custo tributário na prática dos atos inseridos na órbita da liberdade fiscal, onde não pode o poder tributante ingressar.

BORGES⁹ e NEVES e FAGUNDES¹⁰ apresentam estudos de casos com a demonstração das vantagens de diferimento, postergação e operações de não incidência, originados de um delineamento estrutural planejado e formas de operação analisados dentro dos padrões de estudo dos cenários para escolha das hipóteses desejadas.

No estudo de NEVES e FAGUNDES, estes envolvem também as vantagens do planejamento tributário sobre a contribuição social e o imposto de renda das pessoas jurídicas.

⁸ KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998. p. 67.

⁹ BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

¹⁰ NEVES, Niwton José de Oliveira; FAGUNDES, Milton. *Mais lucros com menos impostos*. São Paulo: Mission, 1999.

Sobre estes dois tributos, estudos de LATORRACA¹¹, bem como de CAMPOS¹², estendem inúmeras alternativas de reduzir o ônus tributário.

1.3 - Justificativa do Trabalho

A ação conjunta e compartilhada no processo de produzir competitivamente traz implícita a co-responsabilidade de todos pelo sucesso final do bem ou serviço.

Partindo, porém, para o desmembramento das perspectivas da organização, depara-se com facetas de valoração do bem ou serviço que requerem orientação e acompanhamento ao longo do processo produtivo, ou, em outras situações, esta valoração tem origem diversa ou isolada do conjunto compartilhado. Estas características heterogêneas, de origem e ingerência, são encontradas na parcela do custo tributário impregnado ao preço de venda final do produto.

O custo tributário varia para as diferentes atividades econômicas, pelas suas finalidades sociais, científicas ou econômicas que contempla. Porém, as variações mais eloqüentes podem ser obtidas pelo planejamento estratégico aplicado na administração eficiente e inteligente, desde a composição social da entidade, a formação estrutural da organização, o preparo adequado das pessoas para as funções e o planejamento das atividades para realizar as operações mais econômicas no surgimento do fato gerador da obrigação até a efetiva extinção da mesma. A escolha da atividade mais viável a ser exercida; a delimitação territorial de atuação; a forma de operar e a forma de pagar o débito tributário são opções que requerem esta modelagem integrada de gerenciamento da organização. Os resultados podem ser redução dos custos tributários na composição do preço final do produto e conseqüente otimização do lucro. Podem também significar maior liquidez de ativos e melhoras no fluxo de caixa da empresa. Situações vantajosas podem ser encontradas quando da obrigatoriedade de pagar o tributo na data do vencimento, postergá-lo através das variadas formas de operar, ou postergá-lo por falta de disponibilidade financeira nesta data agregando-lhe ônus pelo atraso, ou tomar os recursos dos órgãos financeiros para efetuar sua quitação no prazo. Estas são alternativas, entre outras, que exigem conhecimento e análises para resultar em redução do custo tributário.

¹¹ Situações interessantes de redução da carga tributária podem ser encontrados em LATORRACA, Nilton. *Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1980. e LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das pessoas jurídicas*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

¹² CAMPOS, Cândido. H. de. *Planejamento tributário: imposto de renda pessoas jurídicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação e classificada nas categorias: impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais e trabalhistas. No entanto, imperfeições da legislação ou intenções nela direcionadas para o alcance de objetivos comuns ou específicos comportam lacunas que permitem administrá-las planejadamente.

A relevância da parcela do imposto contida no preço do produto varia conforme a amplitude tributária sobre o produto e ganhos da empresa. Existem inúmeras imunidades, não incidências, isenções e formas de pagamento que podem contribuir para redução dos custos com tributos. Essas podem variar conforme as características dos termos compositivos da organização, do tipo de produto, da zona de comercialização e da esfera de incidência tributária abrangente ao tipo de atividade econômica e ao modo de operar. Todas, porém, podendo resultar em algum benefício diferenciador na composição dos elementos formadores do preço final do produto ou serviço.

Segundo CAMPOS (1987), muitos empresários brasileiros têm, por exemplo, uma visão simplista do Imposto de Renda. Pensam tratar-se de uma inevitável e percentualmente fixa exigibilidade incidente sobre os lucros de sua empresa. BORGES (1999) contribui com subsídios ao planejamento tributário por meio da prática de ações lícitas, capazes de excluir, reduzir ou adiar custos fiscais, ou racionalizar os procedimentos tributários aplicáveis em operações industriais, negócios mercantis e prestação de serviços.

Os beneficiados com a parcela do imposto incorporado na formação do preço final do produto adquirem a vantagem, por vezes, na arbitrariedade da lei, outras vezes, em estudos e esforços para obter benefícios possíveis de postergação do imposto ou não pagamento do mesmo, frente ao alto custo do dinheiro no mercado e a facilidade de negociação com a esfera tributante, ou menor custo da penalidade incidente, ou ainda, pelas falhas na legislação.

A análise das hipóteses de benefício no planejamento tributário exige o conhecimento das alternativas. Estas podem requerer análises individuais sobre o composto de cada uma em suas situações particulares. Por exemplo, a diferenciação de alíquota de uma mesma atividade em territórios diferentes exige conhecimento do volume de economia que esta diferença representa em sua produção. Ao mesmo fato se junta a necessidade de saber se a mudança para outro território altera o custo da colocação do produto no mercado. Esta e outras hipóteses deverão ser conhecidas e analisadas em cada alternativa para se obter o maior benefício possível. Para exemplificar outra alternativa de planejamento tributário, aponta-se o questionamento do tributo pretendido pelo órgão tributante. Em sendo este cobrado pelo órgão

competente, o contribuinte poderá questioná-lo administrativamente e ou judicialmente, por convicção de que tal tributo não é devido, ou por mero adiamento de desembolso de um valor que ainda não esteja disponível na empresa para tal finalidade. Neste caso, o ônus do adiamento da saída de dinheiro da empresa deverá ser menor do que tomá-lo de um órgão financiador do mercado.

1.4 - Descrição do Problema

Diante da existência de desigualdade entre categorias de agentes produtivos que não planejam a economia tributária, dos que planejam e nela obtêm vantagens competitivas e dos que adquirem competitividade pelo poder de influência ou negociação, questiona-se, como problema da presente dissertação: Qual a repercussão da desigualdade tributária na cadeia de valor e entre os agentes produtivos?

1.5 - Objetivos

1.5.1 - Objetivo Geral

Demonstrar as repercussões dos tributos na cadeia de valor e na competitividade das empresas e dos demais agentes produtivos.

1.5.2 - Objetivos específicos

1 - mostrar a convivência das três categorias de empresas, as que não fazem o planejamento tributário, as que o fazem dentro da legalidade e as que o fazem pelo poder de influência, desequilibrando o ambiente competitivo;

2 - demonstrar a relevância da variabilidade do valor do tributo por meio do planejamento tributário;

3 - apresentar estudos de casos em que os gerenciadores de algumas organizações estão colocando em prática certas formas de planejamento tributário;

4 - pesquisar e demonstrar o espaço gerencial que as diversas alternativas oferecem sobre a operacionalidade do custo tributário;

5 - exemplificar algumas lacunas da legislação que podem ser usadas para obter vantagens pela redução do custo tributário;

6 - demonstrar que a legislação tributária do Brasil apresenta falhas em relação ao princípio constitucional da capacidade contributiva;

7 - questionar, baseado em fatos de atitudes de governantes, o benefício tributário concedido a certas organizações para atrair novos investimentos, gerando desigualdades econômicas e competitivas entre os beneficiados e os que já estão no mercado, sendo estes onerados pelo custo tributário em seu produto;

8 - contribuir para a conscientização dos cidadãos de que a igualdade de condições e de tratamento relativo à carga tributária contida no preço do produto daria as vantagens comerciais aos verdadeiros competidores da excelência.

1.6 - Limitações do Trabalho

Para o desenvolvimento do estudo realizou-se pesquisa e análise dos fatores que contribuem para a economia de custos tributários. Os estudos de casos foram selecionados dentre os que apresentam algumas das situações de benefício oriundo do planejamento tributário. A quantidade de estudos de casos limita-se a um para cada situação vantajosa, podendo, algum desses, apresentar mais que uma vantagem. A demonstração detalhada do custo tributário nos insumos adquiridos de terceiros, custo agregado pelo produtor e na margem de lucro apresenta-se num único estudo de caso, enquanto que nos outros estudos de casos mostram-se os atos e fatos que ocasionaram as vantagens pela economia de custos tributários. No entanto, a pesquisa abrange apenas casos com vantagens resultantes do planejamento tributário legal e do poder de influência.

No avançar do trabalho da pesquisa de campo encontrou-se situações que se apresentaram impraticáveis, como foi o caso da pesquisa dos dados reais de todos os fornecedores da Catarinense de Cerâmica. Diante deste fato, concluiu-se ser coerente optar pela utilização de médias consagradas pelo mercado. Neste aspecto, a Secretaria da Receita Federal dispõe das margens de lucro presumido para diversas categorias de atividades. Apropriou-se então os itens de custo originários dos fornecedores às categorias de atividades

de lucro presumido, percentuais de IR e CSLL sobre as margens definidas por este órgão fiscalizador. Ainda neste mesmo sentido, aplicou-se a média do percentual de IPI incidente sobre os insumos industrializados pelos fornecedores.

Em outras situações a impraticabilidade do levantamento de dados e percentuais específicos juntou-se à irrelevância destes para o contexto. Este foi o caso das exceções aos percentuais de ICMS de 17% dentro do Estado e de 12% fora do Estado. Ao aspecto da irrelevância enquadraram-se o custo da depreciação para a categoria de atividades prestadoras de serviços de sociedades civis e de profissionais liberais.

Sendo a atividade de empresas bancárias e financiadores de recursos que geraram os juros passivos não enquadrável na fórmula de apuração pela margem de lucro presumido, encontrou-se, na pesquisa da composição dos custos e margem de lucro, inconsistência nos dados publicados por esta categoria de empresas. Diante disso, entendeu-se que a pesquisa de campo em algumas redes bancárias também não proporcionaria consistência maior. Por isso, a base dos cálculos do sub-tópico 3.3.2.5, página 68-70, foi considerada uma base sustentável para os objetivos deste trabalho.

Embora seja um desejo do autor deste trabalho e dos diretores da Catarinense de Cerâmica, a pesquisa da cadeia produtiva total tornou-se impraticável nesta dissertação. Tal feito requer mais tempo para a pesquisa e ampliaria muito a extensão da dissertação.

1.7 - Estrutura do Trabalho e Conteúdo dos Capítulos

A presente dissertação obedece à seguinte estrutura e conteúdo:

O Capítulo 1 aborda a origem do trabalho, a contextualização, a justificativa, o problema, os objetivos gerais e específicos, as limitações, a estrutura e conteúdo proposto e a metodologia da pesquisa.

No Capítulo 2 apresenta-se revisão da literatura, compreendendo a conceituação de competitividade, técnicas atuais de gestão competitiva das empresas, forças competitivas do mercado e tributo na cadeia de valor. Compreende também, considerações relativas às formas de atuação do governo sobre as empresas e agentes produtivos do mercado, à legalidade da imposição tributária, aos princípios básicos do poder de tributar, à estrutura tributária nacional e internacional do poder de tributar, à finalidade do tributo e à legalidade do planejamento tributário.

No capítulo 3 descreve-se o estudo de caso na empresa Catarinense de Cerâmica, identificando a composição do custo tributário na cadeia de valor da empresa e dos seus fornecedores. No contexto produtivo desta empresa é calculado o custo tributário contido nos insumos produzidos pelos fornecedores da indústria Catarinense de Cerâmica e o custo tributário contido na operacionalidade e margem de lucro da própria indústria pesquisada. Complementa-se este capítulo com a análise das estratégias de mercado dessa empresa a partir da economia tributária apurada nas diversas opções geográficas de mercado.

No capítulo 4 desenvolvem-se formas de planejamento tributário das categorias legal e poder de influência, por meio de alguns estudos de casos, retomando inclusive o da Catarinense de Cerâmica, demonstrando a realidade do sistema tributário brasileiro em vigor. Faz-se a análise dos efeitos concorrenciais entre as categorias de agentes produtivos afetados pelo planejamento tributário e dos reflexos desse sistema tributário na sociedade.

No capítulo 5 apresentam-se conclusões do trabalho e recomendações para futuras pesquisas.

Nas referências bibliográficas apresenta-se a identificação dos documentos mencionados no trabalho.

Em apêndice apresentam-se premissas para que o sistema tributário brasileiro passe a garantir maior igualdade de condições na competição entre os agentes produtivos, fazem-se críticas ao sistema tributário atual e sugestões de melhoria para a reforma tributária que a população brasileira almeja.

1.8 - Metodologia da Pesquisa

1.8.1 - Desenvolvimento do estudo

Para o desenvolvimento do estudo é necessário pesquisar e analisar alternativas que contribuem para a economia do custo tributário dos agentes produtivos. A perfeita identificação dos fatores que influenciam as estratégias das empresas e agentes autônomos de produção na aplicação do planejamento tributário requer uma investigação descritiva através da pesquisa exploratória em estudos de casos.

Um perfeito entendimento sobre o custo tributário dentro da cadeia de valor das empresas é buscado no estudo de caso de uma grande empresa, de alcance produtivo nacional

e internacional, proporcionando a compreensão da abrangência e o significado do tributo e suas repercussões ao longo do processo produtivo. A visualização da carga tributária total na produção é obtida pelo restabelecimento do ônus tributário aos insumos, cujos impostos não cumulativos são aproveitados pelo fabricante da etapa seguinte do processo produtivo e assim sucessivamente até o consumidor final. Os impostos cumulativos também são apurados, porém, integram-se ao custo do produto na etapa seguinte do processo produtivo. Conhecendo-se a carga tributária cumulativa e não cumulativa nos insumos e cadeias sucessivas, tem-se condições de focalizar o custo tributário diferenciado por região de atuação e escolher a faceta de mercado desejado.

A utilização do método descritivo em estudos de casos permite desenvolver estudos cuidadosos e minuciosos sobre alternativas que possibilitam planejar com eficácia a redução de ônus tributário na produção de bens e serviços. Análise de alternativas aplicáveis são estendidas sobre opções vantajosas de comerciar da empresa do estudo de caso retro, bem como outros casos de agentes produtivos que apresentam características necessárias à economia do tributo, traçando-se paralelos dos casos com e sem o planejamento tributário, comparando-se os reflexos no processo produtivo a nível de custo do produto ou resultados finais.

As alternativas legais de pagar menos tributos ou evitar o fato gerador são pesquisadas em diferentes tipos de atividades econômicas, esferas tributantes e abrangências geográficas de atuação.

1.8.2 - O porquê da realização da pesquisa pelo método de estudo de caso em empresa de grande porte e casos específicos, envolvendo operações nacionais e internacionais

A escolha da empresa de grande porte, objeto principal da pesquisa desta dissertação, é por amostragem não-probabilística. A escolha desta natureza dá-se em função das características de amplitude comercial, que atendem aos objetivos da pesquisa. Trata-se de empresa que atua no mercado do Estado de Santa Catarina, de outros estados brasileiros e de dezenas de países em diversos continentes do mundo. Os objetivos buscados são de demonstrar a repercussão do tributo na cadeia de valor e na competitividade entre os agentes produtivos. Isso é demonstrado no desenvolvimento do trabalho através das opções de

interferência que o gestor disponibiliza no planejamento tributário. Por este instrumento de gerenciamento da carga tributária constata-se a variação do tributo e as repercussões na cadeia de valor e no ambiente competitivo. No planejamento tributário são focadas as operações e nichos de mercado mais vantajosos para a empresa pela redução do ônus tributário.

A escolha dos casos específicos da pesquisa também é realizada por amostragem não-probabilística, porém, abrangendo situações diferenciadas de planejamento tributário. Estes casos têm o foco mais voltado à operações de menor amplitude. Alguns são aplicáveis em situações paralelas do planejamento tributário ao longo do processo produtivo na cadeia de valor, a exemplo do caso do planejamento tributário pela incorporação na construção civil. Outros têm o foco em parcelas do processo produtivo, como é o caso da industrialização sob encomenda, ou na modificação estrutural da organização de modo a alcançar os ganhos tributários almejados, como são os casos de instalar-se na região tributariamente favorecida e a triangulação internacional.

A abrangência da pesquisa para vários estudos de casos objetiva visualizar o espaço gerencial de influenciar a carga tributária na órbita das atividades econômicas de produção. Não existe planejamento tributário padrão. Por isso, cada agente produtivo pode e deve ordenar seus negócios de forma que pague o mínimo de tributo em face da legislação correspondente.

1.8.3 - Conceituação do trabalho da pesquisa de campo

Para a realização do trabalho da pesquisa de campo é necessário tomar o conhecimento mais apurado possível do objeto da pesquisa. Para tanto, no caso da pesquisa na empresa de grande porte busca-se o consentimento da mais alta direção da empresa, que permite o acesso aos dados e informações desejadas. Isto requer o perfeito esclarecimento dos objetivos do trabalho e da definição de amplitude da pesquisa. A clareza do pesquisador sobre suas pretensões e alcance do projeto de pesquisa abre o espaço promissor do trabalho iniciado na seqüência.

Pelo consentimento da pesquisa a ser realizada, a alta direção da empresa orienta o desencadeamento de contatos subsequentes às diretorias setoriais e gerenciais da empresa. A partir dali a pesquisa flui facilmente as informações e os dados da operacionalidade da organização. A integração do pesquisador para uma visão do processo fabril sucede-se pela

participação em palestra que possibilita o conhecimento genérico da estrutura interna e de atuação no mercado da empresa. Na etapa subsequente, toma-se conhecimento do processo fabril pelas visitas de acompanhamento e constatação da funcionalidade da produção. Adquire-se, então, uma idéia da complexidade e das proporções de volume de materiais e serviços envolvidos no processo interno da produção.

Em etapas subsequentes passa-se aos contatos sucessivos de conhecimento e funcionalidade das atividades de aquisições nacionais e de importação, das atividades da área de desenvolvimento tecnológico e composição dos produtos fabricados pela empresa, das atividades da área de recursos humanos, das atividades de vendas nacionais e internacionais e, por fim, das atividades da controladoria da empresa.

Na área da controladoria estão concentrados os controles gerenciais básicos que interessam e fundamentam esta pesquisa. Ou seja, nesta área estão a contabilidade de custos e a contabilidade fiscal. Ali toma-se conhecimento dos diversos relatórios de custos para fins de controle gerencial e integrados ao sistema da contabilidade fiscal. Assim, a pesquisa baseia-se nos dados de relatórios de custo que permitem perfeita identificação do volume e tipo de custo adquirido de terceiros e custo agregado pela própria empresa na produção final. Baseia-se também nos registros e controles fiscais realizados em livros obrigatórios de apuração dos impostos e em declarações obrigatórias às esferas tributantes. Assim, utilizam-se também as demonstrações financeiras do Balanço Patrimonial, as declarações do IR, IPI e Movimento Econômico, o Razão contábil e o livro Lalur.

O pleno acesso aos dados contábeis e gerenciais permite a identificação dos custos por itens, cujo composto individual é amplamente esclarecido pelos técnicos da empresa. Em função do grande volume de itens, o agrupamento destes é feito em categorias de atividades econômicas de classificação padronizada pela legislação federal. A classificação padronizada agrupa atividades econômicas com carga tributária idêntica aos níveis daquela esfera tributante. Neste conceito de classificação tributária pesquisa-se toda carga tributária incidente em cada categoria de atividades. As aquisições são agrupadas para as categorias de: Custo dos serviços adquiridos de terceiros; Custo dos insumos de fabricação (matéria-prima); Custo de combustíveis (gás natural); Custo da depreciação do período; Custo financeiro de juros passivos; e Custo da energia elétrica. Pelo cálculo da carga tributária diferenciada sobre cada categoria de atividades restabelece-se o custo tributário às cadeias dos fornecedores e classificam-se os tributos em recuperáveis e irre recuperáveis. Tanto a carga tributária incidente na produção dos fornecedores quanto a carga tributária na produção de valor agregado pela

própria empresa adquirente é calculada em relação à receita total de vendas efetuadas por esta. Calculam-se também os custos tributários sobre as vendas por região de destino, cuja variação é significativa. Consolida-se então o custo tributário acumulado que, a partir da soma dos custos tributários irrecuperáveis nos insumos de fabricação em função da origem e destino e do custo tributário sobre as vendas por região, apresenta as diferentes opções estratégicas de comerciar.

De forma diferente, os casos específicos de planejamento tributário são pesquisados com foco limitado a pontos isolados da cadeia de valor ou complementares ao planejamento tributário ao longo do processo produtivo. Assim, a pesquisa do planejamento tributário nos casos específicos é direcionada a encontrar alternativas de vantagens tributárias através de reformulações estruturais que visam reduzir a carga tributária ou a evitar o fato gerador do tributo. Neste contexto, apresenta-se estudo de caso:

- ❑ de benefícios direcionados para as micro e pequenas empresas que, além destes, em certas atividades estas empresas podem caracterizar seu faturamento para o enquadramento em alíquotas de menor tributação;
- ❑ de reestruturação do quadro social da empresa, com a qual obtém desenquadramento de parcela da receita tributada pela esfera estadual com 12% de ICMS, para enquadramento desta na esfera de tributação municipal, com alíquota de 5% a título de ISS;
- ❑ de construção civil pela incorporação do imóvel, evitando o fato gerador do ISS;
- ❑ de uma indústria estabelecida em região de tributação normal, cria um estabelecimento industrial na Zona Franca de Manaus, para onde transfere a montagem da produção e com isso elimina a carga tributária do IPI, adia o recolhimento do ICMS e reduz a carga tributária do II;
- ❑ que contempla a não tributação pelos impostos de IPI e ICMS através da reestruturação do processo produtivo, passando parte deste para a fabricação sob encomenda que, pela remessa e retorno de mercadoria com suspensão destes impostos e posterior comercialização à alíquota zero de IPI e isenção de ICMS, resulta no benefício tributário;
- ❑ de benefícios tributários pela utilização de Títulos da Dívida Pública para garantia ou pagamento de tributos questionados, podendo resultar em ágio sobre tais títulos, transformação deste patrimônio não circulante para a situação de liquidez imediata e no não comprometimento de outros bens de maior uso e valor comercial;

- de benefícios tributários pela triangulação do comércio internacional, onde a criação de um estabelecimento comercial estratégico em país beneficiado com tratados de bitributação, passa a usufruir as concessões deste tratado.

Sob a forma de planejamento tributário em casos específicos e de foco direcionado para parcelas isoladas do processo produtivo, apresentam-se dois casos de benefício fiscal direcionado em função do poder de barganha de grupos ou em atendimento aos interesses pessoais dos concedentes. Neste aspecto exemplifica-se a lacuna da lei criada para beneficiar a mídia televisionada em canal aberto e a tributação insignificante dos profissionais liberais em relação aos outros prestadores de serviços com tributação normal.

Capítulo II - EVOLUÇÃO ESTRUTURAL DAS ORGANIZAÇÕES E O PODER DE INFLUÊNCIA DO ESTADO

Como princípio para manter-se no mercado, qualquer empresa deve cumprir as diretrizes e leis do governo, reagir às mudanças nas condições econômicas e políticas, bem como acompanhar continuamente as novas tecnologias.

O princípio orientador de estruturação e gestão das empresas parte da analogia trazida por Antony Jay, buscando ilustrar ou esclarecer observações acerca do governo dos principados, referindo-se ao livro de *Maquiavel* “*O Príncipe*”. Da visão de *Maquiavel* extrai a expressão “os homens devem ser bem tratados ou esmagados [...] de modo que não venham a temer vingança.”¹³ Referindo-se aos barões, súditos e escravos daquela época e aos diretores, chefes e empregados da estrutura hierárquica empresarial dos seus tempos, Antony Jay compara esta forma de agir com o contexto sobre o qual os romanos assentaram seu império. Diz Jay, “As grandes empresas competem entre si tão asperamente quanto os Estados e são impulsionadas exatamente pelas mesmas emoções humanas de ambição, medo e orgulho, de interesse próprio, oportunismo e desejo de segurança ou por seja qual for a emoção que se acredite estar na raiz da luta do homem contra o homem.”¹⁴

A afirmação de *Maquiavel* continua válida, pois a imposição do Estado sobre a economia dos agentes produtivos tem que ser aceitável, do contrário haverá desobediência e reação dos subjugados. O ambiente de competição entre empresas mantém-se acelerado e turbulento. A competição tomou novos espaços com a globalização e maior ritmo pelo avanço tecnológico, modernos sistemas de informação e rápida evolução do conhecimento. A tecnologia e o conhecimento estão impondo nova dinâmica aos negócios comerciais, os quais requerem o acompanhamento evolutivo da estrutura do Estado e do ambiente.

2.1 - Ferramentas Gerenciais para Aumentar a Competitividade

A competição acirrada pelo mercado exige dos gestores das empresas a utilização de ferramentas cada vez mais potentes, flexíveis e de amplos alcances. Assim pode-se definir a

¹³ JAY, Antony. *Maquiavel e gerência de empresas*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979. p. 20.

¹⁴ Id., *Ibid.*, p. 26.

posição de concorrência entre as empresas da atualidade. A rapidez dos avanços tecnológicos, a incessante procura de vantagens competitivas e as mudanças sociais, econômicas e políticas geram incertezas e novos desafios a cada momento. Tomar decisões rápidas e acertadas se torna cada vez mais importante, devido a agilidade com que se realizam os negócios. Por isso, a tecnologia e os modernos sistemas de informações, tais como a comunicação on-line, o comércio eletrônico, a logística integrada do fornecedor ao cliente e até a pós-venda, são imprescindíveis ao êxito das estratégias da organização.

Para isso, inúmeras técnicas de produção foram desenvolvidas e servem variadamente de instrumentos que alavancam a economia das empresas. A força de impulsão competitiva varia e acompanha normalmente as condições financeiras da empresa, a visão e competência dos gestores e o aprendizado interno da empresa adequando-se à dinamicidade do ambiente. Portanto, utilizar a ferramenta mais apropriada à economia, estrutura e cultura da empresa é percepção incondicionante do gestor atual das organizações.

A pesquisa realizada pela Bain & Company¹⁵ revela que a ferramenta de gerenciamento mais utilizada na atualidade das empresas é o planejamento estratégico. A evolução e amadurecimento dessa ferramenta fez surgir diversas escolas, dentre as quais, a mais utilizada é a do posicionamento¹⁶ criada pelas fundamentações de Michael Porter. Em sua teoria, Porter¹⁷ define estratégias e posicionamentos de sucesso diante das forças competitivas do mercado. Porter atribui percepção econômica clara a cada posição diferente que a organização deveria tomar diante das alterações do ambiente que a cerca. Apresenta como necessária a investigação e análise sobre as forças competitivas que dirigem a concorrência, identificando-as por categorias que procuram invadir e tomar parte do seu mercado. E define essas forças competitivas em cinco categorias: 1) - os entrantes potenciais; 2) - os produtos substitutos; 3) - o poder de negociação dos fornecedores; 4) - o poder dos compradores; e 5) - a rivalidade entre os competidores.

¹⁵ A pesquisa realizada pela Bain & Company, com 784 executivos de diversos setores econômicos dos Estados Unidos, da Europa, da Ásia e inédita no Brasil, revela que ferramentas gerenciais utilizadas pelas empresas para aumentar a competitividade, como a Reengenharia, TQM (Gestão da Qualidade Total), Planejamento estratégico, Análise de cenários, Análise da cadeia de valor, Remuneração por desempenho, *Balanced scorecard*, entre outros, são implementadas de acordo com as necessidades de cada empresa. Assim, essa pesquisa revela que a ferramenta mais utilizada é o Planejamento estratégico, aplicado por 89% dos entrevistados. BAIN & COMPANY: Ferramentas para vencer. *HSM Management*. n. 6, jan./fev. 1998. p. 56-59.

¹⁶ MINTZBERG, Henry et al. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000. p. 258.

¹⁷ PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

Focando a sustentação da vantagem competitiva da organização através do desempenho superior, Michael Porter¹⁸ afirma que esse intento está ao alcance da empresa quando suas habilidades em lidar com as cinco forças competitivas forem melhor do que as de seus rivais. Fundamenta que essa superioridade somente será sustentável pela liderança no custo do produto ou pela diferenciação do mesmo.

Para descrever as estratégias da realização deste desafio, Porter¹⁹ apresenta uma estrutura que chama de cadeia de valor. Nela afirma a existência de uma corrente de atividades, em que cada uma estaria contribuindo para a posição dos custos relativos à criação de um produto valioso para seus compradores. E classifica essa corrente de atividades em duas categorias, afirmando a existência de um grupo de atividades primárias e outro de atividades de apoio.

A corrente de atividades e sua classificação pode ser facilmente compreendida dentro da estrutura empresarial. Isso porque qualquer empresa tem seu produto que constitui a essência ou o objeto do que faz e oferece a seus clientes. Nele convergem as atividades que agregam valor ao produto de forma direta e visível aos olhos do cliente, através das seguintes funções: 1) - logística interna, envolvendo o recebimento, armazenamento, distribuição e manuseio dos materiais, controle de estoque, programação de frotas, veículos e devolução para fornecedores; 2) - operacionalidade produtiva, onde fazem parte todas as atividades de elaboração ou transformação do produto, incluindo os serviços com máquinas, embalagens, montagem, manutenção, testes, impressão e operações de produção; 3) - logística externa, compreendendo o armazenamento de produtos acabados, manuseio de materiais, operação de veículos de entrega, processamento de pedidos e programação; 4) - marketing e vendas, envolvendo a oferta do produto através de mecanismos de propaganda, promoção, força de vendas, cotação, seleção e relações com os canais e a fixação de preços; 5) - serviços que propiciam a satisfação ao cliente pelo produto que recebe e da forma como o recebe.

Da mesma forma, qualquer empresa dispõe dos recursos estruturais e tecnológicos que permitem o desenvolvimento das atividades do objeto principal. Tem também as pessoas que fazem as atividades que dinamizam e formam o apoio ao objeto da produção principal, sustentando, ainda, a si próprias e a toda a estrutura empresarial. Essas atividades exercem as funções de: 1) - aquisição de insumos e especificidades aplicadas nas atividades primárias.

¹⁸ PORTER, Michael. Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

¹⁹ Id., Ibid., p. 31-56.

Esta função inclui atividades como aquisição de matérias-primas e todo tipo de insumos de produção, bem como, a aquisição de ativos que formam a estrutura necessária para produzir. Pode ainda abranger aquisições que significam gastos com a manutenção das pessoas ao serviço, entre outros; 2) - desenvolvimento de tecnologia voltada ao produto e ao processo. Assim, compreende as atividades de conhecimentos, procedimentos, pesquisas e atendimento; 3) - gerência de recursos humanos, envolve recrutamento, contratação, treinamento e motivação de todo pessoal da empresa; 4) - infra-estrutura, está presente na cadeia inteira, limitado a uma unidade ou ao grupo empresarial como um todo. A infra-estrutura compreende abrangências variadas, podendo incluir a gerência geral, planejamento, finanças, contabilidade, apoio jurídico, questões governamentais e gerência da qualidade.

Assim, as atividades diretamente ligadas ao produto da empresa e as que compõem o apoio e estrutura àquelas estão interligadas no sacrifício dos recursos que desprendem para a formação do produto que o cliente deseja. Na cadeia de valor, Porter (1989) considera as atividades internas da empresa, bem como as externas, de outras empresas, que formam parte anterior e posterior do processo como um todo. Dessa forma, ao analisar-se a cadeia de valor de uma única empresa, certamente se estará analisando apenas uma parte da cadeia total do produto. Para que se possa compreender todo o sistema produtivo, deve-se analisar não apenas a parte da cadeia de valor da qual a empresa participa, mas também os fornecedores e os clientes e os fornecedores dos fornecedores e os clientes dos clientes.

As forças influenciadoras do ambiente apresentam movimentos mutuamente dependentes entre as empresas, de modo que a produção e a competição empresarial não permanecem estáticas. Estas podem ser superadas, ampliadas e inovadas a qualquer momento por concorrentes ou pelo esforço e criatividade interna da própria empresa. Por isso, gerenciar os custos de modo que resultem em vantagem competitiva sustentável exige perfeito conhecimento dos custos individuais e sua influência na formação do preço do produto. Como a incorrência dos custos acontece através da realização das atividades nos processos, estas devem ser identificadas, isoladas e examinadas quanto a natureza de sua realização, quanto a seu significado proporcional nos custos, quanto aos direcionadores que possam acusar o comportamento do custo e quanto a sua utilidade de agregar valor para o cliente. Desta forma, as atividades passam a ser gerenciadas como causadoras do custo e consumidoras de recursos, sendo, então, utilizadas somente aquelas as quais o cliente estiver disposto a pagar pelo seu valor.

Outrossim, agregar uma atividade não desejada ao produto possibilita discordância e indisposição do cliente em pagá-la. Assim apresenta-se ao cliente o tributo embutido compulsoriamente ao produto, caracterizado como uma atividade involuntária, destinada ao Estado. Trata-se do custo do tributo, que está presente intrinsecamente em cada atividade da cadeia de valor do produto. A ocorrência efetiva e potencial desse custo tributário dá-se simultaneamente ao consumo de recursos em cada atividade da formação do produto. Ou seja, paralelamente ao incurso do consumo de recursos pelas atividades direcionadas ao produto, desde sua fase de elaboração até o último estágio pela entrega do produto vendido ao cliente e serviços pós venda, existe também o incurso efetivo e potencial da carga tributária sobre o valor que cada atividade está agregando ao produto no decorrer desse processo. A agregação seqüenciada das atividades da cadeia de valor da empresa forma o processo produtivo, pelo qual acumula os custos agregados ao produto. Assim, obtém-se o custo do produto pela conclusão do mesmo. No decorrer do processo produtivo acumula-se também a parcela potencial de custo tributário. No entanto, na prática o reconhecimento deste custo tributário ocorre apenas com o fato gerador do imposto, pela saída ou venda da produção.

Para disponibilizar o produto ao mercado o empresário acresce a margem de lucro apropriada conforme sua estratégia competitiva. O preço final do produto contém certamente subentendido nessa margem de lucro, e parcialmente dentro do próprio custo do produto, o custo tributário. Para conhecer quanto é esse custo tributário já incluso no preço final do produto e analisar sua relevância no contexto, é necessário separá-lo do custo dos insumos e da margem de lucro.

Identificado o custo tributário ao longo do processo produtivo da empresa, torna-se possível demonstrar como esse custo tributário influencia a competitividade da empresa no mercado. Nessa abrangência, o custo tributário compreende um sistema maior, o qual poderá incluir as cadeias de valor dos fornecedores e dos clientes. A cumulatividade do custo tributário no sistema maior envolve o encadeamento sucessivo de custos e margens de lucro, que refletirão na demanda do produto. No estudo de caso da pesquisa de campo do próximo capítulo, será possível identificar e analisar a composição do tributo na empresa, separando-o do custo de insumos a partir das atividades que consomem os recursos e da margem de lucro.

2.2 - A Influência do Governo nas Estratégias dos Agentes Produtivos

Na análise das cinco forças competitivas básicas (entrantes potenciais, produtos substitutos, poder de negociação dos fornecedores, poder dos compradores e rivalidade entre os competidores), Michael Porter²⁰ considera o governo um influenciador que afeta a concorrência através dessas forças competitivas. Admite, contudo, que a estratégia competitiva da organização pode envolver o governo como um ator a ser influenciado. Henry Mintzberg²¹, no entanto, considera o governo um dos quatro influenciadores de poder do ambiente externo da organização. Segundo Mintzberg, a organização sofre influências do ambiente externo, categorizados pelos seguintes grupos: os proprietários da empresa; os parceiros comerciais e competidores; as associações de classes de trabalhadores; e o governo nacional, estadual e local, juntamente com o público em geral. Mintzberg relaciona à categoria do governo funções de poder que provêm de prerrogativas legais, nas quais a sociedade, através dos governantes, reserva para si mesma o poder sobre a criação de uma organização, impondo a ela regulações de vários tipos e a variados influenciadores.

A função de controle do governo sobre o ambiente das organizações é vista por Mitnick apud Borenstein²², tendo como finalidade a regulação do ambiente. Coloca que:

A regulação (Mitnick,1980) pode ser exercida com o objetivo de:

- a) proibição de determinados comportamentos, isto é, vedando e impedindo a realização de certas ações expressas nos objetivos da regulação;
- b) mediação, isto é, atuando como um filtro entre o público e o privado, muitas vezes evitando o confronto direto entre as partes, num processo de troca ou de relação, através do regulador;
- c) promoção, isto é, incentivando certos comportamentos, através de benefícios.

Michael Porter coloca que nas barreiras de entrada, entre as vantagens mais críticas está o fator subsídios oficiais: “subsídios preferenciais do governo podem dar às empresas estabelecidas vantagens duradouras em alguns negócios [...]. O governo pode limitar ou mesmo impedir a entrada em indústrias ou ramos de atividades, com controles como licenças de funcionamento e limites ao acesso a matérias-primas.”²³

²⁰ PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986. p. 22-48.

²¹ Interpretação do autor desse trabalho, o livro de Mintzberg foi tema de estudo na disciplina Controle Externo das Organizações, ministrada pelo Professor da UFSC, Dr. Carlos Raul Borenstein, em 1999. MINTZBERG, Henry. *Power in and around organizations*. Ed. O'Dougherty. USA, 1983, p. 8-30.

²² BORENSTEIN, Carlos R. Et al. *Regulação e gestão competitiva no setor elétrico brasileiro*. 1ª ed. Porto Alegre: Editora Sagra Luzzatto, 1999. P. 271-272.

²³ PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986, p. 29-31.

Regulamentações governamentais podem impor restrições a certos produtos e serviços, bem como definir padrões de controle ambiental e políticas que produzam benefícios sociais. No entanto, a percepção que Michael Porter tinha da realidade de atuação dos governos em 1986 foi o comportamento desde a era industrial e veio se estendendo até as décadas bem recentes. Naquele período, principalmente os setores de transportes, serviços públicos, comunicação, financeiro e assistência médica eram protegidos por órgãos do governo. Essa proteção criava barreiras contra o ingresso de competidores potencialmente mais eficazes ou inovadores e permitia a fixação dos preços a níveis que lhes garantiam o retorno sobre os investimentos. Tal cenário vem sofrendo mudanças significativas, sobre as quais Kaplan e Norton se referem, colocando que, “... as duas últimas décadas foram testemunhas de grandes iniciativas de desregulamentações e privatização de empresas de serviços em todo mundo, à medida que a tecnologia da informação gerou as ‘sementes da destruição’ nas empresas de serviços regulamentadas da era industrial.”²⁴

De acordo com Russell, quanto mais a civilização cresce e modernidade surge, maior tem que ser o desempenho do papel do governo²⁵. Isso, no entanto, não ocorreu quanto aos subsídios do governo sobre a produção. Dificuldades financeiras levaram o governo a desfazer-se da participação e conseqüentes subsídios a grande parte das empresas estatais. Em relação a essas influências governamentais, Hamel e Prahalad²⁶ afirmam que o protecionismo que os governos ofereceram às empresas na esperança de gerar campeões nacionais ou regionais, de modo geral deram resultados abaixo das expectativas. Estes autores apontam opções de competitividade para o futuro sem fronteiras, sugerindo o fortalecimento das habilidades para a criatividade e a oportunidade. Colocam como função das empresas, identificar e desenvolver competências e criar ampla estrutura de oportunidades do futuro.

As turbulentas mudanças ambientais e tecnológicas das últimas décadas justificam mudanças no conceito da presença do governo sobre os agentes produtivos. O poder de polícia foi e continua presente e necessário para impor a ordem e a organização do ambiente social. O papel do governo como estruturador, delimitador e mantenedor dos ambientes comerciais, residenciais e o de respeito à natureza, permaneceram ao longo desse período ou até foram ampliados. Outrossim, a abrangência da função do Estado intervir toma força cada vez mais

²⁴ KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 3.

²⁵ RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p.100.

²⁶ HAMEL, Gary. PRAHALAD, C. K. *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

significativa na busca da solidariedade social. Sob esta alegação, grandes benefícios de isenções tributárias são concedidos a empresas em prejuízo da igualdade e capacidade contributiva e da salutar competitividade do mercado em igualdade de condições.

A característica de influência dos governos atuais sobre as empresas está mais voltado a favorecimentos discretos, específicos e constitucionais. Embora não sejam práticas novas, parece estarem em maior uso nos últimos anos. Neste sentido, Russell colocava que, “o poder econômico dentro do Estado, embora decorrente em última análise da lei e da opinião pública, facilmente adquire certa independência. Pode influenciar a lei pela corrupção, e pela propaganda à opinião pública. Pode impor obrigações aos políticos que interfiram com sua liberdade. Pode ameaçar causar uma crise financeira.”²⁷ Hoje, a amplitude das limitações constitucionais permite espaços para favores direcionados nas entrelinhas da legislação tributária, a exemplo da não tributação da mídia televisionada em canal aberto, como atividade econômica de comunicação.

Resgatando da história a correção e bom senso tributário, traz-se o conceito sugerido por Niccolo Machiavelli do que convém a um príncipe para ser estimado pelo seu povo, quando afirma que, “...deve animar os seus cidadãos a exercer pacificamente as suas atividades no comércio, na agricultura e em qualquer outra ocupação, de forma que o agricultor não tema ornar as suas propriedades por receio de que as mesmas lhe sejam tomadas, enquanto o comerciante não deixe de exercer o seu comércio por medo das taxas”²⁸. Essa seria a forma dos governantes fazerem justiça tributária e dar igualdade de condições competitivas aos seus cidadãos. Do contrário estará estimulando insatisfação e desigualdade competitiva.

No entanto, a percepção perfeita do surgimento do tributo, na forma de imposto sobre a renda em troca de proteção sobre suas economias é trazida por Russell²⁹, quando diz que,

É óbvio que uma comunidade anárquica composta de indivíduos mais ou menos civilizados, como os homens na corrida do ouro, logo inventarão um governo de certo tipo, como uma comissão de vigilantes. Homens dinâmicos irão entrar em acordo para evitar que outros os pilhem; se não houver autoridade externa para interferir, poderão também pilhar outros, mas o farão com moderação, por medo de matar a gansa que põe os ovos de ouro. Podem, por exemplo, vender proteção em troca de um percentual do ganho de pessoa protegida. Isso é o que se chama imposto sobre a renda.

²⁷ RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 78.

²⁸ MACHIAVELLI, Niccolo. *O príncipe*. 21ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1998. p. 126.

²⁹ RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 77.

Bem mais evoluído estruturalmente, o imposto mantém forte elo com as características que o originaram. Walter Paldes Valério diz que a regra jurídica de tributo enuncia que “Os cidadãos de um Estado devem contribuir para as despesas do Governo, na maior escala possível em proporção à sua capacidade, revelada pela renda por eles auferida sob a proteção do Estado.”³⁰ Na era contemporânea o imposto tem suas premissas concebidas na constituição, porém, com o mesmo sentido que Russel atribuiu, deverá ter caráter pessoal e será graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. De acordo com Martins³¹, a imposição tributária surge da necessidade do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram. Segundo este autor, a imposição tributária tem como substância econômica as relações do campo micro e macroeconômico sobre o qual incidirá a ação do Estado, objetivando apropriar-se de parcela daquela riqueza criada pelos cidadãos, em suas mais variadas formas, a fim de atender às necessidades representativas da comunidade e àquelas que dizem respeito exclusivamente aos interesses dos detentores do poder.

Embora o artigo 151 da Constituição da República Federativa do Brasil iniba o tratamento desigual em todo o território nacional, é sob a ótica dos interesses do poder que surge um dos principais focos da desigualdade tributária brasileira. Os fatos materializam-se sob o amparo das distorções legais, intencionalmente criadas ao atendimento de interesses direcionados. Referindo-se a tais fatos, o renomado jurista Ives Gandra cita o exemplo de dois produtores de calçados, um na Zona Franca de Manaus, outro em São Paulo, que recebem tratamento tributário desigual, mesmo que estejam em situação não apenas equivalente, mas idêntica. A respeito deste exemplo Martins ironiza dizendo, “Resta saber o que a doutrina consagrará como situação equivalente.”³²

A pretexto de aquecer setores de mercado, gerar empregos, gerar inovações tecnológicas, desenvolver produtos e serviços para estabelecer ou restaurar a concorrência, colocar limites no comportamento das empresas compradoras ou fornecedoras, condicionar os não pagadores de débitos tributários a integrarem-se espontaneamente nas regras formais da tributação, são criados benefícios e incentivos que vêm desequilibrar a competição em igualdade de condições. Para elucidar um pouco da complexidade dos incentivos e dos

³⁰ VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito tributário: parte geral*. 3ª ed. Porto Alegre: Sulina, 1974. p. 184.

³¹ MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário Nacional*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1990. p. 2.

³² Id., *Ibid.*, p. 134-135.

benefícios alcançáveis, pretende-se exemplificá-los em três tipos, ambos existentes na tributação local das três esferas de governo, conforme segue:

a) PRODEC - Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense, objetiva apoiar e promover o desenvolvimento sócio-econômico através das empresas instaladas ou que tenham assumido compromisso de se instalar em Santa Catarina. O apoio dá-se por meio de financiamentos e incentivos tributários a longo prazo e baixíssimo custo, para ampliação e estruturação das empresas, pela aquisição de imobilizados e ativos circulantes. Para a confirmação do benefício a empresa deve atender a um dos itens: expandir para internacionalização do seu produto; inovação tecnológica; geração de empregos, melhoria da qualidade produtiva, cuidado ambiental, descentralização e promoção da economia de municípios pouco desenvolvidos. Os principais benefícios atuais variam basicamente pela atividade econômica a que se enquadra, conforme a tabela que segue:

TABELA 01 - BENEFÍCIOS DO PRODEC POR ÁREA PRODUTIVA - 2001

TIPO DE BENEFÍCIOS	ÁREA				
	Automotiva ou Siderúrgica	Agropecuário, Agro-ind. e Florestal	Têxtil	Outras Indústrias	Armaz. e Beneficiam
Período de incentivo	200 meses	200 meses	200 meses	120 meses	200 meses
Juros	6% ao ano	6% ao ano	6% ao ano	12% ao ano	6% ao ano
Carência	120 meses	48 meses	48 meses	48 meses	48 meses
Carência p/ maquinário	24 meses	12 meses	12 meses	12 meses	12 meses
Amortização	144 meses	144 meses	144 meses	120 meses	120 meses
Créditos de ICMS	Limitado a 12% do faturamento bruto apurado mensalmente	Limitado a 12% do faturamento bruto mensal, limitado a 75% do débito	75% do ICMS devido	75% do ICMS devido	75% do ICMS devido
Financiamento até Garantias do órgão financiador	Superior ao invest. partic. acionária sem direito a voto, de 50% do montante do projeto	70% do invest. partic. acionária sem direito a voto, de 50% do montante do projeto	70% invest partic. ac. sem direito a voto, 50% do projeto	70% invest partic. ac. sem direito a voto, 50% do projeto	70% invest partic. ac. sem direito a voto, 50% do projeto

FONTE: Lei 9.885/95; Lei 10.068/96; Lei 10.379/97; Lei 10.380/97; Lei 10.381/97; Lei 10.420/97; Lei 10.474/97; Lei 10.475/97; Lei 10.789/98; Lei 11.345/00 e Lei 11.432/00, todas do Estado de Santa Catarina.

b) REFIS - O programa de Recuperação Fiscal, criado por lei específica nas esferas tributantes federal, estadual e no município de Florianópolis, durante o ano civil de 2000. Em ambos, objetivando promover a regularização de créditos junto aos contribuintes inadimplentes. Tais créditos compreendem o principal e as multas e juros incidentes sobre os débitos, constituídos ou não, em questionamento ou não. De forma genérica, os benefícios do

programa nestas três esferas de governo abrangem muitas semelhanças. Por isso, apresenta-se uma breve análise sobre o REFIS do município de Florianópolis. Em seguida faz-se destaque às principais diferenças do programa nas esferas estadual e federal, respectivamente.

Assim, entre os grandes atrativos do REFIS do município de Florianópolis, em benefício do contribuinte inadimplente, encontra-se: 1) a significativa redução dos débitos pela aplicação retroativa da taxa de juros de 0,486% ao mês; 2) a aplicação da multa mais branda entre a do momento do lançamento e a do momento de opção ao REFIS; 3) o financiamento por tempo variado em função do limite mínimo da parcela mensal, igual a 2% da renda bruta média mensal do devedor, auferida no exercício anterior. O valor da parcela mensal tem por piso mínimo, valor não inferior a R\$ 20,00 ou 0,486% do débito, sendo que esta última opção conduz a uma situação de débito permanente e inextinguível.

O REFIS do estado de Santa Catarina apresenta peculiaridade na redução da multa em 80,00% e dos juros em 50,00%. O valor da parcela não poderá ser inferior a 0,50% da receita bruta média mensal do ano anterior para microempresas e empresas de pequeno porte, ou de R\$ 100,00, o que for maior. Para os demais devedores, a parcela não poderá ser inferior a 1,00% da receita bruta média mensal do ano anterior, ou de R\$ 600,00, o que for maior. O limite de prazo do parcelamento é de 120 meses. Como benefício mais significativo o REFIS do Estado oferece a dispensa total da multa e juros para quem pagar o débito do principal atualizado, até 31 de outubro do ano 2000.

A lei do REFIS federal, extensiva a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, trabalhistas e previdenciários, apresenta atrativos menos exagerados em comparação às duas esferas de governo acima. Como mais relevante propõe a redução de 40,00% na multa. O limite mínimo da parcela segue os percentuais abaixo, baseados na receita bruta do mês anterior: 1) de 0,30% para empresas enquadradas na tributação do Simples e entidades com imunidades ou isenções; 2) de 0,60% para empresas submetidas à tributação com base no lucro presumido; 3) de 1,20% para empresas comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil, tributadas com base no lucro real; e 4) de 1,50% para as demais empresas.

Em síntese, o REFIS das três esferas tributantes contém remissão de dívida aos maus pagadores. Além dessa remissão, oferece-lhes juros muito abaixo da taxa normal do mercado e retroativos à formação dos débitos do contribuinte. Por outro lado, estas medidas mostram a incapacidade do poder judiciário em cobrar os tributos lançados e do poder

executivo em lançar o tributo não declarado pelo contribuinte. Tudo isso ocorre em detrimento dos bons pagadores de tributos.

c) Um terceiro tipo de benefícios está legal e institucionalmente reconhecido pela forma de enquadramento tributário. São fórmulas de cálculo presumido ou estimado de tributos em qualquer esfera de governo. Tais estimativas tem por trás a falta de estrutura fiscal dos governos, falhas ou lacunas da legislação e que estarão sendo exploradas pelos contribuintes estruturados quando lhes propicia economia tributária. Marco Aurélio Greco³³ coloca que,

A lei do Imposto de Renda não criou a figura da tributação com base no lucro presumido apenas para facilitar os controles e reduzir os deveres acessórios que o contribuinte deve atender. Criou, também, porque é do interesse arrecadatório ter uma tributação mais simplificada e padrões de tributação que evitem complexidades ou discussões, ou eventualmente outros procedimentos do contribuinte que neutralizem a carga tributária. Neste contexto, o legislador preferiu abrir mão, eventualmente, de uma parte da receita para assegurar uma efetividade de maior globalidade da imposição.

Neste contexto está também a forma de tributação dos serviços de profissionais autônomos e sociedades de profissionais, taxados por alíquota fixa instituída pela Lei nº 805/66 e Lei Complementar n.º 56/87. Tal forma de tributar traz fortes distorções em relação ao princípio da capacidade contributiva, previsto no Art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988. O texto legal deste Artigo objetiva o princípio da justiça fiscal e social ao atribuir caráter pessoal à incidência de carga tributária, em função das condições econômicas do contribuinte. Em contradição a este princípio, mantém-se a política tributária que permite aos profissionais da classe alta da sociedade pagarem uma taxa fixa como imposto anual, de valor equivalente ou aproximado ao preço de uma hora da prestação de serviço deste. Essa taxa fixa representa o imposto incidente a título de ISS sobre sua produção de serviços ao longo de um exercício civil, enquanto que atividades de oficina mecânica, salão de beleza, copiadora de xerox entre outras dezenas de atividades, são tributadas sob o mesmo título em 5% sobre sua receita bruta.

Portanto, os três tipos de benefícios tributários (letras “a”, “b” e “c” retro), geram desigualdade de competição no mercado. Consequentemente, estarão incitando insatisfações nos concorrentes por lhes tirar a igualdade de competição. Neste sentido Russell³⁴ coloca que, insatisfação da população gera instabilidade ao governo, enquanto sua função, no que diz

³³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 93.

³⁴ RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 133-137.

respeito à concorrência, deveria ser a de condicionar liberdade aos homens na medida em que suas atividades não prejudicassem outros.

Parte da desigualdade tributária é gerada pelas brechas legais que possibilitam significativos ganhos, muitas vezes direcionadas intencionalmente, outras vezes fruto de falhas do legislador, condicionando aos favorecidos vantagens relevantes em relação aos parceiros não abrangidos pelo benefício. A proporção do problema pode ser observada nos dados fornecidos pelo Secretário da Receita Federal, Sr. Everardo Maciel³⁵, ao Senado, prestando esclarecimentos à CPI dos bancos, relatando que:

O que mais corrói a base de arrecadação do Imposto de Renda não é a sonegação (ocultação com fraude), mas a elisão (supressão, eliminação) fiscal, [...]. Levantamento da Receita apontou que 50% das 530 maiores empresas não pagam Imposto de Renda simplesmente usando brechas legais, e não recorrendo à sonegação. E 42% das 66 maiores instituições financeiras não pagam esse imposto [...]. O secretário lamentou que os investidores estrangeiros possam aplicar no Brasil em fundos de renda fixa sem Imposto de Renda, enquanto os brasileiros pagam 20% ...

A elisão fiscal, como o próprio governo reconhece através do Secretário da Receita Federal, não é ilegal. Porém, além de desigualdade gera insatisfação nos bons contribuintes. Nessa situação, parte desses bons contribuintes pode estar sendo levada à inviabilidade de seu negócio ou induzida a não pagar o tributo que deve. Nesta última hipótese o contribuinte poderá estar integrando a grande massa de planejadores do tributo que preferem apostar em não serem fiscalizados. Assim, registram a receita e o tributo devido, mas não pagam e nem negam o tributo. No entanto, passam a apostar na incapacidade ou desestruturação do Fisco que certamente nunca os apanhará. Tratando deste tipo de planejadores do tributo, Netz³⁶ apresenta pesquisa intitulada: “Sonego, logo existo”. Nela evidencia como a sonegação e o planejamento tributário no Brasil virou vantagem competitiva de mercado. Netz traz entre outros dados, os do Secretário da Receita Federal, Sr. Everardo Maciel, que diz “cerca de 2,5 milhões de empresas há mais de 5 anos não pagam imposto de renda”.

Nessa aposta de não ser fiscalizado, o planejamento tributário consiste em que, se algum dia o contrário acontecer, significativa parcela do tributo poderá estar decaído devido ao não lançamento em tempo hábil e então, ser incobrável. Além disso, quando notificados, como lhes está garantido constitucionalmente a ampla defesa, recorrem a todas as instâncias possíveis, apostando então no surgimento de um tradicional perdão dos governos, a exemplo do REFIS federal, estadual e municipal, ou seja, uma anistia de débitos, penalizando mais uma

³⁵ RECEITA diz que metade das 530 maiores empresas não paga IR. *Jornal do Senado*, Brasília, 21 maio 1999. p. 5.

³⁶ NETZ, Clayton et al. Sonego, logo existo. *Exame*, edição 622. p. 18-26, nov. 1996.

vez os bons contribuintes e toda população brasileira. Outra vantagem neste tipo de aposta consiste no ganho financeiro pela postergação do débito, através de demorada discussão do recurso impetrado nas vias administrativa e judicial.

2.3 - A Tributação como Forma Legítima de Intervenção do Estado nas Atividades Econômicas

Segundo Ives Gandra, “o tributo é uma penalidade. Espontaneamente, muito poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente.”³⁷ Diferente seria se o contribuinte fosse abrir mão de algo que lhe pertence, em favor do Estado, a título das necessidades superiores, em favor da coletividade.

O tributo tem por finalidade atender às necessidades públicas ou coletivas: saúde, educação, habitação, saneamento, transportes, segurança, estrutura urbanística, justiça entre outras. Realizar o atendimento dessas necessidades, requer suprimentos financeiros. Esses, definiu o legislador, devem originar-se da arrecadação de impostos, os quais não têm vinculação específica de contraprestação. Mas o Estado também tem na sua função executar serviços específicos, onde exerce o poder de polícia, ou presta diretamente, potencialmente ou coloca à disposição do contribuinte serviços específicos e divisíveis. Esses, definiu o legislador, são financiados com a cobrança de taxas aos que são contemplados com alguma das formas de serviços específicos acima. O Estado pode prestar serviços em obras públicas de que decorra valorização imobiliária, cujo suprimento é a cobrança total da despesa realizada e cujo limite mínimo individual deve ter por base o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Desta forma o conceito de ônus tributário pressuposto pelo CTN³⁸, em seu artigo 5º, é apresentado pelo conjunto de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, o acolhimento do CTN em forma de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988 (art. 149 e art. 195), dá entendimento de que as contribuições sociais também são consideradas tributos, incorporando, portanto, o conceito do custo tributário. A respeito desse entendimento Ives Gandra da Silva Martins assim se pronuncia: “A tautologia brasileira é de tal ordem que,

³⁷ MARTINS, Ives G. da Silva. *Da sanção tributária*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50.

³⁸ OLIVEIRA, Juarez de, *Código tributário nacional*. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 1991. p. 21-73.

apesar de todas as contribuições sociais serem tributos - o próprio Supremo Tribunal Federal já definiu que as contribuições sociais voltaram a ser tributos com a Constituição de 1988, o nosso legislador continua a falar em 'tributos e contribuições sociais', como se fossem duas realidades diversas, quando não o são."³⁹ Neste sentido também José Alves Paulino⁴⁰ dá seu parecer, colocando que as contribuições sociais têm natureza tributária. Assim, neste trabalho, dentre os componentes de custos da cadeia de valor e margem de lucro, será considerado como um desses, o custo tributário, que engloba os impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais e trabalhistas.

A contribuições previstas no Art. 149 da CF. podem ter a finalidade de manutenção e financiamento da seguridade social. Sob esta ótica foram criadas e estão mantidas atualmente as contribuições: FGTS, PIS, PASEP, FUNRURAL, COFINS, CSLL, INSS E CPMF. O Art. 149 da CF. também prevê contribuições de intervenção no domínio econômico e sob essa fundamentação podem existir: taxa de renovação da marinha, taxa de melhoramento dos portos, entre outras. Esse mesmo artigo da CF. abarca ainda contribuições de interesse de categorias profissionais regulamentadas, visando o controle, fiscalização e disciplina do exercício profissional. Por fim, uma quarta categoria de contribuições previstas no Art. 149 da CF. está voltada ao interesse de categorias econômicas⁴¹. Nesta categoria de contribuições, identificadas juridicamente como contribuições parafiscais, enquadram-se as arrecadações para entidades como: SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE.

O conceito jurídico do tributo está identificado no Artigo 3º do CTN, que reza: "Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Entretanto, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (Art. 4º do CTN). Ives Gandra fundamenta em sua obra sobre sanção tributária, conceituando-a como "... sanção tributária é elemento

³⁹ MARTINS, Ives G. da Silva. *Da sanção tributária*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998. p. 212.

⁴⁰ PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. p. 19.

⁴¹ Nesta tipo de contribuições deve haver correlação de benefício indireto para o contribuinte das ações estatais contempladas. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1992. p. 179.

constitutivo do direito tributário, que visa, desta forma, viabilizá-lo, dando ao Estado força para receber o que decidiu deveria pertencer-lhe.”⁴²

A configuração jurídica de uma obrigação tributária surge pela ocorrência do fato gerador e consiste na pessoa devedora, denominada sujeito passivo, obrigada a satisfazer a outra credora, denominada sujeito ativo, mediante prestação de pagar, praticar certo ato, ou se abster de certo ato sob pena de sanção, denominado objeto da obrigação tributária.

A definição dada no Art. 113 do CTN classifica as obrigações tributárias em duas categorias: a) obrigação principal – que consiste no pagamento do tributo, penalidade e acréscimos. Surge com o fato gerador e extingue-se ao mesmo tempo em que é extinto o crédito tributário; b) obrigação acessória – é a que decorre das exigências da legislação, no sentido do sujeito passivo fazer ou deixar de fazer algo, cujo propósito seja de permitir o controle da arrecadação e a fiscalização dos tributos. Ao deixar de ser cumprida, a obrigação acessória se transforma em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

No Brasil, não diferente das outras nações organizadas, instituiu-se o Fisco para garantir os interesses do governo e da sociedade, ou seja, aplicar a lei em nome do governo. Para que as instituições sejam fortes e tenham o desempenho que os bons contribuintes esperam, deve haver vontade política em lhes conceder os instrumentos e habilidades necessárias para aplicá-las. Quanto a isso, Mintzberg⁴³ coloca que muitos governos fazem legislações que nunca são cumpridas, em muitos casos porque eles não se dão ao trabalho de estabelecer uma agência forte o bastante para forçar isso.

No Brasil, o poder de atuação do Fisco em nome do governo foi estabelecido no Código Tributário Nacional que, em seu artigo 142 declara a forma de constituição do crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Para que o Fisco tenha moral e mereça o respeito e consideração do contribuinte, o Código Tributário Nacional estabelece a conduta dos Agentes Fiscais. Assim, o artigo 198 diz

⁴² MARTINS, Ives G. da Silva. *Da sanção tributária*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998. p. 17.

⁴³ MINTZBERG, Henry. *Power in and around organizations*. Ed. O'Dougherty. USA, 1983. p. 25.

que, “Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades”. Além disto, a Constituição Brasileira de 1988, em seu art. 37, diz que a administração pública em qualquer de suas esferas obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Segundo Hely Lopes Meirelles, além de atender à legalidade, a administração pública deve estar orientada pelos princípios do Direito e da Moral, para que ao legal se ajunte o honesto e o conveniente aos interesses sociais.⁴⁴ Destarte, o princípio da moralidade é fator indissociável do princípio da legalidade.

2.3.1 - Princípios da tributação

Os princípios gerais do direito tributário estão previstos na Constituição Federal de 1988⁴⁵ e abrangem a legalidade, irretroatividade, anterioridade, uniformidade, isonomia, capacidade contributiva, proibição de confisco, da não cumulatividade, da imunidade recíproca entre entes tributantes e imunidades genéricas. Ainda os princípios que orientam a administração pública, o princípio da autonomia dos entes públicos, da separação dos poderes, do devido processo legal, da ampla defesa, do estado de inocência, da presunção de legitimidade e da equidade.

Walter Paldes Valério refere-se aos princípios gerais de direito tributário, como uma limitação constitucional ao poder de tributar. Afirma que “Os tributos são exigidos dos cidadãos, em decorrência do poder irresistível de mando de que dispõe o Estado moderno, limitado tão somente pelos cânones constitucionais.”⁴⁶

A Constituição Federal de 1988 enuncia a Seção II “Das Limitações do Poder de Tributar”, trazendo nos artigos 150 a 152, e ainda no artigo 145, princípios que asseguram a cidadania contra as eventuais ganâncias do Estado:

⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 83.

⁴⁵ BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 92-102.

⁴⁶ VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito tributário: parte geral*. 3ª ed. Porto Alegre: Sulina, 1974. p. 183.

- o princípio da legalidade está previsto no art. 150, I – dizendo que não há tributo e nem majoração de tributo sem lei que o estabeleça;
- o princípio da irretroatividade está previsto no art. 150, III, “a” – dizendo que é vedado cobrar tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. O art. 106 do CTN prevê situações da lei sobre ato ou fato pretérito, os quais somente permitem aplicabilidade retroativa para beneficiar o contribuinte;
- o princípio da anterioridade está declarado no art. 150, III, “b” – dizendo que é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Este princípio sofre exceções do art. 150, § 1º, relativo ao IPI, IOF, Imp. Importação e Imp. Exportação, como também, do art. 195, § 6º, relativo às contribuições sociais.

- princípio da uniformidade da tributação está assim apresentado por Francisco Ricieri Fontanella⁴⁷:

Este princípio recai sobre o objeto e, portanto, difere da isonomia, a qual recai sobre a pessoa (CF/88, art. 151, I e II). Por este princípio não se admite tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção e preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. Embora a Constituição refira-se apenas à União, este princípio aplica-se, também, aos demais entes tributantes, no âmbito de suas competências.

Por outro lado, em relação aos Estados e Municípios, aplica-se também o disposto no art. 152, que veda a diferenciação de tratamento tributário a bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.

- o princípio da isonomia tributária está previsto no art. 150, II – que apresenta vedação a criar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- o princípio da capacidade contributiva está apresentado no art. 145, § 1º - objetivando a justiça fiscal e social ao atribuir, sempre que possível, caráter pessoal à incidência de carga tributária e em função das condições econômicas do contribuinte. A aplicação deste princípio permite ao legislador criar alíquotas progressivas e bases diferenciadas, tendo como parâmetro o patrimônio ou a renda do cidadão. Interpretando a expressão “sempre que possível” refere-se ao tributo indireto contido no preço da produção. Para tanto, o

⁴⁷ FONTANELLA, Francisco Ricieri. *Educação tributária*. 5. ed. Santa Catarina: Secretaria de Estado da Fazenda, 1999. p. 64.

legislador criou a possibilidade de tributar o produto de forma seletiva em função do grau da sua essencialidade.

- o princípio da proibição de confisco está previsto no art. 150, IV – e visa estabelecer garantia ao contribuinte contra a possibilidade do ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou sua renda. Francisco Ricieri Fontanella coloca que, “A análise de cada caso concreto é que permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes. Assim, se uma alíquota de 50% é aceitável para o IPI, certamente é inaceitável para o IPTU ou o IPVA.”⁴⁸
- Imunidades genéricas estão previstas no art. 150, VI, “b”, “c” e “d” - para templos, partidos políticos, entidades assistenciais e sindicais previstas em lei, bem como a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

O princípio da não cumulatividade, estabelecido para o imposto sobre produtos industrializados - IPI, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88 e para o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicação - ICMS, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, visa a compensação do imposto pago na etapa anterior com o imposto devido sobre a última operação.

Vários princípios gerais de direito público estão previstos na Constituição Federal de 1988, tais como: princípios que orientam a administração pública, princípio da autonomia dos entes públicos, da separação dos poderes, da imunidade recíproca entre entes tributantes, do devido processo legal, da ampla defesa, do estado de inocência, da presunção de legitimidade e da equidade. Esses princípios apresentam delimitações, formas de comportamento, diretrizes de atuação dos entes tributantes e relações de direito dos contribuintes. No entanto, não é parte dos objetivos específicos dessa dissertação estudar aprofundadamente todos os princípios do direito tributário. Dentre esses, faz-se ainda destaque ao princípio que dá a forma e define autonomia ao sistema federativo do Brasil e aos entes tributantes.

2.3.2 - Da autonomia dos entes tributantes

A Constituição Brasileira traz em seu Art. 1º que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. No Art. 18 a

⁴⁸ FONTANELLA, Francisco Ricieri. *Educação tributária*. 5. ed. Santa Catarina: Secretaria de Estado da Fazenda, 1999. p. 65.

Carta Magna diz que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. Isto significa distribuição do poder e autonomia para estes entes políticos. Significa auto-organização, eleição de seus próprios governantes, condução dos seus negócios e regulamentação de leis na sua esfera e poder local, observadas as delimitações da Constituição Brasileira. Dentre essas delimitações, busca-se evidenciar as que dizem respeito ao Sistema Tributário Nacional e ao poder de ditar Normas e Tratados Internacionais. Nestes, a soberania interna está sobreposta por relações supranacionais que definem interesses comuns entre diversos Estados-membros, tendo que adaptar suas normas internas àquelas comuns.

Ao definir a autonomia e delimitação de poder e espaço territorial de atuação os constituintes foram bem sucedidos. Quanto à liberdade tributária dos estados, fixaram apenas as alíquotas máximas para o ICMS, criando assim uma margem propícia entre a alíquota máxima e alíquota zero, para disputas acirradas entre os estados, cada um tentando atrair investimentos em troca dos maiores benefícios nas isenções ou reduções tributárias. Desta forma, grandes empresas retiram suas instalações de um estado, diminuindo a receita tributária deste e se estabelecem em outro, onde também não irão pagar tributos por muitos anos, a título dos benefícios recebidos. Como resultado a nível de país, tem-se uma redução na arrecadação, que poderá levar a uma renúncia tributária generalizada.

Neste contexto, tem-se em cada estado brasileiro leis específicas tentando atrair investidores em troca de benefícios tributários. Exemplificando: em Santa Catarina tem-se o PRODEC, na Bahia tem-se o Pró-Cobre, Proauto e Bahiaplast. Assim, todos os estados tentam não ser passado para trás e criam verdadeira guerra fiscal em leilão de benefícios⁴⁹.

Os efeitos complicadores aumentam ainda mais quanto ao aspecto do repasse de recursos aos municípios, arrecadados pela união e estados. O art. 161 da Constituição Brasileira diz que cabe à lei complementar definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, inciso I. O art. 158 diz que:

“Art. 158. Pertencem aos municípios:

.....
IV – Vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

⁴⁹ Reportagens de jornais apontam: MOGLIA, Luciana. Bahia dá redução fiscal e atrai empresas gaúchas. *Gazeta mercantil*, 24 out. 2000. p. A-8; ANDRADE, Patrícia. Renúncia fiscal: para o governador paulista, benefícios à montadora na Bahia estimulam disputa entre Estados. *Folha de São Paulo*, 27 jul. 1999. p. 5; COSTA, Ângelo Augusto. STJ dificulta guerra fiscal entre municípios: Tribunal conclui que o ISS deve ser pago no local da efetiva prestação do serviço e não onde localiza-se a sede da empresa. *Gazeta mercantil*, 15 jun. 2000. p. 14.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.”⁵⁰

Pode-se observar que o problema está na expressão *valor adicionado*, que é muito diferente de valor arrecadado ou base tributada. A diferença entre esses dois termos é o maior problema da guerra fiscal entre entes tributantes. Logo, a fórmula para o repasse dos recursos aos municípios é o volume de economia gerada e não o volume de economia tributada. Isso significa que o Estado vencedor das melhores ofertas de benefícios fiscais à entrada de novas economias em seu território, posterga ou sacrifica o tributo que lhe pertence, mas, de imediato, beneficia enormemente o município que recebe o investimento. Em outras palavras, o município do novo investimento não tributado gera aumento do volume de economia em seu território, conseqüentemente passa a receber mais repasse do governo. Pelo benefício fiscal recebido, a nova economia gerada não aumenta o bolo de arrecadação do Estado, conseqüentemente, o aumento de repasse ao município que aumentou seu volume de economia gerada é deduzido de todos os outros municípios desse Estado, prejudicando-os. Num futuro em que o novo investimento passará a ser tributado, o Estado aumentará sua receita e a fatia do repasse aos municípios. Porém, o aumento de volume de economia gerada permanece para o município até então favorecido e sua fatia no repasse dos recursos previstos no art. 158 da CF permanece maior. Tem-se ali o grande motivo da guerra fiscal e ao mesmo tempo a contrapartida do benefício dado ao novo contribuinte. Logo, os benefícios fiscais geram desigualdade de tratamento entre empresas privadas e entre entes nem tão autônomos.

2.3.3 - Questões internacionais de tributação

Regidas pelo direito internacional público, as relações comerciais entre Estados soberanos (países) são firmadas na forma de contratos, entre nações interessadas no benefício de operações comuns, denominados tratados internacionais. Estes, segundo Hermes Marcelo Huck⁵¹, podem envolver relações de intercâmbio de pessoas, bens, troca de experiências e

⁵⁰ BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.99-101. Regulamentado pela Lei Complementar n.º 63/90.

⁵¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 229-230.

influências culturais, que caracterizam sujeição dos indivíduos à novas e diferentes situações e obrigações sociais, econômicas e políticas.

Dentro desta definição, a determinação dos limites e formas de operar entre nações acontece por meio de tratados internacionais. Segundo Nilton Latorraca⁵², estes são acordos celebrados pelo Poder Executivo de Estados soberanos, que, após ratificados por decreto legislativo federal, passam a vigorar em seus territórios. Neste sentido, os princípios e competências de regulamentação e relacionamento internacional estão previstas no artigo 4º, art. 49, inciso I e art. 84, inciso VIII da CF de 1988.

A necessidade de respeitar a diversidade de tratamento de cada nação, requer, na formulação de tratados, um entendimento amplo sobre mecanismos que permitam controles das transações internacionais e formas de evitar a evasão fiscal, bitributação ou desequilíbrios que resultem em abusos ou desinteresses comerciais.

Segundo Rothmann, citado por Schoueri, “Os acordos internacionais em matéria tributária se apresentam, pois, como o instrumento de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria de imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal.”⁵³

Para Vogel, citado por Schoueri, “...os acordos de bitributação descrevem hipóteses abstratas, na presença das quais um Estado contratante se compromete a deixar de exigir, em parte (crédito fiscal ou tributação reduzida no Estado Fonte) ou no todo (isenção), o tributo definido no seu texto.”⁵⁴

Os acordos bilaterais de comércio definem os interesses tributários dos Estados contratantes e tem em seus objetivos evitar a bitributação e a evasão fiscal. Assim, evitar a bitributação significa que o Estado da fonte concederá isenção de imposto sobre os rendimentos gerados em seu território, pelas filiais e subsidiárias do Estado parceiro. Já a tributação de pessoa física, diz Xavier⁵⁵, será do país de sua residência permanente nos casos em que outra definição não for firmada por convenção entre Estados interessados. Xavier

⁵² Para que o assunto versado no Acordo Internacional se converta em direito interno é indispensável que este pacto seja confirmado por decreto legislativo federal. LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 53.

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 19.

⁵⁴ Id., Ibid., p. 20.

⁵⁵ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. P. 263-273.

afirma, porém, que no imposto de renda, o elemento de conexão fundamental é o lugar da situação da fonte dos rendimentos, observado, no entanto, o princípio da unicidade da residência. Um segundo objetivo, o de evitar a evasão fiscal, aspira por mecanismos de assistência administrativa e troca de informações de ambos os Estados, que permitam maior repressão às fraudes e sonegações utilizadas nos canais internacionais. Outro objetivo que se faz presente em quase todos os acordos de bitributação e tratados internacionais, é o de atrair investimentos estrangeiros, visando a desenvolver a sua economia.

Outrossim, objetivos de uma ordenação mais ampla são buscados e pactuados por blocos de Estados Soberanos, como é o caso da União Européia (UE), da Área de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA), do MERCOSUL entre outros, para promover a integração comercial, com estrutura paritária entre os Estados-membros, bem como reunir forças para a negociação junto a outras organizações internacionais e Estados terceiros. A estrutura paritária na integração comercial de cada bloco busca a eliminação das barreiras alfandegárias entre os Estados-membros, cujo processo requer a harmonização das legislações internas destes.

Os Estados-membros do MERCOSUL, Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, vêm criando e firmando um conjunto de normas ao longo de mais que uma década, formando um processo evolutivo e de adaptação das leis internas de cada Estado. A evolução compreende também a ampliação para ingresso de outras Nações Latino Americanas que se disponham às normas da supremacia do tratado MERCOSUL. Desta forma, associaram-se, em agosto de 1995, o Chile e a Bolívia. No contexto evolutivo, o amadurecimento a que tem chegado este tratado até o momento atual, já permite a funcionalidade consistente de relações comerciais vantajosas, conforme testemunha a empresa Catarinense de Cerâmica, no tema do próximo capítulo desta dissertação.

Segundo Edison Carlos Fernandes⁵⁶, o bloco do MERCOSUL firmou sua norma de maior importância sob o aspecto da igualdade tributária no artigo 7º do Tratado de Assunção, realizado em 26 de março de 1991. Reza este artigo que: “Artigo 7º - Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Parte, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”. Desta forma, as relações comerciais internas do bloco de Estados-membros podem resultar em

⁵⁶ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercosul*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 49-65.

economias significativas nos negócios das empresas, como será visto no estudo de caso do capítulo seguinte.

Segundo Fernandes⁵⁷, “O programa de liberação comercial do MERCOSUL estabelece que até 2001, para Argentina e Brasil, e 2003, para Paraguai e Uruguai, serão eliminados todos os gravames e restrições ao comércio recíproco”. Isso significa que, a partir destas datas, não haverá ônus tributário sobre as operações comerciais entre os Estados-membros do MERCOSUL e nem restrições de caráter administrativo, financeiro, cambial ou de qualquer natureza que dificulte ou impeça, por decisão unilateral, o comércio recíproco. Fernandes⁵⁸ coloca que o Tratado de Assunção iniciou um processo, que:

Num primeiro momento, eliminam-se as barreiras alfandegárias, principalmente no tocante à tributação sobre a importação. É a fase de *zona de livre comércio*, pela qual já passamos. Depois, os signatários do Tratado de Assunção assumem uma conduta comum perante os Estados estranhos ao bloco, adotando, nas transações internacionais a Tarifa Externa Comum. Essa é a etapa da *união aduaneira*; a que atualmente estamos vivendo. Por último, há necessidade de uma total harmonização legislativa, e não somente no campo tributário, para se garantir o livre trânsito de mercadorias, produtos, serviços, capitais e pessoas.

Características de relações de comércio internacional permitem, muitas vezes, uma reordenação de estratégias dos negócios da empresa, os quais podem resultar em economias tributárias. Dessa forma, significativos ganhos podem compensar esforços de empresas ou de grupos, buscando interesses direcionados na obtenção de vantagens sobre tratados mal formulados ou controles desestruturados entre Nações. Neste contexto, Schoueri⁵⁹ conceitua *treaty shopping* como: contribuinte que não incluso entre os beneficiários de um tratado, estrutura seus negócios, interpondo entre si e a fonte dos rendimentos uma pessoa ou estabelecimento permanente que faz jus àqueles benefícios. A forma lícita de obter vantagens competitivas internacionais, através da redução da carga tributária, será retomada no capítulo IV, no item 4.1.7 – formas de planejamento tributário internacional.

Quanto a delimitação do âmbito da incidência e localização dos fatos, o direito tributário internacional tem a função de determinar a conexão relevante com o Estado, para definir a nacionalidade ou a localização de uma dada situação da vida no território. Alberto Xavier diz que o Estado tem, como elementos, a população e o território, sobre os quais (pessoas, coisas ou fatos que a eles se enquadram) tem o poder de legislar. A essa soberania de

⁵⁷ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. p. 118-119.

⁵⁸ Id., *Ibid.*, p. 135.

⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 21-24.

legislar, coloca Xavier, o Direito Internacional Público reconhece automaticamente, aos Estados, o poder de tributar até aos limites onde ela se estende, mas recusa-lhes tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados. Assim, “... se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as conseqüências que daí advém, desde a invalidade da lei à responsabilidade internacional.”⁶⁰

Para Schoueri, os tratados, incluídos os acordos de bitributação, devem observar as regras do direito internacional público. Afirma que, “No direito internacional público, a adoção de medidas de direito interno que contrariem obrigações assumidas em tratados internacionais é matéria disciplinada pelo art. 26 da Convenção de Viena, que consagrou o princípio *pacta sunt servanda*, e pelo art. 27, que não permite à parte invocar normas internas, como justificativa para haver deixado de cumprir obrigação decorrente de tratado internacional.”⁶¹

Schoueri⁶² esclarece que a convenção de Viena consagrou a primazia do texto dos tratados, prevalecendo as regras contratuais firmadas no tratado entre as nações envolvidas. Diante disso, Schoueri afirma que os Princípios de Direito Geralmente Reconhecidos pelas Nações Civilizadas - PDGRNC servem apenas como instrumentos supletivos do direito internacional público.

A organização política da República Federativa do Brasil designa a União como representante da Nação, no contexto internacional⁶³. Isto significa que os Estados-membros, o Distrito federal e os Municípios são autônomos do ponto de vista do direito interno, enquanto a União é soberana no âmbito do direito internacional. Cabe ressaltar que nesta situação, a União busca não os interesses do Governo Federal, mas sim os interesses nacionais. Logo, as vedações de tributar, contidas no art. 151, inciso III da CF de 1988, referem-se apenas à União enquanto pessoa jurídica de direito interno.

⁶⁰ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 12-14.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 87.

⁶² Id., *Ibid.*, p. 113-124.

⁶³ O art. 21 da CF coloca a União como único ente soberano, representando a todos os entes autônomos da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no contexto internacional. BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 23-25.

Desta forma, a União, representando a si, os Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios, têm competência para firmar tratados internacionais em nome desses, cujas aplicações versem, entre outras matérias, sobre as relações tributárias perante outras nações, inclusive conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais. Essa forma de soberania já havia sido prevista na lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966, que, incluídas algumas alterações posteriores, passou a denominar-se CTN e acolhido pela Constituição de 1988 como lei complementar. Assim, o CTN prevê “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pela que lhes sobrevenha.”⁶⁴ Por isso, os Estados-membros e os Municípios, por sua vez, não poderão legislar contrariamente ao que dispõe um tratado internacional.

Outrossim, se a soberania da União, nos tratados internacionais, permite isentar operações comerciais entre nações, também lhe concede o poder de tributá-las. O art. 153, da CF atribui a competência para a União instituir impostos sobre, entre outros, importação de produtos estrangeiros e exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. O § 1º do mesmo artigo diz que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas destes impostos. Conforme o art. 155, § 2º, XII, “e” da atual Constituição, é permitido, a lei complementar do legislativo federal, excluir da incidência do ICMS certas situações de exportações, além das citadas no inciso X, “a” do mesmo parágrafo. Da mesma forma o art. 156, § 3º, II, permite excluir de sua incidência exportações de serviços municipais.

Relativo à não incidência de ICMS, contido na letra “a” do inciso X, § 2º do art. 155 retro citado, sua relevância no tema da pesquisa desta dissertação requer colocar como observação a alteração introduzida pelo artigo 3º, inciso II e artigo 20, parágrafo 3º, incisos I e II da Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996⁶⁵, que diz:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

⁶⁴ OLIVEIRA, Juarez de, *Código tributário nacional*. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 1991. p. 46.

⁶⁵ Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, D.O.U. de 16/09/96. Alterada pela Lei Complementar n.º 92, de 23 de dezembro de 1997, D.O.U. de 24/12/97. Alterada pela Lei Complementar n.º 99, de 20 de dezembro de 1999, D.O.U. de 21/12/99. Alterada pela Lei Complementar n.º 102, de 11 de julho de 2000, D.O.U. de 12/07/2000. A Lei Complementar n.º 87 foi regulamentada no estado de Santa Catarina, através da Lei n.º 10.297 de 26 de dezembro de 1996. Alterações de regulamentação seguiram-se em função das alterações da Lei Complementar n.º 87.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

.....
 § 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II – para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

.....

Assim, além das isenções tributárias nas exportações de produtos ao MERCOSUL e tratamento recíproco na tributação das importações entre os Estados-membros, o Governo brasileiro incentiva as exportações a países não membros deste bloco. A isenção quase integral dos impostos sobre as exportações também encontra benefício na lei n.º 9.363 de 13 de dezembro de 1996⁶⁶, a qual permite a utilização do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em ressarcimento das contribuições COFINS e PIS/PASEP sobre as aquisições no mercado interno, de insumos de fabricação dos produtos destinados a exportação.

Relevantes benefícios tributários podem ser obtidos pelo regime *drawback*, nas operações de importação de insumos para posterior exportação de produtos acabados. O regime *drawback* consiste na suspensão do pagamento de tributos federais sobre a importação e não incidência do ICMS sobre a mesma, mediante compromisso firmado em termo de responsabilidade junto aos órgãos tributantes, de que haverá equivalente exportação subsequente. O benefício concretiza-se por completo na exportação, através da isenção tributária sobre a exportação de produtos. Assim, mediante Ato Concessório e controle do Fisco federal, conforme previsto nos artigos 314 a 334 do Decreto n.º 91.030 de 05 de março de 1985 e artigo 33 do Anexo IV do RICMS/89, também de acordo com as disposições do Convênio ICMS n.º 27/90, o regime *drawback* possibilita ao empresário industrial importar os insumos à produção sem custo tributário, bem como vendê-los na exportação para o exterior sem custo tributário.

Pode-se observar que, de forma genérica toda a exportação de produtos recebe o benefício da não incidência tributária e conseqüentemente, pelo que se refere ao ônus

⁶⁶ Fonte: Lei n.º 9.363 de 13 de dezembro de 1996, Instrução Normativa SRF n.º 23 de 13 de março de 1997, DOU de 17/03/97, p. 524. Instrução Normativa SRF n.º 36 de 29 de abril de 1997, DOU de 02/05/97, p. 8813. Instrução Normativa SRF n.º 103 de 30 de dezembro de 1997, DOU 05/01/98, p. 4. Instrução Normativa SRF n.º 086 de 16 de julho de 1999, DOU de 20/07/99, p. 7.

tributário, a produção nacional torna-se competitiva internacionalmente. Outrossim, a desoneração tributária não acontece quanto ao IR, CSLL e tributos incidentes sobre a folha de salários das empresas.

As vantagens originadas de tratados entre países de blocos econômicos residem na não tributação, pela entrada de produtos vindos de algum dos países membros, tornando-os competitivos aos produtos nacionais, recebendo carga tributária igual a um produto interno, apenas na venda posterior. De forma diferente, a importação de produtos de países não membros do bloco recebe incidência tributária no momento da importação pelo Imposto de Importação, IPI e ICMS, tornando tal produto mais oneroso e menos competitivo com os produtos nacionais.

2.3.4 - Finalidades do tributo

Os tributos devem atender às necessidades do Estado, objetivar o bem estar do povo e promover o desenvolvimento nacional. Ives Gandra⁶⁷ diz que grande parte do esforço mundial da década de 80 foi para reduzir a excessiva presença do Estado na vida do cidadão. Tal esforço significa enxugamento da máquina administrativa ineficiente, redução da carga tributária e menor envolvimento do Estado empresário na economia. Segundo Martins, uma dimensão reduzida do Estado permitirá melhor o exercício da segurança interna e externa, administração de justiça, saúde, educação, previdência e repressão ao abuso de poder econômico.

Desta forma, observa-se que num consenso mundial, as finalidades do tributo devem atender as necessidades dos setores da sociedade acima citadas. A crescente ocupação e exploração geográfica, afetando principalmente rápidas mudanças ambientais, devem ser acrescentadas ao rol de fatores sociais de controle governamental. Mesmo que o destino ou aplicação dos recursos originados do tributo não integrem o ramo do direito tributário, mas sim do direito financeiro, faz-se uma breve conexão entre a obrigação de pagar um tributo que parte de sua legalidade constituída por lei e o objetivo de sua constituição, qual seja, a contrapartida às pessoas que o pagam.

⁶⁷ MARTINS, Ives G. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2^a ed., São Paulo: Saraiva, 1990. p. 10-11.

Antônio Nicácio afirma que o tributo é o instrumento mais contundente do Estado intervir na economia. Através dele, transfere do setor privado para o setor público considerável soma de recursos. Nicácio diz que, “Cabe, ainda, ressaltar que, se a finalidade principal do tributo é financeira, isto é, suprir o Estado de recursos, pode ele, também, ter finalidades extrafiscais visando a um objetivo econômico ou social”⁶⁸.

O Estado foi concebido pelo homem para proteger a vida, a liberdade e as propriedades do cidadão contra os atos arbitrários dos que detêm poder. Os recursos necessários para a prestação dos serviços públicos à sociedade devem originar-se dos impostos dos contribuintes. Para isso, cabe ao Poder Legislativo criar um sistema tributário justo, capaz de obter os recursos necessários e cabe ao Poder Executivo cobrar e administrar a aplicação desses recursos, com moralidade, competência e transparência, dentro dos limites previstos pelo Legislativo. A contraprestação do Estado deve ser a correta aplicação desses recursos às necessidades públicas ou coletivas. Assim, alcançar o bem estar do povo abrange toda a sociedade. Isso significa distribuir a renda, prestar assistência a todos os cidadãos, dispondo-lhes qualidade e igualdade nos serviços da saúde, educação, alimentação, habitação, saneamento, transportes, segurança, estrutura urbanística, justiça, entre outros.

Ao prover as funções do Estado e as fontes de recursos para sustentá-las, o Legislador tentou separar a função de seguridade social e a previdência social, instituindo, para este fim, as contribuições sociais e definindo a cobrança aos trabalhadores e empregadores. Definiu que as receitas de concursos de prognósticos também serão destinadas ao suprimento da seguridade social. Estas fontes de recursos têm a contraprestação específica de suprir as aposentadorias e pensões. No entanto, o Legislador garantiu a suficiência de recursos necessários à sustentação das aposentadorias e pensões, determinando, no art. 195 da Constituição Federal a obrigatoriedade da União, Estados, Distrito Federal e Municípios disporem de recursos orçamentários para a seguridade social. Há de se observar que o Legislador, ao definir que recursos orçamentários serão destinados para a seguridade social e previdência social, normatizou que também os impostos auxiliarão a sustentação dos gastos com aposentadorias e pensões.

Integram as fontes de sustentação do bem estar social, voltadas ao amparo dos trabalhadores no aspecto de sua formação, seguro desemprego e abonos, as arrecadações

⁶⁸ NICÁCIO, Antônio. Primórdios do direito tributário brasileiro. São Paulo: LTr, 1999. p. 100.

originadas do Programa de Integração Social – PIS, e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, previstos no art. 239 da Constituição Federal.

Conforme o art. 194 da CF, “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Assim, consoante, o § 5º do art. 165 da CF prevê que o orçamento anual compreenderá a definição de recursos para as despesas da seguridade social, entre outros.

Diante da insuficiência de recursos para garantir a todos os cidadãos os direitos que integram a seguridade social, a União fez uso da faculdade prevista no art. 74 das Disposições Transitórias da CF de 1988, criando, através da Emenda Constitucional n.º 12, de 15 de agosto de 1996, a contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF). Esta contribuição tem finalidade específica de prover recursos para melhorias na área da saúde pública.

Objetivando prover garantias e prestar assistência a proteção e qualidade do trabalho e de categorias de trabalhadores, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 8º, Inciso IV, permite a cobrança de contribuições parafiscais e deu poderes à assembléia geral de sindicatos e associações de profissionais, para fixarem as contribuições dos associados da categoria. A exemplo das contribuições sindicais, podemos mencionar, entre outras, as contribuições para os Conselhos que fiscalizam o exercício de profissões liberais, a contribuição para o SESC, SESI, SENAC e SENAI.

2.4 - Legalidade do Planejamento Tributário

O alto e desordenado custo tributário sobre a produção brasileira cria necessidade de voltar atenção especial para a redução da carga tributária, o máximo possível, observados os aspectos legais e não abusivos, previstos quanto ao sistema tributário brasileiro. Planejar a obtenção de economia tributária exige formular a estrutura adequada e criar um ambiente de conscientização e envolvimento de equipe, cuja liderança e responsabilidade tenha efetiva participação dos diretores da empresa.

Conceituando e definindo os limites de atuação do Fisco, Ives Gandra diz que, “A sanção tributária é elemento constitutivo do direito tributário, que visa, dessa forma, viabilizá-lo, dando ao Estado força para receber o que decidiu deveria pertencer-lhe”⁶⁹. Assim, a

⁶⁹ MARTINS, Ives G. da Silva. *Da sanção tributária*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998. p. 17.

obrigação tributária nasce exclusivamente da lei e sem sua manifestação não há incidência tributária e nem fato gerador de obrigação tributária. Neste sentido, afirmam vários tributaristas⁷⁰ ser lícito escolher a forma jurídica tributariamente menos onerosa, mas alertam que isso não leva a concluir pelo direito de recorrer a formas manifestamente inadequadas ou anormais de comerciar. A licitude do planejamento tributário está na realização de ato ou negócio jurídico que não apresente divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada nessa transação.

Sobre a licitude do planejamento tributário, Aristides Junqueira Alvarenga, Ex-Procurador-Geral da República, diz que, “É importante observar que o intuito de economizar tributos, além de não ser ilegal, representa, no caso das pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes incumbe gerir os negócios sociais da forma a mais rentável possível”⁷¹.

Conduzindo o enfoque para a noção de abuso de Direito e da atitude do Fisco em desqualificar os procedimentos do contribuinte, Marco Aurélio Greco adverte, “cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que gera à luz dos valores básicos da igualdade, solidariedade social e justiça”⁷².

Segundo Nilton Latorraca⁷³, o contribuinte que pretenda planejar a economia de impostos terá que dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis. Assim, mediante prática de ações lícitas e capazes de excluir, reduzir ou adiar o ônus tributário, o contribuinte pode criar estrutura e forma jurídica capaz de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária, ou fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou tempo que lhe seja mais favorável.

⁷⁰ Respondendo a questão, “Planejamento tributário elaborado pelo contribuinte com o único fim de economia de impostos atende ao princípio da moralidade e demais princípios que regem o sistema tributário”, os dezoito juristas, autores da obra “MARTINS, Ives G. da Silva et al. *O princípio da moralidade do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998”, discursaram favorável, uma vez respeitado o limite jurídico.

⁷¹ MARTINS, Ives G. da Silva et al. *O princípio da moralidade do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 52.

⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 127.

⁷³ LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das pessoas jurídicas*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 62.

Ensinamentos de Humberto Bonavides Borges⁷⁴ orientam que não existe planejamento tributário padrão, pois uma simples discrepância nos aspectos facturais da operacionalidade da empresa poderá torná-lo ineficaz e ilegítimo. A partir disso Borges trabalha variadas situações de IPI, ICMS e ISS, as quais encontram amparo legal no planejamento de operações tributariamente menos onerosas. Trabalha possibilidades de obter vantagens pela suspensão e diferimento do IPI ou ICMS, resultando em postergação ou redução do ônus tributário.

Há casos em que a economia tributária torna-se possível pela reorganização jurídica da empresa, quando suas atividades conjuntas caracterizam incidência de IPI e ICMS, enquanto separadamente alguma delas tem enquadramento legal na Lista de Serviços sujeitos ao ISS, com alíquotas bem menores.

Nas esferas autônomas de tributação (federal, estadual e municipal) existem também formas de planejar a obtenção de economias tributárias pela variação quanto a territorialidade, funções sociais e de desenvolvimento almejado por incentivos legais. Visando a amplitude do planejamento tributário internacional, Hermes Marcelo Huck⁷⁵, no entanto, afirma que o planejamento tributário pode ser legal em um país e ilegal em outro. Uma forma comum de estender o alcance da obtenção de vantagens tributárias é através de operações triangulares, nas quais a estrutura operacional requer um terceiro estabelecimento de tramitação estrategicamente colocado que justifique os resultados vantajosos.

⁷⁴ BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 21.

⁷⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 33.

Capítulo III - O CUSTO TRIBUTÁRIO AO LONGO DA CADEIA DE VALOR, UM ESTUDO DE CASO

O tributo como instrumento do governo e elemento onerador na composição do preço final do produto faz-se presente em todas as atividades realizadas ao longo do processo produtivo. Seu ônus varia basicamente em função da atividade econômica envolvida e do tipo de operação em relação à procedência dos insumos e ao destino da produção. Para demonstrar a possibilidade de influenciá-lo pelo gerenciamento, procura-se identificar o custo total de produção no período pesquisado da empresa, as receitas correspondentes ao mesmo período e a parcela do custo tributário embutido em cada item de custo bem como seu efeito na formação do resultado do exercício. Dispõem-se então de opções de escolha das operações mais vantajosas em função da variação do ônus tributário.

3.1 - Identificação e Estrutura da Empresa Pesquisada

Este estudo de caso foi realizado na empresa Catarinense de Cerâmica, cuja denominação é fictícia, porém, está localizada no Estado de Santa Catarina. Sua atividade se concentra na fabricação de variados tipos de produtos cerâmicos. Tem como estratégia de mercado obter vantagem competitiva sustentável pela diferenciação do produto. Com faturamento de R\$ 213 milhões no ano 2000, atua no mercado nacional com 77,00% de suas vendas, enquanto que o restante provém de exportações para dezenas de países em diversos continentes. Para realizar a comercialização internacional a Catarinense de Cerâmica estabeleceu unidades de distribuição e revenda de seu produto em alguns países estratégicos. Estabeleceu escritórios de revenda e lojas de *show room* em alguns pontos de países da América do Sul. No Brasil suas vendas ocorrem na proporção de 59,00% para o sudeste, seguido pela fatia de 23,00% para a região sul e 10,00% para a região nordeste. Nas outras regiões as vendas são menos expressivas. O ingresso com vendas na região nordestina, inicialmente não aspirava grandes interesses devido à distância e a falta de poder aquisitivo da população. Porém, atualmente vem apresentando surpreendente sucesso, notadamente em função dos grandes projetos de hotelaria na região.

As vendas no mercado brasileiro são realizadas através de três tipos de canais: 1) - de engenharia, que são as construtoras do país. Esse tipo de clientes mescla certo produto, compra

grandes quantidades e direto da fábrica; 2) - de telemarketing e revenda, através de lojas multimarca, tipo Cassol - Materiais de Construção Ltda. e Casas da Água Ltda; e 3) - as monomarcas, que são as lojas de franquia Catarinense de Cerâmica. Estas vendem exclusivamente produtos da marca Catarinense de Cerâmica. O franqueado faz a venda casada com a estrutura da Catarinense de Cerâmica, não tendo estoques próprios.

O fornecimento do produto Catarinense de Cerâmica aos canais de vendas é feito através de pedidos dos próprios canais ou revendedores internacionais, pelo sistema informatizado *on-line*. Os pedidos das lojas multimarca e franquizadas são feitos pelos vendedores da Catarinense de Cerâmica junto ao mercado. O envio da mercadoria para grandes distâncias e grandes encomendas é feito com embalagens de paletes padronizados, enquanto que o abastecimento para as lojas multimarca e franqueadas é feito com mais frequência e com embalagens menores, uma vez que estas não possuem capacidade para manter estoques significativos.

A Catarinense de Cerâmica tem como meta de trabalho a qualidade do produto e a satisfação do cliente, tanto externo quanto interno. A satisfação do cliente externo é continuamente buscada pela qualidade do produto e excelente atendimento, cuja marca pode estar refletida na conquista da ISO 9002, no ano 2000 e nos esforços para a conquista da ISO 14000 até o ano 2002. Enquanto isso, a satisfação do cliente interno é buscada continuamente através do treinamento e aperfeiçoamento da mão-de-obra, bem como pela integração entre áreas. A empresa proporciona assistência médica, dentária e moradia a seus funcionários e familiares. Patrocina cursos que elevam ao nível de formação mínima de 2º grau e diversificação de idiomas internacionais. Incentiva também à formação de 3º grau e mestrado.

Neste contexto de satisfação, a Catarinense de Cerâmica procura aproximar e integrar clientes internos e externos ao alcance da excelência do atendimento, projeção da imagem como marca da empresa e a diferenciação do seu produto. Esforços contínuos no alcance da excelência asseguram a qualidade no atendimento em todos os setores da cadeia de valores do produto. Assim, a marca Catarinense de Cerâmica está presente desde os contatos com os fornecedores da matéria-prima até a entrega do produto ao cliente e acompanhamento pós-venda.

A empresa está instalada com um laboratório para testes de qualidade e desenvolvimento de novos produtos, 8 fábricas que facilitam a diversificação das linhas de produção, equipadas basicamente por maquinário importado. Algumas aquisições foram beneficiadas com incentivos governamentais, por meio de isenção de impostos durante a vigência do sistema BEFIEX e através de financiamentos para aquisição de imobilizados. Benefícios estes, a nível da esfera federal, que já não existem mais. Incentivos estaduais continuam vigorando sobre operações desta natureza, através da isenção do ICMS.

A empresa encontra-se amplamente informatizada e interligada por um moderno sistema de informações. Seu abastecimento energético foi melhorado com a implantação do gasoduto Bolívia-Brasil, passando a utilizar o gás natural na área produção pesada. A utilização de energia elétrica apresenta duas situações separadas: a primeira refere-se à demanda contratada e é classificada como custo fixo; a outra situação é a do consumo kWh real. Esse consumo é considerado como custo variável.

A matéria prima provém parcialmente da mineração própria, sendo a maior quantidade de argila adquirida de fornecedores do Estado de Minas Gerais, por contrato, direto dos mineradores. Embora seja dada preferência para aquisição e utilização de matéria prima nacional, insumos que fazem a diferenciação dos produtos Catarinense de Cerâmica, bem como alguma argila especial, são importados sob o regime de *Drawback*⁷⁶. Esta forma de importação tem o benefício da suspensão do Imposto de Importação, do IPI e do ICMS, desde que ocorra equivalente exportação da produção sob a mesma forma.

O rol de insumos necessários à composição de cada tipo de produto é originado dos estudos de laboratório. Este, ao desenvolver novos produtos ou efetuar modificações em algum, trabalha e realiza testes com os insumos dos futuros fornecedores nacionais e internacionais. O laboratório aprova os materiais que compõem cada tipo de produto e cria uma ficha técnica dos insumos aprovados. Na mesma ficha também estarão cadastrados os fornecedores aprovados ao suprimento desses insumos. Auxiliado por um sistema MRP, os responsáveis da área de planejamento calculam quantidades e tipos de matéria-prima necessária para a produção. A quantidade a ser produzida é programada em função dos pedidos de clientes e estratégias de mercado. A relação dos itens de insumos e quantidades necessárias à fabricação é encaminhada para a área de suprimentos, a qual pesquisa preços e condições dentre os fornecedores selecionados para tais insumos, submete à aprovação da diretoria e efetua as compras. O serviço de transporte é terceirizado para outra empresa da holding (Unidade centralizadora das estratégias de negócios). O transporte é efetuado por via terrestre, tanto para as aquisições quanto para as vendas no território brasileiro.

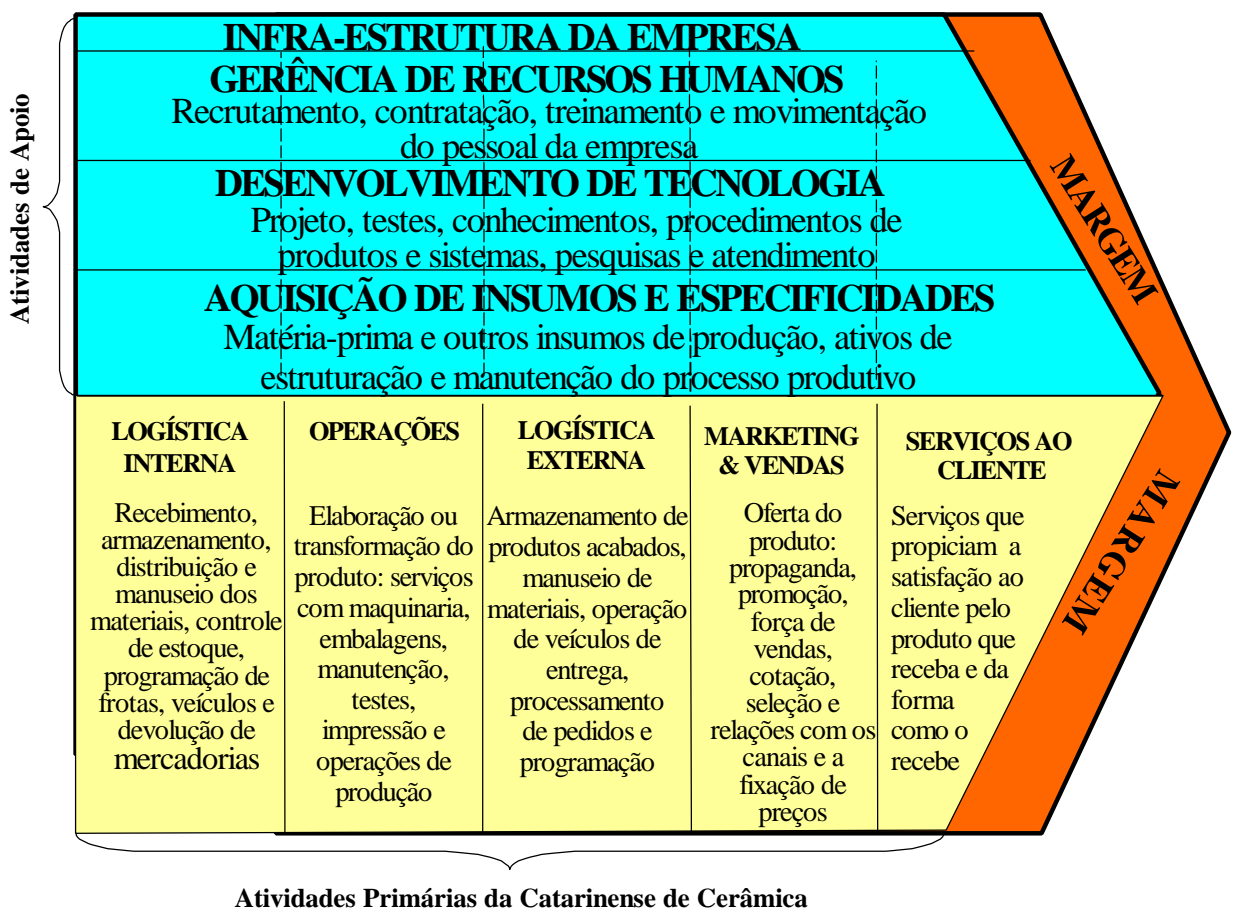
A qualidade do produto é incentivada ao longo do processo produtivo, através da participação dos empregados no lucro da empresa. A avaliação da qualidade é realizada por medições contínuas em cada fábrica e passa por duas etapas: a primeira é uma avaliação

⁷⁶ O Regime *Drawback* é uma modalidade de suspensão de impostos sobre a importação de matérias-primas, materiais secundários, embalagens, partes e peças utilizadas na fabricação de produtos destinados ao exterior.

mecânica, feita durante o processo produtivo e a segunda é uma avaliação visual, realizada na fase de acabamento do produto. Os defeitos constatados em produtos na fase inicial do processo produtivo permitem a reintegração destes como matéria-prima ao lote seguinte. Os defeitos de produção em estágio avançado caracterizam perdas ou poderão servir para eventual venda de sucata. Para adquirir direito à participação nos resultados, a margem de defeitos deverá permanecer abaixo do limite de 3% da produção, sendo essa participação gradativamente ascendente até o limite de defeito zero.

A estrutura e a funcionalidade de interligação das atividades primárias e de apoio da Catarinense de Cerâmica apresentam semelhanças com os fundamentos da cadeia de valor de Porter (1989: 42-43). Por isso, vêm descritas de maneira adaptada à estrutura que esse autor idealizou, conforme segue:

Figura 1. Cadeia de Valor da Empresa Catarinense de Cerâmica



3.2 - Receita Realizada pela Catarinense de Cerâmica no Exercício 2000

As informações contábeis das Demonstrações Financeiras da empresa Catarinense de Cerâmica compreendem, entre outras, as constantes da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do ano 2000. Nela, as receitas, os custos e despesas, bem como os tributos vêm desmembrados em subgrupos relacionados às atividades e aos valores realizados durante o referido exercício. Desta forma, apresentam-se os subgrupos: Receita Bruta de Vendas, Deduções da Receita Bruta, Custo dos Produtos Vendidos, Despesas Comerciais, Despesas Gerais e Administrativas, Outras Receitas Operacionais, Outras Despesas Operacionais, Resultado da Equivalência Patrimonial, Receitas Financeiras, Despesas Financeiras, Resultado Não Operacional, Provisão para IR/CSLL e Participações.

Na presente dissertação a apuração da proporção de tributos em cada item de custo aplicado na produção bem como seu efeito na formação do resultado do exercício são relacionados ao total da receita efetivamente realizada pela Catarinense de Cerâmica no exercício 2000. Para essa finalidade, a receita efetivamente realizada tem a composição apresentada na tabela 02 a seguir:

TABELA 02 - RECEITA REALIZADA PELA CATARINENSE DE CERÂMICA - 2000

Agrupamento das Operações Contábeis	Acumulado (R\$)
• Receita Bruta de Vendas	213.045.584,29
• Receita Cancelada e Abatimentos	(11.791.373,60)
• Outras Receitas Operacionais e Não Operacionais tributadas	3.341.833,38
Total da Receita Efetivamente Realizada pela Empresa	204.596.044,00

FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

3.3 - Estrutura dos Custos e Identificação dos Tributos nas Cadeias de Valor da Catarinense de Cerâmica e de seus Fornecedores

Conhecer os tributos e sua proporção contida nos custos da produção requer a identificação das atividades envolvidas e sua natureza econômica, classificadas por itens de custos. Assim o subagrupamento na DRE da Catarinense de Cerâmica citado no tópico 3.2 acima, no que se refere aos custos e tributos, é reclassificado na presente dissertação. Isto,

porque o ônus tributário nas atividades varia em função da classificação nas categorias de atividades econômicas em que se enquadram. Os tributos constituem também um item de custo.

Neste trabalho de pesquisa, os custos da Catarinense de Cerâmica são identificados e apurados em itens a partir do Relatório de Custos Diretos e Indiretos, do Total das Despesas Comerciais e do Total das Despesas Administrativas da empresa. Quando não constantes desses relatórios, mas incorridos para a formação do resultado do exercício, os itens de custos e despesas foram apurados complementarmente a partir das contas do Razão Contábil.

Assim foi possível montar a tabela 03 na qual se apresenta o total dos custos tributados e a carga tributária da empresa no exercício 2000, identificado pelos itens dos custos que representam ônus tributário.

TABELA 03 - CUSTOS NA PRODUÇÃO DA CATARINENSE DE CERÂMICA - 2000

3.3.1 - Custos incorridos na cadeia de valor da empresa Catarinense de Cerâmica	Custo por Item (R\$)	Custo por categoria de atividades (R\$)
3.3.1.1 - Mão-de-obra, inclusas as provisões e encargos sociais e trabalhistas	38.954.650,40	38.954.650,40
3.3.1.2 - Custo tributário sobre as vendas e op. da Empresa	35.087.344,38	35.087.344,38
3.3.2 - Custos incorridos nas cadeias de valor dos fornecedores	Custo por Item (R\$)	Custo por categoria de atividades (R\$)
3.3.2.1 - Custo dos serviços adquiridos de terceiros:		
• Benefícios sociais	1.852.939,50	
• Treinamento e desenv. de Recursos Humanos	381.085,96	
• Serviços diversos de terceiros	11.986.659,91	
• Serviços de manutenção corretiva	1.045.778,32	
• Serviços de manutenção preventiva	190.177,24	
• Marketing	14.876.464,88	
• Comissões	4.096.625,35	
• Serviços de estamperia recuperação e recondução	398.549,25	34.828.280,41
3.3.2.2 - Custo dos insumos de fabricação:		
• Alimentação do trabalhador	626.329,66	
• Materiais de manutenção de oficina	609.896,33	
• Materiais de manutenção corretiva	3.129.540,20	
• Materiais de manutenção preventiva	1.376.453,67	
• Materiais de uso geral	3.124.476,91	
• Estamperia reposição	218.324,88	
• Outros gastos	3.137.805,97	
• Bases	7.044.435,51	
• Massa	11.730.091,27	
• Esmaltes	23.168.761,33	
• Embalagem	5.381.220,32	
• Paletes	1.409.863,77	
• Cola	854.414,44	
• Abrasivos flocculantes	907.703,36	
• Telas serigráficas	436.740,45	
• Máquinas automotrizes	119.460,00	
• Materiais refratários	546.759,23	
• Material de consumo no processo produtivo	143.890,22	63.966.167,52
3.3.2.3 - Custo de combustíveis (gás natural)	14.230.191,84	14.230.191,84
3.3.2.4 - Custo da depreciação do período	21.151.000,00	21.151.000,00
3.3.2.5 - Custo dos juros passivos	14.855.666,34	14.855.666,34
3.3.2.6 - Custo da energia elétrica	3.067.518,04	3.067.518,04
Total de custos e tributos na produção da empresa Catarinense de Cerâmica	226.140.818,93	226.140.818,93

FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

O total dos custos tributados no valor de R\$ 226.140.818,93 desconsidera as variações decorrentes de correções e ajustes a valor presente de ativos e passivos da empresa, bem como o resultado negativo da equivalência patrimonial. Essas atualizações são previstas legalmente, mas vêm incluídas no sistema compensatório do resultado do exercício. Já as operações de receitas financeiras da empresa têm sua carga tributária retida na fonte, identificada contabilmente e inclusa no total do custo tributário da tabela 03, sub-tópico 3.3.1.2 acima.

A classificação do custo tributário acumulado no sub-tópico 3.3.1.2 da tabela 03 e constante na DRE, está contabilmente decomposto aos tributos da tabela 04 abaixo.

TABELA 04 - CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DO CUSTO TRIBUTÁRIO NA DRE DA CATARINENSE DE CERÂMICA - 2000

Conta contábil do tributo	Acumulado (R\$)
• IPI sobre as vendas e operações da empresa	9.711.599,27
• ICMS sobre as vendas e operações da empresa	18.086.085,43
• PIS sobre a receita da empresa	1.048.902,38
• COFINS sobre a receita da empresa	4.841.422,63
• IOF sobre aplicações financeiras da empresa	167.031,54
• IR sobre juros auferidos pela empresa	25.470,86
• CPMF sobre as operações financeiras da empresa	1.149.687,87
• Outros tributos da empresa	57.144,40
Total do custo tributário por agrupamento contábil	35.087.344,38

FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

O elenco de itens de custo, agrupados em custo por categorias de atividades econômicas, está compondo dois grandes grupos de custos. O grupo dos custos da Catarinense de Cerâmica, identificados no tópico “3.3.1 - Custos incorridos na cadeia de valor da empresa” da tabela 03, página 54 deste trabalho. Neste, estão os custos e tributos agregados ao produto pela Catarinense de Cerâmica. Estão também os tributos recuperados pelo sistema compensatório do imposto não cumulativo, constantes em sua DRE e demonstrados nos cálculos sequenciados do segundo grande grupo de custos: o dos fornecedores dos insumos adquiridos. Este grupo de custos está identificado no tópico “3.3.2 - Custos incorridos nas cadeias de valor dos fornecedores” da tabela 03 retro.

Da mesma forma que os custos estão agrupados em dois grandes grupos, os cálculos dos custos e tributos são identificados a cada um destes grupos e seus respectivos sub-tópicos específicos. Assim, inicialmente calculam-se os custos e tributos agregados ao produto

diretamente, através da mão-de-obra aplicada pela Catarinense de Cerâmica. Na seqüência, em função do sistema compensatório dos impostos não cumulativos e da necessidade de conhecer o volume de impostos compensados pela Catarinense de Cerâmica, são calculados os custos e tributos incorridos na cadeia de valor dos fornecedores. Conhecido o custo tributário da mão-de-obra aplicada pela Catarinense de Cerâmica e o tributo recuperado dos insumos gerados pelas cadeias de valor dos fornecedores, obtém-se, pela diferença destes e da carga tributária constante na DRE, bem como das contas do Razão Contábil da Catarinense de Cerâmica, a proporção do custo tributário efetivamente agregado por esta empresa aos insumos adquiridos e reelaborados até o acabamento da produção. Por final destes cálculos individualizados nos sub-tópicos de cada grupo, os mesmos são adicionados para formarem o total do custo tributário no preço do produto da Catarinense de Cerâmica:

3.3.1 - Custos incorridos na cadeia de valor da Catarinense de Cerâmica

3.3.1.1 - Mão-de-Obra, inclusas as provisões e encargos sociais e trabalhistas

Este item de custo apresenta o valor de R\$ 38.954.650,40 e está classificado na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.1.1. Nele está considerado o valor da folha salarial bruta e mais o valor bruto das provisões que, somados, compõem 100,00% do gasto bruto da mão-de-obra. Sobre este gasto da mão-de-obra incidem 35,80% de tributos a título de encargos sociais e trabalhistas. A tributação de 35,80% sobre a mão-de-obra está assim distribuída: INSS = 20%; SESC = 1,50%; SENAC = 1,00%; SEBRAE = 0,60%; Salário Educação = 2,50%; Seguro contra Acidente de Trabalho = 2,00%; INCRA = 0,20% e FGTS = 8,00%. Assim, o valor total deste item de custo pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Valor bruto da folha salarial e provisões de 13º salário, férias, abono de férias, aviso prévio e indenizações (100,00%) soma R\$ 28.685.309,57; e
- Valor dos encargos sociais e trabalhistas (tributos 35,80%) soma R\$ 10.269.340,83.

Para obter a proporcionalidade deste tributo e seu efeito no resultado do exercício da Catarinense de Cerâmica faz-se a relação dos R\$ 10.269.340,83 acima com o total da receita efetivamente realizada que, conforme demonstrado na tabela 02 retro, é de R\$ 204.596.044,00. Assim a proporção R\$ 10.269.340,83 relativo ao tributo neste item de custo, dividido pelo total da receita efetivamente realizada R\$ 204.596.044,00, resulta em 5,02%.

Resumindo-se a relação proporcional do custo tributário da folha salarial em relação à receita efetivamente realizada, tem-se que aquele representa 5,02% desta.

3.3.1.2 - Custo tributário sobre as vendas e operações da Empresa

O custo tributário sobre as vendas e operações da empresa está classificado na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.1.2. Este é desmembrado em custo tributário sobre o valor agregado pela empresa Catarinense de Cerâmica, no valor de R\$ 18.536.574,73 e em custo tributário nos insumos adquiridos, no valor de R\$ 16.550.769,65. Esses valores somam R\$ 35.087.344,38 conforme a tabela 04 da página 55, obtidos dos valores demonstrados diretamente na DRE mais os coletados indiretamente nas contas do Razão Contábil. A soma apresenta o ônus tributário relativo ao IPI, ICMS, PIS, COFINS, IOF, CPMF, IR, CSLL, IPTU e Taxas administrativas incidentes sobre os atos e fatos gerados pela empresa no exercício 2000. Porém, nem todo esse volume de tributos significa ônus tributário da cadeia de valor da Catarinense de Cerâmica. Estão ali inclusos, o IPI e o ICMS não cumulativos, recuperados pela empresa por se tratar de adiantamento relativo a esses impostos que os fornecedores recolheram ao Estado quando da realização de suas vendas de produção dos insumos gerados nas suas cadeias produtivas.

Desta forma, os impostos recuperados (R\$ 16.550.769,65) devem ser excluídos da soma apresentada na DRE da empresa por terem-se realizados nas cadeias de valor dos fornecedores dos insumos. Logo, o custo tributário líquido agregado na produção pela Catarinense de Cerâmica é de R\$ 18.536.574,73.

Apurando-se a relação proporcional do custo tributário agregado ao produto em relação ao total da receita efetivamente realizada conforme demonstrado na tabela 02 retro, tem-se que aquele representa 9,06% desta.

A síntese do custo tributário líquido na cadeia de valor da Catarinense de Cerâmica é apresentada na tabela 05 abaixo:

TABELA 05 - CUSTO TRIBUTÁRIO EFETIVO DA CATARINENSE DE CERÂMICA EM RELAÇÃO A SUA RECEITA - 2000

Custo tributário efetivo na cadeia de valor da empresa	Custo tributário (R\$)	Sobre receita realizada (%)
• custo tributário da folha salarial	10.269.340,83	5,02
• custo tributário agregado ao produto	18.536.574,73	9,06
Total do custo tributário da Catarinense de Cerâmica sobre sua receita	28.805.915,56	14,08

FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica.

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

Obtém-se perfeito entendimento da formação do custo tributário focando o processo produtivo desde o início. Assim, os impostos não cumulativos estão no preço das compras de insumos, mas não integram o custo desses porque são recuperados. Estes são compensados com os débitos do imposto da mesma natureza sobre as vendas do período. No entanto, a DRE apresenta o total de débitos de impostos sobre as vendas e desses não exclui os impostos recuperados das compras de insumos.

Exemplificando a separação e recuperação do IPI e ICMS pela compensação tem-se o seguinte caso hipotético:

- 1) Compra a vista de insumos no valor de R\$ 99.000,00 com IPI de 10,00% e ICMS de 17,00%.

Lançamentos contábeis:

Débito - Matéria-prima (estoque) R\$ 74.700,00;

Débito - IPI a recuperar R\$ 9.000,00;

Débito - ICMS a recuperar R\$ 15.300,00;

Crédito - Banco R\$ 99.000,00.

- 2) Venda a vista dos produtos fabricados no valor de R\$ 160.000,00 com IPI de 10,00% e ICMS de 17,00%.

Lançamentos contábeis:

Débito - Banco R\$ 160.000,00;

Crédito - Receita de vendas R\$ 160.000,00;

Débito - ICMS sobre as vendas R\$ 24.480,00;

Crédito - ICMS a recolher R\$ 24.480,00;

Débito - IPI sobre as vendas R\$ 16.000,00; e

Crédito - IPI a recolher R\$ 16.000,00.

- 3) Apuração do IPI e do ICMS a recolher sobre as operações do mês (período).

Lançamentos contábeis:

Débito - IPI a recolher R\$ 9.000,00;

Crédito - IPI a recuperar R\$ 9.000,00;

Débito - ICMS a recolher R\$ 15.300,00; e

Crédito - ICMS a recuperar R\$ 15.300,00.

Em forma de contas contábeis, os lançamentos desses impostos são representados em razonetes conforme segue:

IPI a Recuperar		IPI sobre Vendas (DRE)		IPI a Recolher	
1) 9.000,00	3) 9.000,00	2) 16.000,00		3) 9.000,00	2) 16.000,00
					7.000,00

ICMS a Recuperar		ICMS s/ Vendas (DRE)		ICMS a Recolher	
1) 15.300,00	3) 15.300,00	2) 24.480,00		3) 15.300,00	2) 24.480,00
					9.180,00

Resumindo-se essas operações, tem-se que as contas do IPI e ICMS a recuperar receberam equivalente débito e crédito nesse período, zerando o saldo final. As contas de débitos de IPI e ICMS sobre as vendas são os impostos deduzidos na DRE, neles incluídos os recuperados das compras e os que a própria empresa recolheu. As contas de IPI e ICMS a recolher receberam créditos maiores do que os débitos, sendo a diferença o imposto que efetivamente deve ser recolhido pela empresa. Ou seja, esta diferença constitui-se no efetivo ônus tributário destes dois impostos na cadeia produtiva da empresa.

O processo de compra e venda de bens e serviços e a incidência variada do tributo em função da atividade econômica e da origem e destino do produto, que interliga produtor e fornecedor, está normatizado pelos entes tributantes de cada esfera de competência governamental. No caso, algumas atividades comuns são de imposições normativas sobre as operações realizadas no Estado de Santa Catarina, nos outros estados brasileiros e no mercado internacional. Desta forma, observadas as exceções existentes, os cálculos de apuração do custo tributário neste trabalho têm base nas seguintes considerações:

- As compras e vendas no Estado de Santa Catarina têm incidência de ICMS de 17,00% e de IPI médio de 10,00%.
- As relações de compras e vendas com outros estados têm incidência tributária de ICMS de 12,00% e de IPI médio de 10,00%.
- As compras na importação de insumos do exterior para fabricação de produtos destinados ao exterior têm o benefício do Regime *Drawback*, o qual permite a suspensão dos impostos incidentes na operação, obedecido o prazo e o volume a ser exportado. No entanto, os insumos adquiridos do exterior e aplicados na produção

vendida no Brasil, têm incidência tributária de ICMS de 17,00%, IPI médio de 10,00% e Imposto de Importação (II), Tarifa Externa Comum (TEC) e Tarifas Portuárias (TP) que representam entre 10,00% a 15,00% do preço da mercadoria⁷⁷, são aplicados aos cálculos pela sua média de 12,50%.

- Os insumos nacionais utilizados na fabricação de produtos para exportação têm seus créditos de ICMS mantidos para compensação de débitos sobre vendas nacionais ou pagamento de fornecedores através da transferência desses créditos⁷⁸. Esses insumos também têm seus créditos de IPI mantidos⁷⁹ e ainda têm amparo legal na Lei n.º 9.363/96 e IN SRF n.º 23/97 retro, de obter o ressarcimento da contribuição efetuada para o PIS e COFINS, relativo à proporção de insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação para o exterior, através do crédito presumido do IPI.
- A exportação de produtos para o exterior não tem incidência tributária, exceto o tributo sobre a mão-de-obra da empresa na mesma proporção do volume da produção exportada e da CPMF. Se a empresa tivesse apurado lucro no exercício, o ônus do IRPJ e da CSLL teria incidido na proporção dos lucros que as vendas de exportações para o exterior teriam gerado.
- Diferentemente do percentual médio de IPI acima, a Catarinense de Cerâmica registrou como IPI recuperado no exercício 2000, o percentual de 3,47% do custo dos insumos adquiridos no Brasil. Assim, especificamente, este percentual é utilizado no cálculo da carga tributária do item Custo dos Insumos (sub-tópico 3.3.2.2.3, página 64-67).

Essas considerações genéricas, entre outras colocadas oportunamente, servem de base aos cálculos do custo tributário embutido no custo dos insumos de produção e preço do produto final. Neste trabalho de pesquisa, o IPI e o ICMS, quando recuperáveis, são restabelecidos ao preço através dos cálculos do tributo incidente sobre o montante de cada

⁷⁷ Dados da empresa Catarinense de Cerâmicos do exercício 2000.

⁷⁸ A sistemática da compensação do ICMS permite a confrontação mensal dos créditos pelas compras com os débitos sobre as vendas. Exige o pagamento da diferença a maior dos débitos e permite a transferência do saldo de créditos acumulados a qualquer estabelecimento do mesmo titular dentro do Estado. Permite também a transferência de saldo remanescente a outros contribuintes dentro do Estado, mediante a emissão pela autoridade competente (Gerências Regionais do Fisco Estadual) de documento que reconheça o crédito. Art. 31 da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Toda legislação do ICMS está disponível no endereço da internet: <http://www.sindifisco.org.br/legislação/...htm>.

⁷⁹ Artigo 159 do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 – D.O.U. de 26 de junho de 1998.

item de insumos, uma vez que este vem incluso no preço de sua aquisição. Vale ressaltar que os impostos não recuperáveis são contabilmente mantidos no custo do próprio bem e por isso não haverá porquê restabelecê-los.

O restabelecimento do IPI e ICMS incidente nos insumos adquiridos pela Catarinense de Cerâmica caracteriza o isolamento também deste custo tributário da cadeia do fornecedor, que, recuperado em forma de crédito pela adquirente, deverá ser excluído do montante do custo tributário sobre suas vendas. Nestes termos, seguem os cálculos dos custos tributários das cadeias de valor dos fornecedores.

3.3.2 - Custos incorridos nas cadeias de valor dos fornecedores

3.3.2.1 - Custo dos serviços adquiridos de terceiros

O custo total desta categoria de atividades é de R\$ 34.828.280,41 e está classificada na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.2.1. Nele estão inclusos os valores dos itens relativos aos Benefícios sociais, Treinamento e desenvolvimento de Recursos Humanos, Serviços diversos de terceiros, Serviços de manutenção corretiva, Serviços de manutenção preventiva, Marketing, Comissões e Serviços de estamperia recuperação e recondução, enquadrados na mesma categoria de atividades, definida pela Secretaria da Receita Federal ao determinar as categorias e percentuais de lucro presumido. Assim, trata-se basicamente de empresas prestadoras de serviços especializados, com carga tributária idêntica a das sociedades profissionais⁸⁰.

Os serviços de terceiros trazem embutidos no seu preço os custos tributários incidentes na cadeia de valor do prestador, cujo percentual varia conforme a estratégia e mercado desse prestador. Para identificar a carga tributária aplicam-se as normas do Governo Federal, como a margem de lucro presumida e percentual do imposto de renda estipulado para a categoria de contribuintes sociedades profissionais e empresas prestadoras de serviços não específicos de outro enquadramento. A legislação tributária da Receita Federal presume o lucro em 32,00% sobre a receita bruta dessas sociedades. A mesma legislação define como base tributável a receita bruta, dela deduzidas as devoluções, vendas canceladas, descontos incondicionais e

⁸⁰ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Legislação federal disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJurídica/dipj/2000/Orie.../LucroPresumido.ht>> Acesso em: 09 fev. 2001.

impostos não cumulativos. Nesta categoria de contribuintes, a alíquota do imposto incidente sobre o lucro presumido é de 15,00% para empresas que tenham receita anual de até R\$ 3.000.000,00⁸¹ ou limite proporcional ao número de meses atuados no ano. Para fins desta análise, considera-se que essas categorias de prestadores de serviços não tenham alcançado o nível de faturamento que os enquadrasse no pagamento desse adicional de IRPJ.

Como base de cálculo da Contribuição para a Seguridade Social a Receita Federal definiu a margem de lucro presumido em 12,00%, cuja incidência tem alíquota de 9,00%⁸². Adiciona-se à carga tributária desta categoria de sociedades os impostos cumulativos como o ISS com alíquota de 5,00% sobre o faturamento, o COFINS com 3,00% sobre a receita bruta, o PIS com 0,65% sobre o faturamento e a CPMF com 0,30%⁸³ sobre qualquer operação financeira. A partir da margem de lucro presumido em 32,00%, tem-se o custo parcial da carga tributária nos seguintes termos:

- IRPJ de 15% sobre a margem de lucro presumida em 32,00%, o que corresponde ao percentual de 4,80% sobre a receita bruta;
- CSLL de 9% sobre a margem de lucro presumida em 12%, o que corresponde ao percentual de 1,08% sobre a receita bruta;
- ISS, COFINS, PIS e CPMF somam 8,95% sobre a receita bruta.

Logo, o subtotal do custo tributário acima é de 14,83%. A margem de lucro presumido de 32,00% foi diminuída com os 4,80% do IRPJ e com os 1,08% da CSLL, tendo como saldo a margem de lucro presumido líquida de 26,12% em relação a receita bruta. Somando os percentuais de 14,83 do subtotal do custo tributário e de 26,12 da margem de lucro presumido, tem-se 40,95% do montante da receita bruta desta categoria de atividades econômicas. Assim, os 59,05% remanescentes da receita bruta correspondem ao custo da folha salarial bruta, nele considerado também o valor bruto das provisões e tributos.

⁸¹ A contribuição de IRPJ é de 15% para as empresas que tem Lucro presumido anual de R\$ 240.000,00, ou seja, 8% sobre a receita bruta de R\$ 3.000.000,00. Sobre o excedente devem pagar 25% de IRPJ.

⁸² A alíquota da CSLL no ano 2000 era de 12,00% para os fatos geradores no mês de janeiro deste ano e de 9,00% para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro até 31 de dezembro do ano 2000 (MP nº 1.859-10, de 1999 e reedições; MP 1.991-12, de 1999, art. 6º, inciso II e reedições). No entanto, nos cálculos desta dissertação considera-se 9% para o ano 2000. Desta forma, a natureza e o significado da alíquota mais elevada deste tributo no mês de janeiro é considerada pouco relevante no contexto da carga tributária estudada nesta dissertação. Por conseguinte, não foi incluída nos cálculos deste trabalho.

⁸³ Para fins de cálculo do custo tributário nos insumos adquiridos dos fornecedores, a alíquota da CPMF considerada é de 0,30%. As alíquotas vigentes no ano 2000 eram de 0,38% até 16 de junho e de 0,30% a partir de 17 de junho. Torna-se pouco relevante ao contexto apurar valores mais precisos deste tributo dentro do grupo de custos dos fornecedores, uma vez que os custos da empresa Catarinense de Cerâmicos foram levantados a partir da realidade contábil da empresa.

De acordo com o cálculo detalhado no sub-tópico 3.3.1.1 da página 56, o custo da folha salarial é composto por 100% do gasto bruto da mão-de-obra e mais os 35,80% de tributos a título de encargos sociais e trabalhistas nele incidentes. Apropriando-se os 59,05% da receita bruta às proporções do custo da folha salarial, tem-se que os 100% de gasto bruto da mão-de-obra equivale a 43,48% desta receita bruta e os 35,80% de encargos corresponde a 15,57% desta receita bruta.

Concluindo o cálculo da carga tributária que o prestador do serviço já incluía no seu preço, somam-se os 14,83% apurados como subtotal acima aos 15,57% de tributos trabalhistas, totalizando 30,40%. Assim, o valor de R\$ 34.828.280,41 deste sub-tópico pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo dos serviços de terceiros (69,60%) soma R\$ 24.240.483,17; e
- Custo tributário nos serviços de terceiros (30,40%) soma R\$ 10.587.797,24.

Em síntese, o custo tributário desta categoria de atividades representa 5,17% do total da receita efetivamente realizada pela Catarinense de Cerâmica.

Relativo à composição dos custos da categoria Serviços de Terceiros, cabe esclarecer que o componente “depreciação de imobilizados” está sendo considerado elemento de pouca relevância nesta categoria de custos.

3.3.2.2 - Custo dos insumos de fabricação

O custo total desta categoria de atividades é de R\$ 63.966.167,52 e está classificado na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.2.2. Sob a mesma forma de agrupamento em categorias de atividades, definidas pela Secretaria da Receita Federal para enquadramento das empresas que não estejam obrigadas a apurarem o lucro real, agrupam-se nesta categoria de atividades os itens de custo de materiais adquiridos de fabricantes ou de revendedores. Nela estão somados os valores dos itens: Alimentação do trabalhador, Materiais de manutenção de oficina, Materiais de manutenção corretiva, Materiais de manutenção preventiva, Materiais de uso geral, Estamparia reposição, Outros gastos, Bases, Massa, Esmaltes, Embalagem, Paletes, Cola, Abrasivos flocculantes, Telas serigráficas, Máquinas automotrizes, Materiais refratários e Material de consumo no processo produtivo.

3.3.2.2.1 - Custo da mão-de-obra na fabricação dos insumos

Devido as características industriais e comerciais dos fornecedores dos insumos, à semelhança da indústria adquirente desses, apura-se a proporção de custo relativo à mão-de-

obra contida no volume total da categoria de insumos, tomando por base a composição do item de custo “mão-de-obra” da empresa Catarinense de Cerâmica, calculado no sub-tópico “3.3.1.1” da página 56. Tem-se então que a proporção de custo tributário sobre a mão-de-obra aplicada e contida nesses insumos é de 5,02% em relação ao volume de receitas efetivamente realizadas pelos fornecedores no mesmo período.

3.3.2.2.2 - Custo do IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, e CPMF na fabricação dos insumos

Para a categoria de atividades relativo a esses insumos a Secretaria da Receita Federal presume como margem de lucro 8,00% da receita bruta. Sobre essa margem de lucro incidem 15,00% de IRPJ para empresas que tenham receita anual de até R\$ 3.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do ano e mais adicional de 10,00% sobre excedente desse limite. Como parâmetro do cálculo admite-se que nesta categoria todas as empresas alcancem o nível de faturamento que as enquadre no pagamento desse adicional de IRPJ⁸⁴. A margem de lucro presumido para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é de 12%, sobre a qual incide a alíquota de 9,00% a título desta contribuição. A partir dessa base tem-se:

- IRPJ de 25,00% sobre a margem de lucro presumido em 8,00%, o que corresponde ao percentual de 2,00% sobre a receita total;
- CSLL de 9,00% sobre a margem de lucro presumida em 12,00%, o que corresponde ao percentual de 1,08% sobre a receita total;
- COFINS mais PIS e mais CPMF somam 3,95% sobre a receita total.

Somando-se os percentuais deste sub-tópico tem-se 7,03%, ao qual adiciona-se o percentual de 5,02% do sub-tópico “3.3.2.2.1” acima e tem-se o subtotal do custo tributário embutido nos insumos, de 12,05%.

3.3.2.2.3 - Custo dos impostos recuperáveis nos insumos, identificados pela variação por região

Para fins de apuração dos impostos não cumulativos de IPI e ICMS incidentes sobre os insumos desse tópico, estes são separados em três partes⁸⁵ e são considerados da primeira

⁸⁴ Para o cálculo do IRPJ nas cadeias de valor dos fornecedores de insumos (matéria-prima), considera-se a parcela de lucro com incidência de 15% pouco expressiva no contexto da carga tributária. Por isso aplica-se 25% sobre a totalidade da margem de lucro presumida.

⁸⁵ Os dados das partes são extraídos da DIEF – Declaração anual das Informações Econômicas e Fiscais da empresa Catarinense de Cerâmicos, relativo ao exercício 2001, ano base 2000. Os dados estão consolidados nos Quadros “C”, “E” e “M” da DIEF e fornecidos à Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

operação. A parte que corresponde ao volume de compras no estado de Santa Catarina, que é de 36,96% do total, tem incidência de 3,47% a título de IPI e de forma geral, incidência de 17,00% a título de ICMS. A parte que corresponde ao volume de compras de outros estados brasileiros, que é de 29,72% do total, tem incidência de 3,47% a título de IPI e de forma geral, incidência de 12,00% a título de ICMS. A parte que corresponde aos insumos importados do exterior e que representa 33,32% do total, tem sua incidência tributária suspensa quando houver posterior exportação de valor equivalente. Diante disso tem-se que:

3.3.2.2.3.1 - Proporção de insumos comprados no estado de Santa Catarina

O volume de compras realizadas no estado de Santa Catarina corresponde ao valor de R\$ 23.641.895,52 e tem a seguinte incidência tributária:

De acordo com o Artigo 11 da Lei n.º 10.297/96 retro citado, o ICMS integra sua própria base de cálculo. Isso faz com que o custo representa 83,00% da base de cálculo do ICMS e o ICMS representa 17,00% de sua própria base de cálculo. Logo, na prática a alíquota do ICMS é de 20,48% sobre a base reduzida do próprio valor de ICMS. Tem-se, então, que o custo dos insumos adquiridos corresponde aos R\$ 23.641.895,52, representando 83,00% da base para o ICMS e o valor do ICMS recuperado pela Catarinense de Cerâmica é de R\$ 4.841.860,20.

Restabelecendo parcialmente o valor do preço de compra, soma-se a parcela do custo dos insumos e o ICMS acima e tem-se o montante de R\$ 28.483.755,72. Este montante é a base de cálculo do IPI que nas operações da Catarinense de Cerâmica representa alíquota média de 3,47%. Com base nesses dados, o IPI recuperado durante o exercício 2000 sobre as compras em Santa Catarina é de R\$ 988.386,32. O valor do IPI recuperado, adicionado a sua base de cálculo, restabelece o total do preço de compra dos insumos pelo valor de R\$ 29.472.142,05.

O ICMS e o IPI recuperados somam R\$ 5.830.246,52 e representam 19,78% a título de custo tributário desses insumos. A este percentual acrescenta-se o subtotal de 12,05% de carga tributária calculada nos sub-tópicos “3.3.2.2.1” e “3.3.2.2.2”, obtendo-se a carga tributária total de 31,83% nos insumos adquiridos em Santa Catarina e considerados da primeira operação. Logo, o custo total destas compras pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo dos Insumos adquiridos em Santa Catarina (68,17%) de R\$ 20.091.159,24; e
- Carga tributária embutido nestes insumos (31,83%) soma R\$ 9.380.982,81.

3.3.2.2.3.2 - Proporção de insumos comprados de outros estados brasileiros

O volume de compras realizadas em outros estados brasileiros corresponde ao valor de R\$ 19.010.744,99 e tem a seguinte incidência tributária:

Identicamente às operações do sub-tópico anterior, a alíquota do ICMS é praticada por dentro da base. Assim, a alíquota deste imposto é de 12,00% e o custo é de 88,00% da base de cálculo do ICMS. Porém, na prática a alíquota do ICMS é de 13,64% sobre a base reduzida do próprio valor de ICMS. Tem-se, então, que o custo dos insumos adquiridos de outros estados brasileiros corresponde ao valor de R\$ 19.010.744,99, representando 88,00% da base para o ICMS e o valor do ICMS recuperado pela Catarinense de Cerâmica é de R\$ 2.593.065,62.

Restabelecendo parcialmente o valor do preço de compra, soma-se a parcela do custo dos insumos e o ICMS acima e tem-se o montante de R\$ 21.603.810,61. Este montante é a base de cálculo do IPI que nessas aquisições da Catarinense de Cerâmica representa alíquota média de 3,47%. Com base nestes dados, o IPI recuperado durante o exercício 2000 é de R\$ 749.652,23. O valor do IPI recuperado, adicionado a sua base de cálculo, restabelece o total do preço de compra dos insumos de outros estados pelo valor de R\$ 22.353.462,83.

O ICMS e o IPI recuperados somam R\$ 3.342.717,85 e representam 14,95% a título de custo tributário desses insumos. A este percentual acrescenta-se o subtotal de 12,05% de carga tributária calculada nos sub-tópicos “3.3.2.2.1” e “3.3.2.2.2” acima, obtendo-se a carga tributária total de 27,00% nos insumos adquiridos em outros estados brasileiros e considerados da primeira operação. Logo, o custo total destas compras pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo dos Insumos adquiridos de outros estados (73,00%) de R\$ 16.318.027,87; e
- Carga tributária embutido nestes insumos (27,00%) soma R\$ 6.035.434,96.

3.3.2.2.3.3 - Proporção de insumos adquiridos na importação de outros países

O volume de compras realizadas no exterior do Brasil corresponde ao valor de R\$ 21.313.527,01 e não tem ônus tributário porque foi utilizado na industrialização de produtos para posterior exportação.

Resumindo-se os valores calculados em todo sub-tópico “3.3.2.2”, relativo a apropriação do custo dos insumos e custo tributário neles incidente, tem-se as seguintes proporções:

- Custo dos insumos adquiridos para fabricação (78,92%) soma R\$ 57.722.714,12; e
- Custo tributário incidente nesses insumos (21,08%) soma R\$ 15.416.417,77.

Em síntese, o custo tributário deste tópico representa 7,53% do total da receita efetivamente realizada pela Catarinense de Cerâmica.

3.3.2.3 - Custo de combustíveis (gás natural)

O custo total desta categoria de atividade econômica é de R\$ 14.230.191,84 e está classificado na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.2.3.

Embora este item de custo também caracterize insumo de fabricação, sua classificação em categoria isolada justifica-se pela diferença na carga tributária nele incidente. Este tem tratamento diferenciado em Convênio entre Brasil e Bolívia. Assim, de acordo com a legislação vigente e observado nas notas fiscais das operações, este item de custo tem incidência tributária brasileira apenas do ICMS, pela entrada no Estado, com alíquota de 17,00% por dentro e que equivale a 20,48% sobre sua base. Este é integralmente recuperado pelo adquirente e corresponde a R\$ 2.914.343,29. Portanto, o imposto recuperado faz parte do preço de aquisição dos insumos que, recomposto, totaliza R\$ 17.144.535,13. Assim este pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo do combustível (83,00%) de R\$ 14.230.191,84; e
- Custo tributário no combustível (ICMS de 17,00%) de R\$ 2.914.343,29.

O custo tributário contido no combustível adquirido representa 1,42% do total da receita efetivamente realizada pela Catarinense de Cerâmica.

3.3.2.4 - Custo da depreciação do período

De acordo com o DOAR e Nota Explicativa n.º 10 das Demonstrações Financeiras da empresa Catarinense de Cerâmica, o custo da depreciação incorrido no exercício 2000 foi de R\$ 21.151.000,00. Este está classificado na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.2.4. No entanto, para fins de apuração do custo tributário contido no montante da depreciação, este sub-tópico é separado em custo da depreciação com recuperação do ônus tributário relativo ao ICMS e custo da depreciação com ônus da incidência tributária normal.

3.3.2.4.1 - Custo da depreciação com recuperação do ônus tributário relativo ao ICMS⁸⁶

Este sub-tópico abrange as máquinas, equipamentos, instalações, móveis e utensílios, computadores e sistemas. Seu custo representa 89,00% da depreciação do período e cujo valor corresponde a R\$ 18.824.390,00.

A aquisição desses bens para o imobilizado conta com o benefício do aproveitamento do crédito tributário relativo ao ICMS sobre eles incidente⁸⁷. Por outro lado, o IPI incidente nas compras destinadas ao ativo permanente não poderá ser aproveitado para compensação com os débitos sobre as vendas tributadas⁸⁸, incorporando, portanto, o custo de aquisição.

Assim, o IPI está dentro do custo da depreciação acima e sua base de cálculo é a soma da base de cálculo do ICMS e mais o próprio valor do ICMS. Em função disso, a proporção do IPI sobre sua base é deduzida do montante para obter-se a base de cálculo do ICMS e seu próprio valor. A alíquota média do IPI de 10,00%, conforme retro citado, é aplicado neste cálculo e a outros desta dissertação sempre que o levantamento de dados não for de origem específica. Devido a recuperação do ICMS neste item de custo pela compra desses bens, o valor deste imposto não consta do custo da depreciação acima. Desta forma, o preço de compra da parcela depreciada é decomposto em 9,09% de IPI sobre sua base de cálculo e 15,46% de ICMS recuperado e 75,45% relativo à base do ICMS. Estes dois últimos representando os 17,00% de ICMS e 83,00% da base de cálculo do IPI, respectivamente. Assim, o preço de compra da parcela depreciada nos bens acima citados é recomposto como segue:

- Parcela (83,00%) da base de cálculo do IPI no valor de R\$ 16.800.460,76;
- Parcela (17,00%) da base de cálculo do IPI, que é o ICMS recuperado pela adquirente, no valor de R\$ 3.441.058,23; e
- Parcela do custo tributário de IPI (10,00%) no valor de R\$ 2.023.929,24.

⁸⁶ A mercadoria adquirida de outro Estado ou Distrito Federal e destinada ao ativo permanente é tributada internamente pela diferença de alíquota. A mercadoria importada do exterior é tributada pela alíquota interna do Estado do adquirente no momento do desembaraço aduaneiro. Art. 2º, inciso VI, Art. 4º, inciso XIV, Art. 10, inciso IX, §§ 4º e 5º da Lei n.º 10.297 de 26 de dezembro de 1996 e alterações posteriores.

⁸⁷ Art. 20 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, D.O.U. de 16/09/96. Alterada pela Lei Complementar n.º 92, de 23 de dezembro de 1997, D.O.U. de 24/12/97. Alterada pela Lei Complementar n.º 99, de 20 de dezembro de 1999, D.O.U. de 21/12/99. Alterada pela Lei Complementar n.º 102, de 11 de julho de 2000, D.O.U. de 12/07/2000. A Lei Complementar n.º 87 foi regulamentada no estado de Santa Catarina, através da Lei n.º 10.297 de 26 de dezembro de 1996. Alterações de regulamentação seguiram-se em função das alterações da Lei Complementar n.º 87.

⁸⁸ Não haverá direito ao crédito do IPI incidente nas compras de mercadorias destinadas ao ativo permanente. Artigo 147, inciso I do Decreto n.º 2.637 de 25 de junho de 1998. DOU de 26/06/1998. p. 3.

Diante dessa recomposição tem-se que o preço de compra é de R\$ 22.265.448,23 e o custo tributário do ICMS e do IPI somam R\$ 5.464.987,47 e representam 24,55% dessa parcela de depreciação.

Em função das características de semelhança nas atividades econômicas de enquadramento do governo federal, por categorias de tributação, das empresas de industrialização dos bens depreciados neste sub-tópico e das fornecedoras dos insumos adquiridos pela Catarinense de Cerâmica, adiciona-se ao percentual de 24,55% acima, o subtotal de 12,05% de carga tributária calculada nos sub-tópicos “3.3.2.2.1” e “3.3.2.2.2” (p. 63-64). Assim, obtém-se a carga tributária total de 36,60% nos equipamentos adquiridos em Santa Catarina e considerados da primeira operação. Logo, os R\$ 22.265.448,23 podem ser desmembrados nas seguintes proporções:

- Custo da depreciação com benefício no ICMS (63,40%) soma R\$ 14.116.294,18; e
- Custo tributário embutido nessa depreciação (36,60%) soma R\$ 8.149.154,05.

3.3.2.4.2 - Custo da depreciação com ônus da incidência tributária normal

Este sub-tópico refere-se à depreciação sobre edificações e benfeitorias e representa 11,00% da depreciação do período, o equivalente a R\$ 2.326.610,00.

Cumprir esclarecer que, juridicamente os materiais aplicados em obras de construção civil não podem ser considerados itens individuais ou bens isolados que possam ter o benefício do crédito fiscal do ICMS sobre bens móveis destinados ao ativo permanente⁸⁹. Os materiais são agregados à elaboração do bem imóvel que, após concluído, passa a integrar o imobilizado da empresa.

Segundo dados pesquisados numa construtora de porte significativo para a cidade de Florianópolis, excluído o valor do terreno do local da construção, a composição média dos custos aplicados na construção de edifícios está atribuído em 49,00% relativo a mão-de-obra e 51,00% relativo aos materiais aplicados. Com base nestas proporções, juntamente com a margem de lucro presumida em 8,00%, determinada pela Secretaria da Receita Federal para este tipo de empresas, é apurado o custo tributário contido na depreciação de edificações e benfeitorias. Participam também da composição do custo tributário a COFINS, o PIS e a CPMF, que somam 3,95% do montante final.

⁸⁹ BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 202-219.

Sobre a margem de lucro de 8,00% incidem os percentuais de 15,00% de IRPJ para empresas que tenham receita anual de até R\$ 3.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do ano e mais adicional de 10,00% sobre excedente desse limite. Admite-se que a construtora alcance o nível de faturamento que a enquadre no pagamento do adicional de IRPJ. Sobre a margem de lucro presumida em 12% incide a Contribuição para a Seguridade Social, com alíquota de 9,00%. A partir dessa base tem-se:

- IRPJ de 25,00% sobre a margem de lucro presumida em 8,00%, o que corresponde ao percentual de 2,00% sobre a receita total;
- CSLL de 9,00% sobre a margem de lucro presumida em 12,00%, o que corresponde ao percentual de 1,08% sobre a receita total;

Desta forma, o subtotal do custo tributário é de 7,03% e o lucro presumido, diminuído do IRPJ e da CSLL, apresenta como lucro líquido 4,92%. Este somado aos 7,03% de custo tributário totaliza 11,95%. Diante disso, os 49,00% do custo relativo a mão-de-obra equivalem a 43,14% do preço de aquisição da parcela depreciada das edificações e benfeitorias, enquanto que os 51,00% do custo materiais correspondem a 44,91% do preço de aquisição da parcela depreciada das edificações e benfeitorias. Tem-se assim a composição total dos custos, de forma que possibilita a apuração da carga tributária contida na mão-de-obra e nos materiais utilizados para edificações e benfeitorias, ora parcialmente depreciadas:

3.3.2.4.2.1 - Custo da COFINS, PIS, CPMF, IRPJ e CSLL na depreciação sobre edificações e benfeitorias

O subtotal do custo tributário de 7,03%, nele considerados: COFINS de 3,00%, PIS de 0,65%, CPMF de 0,30%, IRPJ de 2,00% e CSLL de 1,08%, representam o valor de R\$ 163.560,68.

3.3.2.4.2.2 - Custo da mão-de-obra na depreciação sobre edificações e benfeitorias

Traduzindo-se os 43,14% relativos a mão-de-obra contida na parte depreciada, essa corresponde ao custo de R\$ 1.003.699,55. A partir disso apura-se o custo da folha salarial bruta e mais o valor bruto das provisões, compondo 100,00% do gasto bruto da mão-de-obra e mais os 35,80% de tributos a título de encargos sociais e trabalhistas nele incidentes. Logo, os R\$ 1.003.699,55 podem ser desmembrados nas seguintes proporções:

- Valor bruto da folha salarial e provisões de 13º salário, férias, abono de férias, aviso prévio e indenizações (100,00%) soma R\$ 739.101,29; e
- Valor dos encargos sociais e trabalhistas (tributos de 35,80%) soma R\$ 264.598,26.

3.3.2.4.2.3 - Custo dos materiais na depreciação das edificações e benfeitorias

Tomando-se o custo dos materiais aplicados na construção das edificações e benfeitorias ora depreciadas, esse corresponde a proporção de 44,91% do preço de aquisição e equívale ao custo de R\$ 1.044.880,55. Para calcular o custo tributário contido nesses materiais, toma-se como base a mesma carga tributária apurada no sub-tópico “3.3.2.4.1”, composta pelos 17,00% do ICMS e 10,00% do IPI, bem como do subtotal de 12,05% originado dos cálculos nos sub-tópicos “3.3.2.2.1” e “3.3.2.2.2” (p. 63-64). Tem-se então a carga tributária total de 36,60% embutida nos materiais aplicados nas edificações e considerados da primeira operação. Logo, o custo de R\$ 1.044.880,55 pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo dos materiais aplicados na construção do imobilizado (63,40%) soma R\$ 662.454,27; e
- Carga tributária embutida nos materiais de construção (36,60%) de R\$ 382.426,28.

Resumindo-se a composição da parcela do custo da depreciação sobre edificações e benfeitorias, tem-se:

- Parcela do custo da depreciação sobre edificações e benfeitorias sem benefício tributário (65,16%) de R\$ 1.516.024,78; e
- Custo tributário da parcela depreciada sobre edificações e benfeitorias da empresa (34,84%) de R\$ 810.585,22.

Agrupando-se, no entanto, o total do custo da depreciação do tópico 3.2.2.4, sobre máquinas, equipamentos, instalações, móveis e utensílios, computadores e sistemas com recuperação do ICMS e sobre edificações e benfeitorias sem recuperação tributária, tem-se:

- Parcela do custo da depreciação (63,57%) de R\$ 15.632.318,96; e
- Custo tributário contido no total da depreciação (36,43%) de R\$ 8.959.739,27.

Logo, o custo tributário contido na depreciação efetuada no ano 2000 representa 4,38% do total da receita efetivamente realizada pela Catarinense de Cerâmica.

3.3.2.5 - Custo dos juros passivos

O custo total de juros passivos é originário de rendimentos financeiros pagos para financiadores de recursos externos à empresa (instituições financeiras) e incorreu no montante de R\$ 14.855.666,34. Este está classificado na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.2.5.

A forma de tributação do lucro das instituições financeiras é compulsoriamente pelo lucro real. Assim, para conhecer a proporção do ônus tributário embutido nas operações financeiras tornou-se necessário pesquisar dados que revelam a carga tributária das instituições financeiras. A base que fundamenta o estudo do custo tributário contido neste item, mostrou-se um tanto dificultado pela pouca divulgação das Demonstrações Financeiras deste ramo de negócios. Foram analisados dados de pesquisas anuais, divulgados a exemplo da revista *EXAME*, em “AS 500 MAIORES EMPRESAS DO BRASIL” junho/2000, p. 132-133. Porém, não são dados completos e abertos aos detalhes para o analista externo. Além disso, é um ramo de negócios que varia muito em termos de margem de lucro e tipo de operações realizadas por cada entidade financeira. Outrossim, alguns Balanços Patrimoniais mais completos, a exemplo: BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, publicado na Gazeta Mercantil de 10 de abril de 2001, p. A-12 e A-13; Banco ITAÚ S/A, publicado na Gazeta Mercantil de 13 de março de 2001, p. A-16; Banco PanAmericano S/A, publicado na Gazeta Mercantil de 22 de março de 2001, p. B-6 e BESC - Banco do Estado de Santa Catarina S/A, publicado no Diário Oficial do Estado de Santa Catarina, de 27 de março de 2001, p. 24, permitem confirmar e complementar os dados base da análise, publicados por Fideo Miya, em reportagem intitulada “Bancos concentram crédito no ‘middle market’”, publicada na Gazeta Mercantil de 1º de março de 2001, p. B-1. Esta reportagem traz os principais resultados de 46 bancos. Apresenta o total de operações de crédito de cada banco, lucro líquido de cada um e outras variáveis. Outras reportagens que expõem dados claros sobre risco, custos, tributos e lucratividade são as de Léa De Luca, intitulada “Por que os juros demoram a cair no crediário”, divulgada na Gazeta Mercantil de 1º de junho de 1999, p. A-5 e a de Carla Modena, com o título “Entraves à queda dos juros”, divulgada na Gazeta Mercantil de 20 de setembro de 2000, p. A-3. A partir dos dados da reportagem de Fideo Miya e informações das outras publicações chega-se a médias sustentáveis para a formação da base de análise deste item de custo.

Na tabela da reportagem de Miya, os 30 maiores bancos foram especificados pela receita de operações de crédito e somam R\$ 179.153.686.000,00 e o lucro líquido de R\$ 7.446.293.000,00. A informação complementar obtida de alguns Balanços mais completos,

entre outros os que estão citados acima, é de que as operações de crédito em média representam 80% das receitas no mercado dos bancos. Desta forma tem-se como receita bruta dos 30 bancos a soma de R\$ 223.942.107.500,00. Com base nestes dados apura-se a margem de lucro nas proporções e valores que seguem:

- Lucro líquido, corresponde a 66,00% da margem de lucro, de R\$ 7.446.293.000,00;
- IRPJ, corresponde a 25,00% da margem de lucro, de R\$ 2.820.565.000,00; e
- CSLL, corresponde a 9,00% da margem de lucro, de R\$ 1.015.404.000,00.
- Margem de lucro sobre receita bruta de 5,04%.

Informações complementares retiradas dos Balanços e outras reportagens publicadas são de que a depreciação média dos bancos está em torno de 2,50% da receita bruta, o custo de captação e risco do dinheiro para o repasse aos clientes é em torno de 54,00% da receita bruta, o custo da folha salarial fica em torno de 25,00% da receita bruta e outros custos operacionais estão em torno de 9,51%. Tem-se ainda que o PIS, a COFINS e a CPMF correspondem a 3,95% da receita bruta dos bancos.

3.3.2.5.1 - Custo do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CPMF nos juros passivos

O custo tributário contido no item custo dos juros passivos é apurado como segue:

- O IRPJ dos bancos em relação a sua receita bruta é de 1,26%;
- A CSLL dos bancos em relação a sua receita bruta é de 0,45%;
- O PIS, COFINS e a CPMF dos bancos em relação a sua receita bruta é de 3,95%.

3.3.2.5.2 - Custo da depreciação contido nos juros passivos

O custo da depreciação corresponde a R\$ 5.598.552.688,00 da receita bruta. Outrossim, a composição patrimonial do imobilizado não está conhecida, mas também não tem grande relevância neste sub-tópico de custo. Por isso, considera-se a composição do imobilizado das instituições financeiras nos mesmos percentuais apurados no sub-tópico “3.3.2.4” (p. 67-71), para a depreciação da empresa Catarinense de Cerâmica. Desta forma tem-se as proporções:

- Parcela do custo da depreciação (63,57%) de R\$ 3.558.999.944,00; e
- Custo tributário contido no total da depreciação (36,43%) de R\$ 2.039.552.744,00.

Assim, o custo tributário contido na depreciação dos bancos em relação a sua receita bruta é de 0,91%.

3.3.2.5.3 - Custo salarial nos juros passivos

O custo de pessoal, já inclusas as provisões e encargos sociais e trabalhistas, corresponde a R\$ 55.985.526.880,00 da receita bruta. A composição deste item de custo representa 100,00% do gasto bruto da mão-de-obra e mais 35,80% de tributos a título de encargos sociais e trabalhistas. A distribuição dos gastos e tributos está calculada no subtópico “3.3.1.1” da página 56 e a partir desse, podem ser desmembradas as seguintes proporções:

- Valor bruto da folha salarial e provisões de 13º salário, férias, abono de férias, aviso prévio e indenizações (100,00%) soma R\$ 41.226.455.730,00; e
- Encargos sociais e trabalhistas (tributos de 35,80%) soma R\$ 14.759.071.150,00.

Desta forma, o custo tributário contido no custo da folha salarial dos 30 bancos em relação à sua receita bruta é de 6,59%.

3.3.2.5.4 - Custos operacionais contidos nos juros passivos

Os custos operacionais correspondem a R\$ 21.296.894.423,00 e caracterizam materiais de almoxarifado e atendimento geral dos bancos. Desta forma, guardam semelhança quanto ao ônus tributário calculado no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68-69), extensivo aos materiais adquiridos para consumo. A proporção apurada naquele tópico é aqui apropriada nos mesmos termos, conforme segue:

- Custo de materiais adquiridos em Santa Catarina (63,40%) R\$ 13.502.231.063,00
- Carga tributária embutida nestes materiais (36,60%) de R\$ 7.794.663.360,00.

Tem-se então, que o custo tributário contido no volume de outros custos operacionais dos bancos em relação a sua receita bruta é de 3,48%.

Assim, em síntese, o total do custo tributário dos bancos é 16,64%, cuja proporção de ônus está no item Juros Passivos deste tópico “3.3.2.5”. Tem-se então:

- Custo dos Juros Passivos da empresa (83,36%) de R\$ 12.383.683,46; e
- Custo tributário contido nos juros passivos (16,64%) de R\$ 2.471.982,88.

Este custo tributário representa 1,21 % do total da receita efetivamente realizada pela Catarinense de Cerâmica.

3.3.2.6 - Custo da energia elétrica

O item de custo da energia elétrica traz no fornecedor mais duas cadeias anteriores, de unidades empresariais que integram o sistema de valores na formação do preço do produto energia elétrica. Por isto está sendo evidenciado como item destacado para análise da presente dissertação. Desta forma, para obtenção do custo tributário dentro deste item, faz-se o estudo por unidade, do gerador, do transmissor e do distribuidor, para chegar a composição do preço contabilizado pelo consumidor como custo, ao valor total de R\$ 3.067.518,04. Este valor está identificado na tabela 03 da página 54, sub-tópico 3.3.2.6. Destaca-se que o ICMS de 25,00%, integrando sua própria base de cálculo, equivale a 33,33% sobre a base e corresponde ao valor de R\$ 1.022.403,76. Este faz parte do preço de aquisição desse insumo e é integralmente recuperado pela empresa Catarinense de Cerâmica. Assim, recomposto ao preço de aquisição totaliza R\$ 4.089.921,80.

Outrossim, o ICMS contido no preço de aquisição de bens de consumo ou integrados ao ativo permanente não é recuperado na compensação de débitos sobre as vendas na GERASUL e ELETROSUL. Essas recuperam uma parcela de 5,00% desse ICMS no débito de diferencial de alíquotas sobre mercadorias destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação. Por isso, no cálculo da carga tributária da GERASUL e ELETROSUL o ônus de ICMS é considerado de 12,00% nesse tipo de aquisições⁹⁰. Por outro lado, a CELESC recupera integralmente o ônus de ICMS sobre mercadorias destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente e por isso, no cálculo do custo tributário desta empresa não é feito destaque do ônus tributário sobre suas aquisições. Neste caso, o ICMS recuperado está incluso nos impostos deduzidos da receita bruta na DRE da CELESC.

3.3.2.6.1 - A cadeia de valores da empresa GERASUL

Suas Demonstrações Financeiras do exercício 2000 apresentam receita total de R\$ 1.097.610.000,00. Os gastos da empresa com impostos, taxas, contribuições e encargos setoriais totalizam R\$ 129.310.000,00⁹¹. Assim, esses dados permitem conhecer o custo

⁹⁰ O ICMS dentro da sua própria base de cálculo e fazendo parte da base de cálculo do IPI conforme calculado no subtópico 3.3.2.4.1 (p. 68-69), passa a representar a proporção de 15,46% em relação aos 17% previstos em Lei e 10,91% em relação aos 12% previstos em Lei. A proporção do IPI dentro do preço representa 9,09% em relação aos 10% definidos como média quando esse percentual não foi levantado em caso específico.

⁹¹ Nas Demonstrações Financeiras do Exercício 2000, Anexo I – Demonstrações do Valor Adicionado dos Exercícios Findos em 31 de dezembro, no tópico 6 – Distribuição do Valor Adicionado, item “Do governo”, traz especificado o custo tributário próprio da empresa no exercício 2000.

tributário direto, embutido nas receitas geradas pela própria empresa nesse exercício. A proporção deste custo tributário nas receitas é de 11,78%. Vale destacar que no ramo da energia elétrica não há incidência de IPI⁹² e o ICMS é diferido até o distribuidor da energia⁹³. Por isso, não constam da carga tributária própria, por ela gerada. Outrossim, existem os tributos incidentes sobre os gastos da mão-de-obra própria e os tributos nos insumos adquiridos de terceiros, que serão calculados e adicionados ao valor dos tributos próprios, como segue:

3.3.2.6.1.1 - Custo salarial na cadeia de valor da GERASUL

O valor dos gastos com mão-de-obra da empresa é de R\$ 41.223.000,00 e que, conforme já visto no sub-tópico “3.3.1.1” da página 56, corresponde a 135,80%, uma vez que ali estão inclusos os tributos incidentes sobre a folha salarial. Tem-se então as proporções:

- Valor bruto da folha salarial e provisões de 13º salário, férias, abono de férias, aviso prévio e indenizações (100,00%) somam R\$ 30.355.670,10; e
- Valor dos encargos sociais e trabalhistas (tributos de 35,80%) somam R\$ 10.867.329,90.

3.3.2.6.1.2 - Custo com serviços de terceiros adquiridos pela GERASUL

O valor gasto com serviços adquiridos de terceiros no montante de R\$ 39.841.000,00 e que, conforme já visto no sub-tópico “3.3.2.1” (p. 61-63), tem a composição do custo e tributo na seguinte proporção, respectivamente:

- Custo dos serviços de terceiros (69,60%) soma R\$ 27.729.336,00; e
- Custo tributário nos serviços de terceiros (30,40%) soma R\$ 12.111.664,00.

3.3.2.6.1.3 - Custo da depreciação da GERASUL

De acordo com o DOAR, Nota Explicativa n.º 09 das Demonstrações Financeiras da empresa GERASUL e relatório de custo da depreciação, o custo incorrido neste item para o exercício 2000 foi de R\$ 144.659.000,00.

⁹² A energia elétrica tem imunidade tributária, regulamentada no artigo 18, inciso IV do Decreto n.º 2.637 de 25 de junho de 1998. DOU de 26/06/1998, p. 3.

⁹³ Artigo 8º, inciso VII do Anexo 3 do RICMS/SC.

Outrossim, a depreciação tem características específicas na empresa geradora de energia elétrica. No caso do imobilizado da GERASUL, 1,93% corresponde a terrenos, 52,97% corresponde ao custo da aquisição dos reservatórios de barragens e adutoras, 16,80% é originário do custo de edificações de obras civis e benfeitorias, e 28,30% é custo de máquinas e equipamentos. Por este detalhamento tem-se 54,90% do imobilizado sem custo tributário na aquisição. Além disso, cada grupo de imobilizado tem taxas médias anuais de depreciação diferenciadas, obedecendo as normas definidas pela ANEEL. A Nota Explicativa n.º 09 das Demonstrações Financeiras da GERASUL mostra que as taxas de depreciação dos reservatórios e adutoras está entre 2,20 a 4,80% a.a. O grupo de máquinas e equipamentos possui custo tributário originado do custo de sua fabricação industrial e cuja taxa de depreciação está na média de 7,00% a.a. Diferenciado custo tributário existe no grupo de edificações e benfeitorias, por tratar-se do custo originado de construção civil e cuja taxa é de 4,00% a.a. Assim, efetuando o cálculo pela interpolação dos percentuais de depreciação de cada grupo de bens com o percentual quantitativo que cada grupo depreciado representa no imobilizado, tem-se a participação de cada grupo no valor total da depreciação no exercício 2000.

3.3.2.6.1.3.1 - Custo da depreciação das máquinas e equipamentos da GERASUL

Este sub-tópico refere-se à depreciação sobre máquinas, equipamentos, instalações, móveis e utensílios, computadores e sistemas da GERASUL no exercício 2000 e incorreu no montante de R\$ 63.519.766,90.

A fórmula de cálculo da depreciação de máquinas e equipamentos já foi vista no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68-69) e vem apropriada ao cálculo que segue, porém, considerando-se a observação feita no início do sub-tópico “3.3.2.6”, página 75, relativo ao ICMS de 12,00%. Dessa forma, têm-se as seguintes proporções:

- Custo da depreciação com benefício no ICMS (67,95%) de R\$ 43.161.681,61; e
- Custo tributário embutido nessa depreciação (32,05%) de R\$ 20.358.085,29.

3.3.2.6.1.3.2 - Custo da depreciação das edificações e benfeitorias da GERASUL

A proporção do custo deste item de depreciação, no exercício 2000, corresponde ao valor de R\$ 21.684.384,10. A fórmula de cálculo também já foi vista no sub-tópico “3.3.2.4.2” (p. 69-71) e assim vem apropriada ao cálculo que pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo da depreciação sobre edificações e benfeitorias sem benefício tributário (65,16%) de R\$ 14.129.544,68; e
- Custo tributário sobre edificações e benfeitorias (34,84%) de R\$ 7.554.839,42.

3.3.2.6.1.4 - O custo dos materiais e insumos adquiridos pela GERASUL

Este sub-tópico representa R\$ 13.916.000,00 e tem as mesmas proporções de custos e tributos daquele calculado no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68-69). Por isso a fórmula é apropriada nos mesmos termos para apuração do ônus tributário deste item, conforme segue:

- Custo dos materiais adquiridos pela GERASUL (63,40%) de R\$ 8.822.744,00; e
- Carga tributária embutido nestes materiais (36,60%) de R\$ 5.093.256,00.

3.3.2.6.1.5 - Custo de combustível para produção sem subvenção

A base deste item de custo soma R\$ 5.007.000,00 e tem incidência tributária nas condições já vistas no sub-tópico “3.3.2.3” (p. 67). Considera-se, no entanto, a observação feita no início do sub-tópico “3.3.2.6” (p. 75) relativo ao ICMS da GERASUL. Então, desmembrando custo e tributo têm-se as seguintes proporções:

- Custo de combustível (88,00%) de R\$ 4.406.160,00; e
- Custo tributário do ICMS no combustível (12,00%) de R\$ 600.840,00.

Observação: O custo “Combustível para produção de energia - CCC” está subsidiado pela Eletrobrás. Neste caso, a carga tributária direta não existe e a indireta é significativamente reduzida. Por isso, não vem incluído neste estudo.

Resumindo-se o custo tributário embutido nas aquisições da GERASUL, calculado nos sub-tópicos “3.3.2.6.1.1” a “3.3.2.6.1.5”, soma o valor de R\$ 56.586.014,61 que, em relação a sua receita bruta, representa 5,16%. A este percentual adiciona-se o custo tributário direto calculado no sub-tópico “3.3.2.6.1” e que resultou em 11,78%. Desta forma, apura-se um subtotal da carga tributária da GERASUL, de 16,94%. Falta, porém, adicionar o custo da energia adquirida da Itaipu para revenda, conforme segue:

3.3.2.6.1.6 - Custo da “Energia elétrica comprada para revenda”

A GERASUL adquiriu R\$ 121.307.000,00, cuja natureza de custo do produto do gerador desta está supostamente com a mesma carga tributária quanto a da energia gerada pela empresa GERASUL. Partindo dessa suposição, o custo tributário é o percentual de

16,94%, apurado no parágrafo anterior como subtotal da carga tributária da GERASUL. Assim têm-se as seguintes proporções:

- Custo da energia elétrica adquirida para revenda (83,06%) de R\$ 100.757.594,20; e
- Custo tributário contido nesta energia adquirida (16,94%) de R\$ 20.549.405,80.

O custo tributário deste tópico em relação à receita bruta da GERASUL representa 1,87% que, adicionado ao subtotal de 16,94% apurados anteriormente, totaliza de 18,81%. Este total de custo tributário da cadeia produtiva da GERASUL e seus fornecedores, está embutido no preço da energia vendida para a CELESC - Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A, que incluirá ainda os custos de transmissão da ELETROSUL - Empresa Transmissora de Energia Elétrica do Sul do Brasil S/A e seus próprios custos e margem de lucro, para então repassar tal montante de ônus e margens de lucro ao consumidor final da energia.

3.3.2.6.2 - A cadeia de valores da empresa ELETROSUL

As Demonstrações Financeiras da ELETROSUL do exercício 2000 apresentam receita total de R\$ 1.093.317.000,00. Apresentam como gastos próprios da empresa com impostos, taxas, contribuições e encargos setoriais, no valor total de R\$ 59.718.000,00⁹⁴. No entanto, o RELATÓRIO ANUAL DA ADMINISTRAÇÃO - EXERCÍCIO SOCIAL DE 2000, a DRE e o quadro DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO, indicam receita gerada pela ELETROSUL no total de R\$ 307.348.000,00. Neste cálculo, a energia adquirida da Itaipu é considerada mero repasse, visto também o volume de impostos e contribuições declarados. Diante disso, passa-se a considerar o valor de R\$ 307.348.000,00 como receita bruta para o cálculo do custo tributário direto. Desta forma, a proporção do custo tributário gerado pela empresa é de 19,43%. Vale destacar ainda que no ramo da energia elétrica não há incidência de IPI e o ICMS é diferido até o distribuidor da energia elétrica, pelos mesmos fundamentos citados no sub-tópico “3.3.2.6.1” retro. Outrossim, existem os tributos incidentes sobre os gastos da mão-de-obra própria e os tributos nos insumos adquiridos de terceiros, que são calculados e adicionados ao valor dos tributos próprios, como segue:

⁹⁴ Nas Demonstrações Financeiras do Exercício 2000, Demonstrações do Valor Adicionado dos Exercícios Findos em 31 de dezembro, item “Do governo”, traz especificado o custo tributário próprio da empresa no exercício 2000. Diário Oficial - SC - n.º 16.619 de 13 de março de 2001, p. 40-46.

3.3.2.6.2.1 - Custo da folha salarial da ELETROSUL

O valor dos gastos com mão-de-obra da empresa é de R\$ 81.382.000,00, ali também considerado o custo do programa de demissão voluntária. Outrossim, de acordo com os controles internos da empresa, destes gastos devem ser excluídos os valores sobre os quais não incidem encargos sociais e trabalhistas e outros custos, quais sejam: a) - contribuição para Fundação ELOS, abono pecuniário de férias e gratificação de férias excedente ao limite constitucional, que somam R\$ 9.729.000,00; b) - despesas médicas, vale refeições, vale transportes e outros gastos com pessoal, que somam R\$ 8.787.000,00; e, c) - programa de demissão voluntária no valor de R\$ 7.895.085,72. Desta forma, tem-se como gasto da folha salarial efetivamente tributado o valor de R\$ 54.970.914,28. Este valor, sob idêntica fórmula vista no sub-tópico 3.3.1.1 da página 56, na empresa ELETROSUL corresponde a 137,00%⁹⁵, no qual estão considerados o valor bruto da folha salarial e os tributos nela incidentes. No entanto, os tributos relativos aos encargos sociais e trabalhistas da folha salarial de R\$ 14.846.159,53, já foram incluídos na Demonstração do Valor Adicionado da empresa. Não foram incluídos nesta Demonstração o valor relativo ao programa de demissão voluntária, que também caracteriza salários e tem incidência tributária como segue:

- Valor bruto da folha salarial do programa de demissão voluntária (100,00%) de R\$ 5.762.836,29; e
- Valor dos encargos sociais e trabalhistas (tributos de 37,00%) de R\$ 2.132.249,43.

Portanto, neste sub-tópico também é considerado como custo tributário sobre salários o valor de R\$ 2.132.249,43.

3.3.2.6.2.2 - Custo com serviços de terceiros adquiridos pela ELETROSUL

O valor gasto com serviços adquiridos de terceiros no valor de R\$ 14.855.000,00, é acrescido das despesas médicas e outros benefícios prestados aos funcionários da empresa, no valor de R\$ 8.787.000,00. Estes somam R\$ 23.642.000,00 que, conforme visto no sub-tópico “3.3.2.1” (p. 61-63), tem a composição do custo e tributo na seguinte proporção:

- Custo dos serviços de terceiros (69,60%) soma R\$ 16.454.832,00; e
- Custo tributário nos serviços de terceiros (30,40%) soma R\$ 7.187.168,00.

⁹⁵ Controles específicos da ELETROSUL mostram que em sua situação os encargos sociais e trabalhistas representam 37,00% sobre sua folha salarial bruta.

3.3.2.6.2.3 - Custo da depreciação da ELETROSUL

O valor da depreciação foi de R\$ 54.760.000,00 e tem como característica específica o grande volume de equipamentos enquadrados ao ramo da construção civil. No caso da depreciação do imobilizado da ELETROSUL, 88,61% corresponde ao custo originário de subestações, linhas de transmissão e instalações de construção civil, 11,39% é custo de máquinas, equipamentos e utensílios administrativos. Neste contexto, o custo tributário contido na depreciação do exercício 2000 é apurado aos dois grupos de bens, conforme segue:

3.3.2.6.2.3.1 - Custo da depreciação das edificações e benfeitorias da ELETROSUL

A proporção do custo deste item de depreciação, no exercício 2000, corresponde ao valor de R\$ 48.522.836,00. A fórmula de cálculo também já foi vista no sub-tópico “3.3.2.4.2” (p. 69-71) e assim vêm apropriada nos mesmos termos para o cálculo que pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo da depreciação sobre edificações e benfeitorias sem benefício tributário (65,16%) de R\$ 31.617.479,94; e
- Custo tributário contido na parcela depreciada (34,84%) de R\$ 16.905.356,06.

3.3.2.6.2.3.2 - Custo da depreciação das máquinas, equipamentos e utensílios administrativos

Este sub-tópico refere-se ao custo de R\$ 6.237.164,00 incorrido no exercício 2000 relativo à depreciação de máquinas e equipamentos da ELETROSUL. O cálculo das proporções de custo e tributo a que pode ser desmembrado já foi visto no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68-69) e assim vêm apropriada ao cálculo que segue. Porém, considera-se a observação feita no início do sub-tópico “3.3.2.6” (p. 75) relativo ao ICMS de 12%. Dessa forma, tem-se as proporções:

- Custo da depreciação com benefício no ICMS (67,95%) de R\$ 4.238.152,94; e
- Custo tributário embutido nessa depreciação (32,05%) de R\$ 1.999.011,06.

3.3.2.6.2.4 - Custo dos materiais e outros gastos pela ELETROSUL

O custo tributário contido no montante de R\$ 21.111.000,00 destinado a gastos com materiais tem as mesmas proporções de custos e tributos daquele calculado no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68-69). Por isso é apropriado nos mesmos termos, para apuração do ônus tributário deste item, conforme segue:

- Custo dos materiais adquiridos pela ELETROSUL (63,40%) de R\$ 13.384.374,00;
- Carga tributária embutido nestes materiais (36,60%) de R\$ 7.726.626,00.

Resumindo, o custo tributário da cadeia produtiva da empresa ELETROSUL e custo tributário incluso nos materiais e serviços adquiridos de seus fornecedores, considerados os valores dos custos tributários calculados nos sub-tópicos de “3.3.2.6.2.1” a “3.3.2.6.2.4” em relação a sua receita bruta e nela desconsiderada a parcela do repasse da Itaipu, tem-se o subtotal de R\$ 35.950.410,55, significando 11,69%. A este percentual adicionam-se os 19,43% da carga tributária direta e chega-se ao total de 31,12% de ônus tributário no preço da tarifa de transmissão cobrada da CELESC.

3.3.2.6.3 - Custo da cadeia de valores da empresa CELESC

As Demonstrações Financeiras da CELESC do exercício 2000 apresentam receita total de R\$ 1.605.056.000,00. Trazem, a partir da Demonstração do Valor Adicionado, os gastos⁹⁶ próprios da empresa com impostos, taxas, contribuições e encargos setoriais, no valor total de R\$ 461.407.000,00. Esses dados possibilitam conhecer o custo tributário direto embutido nas receitas geradas pela empresa nesse exercício. Tem-se então, que a proporção deste custo tributário nas receitas é de 28,75%. Além disso, existem tributos incidentes sobre os gastos com a folha de pessoal da empresa e os tributos nos insumos adquiridos de terceiros, que são calculados e adicionados ao valor dos tributos próprios, como segue:

3.3.2.6.3.1 - Custo da folha salarial da CELESC

O valor dos gastos na folha de pessoal da empresa é de R\$ 207.997.000,00 e que, conforme já visto no sub-tópico “3.3.1.1” da página 56, corresponde a 135,80%, uma vez que ali estão inclusos os tributos incidentes sobre a folha salarial. Com base nisto, têm-se as proporções:

⁹⁶ Relatório de controle interno da CELESC complementa as informações contidas no Demonstrativo do Valor Adicionado, publicado sucintamente nas Demonstrações Financeiras do exercício 2000. O referido Relatório contém o detalhamento dos itens “Pessoal” e “Governo”, no qual destaca o valor de R\$ 37.274.000,00 como custo tributário relativo a encargos sociais sobre a folha salarial. Destaca também ganhos com REFIS de R\$ 43.738.000,00, os quais, neste estudo são excluídos do total de tributos por se tratar de juros e multas. Destaca ainda o valor de R\$ 85.772.000,00 relativos à Conta de Consumo de Combustível – CCC, o qual, neste estudo também é excluído do montante por tratar-se de custo e não tributo.

- Valor bruto da folha salarial e provisões de 13º salário, férias, abono de férias, aviso prévio e indenizações (100,00%) soma R\$ 153.164.212,10; e
- Valor dos encargos sociais e trabalhistas (tributos de 35,80%) de R\$ 54.832.787,90.

Neste tópico, é deduzido do custo tributário o valor de R\$ 37.274.000,00 que a empresa já considerou na apropriação de gastos para o governo. Assim, a diferença de R\$ 17.558.787,90 é incluída como custo tributário sobre salários.

3.3.2.6.3.2 - Custo com serviços de terceiros adquiridos pela CELESC

O valor gasto com serviços adquiridos de terceiros no valor de R\$ 59.470.000,00 e que, conforme já visto no sub-tópico “3.3.2.1” (p. 61-63), tem a composição dos custos e tributos nas seguintes proporções:

- Custo dos serviços de terceiros (69,60%) de R\$ 41.391.120,00; e
- Custo tributário nos serviços de terceiros (30,40%) de R\$ 18.078.880,00.

3.3.2.6.3.3 - Custo da depreciação da empresa CELESC no ano 2000

O valor da depreciação foi de R\$ 71.980.000,00 e tem como característica específica que 94,20% deste custo é relacionado a máquinas, equipamentos, veículos e utensílios. Este grupo de bens imóveis é de procedência de fabricação industrial, por isso a proporção do ICMS neles incidente é integralmente recuperado pela CELESC através da compensação desses créditos com os débitos sobre suas vendas. Assim, o custo tributário relativo ao ICMS recuperado está acumulado na DRE da empresa e já considerado no percentual de 28,75% acima apurado. A depreciação relativa às edificações de obras civis e benfeitorias corresponde a 5,80% deste item de custo e o ICMS contido no custo dos materiais de construção não pode ser recuperado. A partir disso, tem-se os cálculos dos seguintes grupos da depreciação:

3.3.2.6.3.3.1 - Custo da depreciação das máquinas, equipamentos, veículos e utensílios

A proporção de custos e tributos na depreciação de máquinas e equipamentos já foi vista no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68-69) e vêm apropriada nesses termos, a exceção da exclusão do ônus tributário de ICMS que torna-se inexistente pela compensação. Desta forma, o montante de R\$ 67.805.160,00 relativo ao custo da depreciação dos bens em referência neste sub-tópico, pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo da depreciação com benefício no ICMS (78,86%) de R\$ 53.471.149,18; e
- Custo tributário embutido nessa depreciação (21,14%) de R\$ 14.334.010,82.

3.3.2.6.3.3.2 - Custo da depreciação de edificações e benfeitorias

A proporção do custo deste item de depreciação, no exercício 2000, corresponde ao valor de R\$ 4.174.840,00. A fórmula de cálculo também já foi vista no sub-tópico “3.3.2.4.2” (p. 69-71) e vêm apropriada nos mesmos termos para o cálculo que pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo da depreciação de edificações e benfeitorias (65,16%) de R\$ 2.720.325,74; e
- Custo tributário contido nessa parcela depreciada (34,84%) de R\$ 1.454.514,26.

Assim, o custo tributário contido no preço de aquisição da parcela depreciada no exercício 2000 e calculada nos sub-tópicos “3.3.2.6.3.3.1” e “3.3.2.6.3.3.2” acima é de R\$ 15.788.525,08.

3.3.2.6.3.4 - O custo dos materiais e outros gastos da CELESC

O custo tributário contido no montante de R\$ 66.677.000,00 relativo aos gastos com materiais tem as mesmas proporções de custos e tributos daquele calculado no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68-69). Por isso, é apropriada nos mesmos termos para apuração do ônus tributário deste item, conforme segue:

- Custo dos materiais adquiridos pela CELESC (63,40%) soma R\$ 42.273.218,00; e
- Carga tributária embutido nestes materiais (36,60%) soma R\$ 24.403.782,00.

3.3.2.6.3.5 - Custo de Conta Consumo de Combustível - CCC

O custo deste sub-tópico foi de R\$ 85.772.000,00 e não tem o benefício de subvenção tributária concedido aos geradores de energia, a exemplo da empresa GERASUL. A base deste item de custo tem incidência tributária nas condições já vistas no sub-tópico “3.3.2.3” (p. 67), porém, seu valor de crédito é integralmente recuperado na compensação com os débitos sobre as vendas da CELESC. Assim, o custo tributário relativo ao ICMS recuperado está acumulado na DRE da empresa e já considerado no percentual de 28,75% apurado no início deste sub-tópico.

3.3.2.6.3.6 - Custo das “Despesas Financeiras (Capital de Terceiros)”

O custo do item despesas financeiras (capital de terceiros), identificado na Demonstração do Valor Adicionado das Demonstrações Financeiras da CELESC, caracterizam remuneração dos recursos de terceiros no valor de R\$ 166.485.000,00.

No sub-tópico “3.3.2.5” (p. 72-74), foi utilizada a fórmula de apuração dos tributos embutidos na operacionalidade das instituições financeiras do mercado. Com semelhante característica realizaram-se as operações dos financiadores de recursos para a CELESC, a qual os remunera com juros e atualizações monetárias conforme firmado em contratos. Por isso, com base no percentual de custo tributário apurado no sub-tópico “3.3.2.5”, tem-se as seguintes proporções:

- Custo das despesas financeiras da CELESC (83,36%) de R\$ 138.781.896,00; e
- Custo tributário nessas despesas financeiras (16,64%) de R\$ 27.703.104,00.

3.3.2.6.3.7 - O custo da energia elétrica comprada para revenda

No exercício 2000 a CELESC adquiriu energia elétrica para revenda no total de R\$ 640.131.000,00. Seus fornecedores foram a GERASUL com 71,00% da aquisição e a Itaipu, via ELETROSUL, que forneceu basicamente os 29,00% restantes da energia elétrica adquirida para revenda. Por isso, o cálculo do custo tributário contido na proporção de energia fornecida por cada empresa é individualizado. A razão dessa individualização de cálculos está na extensa apuração do custo tributário contido no preço de cada um destes fornecedores, conforme sub-tópicos “3.3.2.6.1” e “3.3.2.6.2” acima.

3.3.2.6.3.7.1 - Custo da energia elétrica adquirida da GERASUL

Conforme o resultado final da apuração do custo tributário contido no preço da energia vendida pela GERASUL, calculado no sub-tópico “3.3.2.6.1” (p. 75-79), este é de 18,81%. Pela compra, o custo tributário da cadeia produtiva da GERASUL e seus fornecedores passa a integrar o custo da CELESC e subsequente preço da energia vendida ao consumidor final. Decompondo o montante de R\$ 454.493.010,00, que corresponde ao custo da energia elétrica adquirida da empresa GERASUL no ano 2000, tem-se as seguintes proporções:

- Custo da Energia adquirida da GERASUL (81,19%) de R\$ 369.002.874,80; e
- Custo tributário contido nesta energia (18,81%) de R\$ 85.490.135,18.

3.3.2.6.3.7.2 - Custo da energia elétrica adquirida da ELETROSUL

De forma idêntica ao sub-tópico anterior, o resultado final da apuração do custo tributário contido no preço da energia vendida pela ELETROSUL, calculado no sub-tópico “3.3.2.6.2” (p. 79-82), é de 31,12%. O ônus tributário da cadeia produtiva da ELETROSUL e

seus fornecedores, também passa a integrar o custo da CELESC e subsequente preço da energia vendida ao consumidor final. Neste contexto, a energia elétrica adquirida da Itaipu via ELETROSUL corresponde a R\$ R\$ 185.637.990,00 e pode ser decomposto como segue:

- Custo da energia adquirida da ELETROSUL (68,88%) de R\$ 127.867.447,50; e
- Custo tributário contido nesta energia (31,12%) de R\$ 57.770.542,49.

Assim, o custo tributário contido na energia elétrica adquirida da GERASUL e da Itaipu via ELETROSUL, calculado nos sub-tópicos “3.3.2.6.3.7.1” e “3.3.2.6.3.7.2”, é de R\$ 143.260.677,70.

Resumindo, o custo tributário da cadeia produtiva da empresa CELESC, de seus fornecedores e dos fornecedores dos fornecedores dessa cadeia, têm-se os valores do custo tributário calculados nos sub-tópicos “3.3.2.6.3.1” a “3.3.2.6.3.7” de R\$ 246.793.756,70. Este, em relação a sua receita bruta, resulta no subtotal de 15,38%. A este percentual adicionam-se os 28,75% da carga tributária direta e tem-se o total de 44,13% de ônus tributário embutido no preço da energia elétrica repassado ao consumidor final.

Enfocando o extenso desmembramento do custo tributário nos itens de custo de cada empresa participante da cadeia de valores da energia elétrica, sub-tópicos “3.3.2.6.1” a “3.3.2.6.3”, chega-se ao custo tributário acumulado no produto enunciado no sub-tópico “3.3.2.6”. Assim, os R\$ 4.089.921,80 podem ser desmembrados nas seguintes proporções:

- O custo da energia elétrica consumida é (55,87%) e soma R\$ 2.285.039,31; e
- O custo tributário contido nesta energia é (44,13%) e soma R\$ 1.804.882,49.

O custo tributário acumulado na energia elétrica consumida no ano 2000 representa 0,88% do total da receita realizada pela Catarinense de Cerâmica neste mesmo período.

Efetuados os cálculos de segregação entre custo e tributo da produção realizada no exercício 2000, retomam-se os dados básicos do custo por categorias de atividades da tabela 03 da página 54. Os impostos não cumulativos foram restabelecidos ao valor da compra porque haviam sido desintegrados do custo pelo adquirente e utilizados na compensação de débitos de impostos sobre suas vendas. Ou seja, a proporção de impostos desintegrada do custo tributário sobre as vendas e operações da Empresa passou a integrar os custos incorridos nas cadeias dos fornecedores.

O restabelecimento dos impostos compensados e o reordenamento da carga tributária para sua origem dão uma visão clara sobre quem gerou e agregou o tributo ao produto e a proporção desta nas cadeias de valor isoladas em seus estágios produtivos nas unidades empresariais. Para mostrar o rearranjo dos dados da tabela 03, elaborou-se a tabela 06 a seguir:

TABELA 06 - CUSTOS E TRIBUTOS SEGREGADOS NAS CADEIAS DA CATARINENSE DE CERÂMICA E DE SEUS FORNECEDORES - 2000

3.3.1 - Custos e tributos incorridos na cadeia de valor da Catarinense de Cerâmica	Custo por categoria de atividades (R\$)	Tributo sobre a Receita realizada (%)	Carga tributária acumulada (%)
3.3.1.1 - Custo da Mão-de-Obra	28.685.309,57	-	
- Carga tributária sobre a Mão-de-Obra	10.269.340,83	5,02	
3.3.1.2 - Custo tribut. sobre valor agregado da Catarinense de Cerâmica	18.536.574,73	9,06	14,08
3.3.2 - Custos incorridos nas cadeias dos fornecedores	Custo por categoria de atividades (R\$)	Tributo sobre a Receita realizada (%)	Carga tributária acumulada (%)
3.3.2.1 - Custo dos serviços adquiridos de terceiros:	24.240.483,17	-	
- Custo tributário irre recuperável nos serviços de terceiros	10.587.797,24	5,17	
3.3.2.2 - Custo dos insumos de fabricação:			
- Material de consumo no processo produtivo	57.722.714,12	-	
- Custo tributário recuperado pela Catarinense de Cerâmica	9.172.964,37	4,48	
- Custo tributário irre recuperável nos insumos	6.243.453,40	3,05	
3.3.2.3 - Custo de combustíveis (gás natural)	14.230.191,84	-	
- Custo tributário recuperado pela Catarinense de Cerâmica	2.914.343,29	1,42	
3.3.2.4 - Custo da depreciação do período	15.632.318,96	-	
- Custo tributário recuperado pela Catarinense de Cerâmica	3.441.058,23	1,68	
- Custo tributário irre recuperável na depreciação	5.518.681,04	2,70	
3.3.2.5 - Custo financeiro de juros passivos	12.383.683,46	-	
- Custo tributário irre recuperável nos juros passivos	2.471.982,88	1,21	
3.3.2.6 - Custo da energia elétrica	2.285.039,31	-	
- Custo tributário recuperado pela Catarinense de Cerâmica	1.022.403,76	0,50	
- Custo tributário irre recuperável sobre energia el.	782.478,73	0,38	20,59
Total de custos e tributos na produção da Catarinense de Cerâmica	226.140.818,93	34,67	34,67

FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

3.4 - Análise e Interligação do Tributo nas Cadeias de Valor dos Fornecedores e da Catarinense de Cerâmica

Pelos cálculos do custo tributário contido nos itens das categorias de custo dos insumos adquiridos das cadeias de valor dos fornecedores (tópicos da parte “3.3.2”), tem-se as proporções de custos e tributos que compõem cada categoria de insumos. Os componentes dos insumos, custos e tributos, apresentam significativa variabilidade entre as categorias de itens de custo. Assim também é possível observar quanto as proporções do ônus tributário influenciam nas vendas da cadeia produtiva da empresa Catarinense de Cerâmica.

A proporção de tributo no preço dos Serviços de Terceiros é de 30,40% e representa 5,17% nas vendas da Catarinense de Cerâmica. O tributo na Matéria-prima é de 21,08% e representa 7,53% nas vendas da Catarinense de Cerâmica. O tributo no Combustível é de 17% e representa 1,42% nas vendas da Catarinense de Cerâmica. O tributo na parcela da Depreciação do imobilizado é de 36,43% e representa 4,38% nas vendas da Catarinense de Cerâmica. O tributo nos Juros Passivos é de 16,64% e representa 1,21% nas vendas da Catarinense de Cerâmica. A proporção do tributo na Energia Elétrica é de 44,13% e representa 0,88% nas vendas efetivadas pela Catarinense de Cerâmica.

Os custos e os tributos nos insumos dos fornecedores, os tributos em relação ao preço dos insumos e em relação à receita realizada pela Catarinense de Cerâmica apresenta-se na seguinte tabela:

TABELA 07 - COMPOSTO DOS INSUMOS NA PRODUÇÃO DA CATARINENSE DE CERÂMICA, EXERCÍCIO - 2000

Categorias de itens de custo	Custo dos insumos adquiridos (R\$) (1)	Tributo dos insumos (R\$) (2)	Tributos dos insumos em relação ao seu custo (%) (3)*	Tributos nos insumos sobre a Receita da Catarinense de Cerâmica (%)
Serviços de Terceiros	24.240.483,17	10.587.797,24	30,40	5,17
Insumos (matéria-prima)	57.722.714,12	15.416.417,77	21,08	7,53
Combustíveis	14.230.191,84	2.914.343,29	17,00	1,42
Depreciação	15.632.318,96	8.959.739,27	36,43	4,38
Juros Passivos	12.383.683,46	2.471.982,88	16,64	1,21
Energia Elétrica	2.285.039,31	1.804.882,49	44,13	0,88
Total	126.494.430,90	42.155.162,94	25,00	20,59

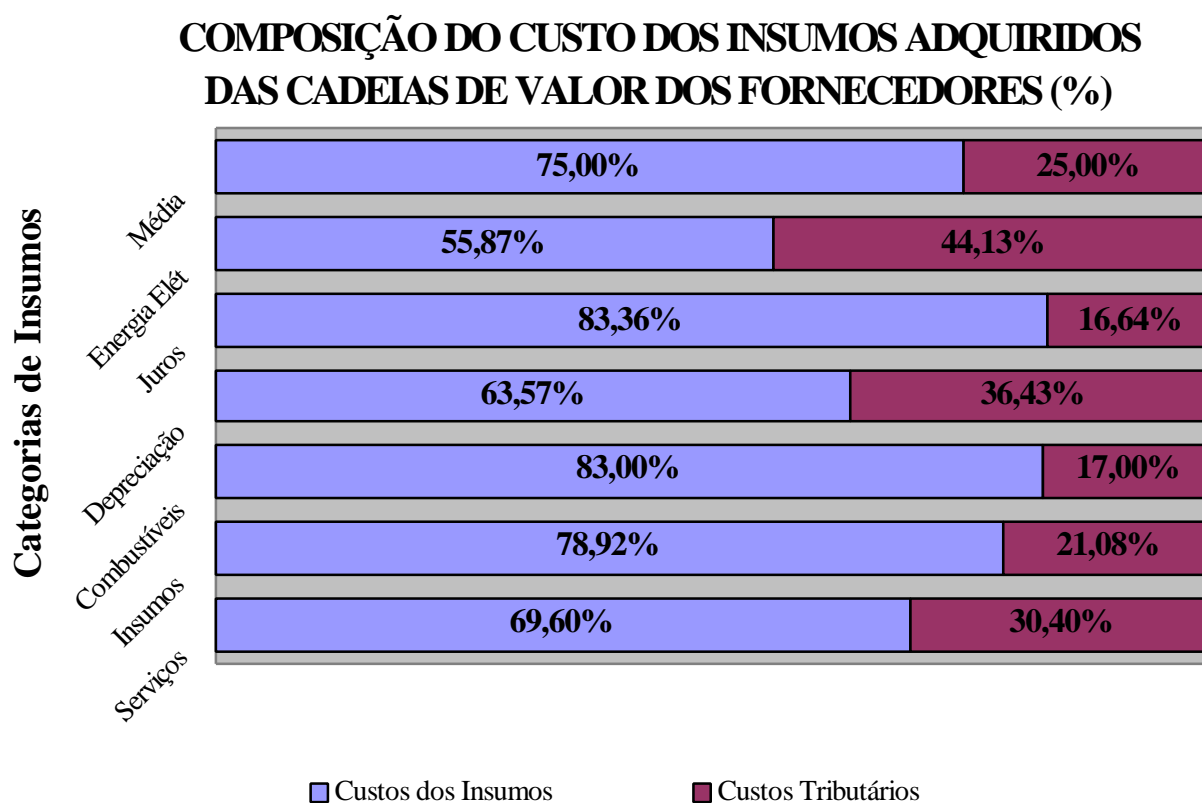
FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

* Calculado pela fórmula: “(3) = (2) / (1 + 2)”

As categorias de itens de custos e tributos nos insumos de fabricação adquiridos dos fornecedores são apresentados graficamente na figura 2 da seguinte forma:

Figura 2 - Custos e tributos nas categorias de itens de insumos



A interligação das cadeias de valores dos fornecedores e do produtor acontece através de processos de produção como também pelas normas legais de operar. O aspecto legal de operar determina que parte dos impostos incidentes na produção da cadeia do fornecedor seja recuperada pelo comprador desses produtos, desde que os utilize em outra operação comercial. Este é o caso da empresa Catarinense de Cerâmica. Por isso, em diversos sub-tópicos do detalhamento dos tributos calculados na parte “3.3.2” deste trabalho são identificados os impostos recuperáveis. Assim tem-se sub-tópico “3.3.2.2.3.1” (p. 65) R\$ 4.841.860,20 de ICMS e R\$ 988.386,32 de IPI recuperados, no sub-tópico “3.3.2.2.3.2” (p. 66) R\$ 2.593.065,62 de ICMS e R\$ 749.652,23 de IPI recuperados, no sub-tópico “3.3.2.3” (p. 67) R\$ 2.914.343,29 de ICMS recuperado, no sub-tópico “3.3.2.4.1” (p. 68) R\$ 3.441.058,23 de ICMS recuperado e no sub-tópico “3.3.2.6” (p. 75) R\$ 1.022.403,76 de ICMS recuperado. O total de ICMS recuperado pela empresa Catarinense de Cerâmica no exercício 2000 é

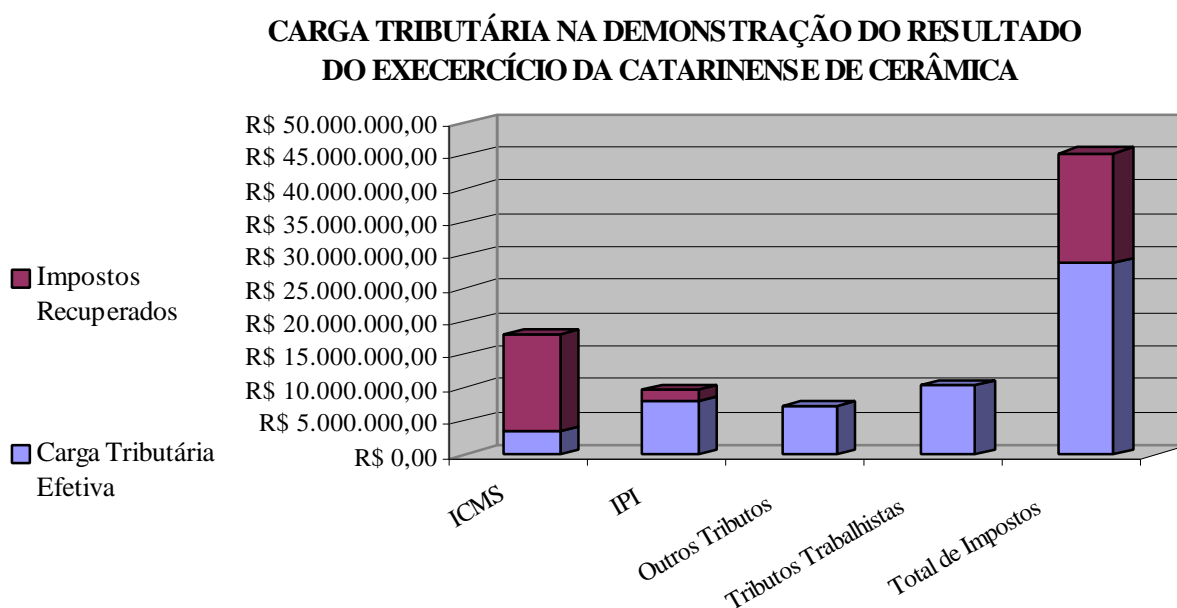
de R\$ 14.812.731,10 e o total de IPI recuperado é de R\$ 1.738.038,55. A soma acumulada dos impostos não cumulativos e recuperados neste exercício é de R\$ 16.550.769,65 (p. 57). Este volume de impostos encontra-se incluso na DRE da Catarinense de Cerâmica e não se originou exatamente da sua cadeia produtiva. O imposto recuperado estava no preço de venda dos fornecedores e por isso é atribuído às suas cadeias de valor neste trabalho, conforme demonstrado na tabela e gráfico acima.

Portanto, o total de ICMS gerado nas vendas da Catarinense de Cerâmicos é de R\$ 18.086.085,43, o recuperado na compensação é de R\$ 14.812.731,10 e o ônus tributário líquido efetivo deste tributo é de R\$ 3.273.354,33. O total do IPI gerado nas suas vendas do exercício é de R\$ 9.711.599,27, o recuperado na compensação é de R\$ 1.738.038,55 e o ônus tributário líquido efetivo deste tributo é de R\$ 7.973.560,72. Assim, o item de custo “Tributos sobre as vendas e operações da empresa” no valor de R\$ 35.087.344,38, constante da DRE da Catarinense de Cerâmica, contém o ICMS e o IPI recuperados, os quais dali são excluídos para não repeti-los na cadeia desta empresa. Logo, o valor líquido deste item de custo é de R\$ 18.536.574,73, conforme tabela 05 (p. 57) e representa 9,06% em relação a sua receita realizada no exercício 2000.

Retomando o valor do tributo (sub-tópico 3.3.1.1, página 56) de R\$ 10.269.340,83 relativo aos encargos sociais e trabalhistas da Catarinense de Cerâmica, que em relação a sua receita representa 5,02%, adiciona-se a esse os 9,06% acima e tem-se 14,08%. Este percentual está demonstrado na tabela 05 (p. 57) e tabela 06 (p. 87), e representa a carga tributária efetiva líquida da cadeia de valor da Catarinense de Cerâmica, sobre sua receita realizada. O percentual bruto de 34,67% também está demonstrado na tabela 06 da página 87.

No contexto da integração dos impostos cumulativos ao custo dos bens e a compensação dos impostos não cumulativos pelo adquirente dos bens, a carga tributária na DRE da Catarinense de Cerâmica é demonstrada na figura 3, conforme segue:

Figura 3 - Carga tributária na DRE da Catarinense de Cerâmica – 2000



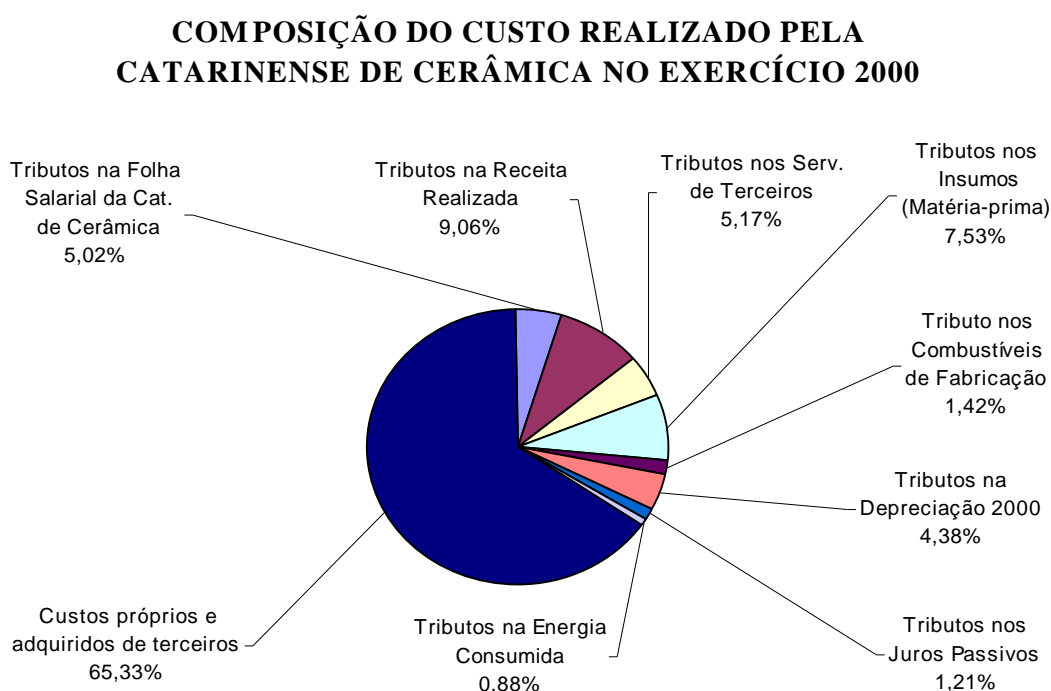
A identificação dos custos e tributos nas categorias de atividades econômicas permite adicionar-se custos e tributos das cadeias dos fornecedores aos da compradora, sem contabilizá-los em duplicidade, fundindo-os num único componente, que é o preço final de venda do produto da Catarinense de Cerâmica.

Neste contexto, paralelamente à identificação da carga tributária nas cadeias dos fornecedores (tabela 07, p. 88 e figura 02, p. 89) e a carga tributária na cadeia produtiva da Catarinense de Cerâmica (figura 3 acima), identificou-se também a proporção dos custos e dos tributos nas vendas da produção. A proporção da carga tributária no preço dos insumos de cada categoria de atividade econômica a que os fornecedores se enquadram é mostrada na tabela 07. A proporção média da carga tributária no preço dos insumos é de 25,00%, conforme também demonstrado na tabela 07. A proporção da carga tributária agregada ao preço do produto pela Catarinense de Cerâmica é de 14,08% e a proporção da carga tributária acumulada na produção vendida no exercício 2000 pela Catarinense de Cerâmica é de 34,67% conforme demonstrado na tabela 06.

O elenco de tópicos de custos tributários, sintetizados nas partes “3.3.1” e “3.3.2” deste capítulo, somam 34,67% e representam, no preço final do produto, a fatia destinada ao governo. Isso significa que o produto vendido pela Catarinense de Cerâmica tem duas partes básicas em sua composição: 1) - a parte de 34,67%, utilizada na sustentação do governo e sua estrutura de atendimento à sociedade; e 2) - a parte de 65,33%, destinada a remunerar o capital

em caso de excedente gerado, e para cobrir os custos dos bens produzidos. Outrossim, os dados das Demonstrações Financeiras mostram que no ano de 2000 não houve excedente gerado como margem para remuneração do capital investido. Consta-se prejuízo no período. Assim, o tributo por categoria de atividades econômicas e o custo acumulado na receita realizada são representados graficamente na figura 4.

Figura 4 - Custos e tributos acumulados ao preço final da produção



Ao longo da complexa apuração da origem do custo tributário observa-se que os tributos recolhidos pelas empresas não permitem uma aferição direta da capacidade contributiva. Nestas situações não há identificação prévia do contribuinte. Todos os impostos recolhidos pela pessoa jurídica (IPI, ICMS, ISS, PIS, COFINS, CPMF, CSLL, IRPJ, contribuições sociais e trabalhistas e outros), são repassados ao preço do produto e pagos efetivamente pelos consumidores deste. O caráter da impessoalidade destes impostos levou a Constituinte a prever, no parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal, a expressão “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão gravados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Para amenizar o caráter impessoal destes impostos, o legislador Constituinte previu mecanismos que permitem gravar o consumo de produtos pelo grau de essencialidade destes, tornando-os seletivamente tributados, conforme prevê o parágrafo 3º,

inciso I, do artigo 153, para o IPI, e o parágrafo 2º, inciso III, do artigo 155, para o ICMS. A tributação seletiva é feita pela modulação das alíquotas sobre categorias de produtos, visando que a carga tributária diferencial reflita sobre as condições individuais do contribuinte efetivo.

Porém, observa-se ao longo deste capítulo que o elevado custo tributário varia conforme as atividades econômicas envolvidas no processo produtivo e reflete sobre os preços dos produtos finais. Por influenciar no preço, este reflete também na demanda. Assim, a diferenciada carga tributária, a exemplo do que foi visto na tabela 07 e figura 2 deste trabalho, pode explicar parcialmente as dificuldades de competitividade no mercado. Outrossim, particularidades da legislação permitem criar e explorar formas de obter vantagens ainda mais significativas através do planejamento tributário. Este pode ser feito a partir do perfeito conhecimento da empresa em relação às suas atividades internas e externas ou em situações específicas, conforme se mostra no capítulo IV desta dissertação. O perfeito conhecimento da empresa vem sendo focado no capítulo em andamento, buscando obter o cenário das melhores opções de negócios através da escolha de nichos de mercado mais favoráveis para a empresa.

3.5 - Melhores Opções de Mercado para a Catarinense de Cerâmica em Função da Variação dos Tributos

Para maior clareza de análise e opção dos melhores negócios em que pese o percentual de 14,08% como carga tributária da empresa Catarinense de Cerâmica e do percentual de 20,75% de carga tributária das cadeias dos seus fornecedores, que acumuladamente representam a efetiva carga tributária de 34,67% no produto final, deve-se levar em consideração o volume de operações realizadas no Estado de Santa Catarina, nos outros estados brasileiros e no mercado internacional das exportações. Isso, porque em cada uma dessas delimitações territoriais as alíquotas da tributação são diferentes. No contexto de todas as receitas realizadas, o ônus tributário é mais significativo nas operações internas e interestaduais do que no mercado externo. As operações internacionais permitem obter benefícios tributários significativos em relação ao mercado nacional, tanto nas exportações como também nas aquisições de insumos do exterior e nas compras de insumos nacionais aplicados na produção para exportação.

3.5.1 - Incidência tributária modulada por alíquotas diferenciadas para operações de vendas regionalizadas

Neste aspecto, as considerações genéricas retro são retomadas e complementadas nesta análise com o volume de vendas regionalizadas da Catarinense de Cerâmica⁹⁷. Estas foram para Santa Catarina 8,25%, para outros estados brasileiros 69,10% e para o Exterior do Brasil 22,65% durante o exercício de 2000. Diante disso, faz-se a separação da apuração e análise da carga tributária da Catarinense de Cerâmica nessas três partes.

3.5.1.1 - O custo tributário nas vendas dentro do Estado de Santa Catarina

Neste caso calcula-se a relação da proporção de 8,25% das vendas em relação ao custo tributário de encargos sociais e trabalhistas apurado no sub-tópico “3.3.1.1” (p.56), que corresponde a R\$ 847.220,62. As vendas para Santa Catarina equivalem a 10,67% das vendas nacionais, por isso considera-se essa proporção também para atribuição de custo do item Tributos sobre as Vendas e Operações da empresa, excluído o valor correspondente ao ICMS. Desta forma, o custo do item Tributos sobre as Vendas e Operações da empresa, para Santa Catarina é de R\$ 1.799.198,09⁹⁸ e mais o ICMS da mesma proporção de vendas que, em função da alíquota mais elevada (17%) do que nas vendas interestaduais (12%), é de R\$ 2.618.110,21. Somando-se o total da carga tributária contida nas vendas para Santa Catarina, tem-se R\$ 5.264.528,92. As vendas efetivadas⁹⁹ para Santa Catarina foram de R\$ 16.879.917,36. Apurando-se a relação do montante da carga tributária sobre as vendas efetivadas, tem-se o percentual de 31,19% como custo tributário nas vendas para Santa Catarina, conforme apresentado na tabela 09 da página 103 desta dissertação.

3.5.1.2 - O custo tributário nas vendas para outros Estados brasileiros

Calcula-se, neste caso, a proporção de 69,10% relativo ao custo tributário de encargos sociais e trabalhistas apurado no sub-tópico “3.3.1.1”, que corresponde a R\$ 7.096.114,51. As

⁹⁷ Dados extraídos da DIEF – Declaração anual das Informações Econômicas e Fiscais da empresa Catarinense de Cerâmica relativo ao ano base 2000. Os dados da DIEF apresentam nos campos 81, 82, 83, 97, 98 e 99 do Quadro “M”, a proporção das operações no Estado, em Outros Estados e no Exterior. Os dados estão consolidados na DIEF e fornecidos à Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina em 21.05.2001.

⁹⁸ A proporção do custo tributário relativo a CPMF é de 8,25%, uma vez que este tributo incide também nas operações com outros países. Excluído a CPMF sobre exportações no valor de R\$ 139.046,30 e o ICMS no valor de R\$ 18.086.085,43, a base deste cálculo passa de R\$ 35.087.344,38 para R\$ 16.862.212,65.

⁹⁹ A proporção (8,25%) de operações regionalizadas foi extraída da DIEF do ano base 2000, porém, as vendas efetivadas referem-se ao total das receitas realizadas pela empresa, apuradas na tabela 02 deste trabalho.

vendas para outros Estados equívalem a 89,33% das vendas nacionais, por isso, considerando para este sub-tópico a mesma observação da nota de rodapé do sub-tópico “3.5.1.1” acima, este percentual também é usado para atribuir o custo do item Tributos sobre as Vendas e Operações da empresa, excluído o valor correspondente ao ICMS. Desta forma, o custo do item Tributos sobre as Vendas e Operações da empresa, para outros Estados é de R\$ 15.063.014,56 e mais o ICMS no valor de R\$ 15.467.975,22. Somando-se o total da carga tributária contida nas vendas para outros Estados, tem-se R\$ 37.627.104,29. As vendas realizadas¹⁰⁰ para outros Estados foram de R\$ 141.367.357,30. Apurando-se a relação do montante da carga tributária sobre as vendas realizadas efetivamente, tem-se o percentual de 26,62% como custo tributário nas vendas para outros estados. Este integra o cenário de opções na tabela 09 da página 103.

3.5.1.3 - O custo tributário nas exportações para o exterior do País

Da proporção de 22,65% dos tributos relativos a encargos sociais e trabalhistas calculados no sub-tópico “3.3.1.1” (p. 56), tem-se o custo tributário no valor de R\$ 2.326.005,70 contido nas vendas para o exterior. O custo tributário da CPMF sobre as exportações corresponde ao valor de R\$ 139.046,30. Este, adicionado aos tributos trabalhistas totalizam R\$ 2.465.052,00. As exportações efetivamente realizadas no exercício correspondem a R\$ 46.348.769,34. Efetuando-se o cálculo da proporção do custo tributário contido nas exportações, tem-se que a carga tributária nas vendas para o exterior do País é de 5,32%. Este percentual também integra o quadro de opções na tabela 09 da página 103.

3.5.2 - Identificação do custo tributário irrecuperável nas aquisições de insumos dos fornecedores

Os impostos, taxas e contribuições não recuperáveis pelo comprador dos bens ou serviços acumulam-se ao custo destes e passam a integrar a própria base de cálculo na etapa da produção do adquirente. Porém, mesmo integrados ao custo dos bens ou serviços em função da irrecuperabilidade na cadeia seguinte, na sua essência não deixam de ser custo tributário. Esse é o custo tributário em cascata.

¹⁰⁰ A proporção (69,10%) de operações regionalizadas foi extraída da DIEF do ano base 2000, porém, as vendas realizadas referem-se ao total das receitas realizadas pela empresa, apuradas na tabela 02 deste trabalho.

Sua formação acontece no estágio inicial do processo produtivo, onde caracteriza carga tributária normal. Nesta etapa, a unidade empresarial condiciona a matéria-prima para o fabricante na segunda etapa do processo produtivo. Para o fabricante da segunda etapa, o preço de compra da matéria-prima contém alguns tributos recuperáveis e outros irre recuperáveis. Na sua cadeia de valor o adquirente da matéria-prima compensa os tributos recuperáveis com os débitos sobre suas vendas, complementando a taxa ção do tributo relativo ao valor que agregou ao produto. Diferentemente, os tributos irre recuperáveis integram o custo de produção por não serem recuperáveis na compensação dos débitos tributários do fabricante da segunda etapa do processo produtivo. Ao integrar o custo de produção o tributo irre recuperável é tributado novamente porque integra a base de cálculo do produto vendido pela fabricante da segunda etapa. Isto acontece em cascata, ou seja, em todas as etapas do processo produtivo o tributo irre recuperável integra a base de cálculo de cada unidade empresarial que participa deste processo. Assim, cada unidade empresarial intermediária aumenta a parcela do tributo irre recuperável pela proporção deste tipo de tributo no valor que esta agrega ao produto.

Para que este custo tributário torne a ser assim reconhecido, é identificado, mensurado e incluído à carga tributária total no preço final do produto. Nesse aspecto, os componentes da cadeia do produtor já estão elucidados isoladamente ao longo deste capítulo. Também os dos fornecedores estão isolados por categorias de itens de custos, porém, devem ser desintegrados da parcela do custo tributário recuperado pela adquirente. Isso significa que apenas os tributos irre recuperáveis pela adquirente dos insumos podem integrar os custos consolidados no preço final do produto. Portanto, para considerar apenas os tributos irre recuperáveis dos insumos na etapa seguinte da produção, elabora-se a tabela 08 abaixo.

TABELA 08 - TRIBUTOS IRRECUPERÁVEIS DOS INSUMOS DE PRODUÇÃO EM 2000, PELA CATARINENSE DE CERÂMICA

Categorias de itens de custo	Custos dos insumos adquiridos (R\$)	Carga Tributária Irrecuperável			Tribut Irrecup S/ receita da Cat. Cerâmica (%)	Tribut Irrecup nas vendas nacionais (%)	Tribut Irrecup nas exportações (%)
		nas compras dos insumos (R\$)	nas vendas nacionais (R\$)	nas exportações (R\$)			
Serviços de Terceiros	24.240.483	10.587.797	8.189.661	2.398.136	5,17	4,00	1,17
Insumos (Mat. prima)	57.722.714	6.243.453	6.243.453	(¹)-	3,05	3,05	(²)-
Combustíveis	14.230.192	-	-	-	-	-	-
Depreciação	15.632.319	5.518.681	4.268.700	1.249.981	2,70	2,09	0,61
Juros Passivos	12.383.683	2.471.983	1.912.079	559.904	1,21	0,94	0,27
Energia Elétrica	2.285.039	782.479	605.247	177.232	0,38	0,30	0,08
Total	126.494.430	25.604.393	21.219.140	4.385.253	12,51	10,38	2,13

FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica

NOTAS: 1 Dados trabalhados pelo autor.

2 Sinal convencional utilizado: - Dado numérico igual a zero, ressalvados os da explicação (1) e (2) abaixo

(¹) A proporção de matéria-prima importada pela Catarinense de Cerâmica é controlada em ficha de compensação, conforme regulado pelas normas do Fisco. O volume de importação equilibra com o da exportação e por isso não tem tributo irrecuperável nesta categoria de custo (sub-tópico 3.3.2.2.3.3).

(²) Os insumos nacionais aplicados na produção exportada têm tributo irrecuperável. Este é apurado como segue: O total de tributos nos insumos (tabela 07) é de 21,08%, do qual o IPI e o ICMS recuperados (tabela 06) representam 59,50%. Subtraindo esta proporção dos 21,08% restam 8,54% de tributos nos insumos da tabela 07. Destes 8,54% de ônus tributário 3,65% são recuperados em função da compensação da COFINS e PIS nas exportações. Tem-se então 4,89% de ônus tributário irrecuperável. Assim como os R\$ 6.243.453,40 (tabela 06) correspondem a 8,54% e representam 3,05% de tributos irrecuperáveis (tabelas 08), os 4,89% de ônus tributário correspondem a R\$ 3.574.998,49 e representam 1,75% sobre a receita efetiva da Catarinense de Cerâmica. Logo, a proporção de 1,75% adicionada aos 9,40%, totaliza 11,15% de tributos irrecuperáveis nas compras nacionais e vendas para o exterior.

A partir dos cálculos da tabela 08 tem-se a média de 12,51% como tributos irrecuperáveis dos insumos em relação ao total da receita realizada pela Catarinense de Cerâmica. No entanto, para análise das melhores opções de mercado interessa saber qual é o ônus tributário nas frações regionalizadas do mercado. Assim, da proporção de 12,51% de tributos irrecuperáveis em relação ao total da receita realizada, 10,38% correspondem a carga tributária irrecuperável sobre o volume de vendas nacionais. E este refere-se a 77,35% do total de receitas realizadas pela Catarinense de Cerâmica. Logo, os 10,38% estão em relação aos 77,35% do total de vendas realizadas, assim como 100,00% estão para 13,42%. Isto significa que as vendas nacionais tem ônus tributário irrecuperável de 13,42%. Diferentemente, da proporção dos 12,51% de tributos irrecuperáveis, 2,13% correspondem a carga tributária irrecuperável nas vendas para exportação. O volume de exportação é de 22,65% do total de receitas realizadas pela empresa. Logo, os 2,13% estão em relação aos 22,65% do total de vendas realizadas, assim como 100,00% estão para 9,40%. Isto significa que as vendas internacionais tem ônus tributário irrecuperável de 9,40%.

3.5.3 - Apuração consolidada do custo tributário das cadeias dos fornecedores e do produtor, condicionando a escolha das melhores opções de mercado a partir da economia tributária

Formular concisamente as melhores opções de mercado em função da variação do tributo requer integrar e focar acumuladamente os componentes do preço do produto. Assim, os insumos produzidos pelas cadeias dos fornecedores são integrados ao do produtor num processo único.

Pelos cálculos desenvolvidos tem-se clareza e separação do ônus tributário cumulativo e irre recuperável e do ônus tributário não cumulativo e recuperável. Neles está evidenciado que a variação tributária fica basicamente por conta do IPI e do ICMS, tendo pequena influência a desoneração das exportações pela recuperação do PIS e da COFINS através do crédito presumido de IPI¹⁰¹. Este abrange apenas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à venda para o exterior. Assim, a desoneração do PIS e da COFINS não abrange as categorias de atividades econômicas como Serviços de Terceiros, Depreciação, Juros Passivos e Energia Elétrica, também aplicadas e fortemente oneráveis no processo produtivo. Está evidenciado também que nas operações nacionais a variação tributária fica por conta do ICMS regionalizado. A legislação relativa ao IPI prevê aplicação seletiva e é o que vem sendo amplamente aplicado pelo governo federal. Assim, em função da grande oscilação do IPI entre diferentes atividades econômicas ou numa única atividade no mesmo exercício, tratou-se este imposto pela média específica para a Catarinense de Cerâmica e pela média nacional para as cadeias dos fornecedores.

Constatada a variabilidade do ônus tributário apenas nos impostos recuperáveis (IPI, ICMS, COFINS e PIS), os tributos irre recuperáveis nas operações nacionais são fixos e iguais em todo território nacional. As exceções disso são vantagens alcançáveis no planejamento tributário, conforme é demonstrado no próximo capítulo desta dissertação.

¹⁰¹ Fonte: Lei ° 9.363 de 13 de dezembro de 1996, Instrução Normativa SRF n.º 23 de 13 de março de 1997, DOU de 17/03/97, p. 524. Instrução Normativa SRF n.º 36 de 29 de abril de 1997, DOU de 02/05/97, p. 8813. Instrução Normativa SRF n.º 103 de 30 de dezembro de 1997, DOU 05/01/98, p. 4. Instrução Normativa SRF n.º 086 de 16 de julho de 1999, DOU de 20/07/99, p. 7.

Desta forma, a integração do ônus tributário das cadeias dos fornecedores e da Catarinense de Cerâmica, encadeada num processo único de produção, permite visualizar as melhores opções estratégicas de atuação, tendo as seguintes realidades de mercado:

Situação n. 1. - Custo tributário acumulado nas compras nacionais e vendas dentro do Estado de Santa Catarina:

Conforme foi apurado no sub-tópico “3.5.1.1” (p. 94), o custo tributário nas vendas internas do estado de Santa Catarina é de 31,19%. A este percentual é acrescentado o custo tributário irre recuperável de 13,42% calculado no sub-tópico “3.5.2” (p. 97), dos insumos aplicados na produção vendida nacionalmente. Assim tem-se como custo tributário 44,61% do preço do produto da Catarinense de Cerâmica, vendido em Santa Catarina. Esta opção integra a tabela 09 da página 103.

Situação n. 2. - Custo tributário acumulado nas compras nacionais e vendas para outros estados brasileiros

Conforme foi apurado no sub-tópico “3.5.1.2” (p. 94-95), o custo tributário nas vendas para outros estados é de 26,62%. A este percentual é acrescentado o custo tributário irre recuperável de 13,42% calculado no sub-tópico “3.5.2” (p. 97), dos insumos aplicados na produção vendida nacionalmente. Assim tem-se como custo tributário 40,04% do preço do produto da Catarinense de Cerâmica, vendido em outros Estados brasileiros. Logo, esta opção integra a tabela 09 da página 103.

Situação n. 3. - Custo tributário acumulado no processo produtivo de compras nacionais e vendas para o exterior do País

Conforme foi apurado no sub-tópico “3.5.1.3” (p. 95), o custo tributário nas vendas para o exterior do País é de 5,32%. A este percentual é acrescentado o custo tributário irre recuperável de 11,15% calculado no sub-tópico “3.5.2” (tabela 08 ⁽¹⁾ e ⁽²⁾, página 97), dos insumos nacionais aplicados na produção vendida para exportação. Assim tem-se como custo tributário 16,47% do preço do produto da Catarinense de Cerâmica, vendido nas exportações para o exterior do Brasil. Também esta opção de mercado está na tabela 09 da página 103 do presente trabalho.

Situação n. 4. - Relativo às importações e exportações algumas considerações genéricas de oneração e desoneração demonstram caracterizar vantagens de obter nelas as melhores opções de negócios da empresa. Assim, as compras importadas do exterior e não utilizadas na industrialização de produtos para a exportação têm incidência tributária do IPI e ICMS normal pela entrada no país. Também são onerados com os tributos irrecuperáveis calculados no tópico “3.5.2” (tabela 08, p. 97), exceto a parcela relativa aos insumos (matéria-prima) que, diminuído do custo tributário irrecuperável médio, passa a ser de 9,40% nas vendas nacionais e igualmente de 9,40% nas exportações. Neste caso, os insumos importados não incorrem no tributo irrecuperável do produto nacional demonstrado na tabela 08 acima.

As importações têm ainda incidência do Imposto de Importação (II), Tarifa Externa Comum (TEC) e Tarifa Portuária (TP) que, segundo a Direção Técnica da área de importação e exportação da Catarinense de Cerâmica, o custo dos tributos II, TEC e TP somados representam entre 10% a 15% do preço da mercadoria, exceto quando as compras procedem do bloco de países do MERCOSUL, onde não há mais este ônus atualmente. A variação do custo tributário entre 10% e 15% acima citada, depende da política do Governo com cada país da procedência dos insumos. Segundo informações da Secretaria da Receita Federal, essa média está atualmente em 10,65%. Outrossim, para a análise abaixo usar-se-á a média de 12,50%, específico do estudo de caso.

Porém, para utilização da tarifa média de importação nos cálculos do custo tributário, esta deve ser colocada na mesma paridade dos outros custos tributários. Nesse caso, a matéria-prima em relação às receitas realizadas pela Catarinense de Cerâmica representa 28,30% e o percentual da tarifa média da importação é de 12,50% em relação à matéria-prima importada. Logo, a tarifa média de importação representa custo tributário de 3,54% em relação à receita realizada.

Devido a diferença de ônus tributário nas importações, dependendo da procedência das compras, separa-se em várias situações específicas. Nestas, considera-se que as compras de importação do Exterior e vendas nacionais ou para o Exterior tenham a média da variação do ônus tributário nas importações de 3,54%. Este ônus é relativo ao custo dos tributos II, TEC e TP nas importações de insumos dos países não membros do bloco MERCOSUL. Considera-se também o custo tributário irrecuperável de 9,40% nos casos de matéria-prima importada, o custo tributário nos salários em relação à receita realizada de 5,02% e a CPMF de 0,30%. A partir disso, tem-se:

Situação n. 4.1 - Matéria-prima importada do Exterior, com II, TEC e TP e vendas no estado de Santa Catarina:

Nas aquisições desta natureza tem-se a tarifação média de 3,54% da importação e o custo tributário irrecuperável dos insumos nacionais no processo de industrialização de 9,40%, bem como todo ônus tributário que incide nas vendas em Santa Catarina, que é de 31,19%. Neste caso, embora haja tributação de IPI e de ICMS no momento da importação, estes são recuperados integralmente pela compensação com débitos sobre vendas tributadas no período. Assim, o custo tributário total é de 44,13% no preço de venda desta situação. Esta situação é uma das opções de mercado que integram a tabela 09 da página 103.

Situação n. 4.2 - Matéria-prima importada do Exterior, com II, TEC e TP e vendas para outros Estados brasileiros:

Nas aquisições desta natureza tem-se a tarifação média de 3,54% da importação e o custo tributário irrecuperável dos insumos nacionais no processo de industrialização de 9,40%, bem como todo ônus tributário que incide nas vendas para outros estados brasileiros, que é de 26,62%. Igualmente há a tributação de IPI e ICMS no momento da importação, porém, é integralmente recuperado pela compensação com débitos sobre vendas tributadas no período. Assim o custo tributário total é de 39,56% no preço de vendas desta situação e integra ao cenário de opções de mercado da tabela 09, página 103.

Situação n. 4.3 - Matéria-prima importada do Exterior com II, TEC e TP e vendas de exportações para o Exterior:

Aquisições de países não membros do Bloco MERCOSUL têm a taxa tributária média de 12,50% no preço da mercadoria importada. Esta, em relação a receita realizada da Catarinense de Cerâmica representa 3,54%. Neste tipo de operações o IPI e ICMS contam com o benefício da suspensão tributária, através do Regime *Drawback*. Desta forma, tem-se como custo tributário a tarifação média de 3,54% e o irrecuperável dos insumos nacionais no processo de industrialização de 9,40%. Por outro lado, o custo tributário nas vendas de exportações para o exterior, apurado no tópico “3.5.1.3” (p. 95), é de 5,32%. Estes, somados, indicam custo tributário de 18,26% neste tipo de operações. Assim, esta também é uma das opções de mercado para a Catarinense de Cerâmica, resumidas na tabela 09 da página 103.

Situação n. 4.4 - Matéria-prima importada do Exterior sem II, TEC e TP e vendas no estado de Santa Catarina:

Mesmo sem o ônus tributário da tarifação na importação e não tributação de IPI e ICMS no momento da entrada no Brasil, tem-se nesta situação o custo tributário irrecuperável dos insumos nacionais aplicados no processo de industrialização de 9,40%, bem como todo ônus tributário que incide nas vendas em Santa Catarina, que é de 31,19%. Assim, o custo tributário total é de 40,59% no preço de venda desta situação. Igualmente, esta opção integra a tabela 09 da página 103.

Situação n. 4.5 - Matéria-prima importada do Exterior sem II, TEC e TP e vendas para outros estados brasileiros:

Sem o ônus tributário da tarifação na importação e não tributação de IPI e ICMS no momento da entrada no Brasil, tem-se nesta situação o custo tributário irrecuperável dos insumos nacionais aplicados no processo de industrialização de 9,40%, bem como todo ônus tributário que incide nas vendas para outros estados brasileiros, que é de 26,62%. Assim, o custo tributário total é de 36,02% no preço de venda dos produtos desta situação. Logo, é uma das opções de mercado arroladas no quadro resumo da tabela 09, página 103.

Situação n. 4.6 - Matéria-prima importada do Exterior sem II, TEC e TP e vendas para o Exterior:

Quando a matéria-prima é adquirida de países membros do Bloco MERCOSUL não há ônus tributário da importação. Porém, têm o custo tributário irrecuperável dos insumos nacionais aplicados na produção de 9,40% e o custo tributário apurado no tópico “3.5.1.3” (p. 95), de 5,32% relativo ao tributo trabalhista e a CPMF nas vendas da exportação. Logo, neste tipo de operações, o custo tributário total é de 14,72%. Essa opção de mercado para a Catarinense de Cerâmica é uma das situações sintetizadas na tabela 09 da página 103.

As opções estratégicas de comerciar apresentam uma síntese do custo tributário acumulado, indicando a proporção do custo tributário no preço final do produto em função da origem dos insumos e do destino das vendas. O produto final contém insumos e atividades do processo iguais, porém, o que varia é o preço final ou a margem de lucro em função da carga tributária nele contido. Isso porque os insumos adquiridos numa região tem carga tributária mais elevada do que noutra, ou a carga tributária é mais elevada para uma região de vendas do que para outra. Assim, têm-se opções de negócios com ônus tributário mais reduzido nas

compras e nas vendas, resultando no menor ônus tributário acumulado no preço final do produto. Têm-se também opções em que somente nas compras ou nas vendas o custo tributário é reduzido, tornando essas opções menos atraentes. As piores opções apresentam custo tributário mais elevado nas compras e nas vendas.

Desta forma, observam-se variações significativas na carga tributária do processo produtivo. Essas são ocasionadas pela diferenciação de alíquotas incidentes nas operações regionalizadas, fixadas pelas esferas de competência tributária, conforme suas políticas de atuação sobre as economias nela situadas. Logo, o custo tributário regionalizado, apresentado detalhadamente nas situações acima, pode ter o seguinte quadro resumo de opções:

TABELA 09 - QUADRO RESUMO DE OPÇÕES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA POR ORIGEM DOS INSUMOS E DESTINO DA PRODUÇÃO - 2000

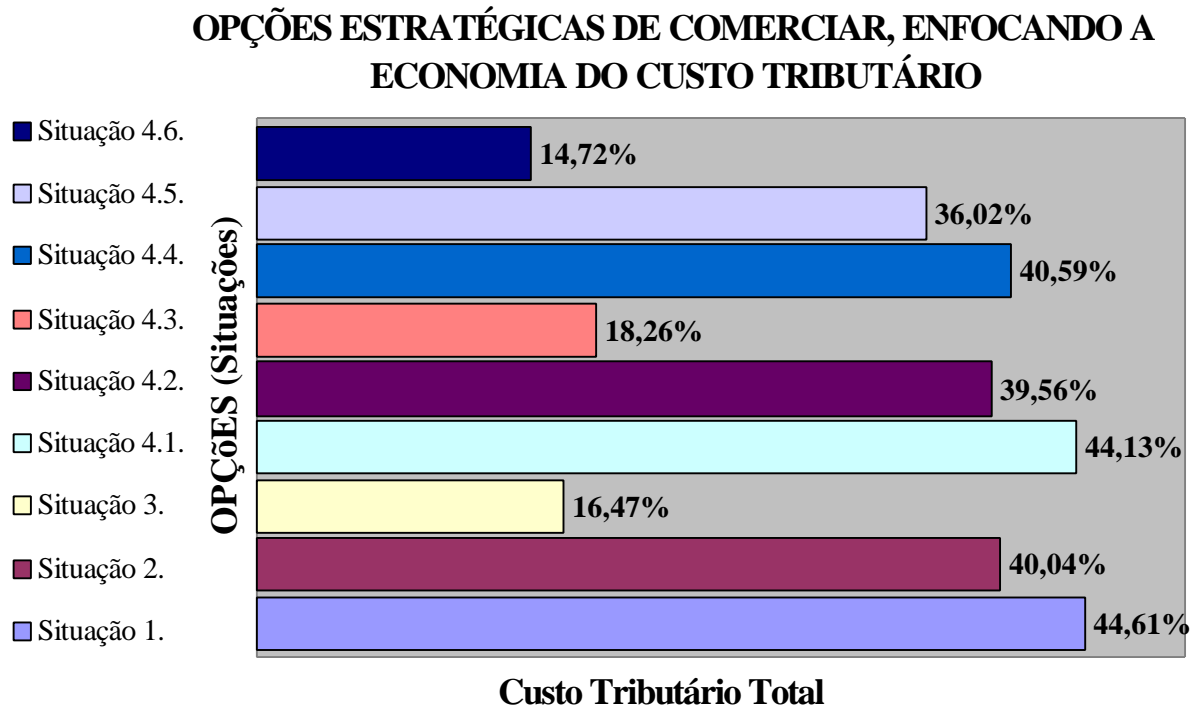
Situação n.	Origem dos insumos	Incid. trib. irrecuperável (%)	Destino da produção	Incidência tributária (%)	Custo trib. total (%)
1.	Nacionais	13,42	Estado de SC	31,19	44,61
2.	Nacionais	13,42	outros Estados brasileiros	26,62	40,04
3.	Nacionais	11,15	Exterior	5,32	16,47
4.1.	Import. com II, TEC e TP	12,94	Estado de SC	31,19	44,13
4.2.	Import. com II, TEC e TP	12,94	outros Estados brasileiros	26,62	39,56
4.3.	Import. com II, TEC e TP	12,94	Exterior	5,32	18,26
4.4.	Import. sem II, TEC e TP	9,40	Estado de SC	31,19	40,59
4.5.	Import. sem II, TEC e TP	9,40	outros Estados brasileiros	26,62	36,02
4.6.	Import. sem II, TEC e TP	9,40	Exterior	5,32	14,72

FONTE: Empresa Catarinense de Cerâmica

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

Essas opções estratégicas de comercializar, enfocando a economia do custo tributário para a Catarinense de Cerâmica, são representadas graficamente na figura 05 conforme segue:

Figura 5 - Opções estratégicas de comerciar da Catarinense de Cerâmica



Os percentuais de custo tributário contidos em cada opção de comprar, industrializar e vender, indicam excelentes cenários de planejamento estratégico. Fundamentadas na redução do custo tributário, as opções afetam a posição de atuação da empresa no mercado por meio do menor custo do produto e do menor preço de venda. É evidente que existem ainda outros itens de custo e valor que influenciam a escolha da compra de insumos e a venda da produção acabada, entrega e assistência ao cliente, no entanto, as diferenças do custo tributário no preço do produto em função da origem e destino criam larga margem de ponderação na hora de projetar os negócios da empresa, podendo ser determinantes da vantagem competitiva.

Pelo que os cenários das opções de mercado indicam no quadro acima, comprar os insumos dos países do Bloco MERCOSUL e após a industrialização, vendê-los para esses países é a melhor opção de negócio em termos tributários. Esta opção apresenta 14,72% de custo tributário acumulado no preço do produto. A segunda melhor opção estratégica de negócios é a de comprar insumos nacionais, industrializá-los e então exportar. Esta opção apresenta 16,47% de custo tributário acumulado no preço do produto. A terceira melhor opção de negócios é a de importar a matéria-prima através do Regime *Drawback* e após a

industrialização, vender para o Exterior. Esta opção apresenta 18,26% de custo tributário acumulado no preço do produto.

A partir das três melhores opções de negócios, sob o aspecto da economia tributária, observa-se que a concorrência comercial entre nações certamente é mais acirrada do que a concorrência das empresas no mercado local e mundial. Isso, porque a distância, o rebaldeamento das mercadorias, a demora no deslocamento ao destino, o custo do transporte e serviços envolvidos, o custo de seguros e o maior rigor da fiscalização, são menos significativos do que a proporção do esforço que os governos das nações fazem para que o produto de seu país tenha mercado no dos outros. Constata-se isso, focando os índices das três melhores opções de comerciar, sendo que a diferença da terceira para a quarta melhor opção é de 17,76% no preço da mercadoria. Enquanto que, segundo os levantamentos da pesquisa realizada na Catarinense de Cerâmica, o custo das vendas internacionais varia em função do destino, situando-se em torno de 10 a 15%.

A quarta melhor opção de negócios é a aquisição de insumos de países membros do Bloco MERCOSUL e após industrializados, vendê-los para outros estados brasileiros. Esta opção apresenta 36,02% de custo tributário acumulado no preço do produto. A quinta melhor opção de comerciar é a de importar a matéria-prima de países terceiros e, após industrializada, vender o produto industrializado para outros estados brasileiros. Esta opção apresenta 39,56% de custo tributário acumulado no preço do produto. A sexta melhor opção é a de comprar insumos nacionais e vender a produção para outros estados brasileiros. Nesta, o custo tributário acumulado no preço do produto é de 40,04%.

Da quarta à sexta melhor opção de comerciar a produção elas indicam vendas para outros estados brasileiros. A diferença da quarta para a quinta opção é de 3,54% no preço do produto, que é exatamente o ônus da tarifação de importação, a qual, entre os países membros de Blocos Econômicos não existe mais. Essas três opções de vender a produção para outros estados brasileiros apresentam como vantagem sobre as três piores opções de comerciar, que são operações de vendas para o estado de Santa Catarina, a diferença de alíquota do ICMS. Esta, dentro da própria base de cálculo e também base de cálculo do IPI, é de 4,57% do preço da mercadoria.

Nas três opções intermediárias de escolher as melhores estratégias de comerciar (vendas para outros estados brasileiros), os governos estaduais seguem a mesma política da concorrência internacional. A diferença do custo tributário na comercialização para outros estados brasileiros e ao próprio Estado de Santa Catarina mostra que os governos estaduais

sacrificam parte da arrecadação de impostos para serem competitivos no estado dos outros governadores.

As três piores opções de operar sob o aspecto da economia tributária são as de produzir e vender em Santa Catarina. Assim tem-se que a sétima opção de negócios é a de importar insumos dos países do bloco MERCOSUL e após industrializados, vender em Santa Catarina. Esta opção tem 40,59% de custo tributário acumulado no preço do produto vendido. A oitava opção de comerciar é a de importar a matéria-prima de países terceiros e, após industrializada, vender a produção no seu próprio Estado. Esta opção tem 44,13% de ônus tributário acumulado no preço do produto. Por último, a pior opção de negócios é comprar insumos nacionais e após industrializados, vender a produção em Santa Catarina. Esta opção tem 44,61% de ônus tributário acumulado no preço do produto.

Dispondo das variadas opções de operar com vantagens no menor custo tributário, a Catarinense de Cerâmica pode levá-las em consideração na formulação do planejamento estratégico da empresa. Neste contexto, as estratégias de operar podem ser direcionadas em função das nove opções de economia tributária regionalizada, que envolvem também a estrutura de distribuição da produção e assistência aos clientes. A estas fez-se referência no tópico “3.1” deste trabalho e aqui são retomadas para focalizar o todo da empresa. Assim, o custo do transporte dos produtos até seus três tipos de clientes corre por conta destes. Neste aspecto, a Catarinense de Cerâmica apenas mantém um rigoroso controle de qualidade na entrega e atendimento ao consumidor final. Outrossim, a oportunidade de direcionar as operações para as regiões de maior benefício fiscal favorece a empresa para ser uma entrante potencial a adentrar com seu produto numa nova região, melhorar seu poder de negociação ou fortalecer sua rivalidade naqueles nichos de mercado.

Focando-se a influência do planejamento tributário na competitividade em igualdade de condições, observa-se que as operações de exportação tem vantagens tributárias supostamente imbatíveis por operações nacionais. Às vantagens da exportação juntam-se as do PRODEC vistos na tabela 01 da página 25, que tem numa das suas condicionantes a expansão do seu produto para internacionalização. No entanto, poucos agentes produtivos possuem estrutura para explorar as melhores opções de comerciar em função da economia tributária regionalizada.

Capítulo IV - VANTAGENS COMPETITIVAS NAS OPÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO LONGO DA CADEIA DE VALOR

A aplicação das melhores opções estratégicas de economia tributária estudadas no capítulo anterior caracterizam formas de planejamento tributário dentro dos padrões normais de organização e estruturação da força produtiva da empresa. Além dessas formas de reduzir custos tributários, alternativas mais apropriadas a cada tipo de atividades e mercado da empresa devem ser estudadas, planejadas e buscadas em função do que nos alerta sabiamente o renomado jurista Ives Gandra¹⁰², quando coloca que,

... Muitas vezes, a eleição de política tributária para o desenvolvimento traz, em seu bojo, injustiças detectadas, com privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros. A política brasileira de incentivos fiscais, regionais e setoriais, embora necessária, trouxe benefícios indiscutíveis a certos empreendimentos com capacidade de aproveitá-la, mas colocou disparidades em relação a pequenos empreendimentos, sem técnica e capital de origem para suportar carga maior, pelo não-acesso a tais benefícios. Outras vezes, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros essenciais...

Embora genérica a colocação de Ives Gandra da Silva Martins, injustiças fatalmente ocorrem pela concessão de privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros que não os recebem. É o caso dos incentivos a micro e pequenas empresas pela redução ou isenção de impostos; subsídios a atividades econômicas específicas; programas de desenvolvimento setorial, regional, ambiental ou social através de isenções tributárias ou financiamentos a custo zero ou muito abaixo do custo do mercado; políticas variadas e opcionais de apuração dos impostos para determinadas categorias de agentes produtivos.

Neste sentido, definidas as opções regionalizadas de atuação da empresa Catarinense de Cerâmica, ainda outras formas vantajosas e específicas de operar podem ser alcançadas na incessante busca de oportunidades. Estas normalmente requerem criatividade e estrutura para explorar técnicas isoladas de operar com menor ou nenhum ônus tributário, ou requerem poder de influência dos agentes produtivos. Neste aspecto organizam-se categorias de profissionais, microempresários, empresas de pequeno, médio ou grande porte, buscando os benefícios em nome do grupo ou categoria em detrimento de outros.

¹⁰² MARTINS, Ives G. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2^a ed, São Paulo: Saraiva, 1990. p. 9.

Obter vantagens competitivas através de técnicas planejadas de operar com menor ou nenhum ônus tributário é iniciativa louvável no alcance do desempenho e lucratividade dos agentes produtivos. Algumas técnicas apontadas em casos deste capítulo, a exemplo da redução do ônus tributário na terceirização do transporte de funcionários da indústria; redução do ônus do ISS na construção de estabelecimento fabril pela contratação da mão-de-obra como funcionários da própria indústria caracterizando incorporação; instalação de filiais em regiões favorecidas pela tributação reduzida ou inexistente; obtenção de economia de IPI e ICMS pela industrialização sob encomenda; ganho de tempo pela contestação de autuações fiscais ou negociação de melhores condições de pagamento do tributo devido; estabelecimento de lojas de triangulação para alcançar certos benefícios tributários; entre outros, são medidas disponíveis tanto à Catarinense de Cerâmica como a muitos outros estabelecimentos que utilizem da criatividade e estruturação, para que os fatos geradores dos tributos não ocorram, sejam postergados ou sejam menos onerosos para a organização.

Os exemplos desenvolvidos em estudo de casos, neste capítulo, são alternativas de obter vantagens competitivas pelo planejamento tributário. Estes poderão ser de utilidade sugestiva para muitos empreendedores do mercado, propiciando talvez o surgimento de uma idéia de criação ou adaptação a casos específicos de cada agente produtivo. Nenhum planejamento tributário é padrão. Cada caso tem suas peculiaridades próprias da atividade que exerce e da situação em que se encontra.

4.1 - Formas de Planejamento Tributário a Nível Interno das Esferas Federal, Estadual e Municipal do Brasil e a Nível Internacional

Diversas situações e estudos de caso são desenvolvidos a seguir, dentre eles, alguns com o foco de vantagens limitado à observância da legislação tributária dos municípios, outros abrangendo também a legislação do ICMS e em qualquer uma delas, abrangendo a incidência da tributação da esfera federal numa mesma operação. Desta forma, um fato gerador pode ter incidência tributária de ISS ou ICMS e por conseqüência ser tributável pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS e COFINS. Nesses casos, realizar as operações de modo que evitem fato gerador do imposto ou executá-las pela forma de incidência tributária menos onerosa, é o objetivo do planejamento tributário.

4.1.1 - Caso de planejamento tributário nas microempresas e empresas de pequeno porte

Embora elas existam em todo território nacional, apresenta-se a situação de benefícios e planejamento tributário de pequenos empreendedores do Estado de Santa Catarina. Neste caso pretende-se demonstrar que, muito embora se reconheça a existência de favorecimentos regionais e dirigidos a categorias de grandes empreendedores, os pequenos empreendedores também têm acesso a benefícios tributários, bastando ser inteligente, disposto e preparado para competir no mercado.

Neste contexto apresenta-se a forma mais simples e convencional de obter benefícios e da mesma forma, fácil e simples de realizar planejamento tributário, por essa numerosa classe de pequenos empreendedores. Assim, apenas para delimitar a abrangência temporal e quantitativa, não ignorando que semelhantes benefícios já tenham existido antes, a análise reporta-se aos benefícios concedidos pelo Estado de Santa Catarina, sancionados na Lei n.º 9.830 de 16 de fevereiro de 1995 e Decreto n.º 1.238 de 25 de maio de 2000.

A Lei 9.830 define a microempresa - ME e empresa de pequeno porte - EPP e respectivos benefícios, como segue:

<u>Tipo</u>	<u>Faturamento bruto anual</u>	<u>Benefício fiscal</u>
Microempresa - ME	Até 70.000 UFRs	Isenção do ICMS
Empresa de pequeno porte - EPP		Redução da Base de Cálculo
1ª faixa	de 70.001 a 85.000 UFRs	75%
2ª faixa	de 85.001 a 100.000 UFRs	50%
3ª faixa	de 100.001 a 115.000 UFRs	25%

De forma diferente, a definição dada pelo Decreto 1.238 para microempresa e empresa de pequeno porte e respectivos benefícios impõe alíquotas de ICMS diferentes sobre a receita entre cada faixa de faturamento, como segue:

<u>Tipo</u>	<u>Faturamento bruto mensal</u>	<u>Benefício fiscal mensal</u>
Microempresa - ME	Até 5.000,00 reais mensais	Recolhe R\$ 25,00 de ICMS
ME e EPP	de R\$ 5.001,00 até 10.000,00	Recolhe 1,00%
EPP	de R\$ 10.001,00 até 20.000,00	Recolhe 1,95%
EPP	de R\$ 20.001,00 até 40.000,00	Recolhe 3,75%
EPP	de R\$ 40.001,00 até 60.000,00	Recolhe 4,85%
EPP	de R\$ 60.001,00 e excedente	Recolhe 5,95%

Analisando os limites de benefícios concedidos na legislação do Estado de Santa Catarina, decrescentes na medida que o faturamento da empresa cresce, pode-se observar que pela Lei 9.830, o microempresário recebe subsídio de 17% sobre o valor adicionado que gera em relação às empresas tributadas de forma normal na comercialização de mercadorias. Nas faixas de Empresa de Pequeno Porte – EPP, do Decreto 1.238, esse subsídio é reduzido gradativamente a cada faixa. Vale observar que a última faixa de benefício (5,95%), corresponde à alíquota normal de 17% de ICMS incidente sobre uma parcela de 35% a título de valor adicionado. Trata-se de imposto compensatório pela não cumulatividade, em que a parcela dos 65% restantes corresponde à base do crédito a que teria direito pela compra da mercadoria ou insumos se não fosse tributação presumida.

Feita essa analogia, passa-se à análise do benefício em relação à competitividade de mercado. Assim, a analogia da vantagem que o subsídio traz para quem recebe o benefício em relação a quem não o recebe, procede-se pela diferença de ônus que o ICMS significa no composto do preço da mercadoria adquirida pelo consumidor. Logo, considerando-se apenas a variante ICMS, a mercadoria do microempresário pode chegar às mãos do consumidor por um preço 5,95% inferior ao do concorrente tributado de forma normal, se o benefício fiscal for totalmente transferido ao consumidor. Forma-se ali um desequilíbrio no preço, que se estende e reduz gradativamente em todas as empresas que tenham faturamento anual igual ou inferior a R\$ 720.000,00.

Além das vantagens acima demonstradas e o desequilíbrio originado pelo subsídio tributário para as categorias de empresas ME e EPP, existe o planejamento tributário que algumas empresas podem estar fazendo quando suas atividades implicam em venda de mercadorias e prestação de serviços a consumidor final. Neste aspecto, tem-se as empresas com atividades como de oficina mecânica, consertos e reparos, instalação e montagem de aparelhos e equipamentos, quando o prestador do serviço fornece as peças de reposição ou material a ser aplicado. Nestes casos, sempre que o faturamento de mercadorias não atingir os R\$ 60.000,00 mensais, a alíquota de ICMS de 17% sobre a margem de valor adicionado de 35%, representa menor ônus tributário do que a alíquota do ISS (5%) do município de Florianópolis. Logo, o contribuinte poderá planejar um aumento no preço do material ou peças de mercadorias aplicadas e reduzir o preço do serviço prestado ou ainda, efetuar-lo gratuitamente. Nestes casos a economia no ônus tributário poderá variar entre 4,5% a 0,15%, considerando-se o limite do menor recolhimento (R\$ 25,00) ao maior (4,85%).

4.1.2 - Caso de planejamento tributário numa empresa de transporte de passageiros

a) Do contrato entre o Tomador do serviço de transporte e o Prestador deste serviço:

O Tomador do serviço de transporte de passageiros é uma indústria estabelecida na área industrial do município vizinho do Prestador deste serviço. O objeto do contrato é a prestação de serviço de transporte de funcionários, de segunda a sexta-feira, no período noturno, realizado com 4 veículos tipo Van e com um Microônibus, totalizando, por dia, um percurso de 150 quilômetros rodados. O trajeto envolve a busca dos trabalhadores da indústria do Tomador, em suas casas, ao longo de dez bairros do município do Prestador do transporte e levá-los até o local da indústria onde trabalham no município vizinho. Mantidas as condições estabelecidas no objeto do contrato, o Tomador do serviço pagaria mensalmente ao Prestador dos serviços o valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais).

b) Da situação de Incidência e do Fato Gerador do ICMS nos Serviços de transporte intermunicipal:

Na prestação de serviços de transporte intermunicipal, como descrito na situação contratual acima, incide ICMS, por se tratar de transporte de passageiros de um município para outro. A alíquota do ICMS sobre esse tipo de atividade econômica é de 12% no Estado de Santa Catarina. Aplicando-se o cálculo desse percentual sobre o valor dos serviços mensais, o contribuinte tem um custo tributário mensal de ICMS no valor de R\$ 960,00. Por se tratar de operações de transporte sem intermediadores, ou seja, a operação inicia num município e termina no município vizinho, sem operações precedentes que possam gerar crédito de ICMS para compensação com os débitos desse imposto, o custo real do ICMS e que diminui a receita bruta dessas operações é de R\$ 960,00 por mês.

c) Do planejamento tributário pela Prestadora desse serviço de transporte:

O contrato da prestação dos serviços de transporte de funcionários da indústria foi firmado entre as partes, Tomador e Prestador, no dia 31 de agosto de 1998. O início da prestação aconteceu no mesmo dia da assinatura desse contrato. Visualizando melhor o seu negócio, esta pequena empresa de transporte focou sua estratégia na redução dos custos envolvidos. Embora isso fosse feito apenas após a assinatura desse primeiro contrato, ela

descobriu uma forma legal de reduzir seus custos através do planejamento tributário. Como a empresa Prestadora era constituída por dois sócios, resolveram criar empresas separadas, com participação minoritária do sócio remanescente na empresa do sócio dissidente e igualmente este com participação minoritária na primeira. O compromisso da prestação de serviço de transporte foi mantido, porém, com um Aditamento.

Já no dia 05 de outubro de 1998, as partes assinaram o Aditamento n.º 1 ao contrato de prestação de serviços de transporte. Esse Aditamento alterava o trajeto de 150 quilômetros para 110 quilômetros e diminuía o valor mensal da prestação dos serviços de transportes na mesma proporção, passando este para R\$ 5.867,00. De acordo com esta alteração contratual, o trajeto de transporte dos funcionários limitava o percurso das casas dos funcionários até o pátio de uma outra empresa, estabelecida nos limites do município do primeiro Prestador. A utilização do pátio dessa outra empresa, para o desembarque e embarque, ocorria sem qualquer ônus. O trajeto que compreendia desde o pátio da empresa estabelecida nos limites deste município até a indústria localizada no outro município, passou a ser feito pela empresa de transporte de passageiros do sócio dissidente na alteração contratual retro. Este passou a transportar os funcionários da indústria, do ponto de desembarque do primeiro prestador, com dois ônibus de capacidade suficiente para levar todos os funcionários até o local de trabalho. O valor do trajeto efetuado pela segunda empresa de transporte de passageiros também permaneceu na proporção da redução entre os 110 quilômetros e os 150 quilômetros do contrato inicial. Ou seja, o valor mensal do contrato de prestação de serviço de transporte intermunicipal foi de R\$ 2.133,00. A razão deste Aditamento de contrato está na redução do custo do tributo, pela diferença entre as alíquotas do ISS que é de 5% e do ICMS de 12%.

Aplicando-se os efeitos do planejamento tributário dessa pequena empresa de transporte, razão pela qual foi dividida em duas, deve-se focar o custo dos dois impostos, o do ISS e do ICMS. Desta forma, tem-se o fato gerador do ISS, com incidência da alíquota de 5% sobre o preço do serviço estritamente municipal. A partir disso, o custo mensal do imposto municipal (ISS) passou a ser de R\$ 293,35. O fato gerador do imposto estadual (ICMS), com incidência da alíquota de 12% sobre o preço do serviço de transporte intermunicipal, passou a ser de R\$ 255,96. O total mensal dos custos tributários, que antes do planejamento tributário era de R\$ 960,00, passou para apenas R\$ 549,31. Analisando isso em percentuais, a empresa reduziu o custo de imposto sobre sua operacionalidade em 42,78%.

4.1.3 - Caso de planejamento tributário numa incorporadora na construção civil

As obras de construção de prédios e outras edificações têm incidência de IPI e ICMS, somente quando houver aplicação de partes ou peças e componentes industrializados ou importados pelo estabelecimento executor da obra de construção civil. Por outro lado, não há gravação do IPI e do ICMS pela aplicação de materiais adquiridos de terceiros. A incidência do ISS dá-se conforme as situações analisadas abaixo:

a) Da situação de incidência ou não do ISS:

Situação n.º 1: - Se uma incorporadora construir um prédio e não vender qualquer unidade dessa obra antes da concessão da carta de Habite-se pelo órgão competente, não haverá incidência de ISS. Dessa forma, é indiferente se a obra vem sendo executada com o auxílio de empregados da incorporadora ou não. Isso porque a construção ocorre em nome da incorporadora. Terminada a obra ela passa a ser reconhecida legalmente como propriedade da incorporadora através da concessão da carta de Habite-se. Acabada a edificação, teria-se então, contabilmente, um bem classificável como imobilizado da incorporadora, caso não houvesse a intenção de venda desse imóvel tão logo quanto possível. Observe-se que, quando legalmente acabada, a obra construída e vendável não possui mais as características da venda de prestação de serviços, mas sim, de um produto físico imóvel. Portanto, ao ocorrer a venda de alguma dessas unidades pela incorporadora da obra após a concessão do Habite-se, não haverá incidência de ISS.

Situação n.º 2: - Se a incorporadora vender alguma unidade durante a construção em andamento, ou seja, antes de receber a carta de Habite-se da construção, incidirá ISS sobre o valor do preço da venda¹⁰³, abatidas as proporções cabíveis a cada unidade: do terreno de propriedade da construtora¹⁰⁴ e do material aplicado¹⁰⁵, bem como dos serviços de terceiros e

¹⁰³ Conforme Acórdão do STJ em RESP-41383/RJ; RECURSO ESPECIAL 1993/0033457-3, do Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Decisão da Segunda Turma, sobre Incidência de ISS quando a Incorporadora assume as funções de construtora, não incidindo ISS quando a Incorporadora comprovar a execução da construção objeto ser para uso próprio ou de venda a posterior da Carta de Habite-se. Fonte DJ Data: 19/12/1994, p. 35300.

¹⁰⁴ Conforme Decisão do STJ, sobre ISS – Construção de imóvel em terreno de propriedade da empresa construtora – Não-incidência – Prova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 33 p. 234-235. (D.J.U. 1 de 6.4.98, p.6).

¹⁰⁵ Conforme Despacho do Ministro Hélio Mosimann, do STJ, sobre ISS – Construção civil – Materiais empregados – Inclusão ou não na Base de Cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 20 p. 184. (D.J.U. 1 de 18.03.97, p.7920).

ou de serviços subcontratados¹⁰⁶ para a construção dessa unidade. Exemplificando com uma edificação realizada no município de Florianópolis, que tem a alíquota de 3% de ISS incidente nessa atividade, poderia-se supor a construção de um edifício de 20 apartamentos. Como custos dedutíveis do preço de venda destas unidades teria-se: o valor do terreno para a edificação ao preço de R\$ 200.000,00; o material aplicado na construção dessas 20 unidades totalizado em R\$ 800.000,00 e os serviços de terceiros ou de subcontratadas tenha custado R\$ 300.000,00. Quando da venda de uma unidade dessa edificação antes da conclusão da obra e obtenção da carta de Habite-se, constitui base de cálculo o preço da venda dessa unidade, diminuído de 1/20 (um vinte avos) do custo do terreno, do material aplicado e dos serviços de terceiros e ou subcontratados. Desta forma, se a venda de um apartamento dessa edificação fosse realizada ao preço de R\$ 120.000,00, a base tributável pelo ISS como prestação de serviços da incorporadora seria de R\$ 55.000,00. O ISS devido sobre esta venda seria de R\$ 1.650,00.

Uma observação deve ser colocada, embora possa estar subentendido acima: do valor do preço de venda da unidade, o custo da mão-de-obra com empregados da própria empresa construtora e incorporadora não poderá ser abatido para apuração do valor do serviço tributável pelo ISS. Trata-se da venda do serviço da empresa incorporadora como pessoa jurídica, da qual seus empregados fazem parte, tendo como objeto do negócio construir a unidade para aquele que passou a ser o proprietário pela compra da unidade.

Para completar o raciocínio do efeito do tributo aplicável ao exemplo acima e de avaliação no planejamento tributário, aponta-se para a obrigatoriedade do substituto tributário, na figura do Tomador do serviço, conforme a legislação do município de Florianópolis. Ou seja, no exemplo acima citado, a incorporadora, além de sujeito passivo e contribuinte do ISS sobre sua própria prestação de serviços, é a responsável absoluta pela retenção e recolhimento do ISS aos cofres do município, incidente sobre os serviços de terceiros e ou subcontratados na construção dessa obra. Essa responsabilidade do Tomador do serviço de terceiros e ou de serviços subcontratados ocorre independentemente da venda ou não de alguma unidade durante ou depois da conclusão da obra. Neste caso, o fato gerador é a aquisição do serviço e a base de cálculo do ISS é o preço do serviço adquirido de terceiros ou de subempreitadas.

¹⁰⁶ Conforme Despacho RESP-207578/SP; RECURSO ESPECIAL 1999/0021974-0, do Relator Ministro José Delgado do STJ, sobre ISS – Base de Cálculo – Deduções. Fonte DJ Data: 25/08/99 p. 00045. Ainda sobre essa matéria, Despacho do Ministro Marco Aurélio, do STF, Agravo de instrumento nº 230.150-4, Decisão – ISS – Subempreitadas e materiais fornecidos – Dedução. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 41 p. 203-204. (D.J.U. 1 de 30.11.98, P. 27).

Situação n.º 3: - No caso da empresa incorporadora vender todas as unidades durante a construção e até o momento da concessão do Habite-se, em todas as unidades haverá incidência do ISS. Neste caso, identicamente à hipótese acima descrita, a base de cálculo para incidência do ISS é o preço do serviço (preço de venda de todas as unidades), diminuído do valor total do terreno, do custo de todo material e de todos os serviços de terceiros e/ou de subempreitadas, aplicados naquela construção.

b) Da ocorrência do Fato Gerador no Tempo

Para o caso de vendas de unidades construídas pela Incorporadora antes da obtenção do Habite-se.

Na venda de uma unidade em construção, o fato gerador é o preço do serviço¹⁰⁷. Tanto é que se abate do preço de venda do imóvel o valor dos itens (valor do terreno, do material e dos serviços subempreitados) aplicados para a construção do mesmo. Desta forma, o fato gerador ocorre à medida que as etapas da obra vêm sendo realizadas. Isso, quando a obra contratada tiver como parâmetro fixado na cláusula do contrato o recebimento por etapas concluídas, apuradas através de medição técnica¹⁰⁸. Caso não haja previsão contratual da realização e recebimentos por etapas concluídas do todo, o fato gerador da prestação do serviço ocorre durante a realização da obra, conforme o desembolso da pessoa compradora do imóvel, previsto nas cláusulas dos contratos de compra e venda das unidades. A caracterização do fato gerador, nesta modalidade, certamente estará desproporcional ao real andamento da construção. Caso esta desproporcionalidade corresponder a um recebimento, pela incorporadora, maior do que a proporção do andamento da realização da obra, haverá uma antecipação do ISS, porque a realização da prestação do serviço se efetivou numa proporção inferior ao dos recebimentos ocorridos. Ou seja, contabilmente ocorreu uma antecipação de receita na Incorporadora.

Contrariamente à situação anterior, o que ocorre em sua quase totalidade dos fatos reais nos contratos de compra e venda de imóveis durante a construção, a desproporcionalidade

¹⁰⁷ Conforme Acórdão do julgamento sobre ISS – Construção civil – Base de Cálculo. Apel. n.º 624.969-8 – São José do Rio Preto (Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 21, p. 139-140. Ainda, sobre a matéria, Despacho do Ministro José Delgado, do STJ, em decisão do Recurso Especial n.º 140.092/MG (97/0048559-5) ISS – Base de Cálculo – Deduções da Construção civil – Matéria constitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 29, p. 151-153. (D.J.U. 1 de 2.12.97, PP.63125/6).

¹⁰⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no tempo e no espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.º 2, p. 59-61, nov. 1995.

entre os recebimentos em forma de pagamento de uma unidade em construção pela incorporadora, dá-se pelo recebimento a menor do que a proporção do efetivo andamento da obra. Desta forma ocorrem recebimentos pela Incorporadora após a conclusão e entrega da unidade em situação regular da concessão do Habite-se. Esses recebimentos ocorrem após a efetiva prestação do serviço. No entanto, o fato gerador da prestação do serviço nas unidades vendidas dá-se por concluído em sua totalidade no momento da obtenção do Habite-se. Válido é ressaltar que o fato gerador, na realidade, ocorre no momento da realização técnica e física da construção em andamento. A aceitação pacífica, pelo Fisco, está que na ausência da definição da proporcionalidade exata dos recebimentos com a da realização da obra, considera-se ocorrido o fato gerador durante a realização da obra e dos recebimentos como receita, considerando-o integralmente ocorrido pelo término legal da construção. Neste caso, são os parâmetros do contrato de compra e venda entre as partes que determinam o fato gerador no tempo até a efetiva conclusão total da prestação do serviço.

c) Do Planejamento Tributário pela Incorporadora

Para discorrer sobre os caminhos que levam a Incorporadora da construção civil obter vantagens competitivas, analisam-se duas condicionantes básicas e fáceis de serem identificadas dentro deste tipo de organizações. A primeira condicionante é a necessidade da Incorporadora conhecer bem sua estrutura financeira, para iniciar e alavancar o andamento da construção e até sua conclusão legalmente reconhecida. A segunda é derivante da primeira, ou seja, a Incorporadora direciona seu foco estratégico para edificações de gasto reduzido e cujas obras sejam executáveis em curtos períodos de tempo. Para qualquer uma dessas condicionantes a empresa Incorporadora necessita realizar seu planejamento estratégico de alcance às suas metas, a previsão da economia na redução do custo do tributo como elemento de custo na formação do preço final e as implicações adversas a esse elemento redutor, pela postergação de receitas de vendas para após a conclusão da obra.

Antes de iniciar o foco específico do planejamento estratégico da primeira condicionante, é importante deixar claro que a permuta do terreno para a posterior construção da obra, que envolve dar em troca ao proprietário do terreno alguma unidade após concluída esta, caracteriza venda disfarçada. Nesses casos ocorre a aquisição do terreno, pela incorporadora, antes da construção, ao preço da avaliação atribuída à permuta, como preço final das unidades após a conclusão do prédio. Portanto, as unidades prometidas ao proprietário do terreno, em troca deste, já estão legalmente vendidas a partir do momento da

concretização do contrato de permuta. Nesse caso, as unidades pleiteadas na permuta já não poderão ser instrumento de incorporação, mas sim, de construção civil de prestação de serviços aos expropriados do terreno. Ocorre, então, o fato gerador de incidência do ISS e o referido imposto é devido.

Uma forma de obter o terreno sem desembolso financeiro é ampliar o capital social da Incorporadora, através do ingresso de novos sócios. Nesse caso, a forma jurídica da sociedade deve estar receptiva à ampliação do quadro social. Também deve haver um bom gerenciamento pelos sócios majoritários, para que os objetivos da sociedade permaneçam. Nesta opção, o proprietário do terreno da futura construção deve passar a ser um sócio minoritário da Incorporadora e como forma de integralização do capital deste novo sócio, este passará a propriedade do terreno para a Incorporadora.

A medida que o andamento da construção evolui, os fatos permutativos entre os ativos da empresa tornam-se mais intensos. Na mesma medida, a situação da liquidez imediata é transferida para a construção em andamento na situação de realizável a longo prazo. Os desembolsos dos recursos e o andamento das etapas da construção devem seguir a forma planejada, ou redirecionamentos se farão necessários. Redirecionamentos no plano estratégico deverão ser traçados e implementados quando mudanças de percurso exigem novas medidas de sustentação da vantagem competitiva alvo. Como a vantagem competitiva alvo da Incorporadora de construção civil é concluir a obra em andamento sem vender as unidades durante a construção, para não concretizar o fato gerador da prestação de serviços e conseqüentemente aumentar o custo da obra pelo débito do imposto sobre serviços realizados, torna-se necessário formular novas estratégias sempre que a situação financeira da Incorporadora ficar deficiente diante das exigências de desembolso.

Concluir a construção de um edifício de grande número de unidades requer grande volume de recursos financeiros. Isso poucas vezes se torna possível nas empresas ou em determinadas alternativas de opções, talvez essa nem seja a opção mais viável. No entanto, a economia do ISS pode ser obtida em proporções menores. Em situações de deficiências de caixa da Incorporadora, esta pode recorrer à alternativa de vender uma ou algumas unidades durante a construção em andamento. Ao optar por vender alguma unidade, essa incorre na criação do fato gerador da prestação do serviço, cujo aumento no custo das unidades vendidas é igual ao ISS devido sobre o preço do contrato da venda e diminuído dos valores abatíveis (já comentados anteriormente).

A economia do custo do ISS embutido no preço de venda das unidades antes de estarem concluídas torna-se mais relevante na medida em que a obra chega mais próxima à sua conclusão. Quando o prazo da conclusão legalmente reconhecido se aproxima, opções de financiamento de curtíssimo prazo poderão surgir como opções mais interessantes do que incorrer num aumento de custo correspondente ao percentual da alíquota (3%) do ISS, incidente na base de cálculo dos serviços sobre a venda de uma unidade em construção. Aplicando esse raciocínio ao exemplo acima, em se aguardando a venda de todas as unidades para após a conclusão da obra, tem-se uma redução de custo na formação do preço final da obra de R\$ 33.000,00. Enquanto que a cada unidade vendida durante construção e antes da obtenção da carta de Habite-se, haverá uma redução no ganho unitário de R\$ 1.650,00. Diante disso, cabe uma análise financeira antes da tomada de decisão de vender mais uma unidade para desafogar a deficiência de caixa da empresa. Torna-se relevante estudar alternativas de obtenção de recursos mais baratos para determinada situação ou ter que optar pelo expançamento desta importância naquele momento, uma vez que a venda de alguma unidade também não significa necessariamente o recebimento integral do valor do negócio. Caso a venda de alguma unidade seja financiada para pagamentos mensais após a conclusão da obra, a Incorporadora estará financiando também a redução na margem de lucro correspondente ao ISS não economizado.

O planejamento estratégico da segunda condicionante, qual seja, a de que a Incorporadora direcione seu foco estratégico para edificações de gastos reduzidos e cujas obras sejam executáveis em curtos períodos de tempo, apresenta os requisitos de planejamento e análise semelhantes aos da primeira condicionante. A diferença básica está no tempo de ciclo financeiro e demora do retorno sobre os investimentos, bem como, na capacidade financeira da mesma. Nesse caso, a estratégia para obtenção da vantagem competitiva, através do planejamento tributário, será possível para incorporadoras com menor porte de capital circulante. Portanto, requer menor volume de recursos financeiros e impõe maior facilidade de giro do mesmo. Nessa situação as edificações são menores, com menos unidades e certamente de menor custo. Existem incorporadoras que mantêm seu foco em construções unifamiliares. Neste caso, os investimentos exigem menos recursos financeiros e poderão trazer retornos com maior previdade para a incorporadora.

4.1.4 - Caso de planejamento tributário por instalar-se na região favorecida com tributação menor ou não tributação

Para exemplificar como os benefícios de incentivos fiscais regionais podem dificultar ou destruir administrativa e economicamente a igualdade competitiva entre unidades empresariais de regiões diferentes, bem como a concorrência salutar de mercado, apresenta-se sucintamente a experiência vivida pela empresa Termotécnica Ltda. e em seguida projeta-se a análise sobre a vantagem econômica através do planejamento tributário, conforme segue:

Em palestra da Termotécnica Ltda. em outubro de 2000, para convidados e alunos do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC, explanaram sua experiência sobre a implantação e fases de amadurecimento da técnica de gerenciamento EVA - Valor Econômico Adicionado. Apresentaram a estruturação da empresa dividida em quatro unidades, instaladas em regiões distantes entre si e com características de interferência tributária diferentes. Suas unidades encontram-se instaladas: a Matriz na cidade de Joinville - SC; a Filial 1 na cidade de Manaus - AM; a Filial 2 na cidade de Contagem - MG; e a Filial 3 na cidade de São Paulo - SP. Falando da evolução das etapas de implantação de medidas de desempenho da produtividade da empresa, motivação de grupos de trabalho, aprendizado e adaptação das equipes de trabalho em novas tecnologias, como no caso o EVA, relataram que para o cumprimento de metas estabelecidas no planejamento estratégico flexível, haviam usado como incentivo aos gestores a recompensa em bônus aos mais exitosos entre as unidades. Porém, este incentivo gerou discórdias por não apresentar critérios suficientemente justos entre as unidades. O desempenho na redução de custos e aumento na margem de contribuição apontava disparidades insuperáveis, porém, resultantes da inexistência do custo tributário na produção da unidade de Manaus. Esse critério equivocado chegou a desestimular a participação dos integrantes das unidades em reuniões de avaliação do desempenho de cada unidade, obrigando-os a rever as formas de motivação e extinguir os bônus de incentivo para o melhor desempenho.

Por outro lado, focando-se a situação da Termotécnica Ltda. como um conjunto de estabelecimentos que subsidiam entre si operações voltadas para a economia tributária, pode-se projetar um planejamento tributário para sua empresa. Para simplificar essa projeção, focaliza-se apenas operações do estabelecimento matriz da cidade de Joinville - SC e o estabelecimento desta empresa na cidade de Manaus - AM. No caso, supõe-se que a matriz fabrique as partes e peças com matéria-prima e produtos intermediários nacionais, mas

importa do exterior componentes para montagem sobre os quais incide o imposto de importação (II), taxa portuária (TP), IPI, e ICMS. Montados, esses produtos são vendidos ao mercado atacadista brasileiro. Nessa situação, conforme o estudo desenvolvido no capítulo III desta dissertação (sub-tópico 3.5.3, p. 98-103), este tipo de operações tem entre as cargas tributárias mais elevadas de todas as opções de comerciar.

Diante disso, mudanças na estrutura operacional das unidades da empresa podem trazer ótimos resultados. Assim, se a matriz mudar suas formas de operar e fabricar apenas as partes e peças em Joinville - SC, estará reduzindo seu custo tributário conforme segue:

A matriz remete as partes e peças fabricadas em seu estabelecimento para a filial de Manaus, com suspensão do IPI, de acordo com o que prevê o artigo 61 do Regulamento do IPI (Decreto n.º 2.637/98). A filial recebe esta mercadoria com o benefício da isenção do IPI prevista no inciso III do artigo 59 desse Decreto. Quanto ao ICMS, as operações de saídas para Zona Franca de Manaus contam com a isenção de ICMS prevista no artigo 41 do Anexo 2 do RICMS do Estado de Santa Catarina, observadas as exceções ao benefício contidas no inciso I e condições aprovadas em projeto da empresa, pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA e Ajuste SINIEF 03/94. Nessas condições, o estabelecimento da filial de Manaus obtém as partes e peças para montagem do produto, com isenção do IPI e do ICMS.

A filial de Manaus também passa a exercer a função de importador dos componentes para montagem do produto. Na continuação do processo a filial realiza a montagem. A importação dos produtos por estabelecimentos da Zona Franca de Manaus tem o amparo legal de suspensão do IPI pelo desembaraço, conforme prevê o artigo 63 RIPI/98, que será convertida em isenção quando do consumo ou utilização dos componentes na industrialização de outros produtos. Logo, tanto os componentes quanto as partes e peças que compõem o produto final produzido na Zona Franca de Manaus têm isenção do IPI e do ICMS.

Outrossim, o Imposto de Importação (II) tem o benefício da suspensão para empresa que tenha projeto aprovado pela SUFRAMA. Porém, será tributado com base no coeficiente de redução do II¹⁰⁹, quando da saída do produto industrializado para quaisquer outro ponto do território nacional.

¹⁰⁹ O coeficiente de redução do Imposto de Importação está previsto no Regulamento Aduaneiro. Decreto n.º 91.030 de 05.03.85 – D.O.U. 11.03.85 e Lei n.º 8.032 de 12.04.90 – D.O.U. 13.04.90, Art. 393, §§ 1º a 4º. A Secretaria da Receita Federal atualiza a regulamentação, através da IN SFR n.º 17 de 16.02.2001 – D.O.U. 20.02.2001 e IN SFR n.º 24 de 02.03.2001 – D.O.U. 05.03.2001.

Nas condições aprovadas no projeto pela SUFRAMA, a filial da Zona Franca de Manaus pode vender seu produto para qualquer estabelecimento da Termotécnica Ltda. e outras empresas nacionais, com o benefício da isenção do IPI prevista no inciso II do art. 59 do RIPI/98. No entanto, o ICMS incide nestas operações de saída, podendo ser diferente nos diversos Estados, obedecidas as alíquotas fixadas em Lei Complementar.

Caso a filial de Manaus remeta produtos acabados para a matriz em Joinville - SC, as operações subsequentes deste produto também não terão incidência de IPI, por tratar-se de revenda da produção. Nestas, incidirá apenas o ICMS sobre o valor agregado. Caso na Matriz haja créditos de IPI relativos a aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem empregados na produção das partes e peças remetidas à filial de Manaus, estes podem ser aproveitados na compensação de débitos deste imposto, de outros impostos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou ainda ressarcidos ao contribuinte caso tenha permanecido saldo ao final de cada trimestre¹¹⁰.

Assim conclui-se que, neste caso de planejamento tributário a economia tributária corresponde a eliminação do ônus tributário de IPI e redução do ônus tributário do II contido no produto da Filial. Compensação ou ressarcimento do IPI contido nos insumos de produção da Matriz. Além disso, haverá ganhos financeiros pela postergação do pagamento do ICMS.

4.1.5 - Caso de planejamento tributário para a economia de IPI e ICMS, pela industrialização sob encomenda

A empresa A industrializa e comercializa para o mercado atacadista nacional um produto X de subsistência básica, com incidência tributária do IPI pela alíquota 0 (zero) e isenção do ICMS. O processo da industrialização envolve a transformação da matéria-prima, agregação de significativa quantidade de produto intermediário e o acondicionamento do produto.

Inicialmente a indústria A, estabelecida em Santa Catarina, compra a matéria-prima com alíquota zero de IPI e isenção do ICMS. Compra da indústria B, também estabelecida em Santa Catarina, produtos intermediários à industrialização desse produto X, com incidência de IPI pela alíquota de 10% e incidência de ICMS de 17%.

¹¹⁰ A partir de janeiro de 1999 está concedido o direito ao crédito do IPI acumulado em cada trimestre, decorrente de aquisição matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero (Art. 11 da Lei n.º 9.779/99, DOU de 20.01.1999, p. 1-3 e IN n.º 33/99, DOU de 24.03.1999, p. 12).

A empresa A, no entanto, não aproveita o crédito do IPI¹¹¹ e o crédito do ICMS¹¹², lançado nas Notas Fiscais da aquisição do produto intermediário utilizado no processo de fabricação. Consequentemente, o IPI e o ICMS oneram excessivamente o produto final.

a) Reestruturação operacional das empresas A e B para os objetivos do planejamento tributário, através da industrialização sob encomenda

Diante dos elevados custos tributários e conseqüentes dificuldades de concorrer no mercado, a empresa A realizou um estudo técnico sobre os procedimentos fiscais aplicáveis para melhoria dessa situação. Descobriu, então, que havia possibilidade de evitar a incidência tributária do IPI e do ICMS sobre a mão-de-obra aplicada pelo fornecedor do produto intermediário, quando da elaboração deste produto. Tendo encontrado a alternativa viável e fiscalmente legal de economizar parte desse tributo irrecuperável, iniciou os entendimentos com a empresa B no sentido de efetuarem a industrialização do produto intermediário por encomenda. Essa forma de operar permite a suspensão do IPI e do ICMS pela remessa para a industrialização, caso a empresa A comprar os insumos desse produto e os remeter para a empresa B. Neste caso, haveria também a possibilidade do retorno do produto à empresa encomendante (empresa A), após elaborado o produto intermediário pela empresa B (industrializadora), com suspensão do IPI e suspensão do ICMS.

Outrossim, a legislação do IPI regulamenta essa forma de operar condicionada a que o executor da encomenda não utilize produtos de sua industrialização ou importação e o encomendante, após o retorno desse produto à sua origem, o destine ao comércio ou ao emprego como matéria-prima, produto intermediário ou acondicionamento, em nova industrialização que dê origem à saída de produto tributado¹¹³. Já a legislação do ICMS do Estado de Santa Catarina permite a suspensão na saída de qualquer mercadoria para industrialização, desde que retorne ao estabelecimento de origem no prazo de 180 dias, prorrogável por igual período pela Gerência Regional da Fazenda Estadual. O retorno com suspensão do ICMS compreende também a parcela do valor acrescido pelo industrializador da encomenda, observadas as exceções apontadas no mesmo Artigo legal¹¹⁴.

¹¹¹ A 7ª Região Fiscal proferiu decisão no sentido de que não admite o creditamento do IPI em tal situação. Decisão n.º 72, de 12.03.1999 – D.O.U. de 20.04.1999.

¹¹² É vedado o aproveitamento do crédito do ICMS incidente nas mercadorias tributadas quando a saída ou a prestação subsequente for isenta ou não tributada, exceto se destinada ao exterior. Art. 28, inciso II da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 (RICMS/SC).

¹¹³ Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998, Art. 40, incisos VII e VIII “a” e “b”. DOU de 26 de junho de 1998.

¹¹⁴ Art. 27, incisos I e II, Anexo 2 do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina (RICMS/SC).

Relativo à exigência legal de que a suspensão do tributo seja permitida apenas quando a posterior saída do produto for tributado, faz-se necessário uma análise sobre a figura da “alíquota zero” do IPI. A Constituição Federal, em seu artigo 153, parágrafo 1º, traz a faculdade ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, de alterar as alíquotas do IPI, entre outros. Alterar as alíquotas significa elevá-las ou reduzi-las dentro dos objetivos da política governamental. Reduzir a alíquota a zero não significa a exclusão do fato gerador da hipótese de incidência tributária, nem a eliminação da condição de tributar tal operação prevista em lei. Aires Barreto assemelha alíquota zero com isenção, quando coloca que “Nessa linha, a designada *alíquota zero* representa nítida isenção, mercê do aniquilamento do critério quantitativo”¹¹⁵. Portanto, nessa situação, há um favor fiscal reduzindo a obrigação tributária a nada, podendo ser restabelecida ao valor diverso, num momento desejado pelo Poder Executivo.

b) - Procedimentos operacionais reestruturados

Com o entendimento acima a empresa *A* adquire a matéria-prima com alíquota zero de IPI e isenção do ICMS, fabrica o produto semi-elaborado e o remete, acompanhado de Nota fiscal com suspensão do IPI e suspensão do ICMS, para industrialização da empresa *B*.

A empresa *A* ainda adquire os insumos para o produto intermediário com incidência de IPI e ICMS e o remete, por sua conta e ordem, diretamente do fornecedor ao estabelecimento da empresa *B* (industrializadora). Neste caso, o fornecedor emitirá uma Nota fiscal de venda dos insumos para a empresa *A*, com destaque do IPI e ICMS; o fornecedor emitirá outra Nota fiscal, de remessa dos insumos para a empresa *B*, sem destaque do IPI e ICMS e apondo nela referências da Nota fiscal emitida ao adquirente (empresa *A*). Não haverá direito ao crédito, pela empresa *A*, do IPI e ICMS contido nos insumos adquiridos para a elaboração do produto intermediário. A empresa *A* emitirá Nota fiscal de remessa simbólica dos insumos para a industrializadora (empresa *B*), com suspensão do IPI e do ICMS. O retorno da industrialização para a origem (empresa *A*) será igualmente com suspensão do IPI e do ICMS. Em seguida, a empresa *A* efetua o acondicionamento do produto *X* e o comercializa ao mercado atacadista nacional, com incidência tributária do IPI à alíquota 0 (zero) e isenção do ICMS.

¹¹⁵ BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 76.

c) - Resultado do planejamento tributário deste estudo de caso

A operacionalidade reestruturada permite a desoneração tributária relativa ao IPI (10%) e ICMS (17%) sobre a mão-de-obra aplicada pela empresa industrializadora do produto intermediário, contidos inicialmente no preço de venda cobrado da empresa A.

4.1.6 - Caso de planejamento tributário pelos ganhos na utilização de títulos da dívida pública para pagamento de tributos

Os conferencistas da área jurídica, Newton José de Oliveira Neves e Milton Fagundes¹¹⁶, ensinam como obter vantagens no pagamento de tributos com Títulos da Dívida Pública. Apresentam instrumentos legais da criação dos títulos e do aproveitamento destes na compensação, extinção ou garantias em processos de contestação e suspensão de créditos tributários. Sugerem a utilização de títulos do governo, criados há quase um século atrás e até em tempos mais recentes.

Como instrumento legal de autorização dos Títulos da Dívida Pública apresentam o Decreto n.º 4.330 de 28 de janeiro de 1902, cuja finalidade foi de financiar obras do Governo Federal. A captação de recursos através desses títulos tem como promessa de remuneração juros de 5,00% a.a e amortizáveis em 200 anos a partir do término da obra financiada com esses recursos. Outras Letras, Apólices, Precatórias e Títulos foram autorizados pelo Governo Federal e estão em poder das pessoas físicas ou jurídicas. Colocam os autores, Newton e Fagundes, que esses títulos atualmente são excelentes elementos de planejamento tributário. Segundo eles, os títulos mais antigos, que apresentam maior risco, podem ser adquiridos com deságios de até 95,00%. Assim, adquirindo-os, esses podem ser atualizados conforme cálculos da Fundação Getúlio Vargas e oferecidos, a valores atuais, para compensação de débitos tributários, bens ou depósitos em garantia nos processos de suspensão ou posterior pagamento dos tributos questionados.

Como instrumentos legais apontam a Lei n.º 9.430/96, que permite ao contribuinte requerer a compensação dos débitos tributários com Títulos da Dívida Pública junto à Secretaria da Receita Federal. Tais títulos também podem servir para a obtenção de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN, ou na modalidade de extinção dos créditos tributários pela amortização ou compensação

¹¹⁶ NEVES, Newton J. O., FAGUNDES, Milton. *Eliminando débitos com títulos da dívida pública*. São Paulo: Mission, 1999.

desses valores, conforme previsto no art. 170 do CTN. Por fim, também há possibilidade de utilização desses títulos para a execução fiscal, conforme prevê o art. 11 da Lei n.º 6.830/80.

Num exemplo elaborado por Neves e Fagundes¹¹⁷, estes apresentam fórmulas de alavancar ganhos pela administração do passivo tributário, intermediando operações com companhias “off shore” estabelecidas em países onde o lucro das pessoas jurídicas não é tributado, a exemplo do Uruguai. Ou ainda, aproveitar brechas da legislação brasileira, como a oferecida na Declaração de Renda das Pessoas Físicas - IRPF do ano base de 1991. Naquela declaração do IRPF/91 era dada oportunidade às pessoas físicas de reavaliarem seus bens patrimoniais e ou de declarar os bens anteriormente não declarados, sem tributar os ganhos de capital que dela pudessem originar. Por esta possibilidade, entendem os autores ser possível uma pessoa física, sócia de uma pessoa jurídica, adquirir Títulos da Dívida Pública anteriores a 1991, efetuar a retificação da declaração daquele ano e posteriores, atribuindo valores atualizados àqueles títulos, para então integralizá-los ao patrimônio da empresa, sem deságio e sem os conseqüentes ganhos de capital tributáveis pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – SCLL¹¹⁸.

Segundo Neves e Fagundes, a aquisição dos títulos com deságio pela empresa “off shore” situada no Uruguai contabilizaria os lucros patrimoniais de atualização naquele país, onde não serão tributados. Em seguida, através de alteração da participação acionária na empresa brasileira, a companhia uruguaia transfere esses títulos já atualizados para a empresa brasileira, na forma de integralização do capital. Assim, não haverá tributação no ganho de capital nem no Uruguai e nem no Brasil e os títulos poderão ser utilizados na compensação, extinção ou garantias no processo da contestação e suspensão de créditos tributários, obtendo vantagens na aquisição dos títulos e na negociação da quitação do passivo tributário.

Assim, caso fatos como os deste exemplo tenham êxito, pode-se enumerar como vantagens:

1) - Ganhos de capital pelo deságio na aquisição e ganhos na economia de impostos pela operação planejada para a não incidência do IRPJ e CSLL;

¹¹⁷ NEVES, Newton J. O. FAGUNDES, Milton. *Eliminando débitos com títulos da dívida pública*. São Paulo: Mission, 1999. p. 189-214.

¹¹⁸ Em resposta à pesquisa realizada em agosto de 2001 junto a 9ª Região Fiscal da unidade da Receita Federal estabelecida em Florianópolis – SC, esta unidade informou que os Títulos da Dívida Pública são aceitos somente mediante decisão judicial. Outrossim, informou que a retificação de Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física é inaplicável, uma vez que isto indica claramente tentativa de fraude ao Fisco. Assim, surtirá imediata fiscalização.

- 2) - A utilização dos títulos na compensação dos créditos tributários cria valor aos títulos muitas vezes já considerados podres ou sem valor de mercado, obtendo neles liquidez de pagamento tributário como se fossem dinheiro.
- 3) - Oferecendo os títulos em garantia de penhora, não indisponibiliza outros bens patrimoniais necessários para as atividades da empresa e que tenham maior aceitação no mercado;
- 4) - Oferecendo esses títulos para depósito judicial ou no processo de contestação de passivo tributário, dispõe desses para ganhar tempo e por fim transformá-los em dinheiro para pagamento do tributo em questão ou receber sua devolução.

Como desvantagens do exemplo da aquisição e utilização de Títulos da Dívida Pública pode-se elencar:

- 1) - Risco de não aceitação dos títulos pelo Judiciário e, neste caso, contabilizar a perda do valor investido na sua compra; e,
- 2) - Arcar com o ônus da sucumbência da ação processual.

4.1.7 - Formas de planejamento tributário internacional

De acordo com o que foi visto no capítulo anterior relativo ao estudo de caso na empresa Catarinense de Cerâmica, significativa proporção das vendas da empresa é destinada para a exportação. Inclusive uma empresa controlada e lojas foram instaladas em outros países para melhor desenvolver as atividades comerciais internacionais. Na mesma direção de impulso dos negócios externos constatou-se que as três melhores opções estratégicas de operar consistem nas vendas para outros países (capítulo III, tabela 09, p. 103). Além desses aspectos positivos da internacionalização do comércio, existem formas de estruturação das empresas no sentido de criar condições de alcance privilegiado por meio da negociação triangular da produção exportada para o exterior.

A Secretaria da Receita Federal¹¹⁹ conceitua a triangulação como operação intrafirmas, intermediada por estabelecimentos em países com legislação tributária mais favorável ao negócio. Esse órgão do governo federal exemplifica as operações de importação de petróleo pela PETROBRAS, em que o Brasil importa petróleo e seus derivados da Argentina, porém,

¹¹⁹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Legislação federal disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/Balança/2000/novembro/principaispaíses.htm>> Acesso em: 19 jan. 2001.

devido ao tratamento tributário mais favorável, as operações financeiras das compras são realizadas em Cayman, sendo o petróleo transportado diretamente da Argentina para o Brasil.

Segundo Schoueri (1995:44), a Corte Fiscal alemã, em julgamento de caso sobre aplicação de *treaty shopping*¹²⁰, declarou que os investidores têm o direito de estruturar suas relações jurídicas como melhor lhes convier, inclusive do ponto de vista fiscal. O autor traz em sua obra estudos que apontam a liberalidade do uso de *treaty shopping* nos países europeus, com exceção da França que faz forte repreensão ao abuso do direito e a Inglaterra, que repreende com menor severidade. Assim o autor afirma que “... os alemães passaram a constituir sociedades de investimentos (*holdings*) em países de baixa tributação, encarregadas, exclusivamente, de receber os frutos dos investimentos dos contribuintes, retendo-os ou reaplicando-os, sem que chegassem às mãos dos primeiros investidores que, assim, escapavam da pretensão tributária do fisco alemão.”¹²¹

As pesquisas sobre a admissibilidade de práticas de *treaty shopping*, realizadas por Schoueri, também estenderam-se sobre os países das américas. Em sua obra o autor relata que: Estados Unidos da América permite prática de *treaty shopping* se o objetivo empresarial tem estrutura e posse real das operações realizadas; México não reprime a prática; Canadá faz repreensão; Argentina não permite. Conforme revela o autor, os países asiáticos estão reformulando suas legislações para o combate à prática do *treaty shopping* em operações fictícias. Quanto ao Brasil, diz o autor que o direito brasileiro não oferece, ao jurista, instrumento referente à interpretação e aplicação da lei que possa impedir a prática do *treaty shopping*.

Schoueri¹²² aponta o planejamento fiscal internacional através de *treaty shopping* e classifica em tipos de estrutura necessárias para obtenção dos resultados desejados:

a) - pela estrutura de empresas-canais. Situação em que os países A e B possuem acordo de bitributação, em função do qual o país A isenta de imposto os lucros e dividendos gerados em seu país e transferidos para o país B. Uma empresa do país C, sem acordo de bitributação, possui investimentos no país A. Para obter o benefício do acordo entre os países A e B, a empresa do país C cria uma subsidiária no país B, para qual transfere as ações de controle, obtendo o benefício.

¹²⁰ *Treaty shopping*, segundo o autor, é uma forma lícita de planejamento fiscal através de acordos de bitributação.

¹²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: *treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 43.

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: *treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 24-27.

b) - pela estrutura trampolim. Situação em que os países A e B têm acordo de não tributação dos juros oriundos do país A e pagos a residentes no país B. O país C não possui acordo com A ou B. Neste caso, uma empresa do país C efetuou empréstimo para a empresa do país A e, para obter os benefícios do acordo entre A e B, transferiu o crédito desse empréstimo à sua subsidiária no país B. Assim a subsidiária do país B passou a ser credora dos empréstimos efetuados à empresa do país A e devedora da empresa do país C. Em princípio, a subsidiária do país B seria tributada pela receita de juros, mas tem o equivalente de despesas de juros pagos sobre os débitos com a empresa do país C. Além disso, o país B não tributa na fonte os juros pagos ao exterior e o país C não tributa os juros recebidos do exterior.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, citada por Schoueri¹²³, reconhece a dificuldade de combater as técnicas avançadas de *treaty shopping* e, para que os efeitos visados pelos tratados se concretizem, sugere que cláusulas do acordo conferindo isenções tenham somente aplicabilidade se tais rendimentos forem submetidos à tributação ordinária no Estado investidor. Nesse caso adverte Schoueri, “Caso os parceiros do Brasil venham a exigir a adoção de semelhante cláusula, deverá ser ponderado o reflexo de tal medida no que se refere ao Parecer Normativo (CST) n.º 62/75, em cujo documento o Coordenador do Sistema de Tributação considera isentos os lucros transferidos do exterior por filiais e subsidiárias de sociedades brasileiras”. Isto significa que esse rendimento estará isento da tributação no país onde é gerado e isento no Brasil pela transferência¹²⁴. Logo, se o contrato bilateral prevê o mesmo tratamento às rendas dos parceiros geradas no Brasil, este deixará de arrecadar o tributo sobre o rendimento das empresas brasileiras gerado no exterior, como também, sobre o rendimento das empresas estrangeiras gerado no Brasil.

4.2 - Planejamento tributário pelo poder de barganha para interesses pessoais ou de grupos e a desigualdade de tratamento

Obter reduções de custo tributário através do planejamento operacional que legalmente leve a isso parece contraditório às inflexibilidades da lei. A lei deve prever a incidência tributária para que os fatos geradores do tributo existam. Entretanto, fatos não previstos ou

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: *treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. P. 145-147.

¹²⁴ O Parecer Normativo (CST) n.º 62/75 perdeu seus efeitos face as alterações introduzidas pela Lei 9.430/97. Segundo o Fisco da 9ª Região Fiscal da unidade da Receita Federal estabelecida em Florianópolis – SC, a partir de 1997 o Brasil passou a utilizar base mundial, na qual os lucros gerados no exterior são tributados complementarmente pela compensação do que foi tributado no Estado da origem dos lucros transferidos. Essa medida elimina os efeitos da triangulação pela estrutura trampolim do planejamento tributário.

falhas da legislação permitem que as lacunas sejam exploradas. Por outro lado, práticas de concessão de benefícios a setores poderosos da economia do país, benefícios a grupos empresariais, leilão fiscal entre entes tributantes são freqüentes no Brasil. Juntam-se às categorias de beneficiados, a influência dos poderosos para que haja cada vez mais desmobilização e desestruturação do poder fiscal.

A legalização dos benefícios traz o tratamento diferenciado entre agentes produtivos iguais e particulariza situações que o princípio da igualdade e da capacidade contributiva definiram ser proibidos. Desta forma, o sistema tributário brasileiro se tornou injusto e ruim, criando imensa quantidade de tratativas tributárias diferenciadas, atendendo aos interesses de grupos e de poder de barganha de categorias setoriais em detrimento de outros. Por conseqüência tem-se a desestruturação do ambiente social básico: segurança, saúde, moradia, educação, alimentação e vestuário para todos; e desigualdade de condições competitivas entre os agentes produtivos do mercado.

4.2.1 - Caso do poder de barganha pela mídia televisionada em canal aberto

Maurice Duverger, citado por Huck¹²⁵, fala de uma evasão organizada por lei, que ocorre quando a própria lei tributária dispensa o contribuinte do pagamento do tributo. Um caso relevante desta natureza está retratado na legislação do ICMS dos Estados brasileiros. A lacuna da lei foi instituída para favorecer as redes televisionadas em canal aberto, deixando vago ao Poder Executivo a sua tributação. Trata-se da Lei Complementar n.º 087/96, que assim define a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

.....
 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;

Assim, a Prefeitura Municipal de Florianópolis, requerendo sua parcela de retorno do ICMS relativo à terceira maior economia setorial do município, cujo direito legal está fundamentado no inciso IV do artigo 158 da Constituição Federal, impetrou recurso administrativo junto ao órgão legal do Estado de Santa Catarina. Após negado na primeira

¹²⁵ HUCK, Hermes M. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 65.

instância do julgamento, o recurso foi impetrado para a segunda instância, desta feita, julgado pelo Secretário de Estado da Fazenda.

Na fundamentação do pleito, a representação municipal buscou esclarecer que havia ônus operacional e que este estava sendo suprido pela conseqüente receita faturada pelas empresas de televisão canal aberto. Fundamentou-se, como de fato é, que toda receita das empresas de televisão canal aberto provêm de anúncios e propagandas comerciais veiculadas nas suas redes. Em parte de sua tese, a representação municipal assim se expressa:

3. Se não diretamente, mas indiretamente não há dúvida de que é o telespectador que paga o custo do programa que assiste. Pois que, a onerosidade não está contida na classificação de direta ou indireta. A onerosidade existe, tão-somente, por haver um custo ao qual se faz face, seja direta ou indiretamente, por alguém. Retire-se a figura do telespectador, que afinal financiou a programação da TV comercial, e pode-se imaginar qual o destino dessa mesma TV;

4. Portanto, não existe gratuidade na programação/comunicação por TV comercial. Esse seria o caso sim, de uma TV estatal, que, como sabemos, funciona independentemente da existência de comerciais que a remunere, destarte, sem receita própria;

5. A receita da TV comercial está calcada única e exclusivamente sobre o pagamento dos comerciais nela veiculados. Sem comercial não há receita, sem receita não há TV. Portanto, se sem receita não há TV, sem telespectador não há anunciante, não há receita, e não haverá TV. Basta dizer que no custo da mercadoria já está embutido o preço do comercial. E quem vai adquirir essa mercadoria?;

6. Ao querer excluir a TV comercial da incidência do ICMS, cabe, então, a seguinte indagação: Estaria, nesse caso, essa mesma TV comercial protegida pelo manto da não incidência do ICMS? Não é isso, em verdade, o que dispõe a propalada Lei Complementar n.º 87/96, no seu art. 3º, incisos I a IX, ao dispor sobre a não incidência do ICMS, aqui incluindo as imunidades...

O recurso foi novamente indeferido. Sendo, então, este, necessariamente um lamentável vazio tributário, diante do qual indagamos: qual é a caracterização legal e tributária da atividade de televisionamento comercial, se não figura no campo da incidência, nem no campo da não incidência e nem goza de imunidade tributária?

Semelhante fato ocorreu nas telefônicas brasileiras, relativo aos telefones celulares. A tributação desta atividade mercantil foi simplesmente ou intencionalmente esquecida pelos Poderes Executivos dos estados brasileiros, até que, no mês de julho de 1998, o governo federal incluiu a telecomunicação no programa de privatização. Pretenderam, então, alguns estados federados cobrar o ICMS retroativamente. Muita confusão sucedeu-se, conforme pôde-se observar na mídia televisionada e jornalística. Decidiu-se, então, cobrar o ICMS dali para frente.

4.2.2 - Sistema Tributário Brasileiro injusto devido aos interesses de grupos, poder de barganha das categorias de profissionais ou presunção da impossibilidade de fiscalizar?

O sistema tributário brasileiro não propicia a igualdade de condições internas e nem externas do país, no sentido de condicionar competitividade ao que o brasileiro produz com qualidade e facilidade. Manifestos, reportagens em jornais e dados estatísticos apontam facetas da injustiça tributária, como a que é trazida por Maurício Sampaio Diniz¹²⁶ sobre “*Agribusiness: Avicultura quer menos tributos internos*”. Diniz apresenta dados fornecidos por Zoé Silveira D’Avila, presidente da União Brasileira de Avicultura (UBA), relativos à qualidade, tecnologia e produtividade dos setores alimentícios brasileiros, mas onerados entre 20% a 34,70% pela carga tributária interna. D’Avila coloca que enquanto o Brasil onera sua produção desta forma, a Inglaterra não tributa esses setores, Portugal tributa em 8% e os outros países europeus tributam estes setores entre 5% e 7%.

Em situação oposta, o Brasil tributa mal e insuficientemente grande parte da prestação de serviços. Os percentuais do ISS, em média, ficam entre 3% e 5%. No entanto, a parte mal e insuficientemente tributada é a economia gerada pela prestação de serviços de profissionais liberais. Estes realizam a prestação de serviço de forma pessoal e assim são beneficiados com a tributação pela alíquota fixa. Neste caso ocorrem distorções quase inacreditáveis se comparados com categorias tributadas pelo valor faturado e com o IVA de 15% a 25% aplicado sobre o valor agregado por prestadores de serviços profissionais europeus.

Para analisar as distorções que a legislação brasileira ampara em sua regulamentação sobre a prestação de serviços sujeitos a tributação do ISS, toma-se como exemplo a profissão de médico. Para o exercício da sua função médica, este deve cadastrar-se como profissional liberal e obter a licença da municipalidade para poder atuar. A lei prevê que nessa categoria ele deverá pagar o valor fixo de R\$ 197,51 por ano a título de ISS. Este valor equivale ao preço de três consultas médicas, aproximadamente, as quais este profissional realiza, de praxe, em tempo de uma hora de serviço. O médico, ao trabalhar cinco horas por dia e cobrar R\$ 70,00 por consulta, tem faturamento diário de R\$ 1.050,00. Considerando 22 dias úteis do mês e 11 meses de trabalho por ano, este profissional teria receita anual de R\$ 254.100,00. Este faturamento tributado pela alíquota de 5%, resultaria em R\$ 12.705,00 de ISS por ano.

¹²⁶ DINIZ, Maurício Sampaio. *Agribusiness: avicultura quer menos tributos internos*. *Gazeta Mercantil*, 11 nov. 1999. p. 3.

Estendendo a análise do profissional médico, desenvolve-se uma analogia da categoria de profissionais liberais da área médica cadastrados na municipalidade de Florianópolis. A partir da base de receita anual do exemplo acima, apresenta-se um paralelo entre o que o município arrecada pela alíquota fixa em vigor e o que poderia arrecadar de ISS dos profissionais liberais se fossem tributados em 5% sobre sua receita faturada. Neste sentido tem-se cadastrado 2.637 contribuintes de profissionais liberais e sociedades de profissionais da área médica¹²⁷, cada um pagando o valor de R\$ 197,51. Assim, esses profissionais pagam o total de R\$ 520.833,87 a título de ISS por ano. Se esses mesmos profissionais médicos fossem tributados pela receita exemplificada acima, o município arrecadaria desses profissionais o total de R\$ 33.503.085,00 de ISS por ano. A partir desses dados, o município de Florianópolis está arrecadando atualmente apenas 1,55% do que deveria arrecadar para fazer uso do princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva, em relação às empresas e pessoas físicas que são obrigadas a pagar 5% sobre seu faturamento.

Referindo-se à isonomia e capacidade contributiva, o professor da PUC-SP, Dr. Marco Aurélio Greco¹²⁸, coloca que:

Se existem idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributações diferentes, não está havendo tributação isonômica. Em última análise, a tributação estará se dando inconstitucionalmente. (...) Se considerarmos a técnica da Constituição, podemos ver que neste dispositivo (artigo 145, parágrafo 1º), o Constituinte não estava preocupado com o aspecto formal, tanto que não se referiu à lei fiscal. O Constituinte estava preocupado com a figura substancial que é o atingimento de determinada parcela da riqueza privada; por isso determina que “os impostos” deverão ser graduados dessa forma. Isso indica que “impostos” e “lei sobre impostos” são realidades distintas.

Disponibilizando os dados do município de Florianópolis de uma forma mais ampla e para que analistas possam projetar cenários estratégicos necessários para uma proposta de reforma tributária mais justa e competitiva em igualdade de condições, os dados cadastrais do município de Florianópolis apresentam 5.292 profissionais liberais que pagam o ISS de alíquota fixa. Nesse total estão abrangidos os profissionais de diversas categorias¹²⁹, como a de médicos, dentistas, psicólogos, veterinários, enfermeiros, jornalistas, advogados, contadores, economistas, engenheiros, arquitetos, projetistas, químicos, paisagistas, consultores, assessores, professores, músicos entre outros.

¹²⁷ Fonte: Cadastro Municipal de Contribuintes da Secretaria de Finanças do município de Florianópolis - SC.

¹²⁸ Marco Aurélio Greco. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 47.

¹²⁹ Lei Complementar n.º 007/97. Consolidação das leis tributárias do município de Florianópolis: com inserção de leis publicadas a partir de dezembro de 1995; legislação federal (EC 03/99 e LC 101/2000); legislação complementar do município de Florianópolis (LC 55/2000, 57/2000, 58/2000); decretos regulamentares (092/89, 542/89, 646/93, 346/96 e 248/97).

O problema da má tributação sobre o profissional liberal tem reflexos ainda maiores em função da liberdade para a evasão de impostos e a desmobilização fiscal contida na Lei. A tributação fixa por profissional elimina quase toda ação fiscal sobre o mesmo. Resta ao Fisco municipal verificar se o mesmo está cadastrado e se não pratica a atividade empresarial, ou seja, se o mesmo não está auxiliado em seu serviço por uma equipe de empregados, embora lhe seja permitido associar-se a outros profissionais da mesma categoria e permanecer com pagamento do valor de ISS fixo por ano em relação a cada profissional da sociedade. Nesta situação o profissional emite Nota Fiscal de Serviço apenas para os clientes que a exigem. Diante disso, quase toda receita desse profissional é também, com frequência, omitida na declaração do Imposto de Renda desse prestador do serviço. Assim, este também deixa de pagar os 27,50% de IRPF, enquanto que um simples empregado de uma empresa é imediatamente retido deste percentual sobre seu salário mensal.

Logo, enquanto os países do primeiro mundo procuram dar subsídios e isenções nos produtos alimentícios e produtos básicos de sobrevivência dos cidadãos, o Brasil dá seus incentivos à classe média-alta ou alta da sociedade. E é neste contexto que torna-se possível visualizar o cenário das maiores falhas e lacunas existentes na legislação atual.

Da mesma forma, esta análise também pode servir de base para segmentar as falhas do sistema tributário brasileiro. Primeiramente revela a falta de consciência contributiva, cujo imposto deve manter a estrutura do Estado e o ambiente de cidadania da sua população. Já num estágio de poder e consciência maior, revela a falha do legislador, pois este sabe da evasão do tributo, tem o poder de mudar as leis e, através dessas, o comportamento dos cidadãos, mas julga-se incapaz de mudar ou está interessado em manter a situação existente. Dessa opinião também confessa-se adepto Antônio Jacinto Caleiro Palma¹³⁰, Presidente do Conselho de Administração do Centro de Integração Empresa-Escola e Professor da FGV/SP.

Traçando-se uma analogia da forma de tributação dos valores do exemplo acima em relação à tributação do IVA Alemão de 16% sobre a receita faturada, o profissional médico com a receita anual de R\$ 254.100,00, pagaria R\$ 40.656,00 de IVA por ano. Enquanto isso o Brasil cobra desse profissional R\$ 197,51, ou seja, o equivalente a 0,49% do que pagaria na Alemanha e o equivalente a 1,55% do que pagaria no Brasil se fosse tributado a 5% sobre sua receita.

¹³⁰ PALMA, Antônio Jacinto Caleiro. Necessidade de impostos e cidadania. *Gazeta Mercantil*, 28 jun. 2000. p. A-2

No contexto da desigualdade tributária e principalmente no contexto de não pôr em prática o princípio da capacidade contributiva, apresenta-se o seguinte paralelo do quadro populacional, PIB e arrecadação tributária entre a Alemanha e o Brasil do ano de 1999: O país da Alemanha tem 82 milhões de habitantes¹³¹, PIB de 3,725 trilhões de marcos¹³², o equivalente a 3,518 trilhões de reais e uma arrecadação em torno de 900 bilhões de marcos, o equivalente a 850 bilhões de reais no ano de 1999¹³³. O Brasil tem aproximadamente 160 milhões de habitantes, dos quais cerca de 40 milhões são pobres. Tem PIB de 1,010 trilhão de reais¹³⁴ e embora tenha supostamente mais contribuintes, arrecadou apenas 306 bilhões de reais no mesmo ano¹³⁵. Estes dados mostram que a carga tributária da Alemanha é de 24,16% do seu PIB e a do Brasil é de 30,29% do seu PIB.

Outrossim, os diversos casos apresentados neste trabalho, como o da denúncia do Secretário da Receita Federal aos membros da CPI dos bancos e dos dados estatísticos da pesquisa de NETZ citados no tópico “2.2”, o caso dos profissionais liberais acima, entre outros, indicam que o PIB brasileiro deveria ser muito mais elevado. Os tributaristas do governo alemão afirmam que a margem da sonegação está entre 10% a 15%. As entidades¹³⁶ de fisco brasileiro das três esferas tributantes e estatísticas nacionais indicam que a informalidade dos negócios e a sonegação chegam a índices alarmantes. Nesse aspecto a

¹³¹ SEGUNDO SEMINÁRIO INTERNACIONAL: Intercâmbio entre técnicos e lideranças do fisco da Alemanha e do Brasil. Alemanha, Ago. 2000.

¹³² PERFIL DA ALEMANHA. Frankfurt/Alemanha : Departamento de Imprensa e Informação do Governo Federal, 1998. p. 256. Trad. por Assis Mendonça e revisto por Roberto Regueira. Os indicadores de variação do PIB do ano de 1998 e 1999 são apresentados na p. 12 tabela 1. do periódico VOLKS- UND FINANZWIRTSCHAFTLICHE BERISCTE: DIE WIRTSCHAFTLICHE LAGE IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND. Bundesministerium der Finanzen, Juni 2000. Trad. pelo autor deste trabalho.

¹³³ O dólar americano equivale a 2,10 marcos alemães.

¹³⁴ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Dados disponíveis em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadação/Carga-Fiscal/1999/ArrecTributária.htm>> Acesso em: 28 mar. 2001.

¹³⁵ O dólar americano equivale a 1,98 reais. O Real brasileiro equivale a 1,06 Marcos alemães.

¹³⁶ MACIEL, Everardo. Receita diz que metade das 530 maiores empresas não paga IR: Everardo Maciel informa à CPI, também, que 42% dos 66 maiores bancos estão livres do imposto. Levantamentos mostram que sonegação no país chega a R\$ 825 bilhões. *Jornal do Senado*, Brasília 21 maio 1999. p. 5. Em artigo de Clayton são apresentado dados de pesquisa da Receita Federal revelados à CPI da evasão fiscal promovida pelo Senado em 1994. A denúncia aponta que 98% do IPI gerado pelo setor de alimentos não é recolhido. Denuncia que a sonegação deste imposto no setor químico era de 59%, no setor têxtil era de 54% e no setor metalúrgico era de 51%. O mesmo artigo revela que o Tesouro paulista perde pelo menos um terço do potencial de arrecadação para os sonegadores. NETZ, Clayton et al. Sonego, logo existo. *Exame*, edição 622. p. 18-26, 6 nov. 1996. Thais Herdy revela que no Estado de Minas Gerais o abatimento clandestino de rebanho bovino chega a 60%. HERDY, Thais. Agribusiness: Em Minas, falhas na cadeia produtiva. *Gazeta Mercantil latino-americana*. p. 20, de 18 a 24 set. 2000. Números da CPMF indicam que 41% da renda é sonegada. LISBOA, Euclides. Sonegação cresce e pega mais de 41% da renda: Receita Federal usa números da CPMF e conclui que calote ao IR é bem superior ao imaginado. *Diário Catarinense – Economia*. p. 1, 21 nov. 1998.

questão não é mais o excesso de carga tributária para alguns, mas o desequilíbrio legal e prático da sistemática de tributar a economia brasileira.

A excessiva tributação sobre alguns contribuintes faz sentido, dentro do que pôde ser observado no estudo da carga tributária na cadeia genérica de valores estudada no capítulo III e no caso das pessoas empregadas com registro na carteira profissional, já tributadas diretamente na fonte, se comparados com a grande massa de concorrentes que por algum motivo não pagam tal ônus tributário.

O desequilíbrio na igualdade de tratamento e a injustiça tributária repercute na demanda de mercado, pois o ônus tributário é transferido ao preço da produção. Segundo Walter Paldes Valério¹³⁷, repercussão designa o fenômeno pelo qual aquele sobre o qual o imposto deve recair segundo a lei, contribuinte legal, que adianta o valor do gravame ao Erário, opera o descarregamento do peso do mesmo sobre outrem, que suporta o tributo de fato. A incidência deve estar definida em lei e seus efeitos econômicos assumem a carga impositiva da obrigação na despesa do indivíduo que efetivamente deve pagá-la. Isto quer dizer que aquele que suporta o peso da tributação é quem não pode passá-lo adiante. No produto, quem recolhe o tributo não é aquele que em definitivo o paga. Quem o paga é o consumidor final do produto e é sobre ele que recai a influência do peso do tributo. Desta forma, a avaliação dos efeitos do tributo e sua justiça deverá ocorrer sobre a comunidade consumidora da produção. É na ponta final do processo de sucessivas transferências do ônus tributário que poderá ser observado o fenômeno da oferta e da procura do produto.

¹³⁷ VALÉRIO, W. P. *Programa de direito tributário*: parte geral. 3. ed. Porto Alegre: Sulina, 1974. p. 197.

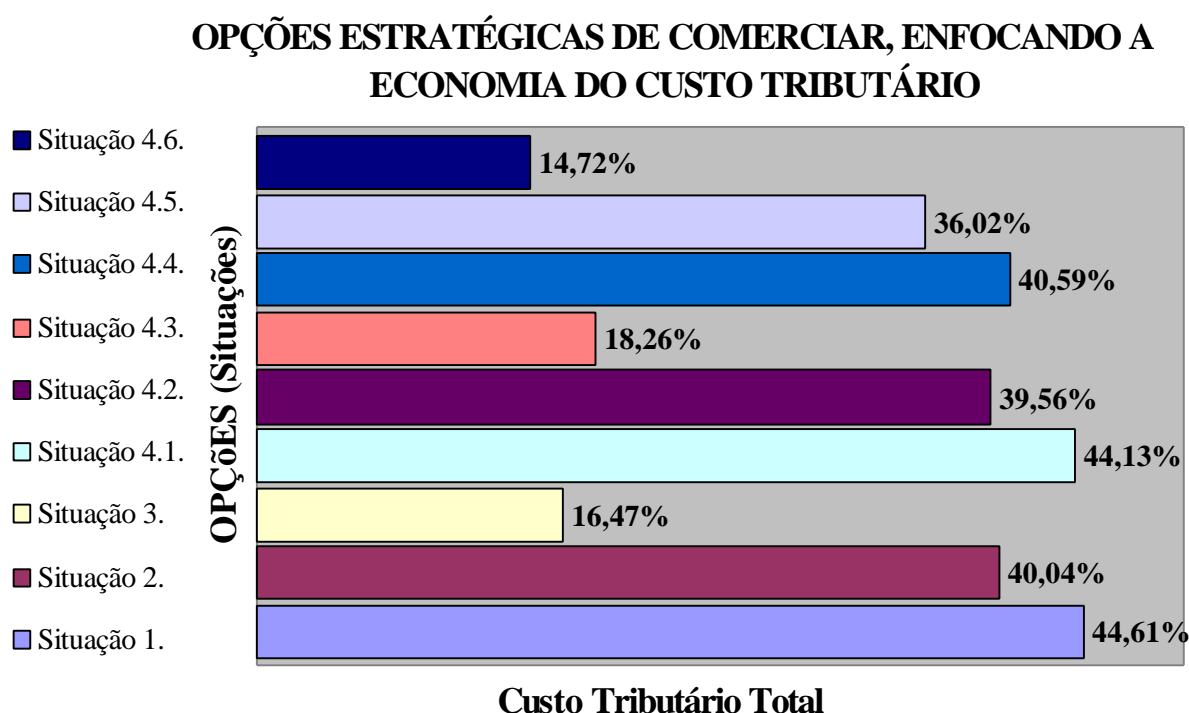
Capítulo V - CONCLUSÕES E SUGESTÕES

5.1 - Conclusões

O estudo e pesquisa apresentadas neste trabalho mostram que o sistema tributário brasileiro em vigor é complexo, desestruturado e apresenta tratamento diferenciado aos agentes produtivos iguais. A repercussão do tributo é mostrada em todos os casos estudados. Cada caso estudado mostra alguma alternativa diferente de obter vantagem competitiva pela redução ou eliminação da carga tributária em relação aos concorrentes que não tem tal alternativa em seu alcance gerencial. Os efeitos diferenciados do tributo em cada caso demonstram a capacidade de interferência do gestor no processo produtivo através do planejamento tributário. Por consequência, há diferentes cargas tributárias sobre a produção de agentes produtivos iguais. Estas repercutem em suas cadeias de valor e na competitividade entre os agentes produtivos.

O objetivo geral da dissertação é demonstrar as repercussões dos tributos na cadeia de valor e na competitividade das empresas e demais agentes produtivos. Assim, as repercussões dos custos tributários na cadeia de valor são mostradas, primeiramente pela identificação da carga tributária em cada cadeia produtiva (sub-tópico 3.3.1, página 56 e 57, relativo a carga tributária no valor agregado pela cadeia produtiva da Catarinense de Cerâmica e sub-tópico 3.3.2, página 61 a 87, relativo a carga tributária nas cadeias de valor dos fornecedores). Em seguida, pela interferência da gestão tributária nestes custos (tópico 3.4, p. 88-93, focando a interligação do tributo nas cadeias de valor dos fornecedores e da Catarinense de Cerâmica e tópico 3.5, página 93 a 106, construindo o cenário das opções de mercado em função da variação dos tributos). A identificação dos tributos em cada categoria de itens permite conhecer os tributos recuperáveis e os irrecuperáveis, que são restabelecidos as cadeias que os geraram. Isto possibilita quantificar os tributos irrecuperáveis, que se acumulam a base de cálculo e ao preço na unidade produtiva posterior. Por isso, os tributos irrecuperáveis são adicionados aos incidentes na venda final, formando a carga tributária acumulada no preço de venda do produto ao consumidor final. Neste contexto, as repercussões dos tributos na cadeia de valor são sintetizadas na figura 5 da página 104 deste trabalho e em função da importância nela centrada, é trazida para integrar as conclusões como segue:

Figura 5 - Opções estratégicas de comerciar da Catarinense de Cerâmica



O gerenciamento da carga tributária na cadeia de valor pode também ser efetuado em situações específicas ou parciais da cadeia produtiva. Nestas, as estratégias do planejamento tributário são implementadas pela mudança estrutural da empresa e contemplam alternativas de ganhos em operações que reduzem a carga tributária ou evitam o fato gerador do tributo. As repercussões dos tributos gerenciados no planejamento tributário de situações específicas também integram a cadeia de valor da organização. Assim, nove casos de alternativas diferenciadas são estudadas no capítulo IV desta dissertação, da página 109 a 135.

No primeiro objetivo específico desta dissertação pretende-se mostrar a convivência de três categorias de agentes produtivos com tratamento diferenciado pelo sistema tributário brasileiro. Isto está demonstrado ao longo do trabalho, em que se parte do princípio de que o sistema tributário é igual para todos. Assim, todos os agentes produtivos convivem em situação neutra, sem planejamento tributário e sem a possibilidade de obter vantagens através da interferência de gestão sobre a carga tributária. Porém, há as exceções, que são tantas, que elas acabam sendo uma ferramenta de vantagem competitiva. Desta forma estuda-se os casos de planejamento tributário, os quais requerem estrutura econômica e planejamento orientado para reduzir a carga tributária através das melhores opções de comerciar ou de evitar o fato gerador do imposto. Ainda uma situação diferente das duas anteriores mostra-se estar nos

benefícios específicos da isenção, imunidade, não incidência e vazios tributários, em que certos agentes produtivos desfrutam da absoluta ou parcial desoneração da carga tributária.

Demonstrar a relevância da variabilidade do valor do tributo por meio do planejamento tributário é o segundo objetivo específico deste trabalho. Desta forma, para fazer referência ao fator relevância da variabilidade deve-se direcionar atenção especial ao tópico 3.5, desenvolvido nas páginas 93 a 106 retro, no qual mostra-se a variação da carga tributária em função da origem dos insumos e a variação tributária das vendas em função do destino regionalizado. Associada à relevância da variabilidade está a correta interferência gerencial sobre a carga tributária. Esta requer a combinação das operações de compra e venda mais vantajosas do cenário disponibilizado na tabela 09 da página 103 deste trabalho.

O terceiro objetivo específico desta dissertação é o de apresentar casos de planejamento tributário da prática gerencial do mercado. Assim, apresenta-se os estudos de casos específicos 4.1.1 a 4.1.7, da página 109 a página 128, sequenciados na ordem crescente. Estes representam a forma mais comum de planejamento tributário da atualidade.

Para demonstrar o espaço gerencial que as diversas alternativas de planejamento tributário oferecem sobre a operacionalidade das empresas, como resposta ao quarto objetivo específico deste trabalho, deve-se focar todos os estudos de caso deste trabalho apenas como exemplificação, longe da pretensão de esgotar tal espaço gerencial. Neste sentido, em alguns pontos deste trabalho o autor preocupa-se em esclarecer que não existe planejamento tributário padrão. A criatividade, os espaços legais, a capacidade estrutural ou o poder de influência, necessários diversificadamente para cada caso, são específicos e desta forma devem ser gerenciados.

O quinto objetivo específico requer apresentar-se casos que usufruem de lacunas da lei. Assim apresenta-se o estudo de caso 4.2.1 da página 129, relativo ao poder de barganha pela mídia televisionada em canal aberto e o estudo de caso 4.2.2 da página 131, relativo aos interesses de grupos ou poder de barganha das categorias de profissionais. Nestes casos mostra-se que o poder de influência está sendo exercido sobre os legisladores ou pelos próprios legisladores, para que sejam criados espaços legais de favorecimento aos grupos que desejam abranger.

Falhas na legislação tributária do Brasil, em acordo ao propósito do sexto objetivo específico deste trabalho, são apontadas em diversas situações estudadas neste trabalho. Toda forma de planejamento tributário é fruto da incapacidade legal de abranger tais situações no âmbito da tributação ou da falha intencional do legislador de não abrangê-las. Desta forma,

todo planejamento tributário origina de falhas da legislação e, enquanto este gera o benefício para alguns, cria também desigualdade competitiva para outros. No entanto, o desrespeito à capacidade contributiva está mais intensamente demonstrado nos estudos de casos 4.2.1, página 129 e 4.2.2, página 131 deste trabalho. Nestes, mostra-se que o sistema tributário em vigor não dispõe de normas que contemplem a igualdade tributária em função da capacidade contributiva do agente produtor. Outrossim, beneficia o contribuinte com poder econômico para se estruturar ou barganhar as melhores condições de competir no mercado.

O questionamento proposto no sétimo objetivo específico deste trabalho pode ser focado a partir dos reflexos da desestruturação e desigualdade de tratamento que o sistema tributário causa para os agentes produtivos iguais, para os governos e para a sociedade. Os benefícios fiscais e o planejamento tributário reduzem a arrecadação dos recursos necessários para que o governo preste bem os serviços requeridos pela sociedade. A fuga legal desses recursos desestrutura o ambiente social e gera desequilíbrio na competição em condições de igualdade. Cabe à sociedade conhecer e questionar os efeitos da legislação aplicada, bem como os formuladores da mesma. A desestruturação está demonstrada ao longo desta dissertação, porém, recebe destaque específico no tópico 2.2 da página 21 a 29 retro. Neste tópico apresenta-se pesquisa sobre a influência do governo nas estratégias dos agentes produtivos e faz-se referência aos incentivos do tipo: PRODEC, REFIS e Enquadramentos pela presunção ou estimativa de valores.

O oitavo objetivo específico desta dissertação tem limite nos leitores ou propagadores deste trabalho. A afirmação de que a igualdade de condições e de tratamento relativo à carga tributária contida no preço do produto daria as vantagens comerciais aos verdadeiros competidores da excelência, pode não ser um ponto de vista unânime nos agentes produtivos. No entanto, o presente trabalho mostra que todas as vantagens obtidas por algum planejador do tributo representam situações isoladas e que lhe dão condições de sobressaída em relação aos demais. Também está claro neste trabalho que as vantagens tributárias em função do gerenciamento, não têm relação com a qualidade e outras técnicas de aperfeiçoamento da produção.

Por fim, atingidos os objetivos desta dissertação, retoma-se o problema colocado inicialmente. Este busca saber qual a repercussão da desigualdade tributária na cadeia de valor e entre os agentes produtivos. Esta vem quantificada no estudo de caso da Catarinense de Cerâmica. É sintetizada na tabela 09 da página 103 e na figura 05 da página 104 deste trabalho. Desta forma, apurou-se a repercussão do tributo na cadeia de valor de forma

detalhada e chegou-se ao cenário de nove opções de repercussões diferenciadas. Isto mostra que o conhecimento deste cenário possibilita ao gestor tomar decisões de direcionamento do mercado da empresa, as quais repercutem nos resultados desta e sobre os seus concorrentes. O dimensionamento de repercussão da desigualdade tributária também está mostrada em todos os outros estudos de caso da dissertação, porém, não abrangem a organização e o mercado da empresa como um todo. Mostram a repercussão de operações em nichos de mercado que possibilitam fontes de vantagem competitiva para a empresa e sobre os outros agentes produtivos.

5.2 - Sugestões

Mostrou-se neste trabalho que o sistema tributário brasileiro é complexo, desestruturado e desigual em função dos interesses do poder econômico ou político dos agentes produtivos e legisladores. Isso deixa à margem alguns e favorece outros. Diante disso é necessário que os agentes públicos (Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário) e agentes privados que prestam serviços públicos evoluam no processo construtivo da moralidade, princípio este que vai além dos limites da lei, podendo esta comportar diversos pontos imorais e anti-éticos aos quais a sociedade se rebela. A moralidade tem afinidade com os desejos da coletividade e do bem estar de todos enquanto que a lei comporta o poder de imposição dos grupos de maior força.

A desestruturação dos órgãos governamentais e muitas vezes a queda de braço ou simples desafinamento entre os Poderes Constituídos do Estado brasileiro, podem estar sendo os maiores obstáculos do progresso do país. Por isso, sugere-se estudos e pesquisas relativos a estratégias e consonância de atuação dos órgãos públicos, que possam esclarecer e auxiliar a reestruturação administrativa e tributária do Brasil.

Por outro lado, pela limitação nesta dissertação de pesquisar apenas as unidades dos fornecedores e da unidade do fabricante dos produtos (a empresa Catarinense de Cerâmica), sugere-se trabalho de pesquisa que inclua todas as unidades da cadeia produtiva destes produtos. O custo tributário da cadeia total somente será conhecido se for incluída a cadeia do transportador da produção acabada e as cadeias dos revendedores desta, até o perfeito atendimento ao consumidor final. A partir disso, a competitividade deste ramo de atividade produtiva poderá ser comparada ao mesmo ramo em outros países. Poderá se chegar então, a

exata noção sobre qual ponto do processo produtivo das empresas brasileiras está o gargalo da competitividade nacional e internacional.

Pela identificação e restabelecimento dos tributos as cadeias que os geraram constata-se acúmulo irreal de tributos na DRE da Catarinense de Cerâmica (páginas 55 a 57 deste trabalho). Isto não ocorre em função de um equívoco contábil da empresa, mas sim do conceito indevido para a estruturação da DRE. Diante disso, sugere-se estudo e pesquisa que elucide melhor o conceito da estrutura da DRE.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, A. F. de. *Sistemas de informações gerenciais: uma abordagem orientada à negócios*. 1. ed. [S.I]: Editora IGTI, 1999.

ANDRADE, P. Renúncia fiscal: para o governador paulista, benefícios à montadora na Bahia estimulam disputa entre Estados. *Folha de São Paulo*, 27 jul. 1999. p. 5.

ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1992.

BACKER, N.; JACOBSEN, L. E. *Contabilidade de custos: um enfoque em administração de empresas*. São Paulo: McGraw-Hill, Vol. 1 e 2, 1978.

BAIN & COMPANY. Ferramentas para vencer. *HSM Management*. n. 6, p. 56-59, jan./fev. 1998.

BARBIERI, J. C. A contribuição na área produtiva no processo de inovações tecnológicas. *RAE - Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 37, n. 1, p. 66-77, jan./mar. 1997.

BARRETO, A. F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BEUREN, I. M. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.

BORENSTEIN, C. R. et al. *Regulação e gestão competitiva no setor elétrico brasileiro*. 1. ed. Porto Alegre: Editora Sagra Luzzatto, 1999.

BORGES, H. B. *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGES, H. B. *Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Decreto 2.219, de 02 de maio de 1997. Regulamenta o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF. *Diário Oficial da União*, p. 8.860, Brasília, 05 maio 1997.

BRASIL. Decreto 2.637, de 25 de junho de 1998. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre o Produto Industrializado – RIPI. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 jun. 1998.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 21, de 18 de março de 1999. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza Financeira - CPMF. *Diário Oficial da União*, Brasília, 19 mar. 1999.

BRASIL. Instrução Normativa SFR n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 fev. 1996.

BRASIL. Instrução Normativa SFR n.º 23, de 13 de março de 1997. Dispõe sobre o cálculo e a utilização do Crédito Presumido instituído pela Lei n.º 9.363 de 13 de dezembro de 1996. *Diário Oficial da União*, p. 5.241, Brasília, 17 mar. 1997.

BRASIL. Instrução Normativa SFR n.º 33, de 04 de março de 1999. Dispõe sobre a apuração e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, p. 12, Brasília, 24 mar. 1999.

BRASIL. Instrução Normativa SFR n.º 38, de 27 de junho de 1996. Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 jun. 1996.

BRASIL. Instrução Normativa SFR n.º 38, de 30 de abril de 1997. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. *Diário Oficial da União*, p. 8.892, Brasília, 05 maio 1997.

BRASIL. Instrução Normativa SFR n.º 66, de 14 de junho de 1999. Dispõe sobre a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza Financeira - CPMF. *Diário Oficial da União*, p. 65, 15 jun. 1999.

BRASIL. Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 dez. 1996.

BRASIL. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal relativo ao PIS/PASEP, COFINS, IR e IOF. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 nov. 1998.

BRASIL. Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do IR, SIMPLES, IOF, CSLL, crédito do IPI nas exportações e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 20 jan. 1999.

BRASIL. 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. Medida Provisória n.º 1.788, de 29 de dezembro de 1998. Altera a legislação do IR, IOF, IPI e do SIMPLES. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 dez. 1998.

BRASIL. Medida Provisória n.º 2.202, de 28 de junho de 2001. Dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para os Programas e Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para a Seguridade Social – COFINS incidentes sobre os

insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação. *Diário Oficial da União*, Brasília, 29 jun. 2001.

BRASIL. Portaria MF n.º 134, de 11 de junho de 1999. Dispõe sobre a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza Financeira - CPMF. *Diário Oficial da União*, p. 2, Brasília, 14 jun. 1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resposta n.º 41.383/RJ; Recurso Especial 1993/0033457-3. Deferimento do recurso sobre não-incidência de ISS quando a incorporadora constrói imóvel que comprova ser de uso próprio ou de venda posterior da carta de habite-se. Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. 5 dez. 1994, Brasília, *Diário da Justiça*, p.35.300, 19 dez. 1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resposta n.º 207.578/SP; Recurso especial 1999/0021974-0. Deferimento do recurso sobre abatimento dos materiais aplicados na construção civil. Relator: Ministro José Delgado. 2 ago. 1999, Brasília, *Diário da Justiça*, p.35.300, 25 ago. 1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Decisão pela não-incidência de ISS sobre o valor do terreno de propriedade da incorporadora que nele efetuou a construção. *Diário da Justiça da União*, 06 abr. 1998, p. 6. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.º 33, p. 234-235, jun. 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Deferimento pela não-incidência de ISS sobre materiais aplicados em construção de imóvel. Relator: Ministro Hélio Mosimann. *Diário da Justiça da União*, 18 mar. 1997, p. 7.920. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.º 20, p. 184, maio 1997.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Decide que a base de cálculo do ISS da construção civil não compreende o valor do terreno e os materiais nela aplicados. Relator: Ministro José Delgado. Recurso especial n.º 140.092/MG (97/0048559-5). *Diário da Justiça da União*, 02 dez. 1997, p. 63.125/6. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.º 29, p. 151-153, fev. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de instrumento n.º 230.150-4. Deferimento do recurso sobre abatimento do serviço de subempreitada e dos materiais aplicados na construção civil. Relator: Ministro Marco Aurélio. *Diário da Justiça da União*, 30 nov. 1998, p. 27. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.º 41, p. 203-204, maio 1999.

CAIXETA, N. O que vem aí. *Exame*, edição 652, p. 15 dez. 1997.

CAMPOS, C. H. de. *Planejamento tributário: imposto de renda pessoas jurídicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

CARGA tributária muito além do limite. *Gazeta Mercantil*, 16 de ago. 1999. p. A-2.

COSTA, A. A. STJ dificulta guerra fiscal entre municípios: Tribunal conclui que o ISS deve ser pago no local da efetiva prestação do serviço e não onde localiza-se a sede da empresa. *Gazeta mercantil*, 15 jun. 2000. p. 14.

CRUZ, F. da et al. *Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000*. São Paulo: Atlas, 2000.

DEARDEN, J. *Análise de custos e orçamentos nas empresas*. Rio de Janeiro: Zahar, 1976.

DINIZ, M. S. *Agribusiness: avicultura quer menos tributos internos*. *Gazeta Mercantil*, 11 nov. 1999. p. 3.

FERNANDES, E. C. *Sistema tributário do mercosul*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

FERNANDES, E. C. *Sistema tributário do mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 2. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

FERREIRA, B. *Legislação tributária: a história da tributação no Brasil*. Brasília: [s.n.], 1986.

FLORIANÓPOLIS. *Consolidação das leis tributárias do município de Florianópolis: Lei Complementar n.º 07/97*. *Diário Oficial do Estado*. 22 dez. 1997.

FONTANELLA, F. R. *Educação tributária*. 5. ed. Santa Catarina: Secretaria de Estado da Fazenda, 1999.

GITMAN, L. J. *Princípios de administração financeira*. 7. ed. São Paulo: Harbra Ltda. 1997.

GRECO, M. A. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HERDY, T. *Agribusiness: Em Minas, falhas na cadeia produtiva*. *Gazeta Mercantil latino-americana*. 18 a 24 set. 2000, p. 20.

HORNGREN, C. T. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, vol. 1 e 2, 1986.

HUCK, H. M. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.

IUDICIBUS, S. de. *Análise de Custos*. São Paulo: Atlas, 1987.

IUDICIBUS, S. de; MARION, J. C. *Contabilidade comercial*. São Paulo: Atlas, 1985.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

JAY, A. *Maquiavel e gerência de empresas*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979.

JUSTEN FILHO, M. *ISS no tempo e no espaço*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n.º 2, p. 59-61, nov. 1995.

KAPLAN, R. S. COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S. *Balanced scorecard*. *HSM Management*. n.11, p. 120-126, nov./dez. 1998.

KUPFER, José Paulo. Saco sem fundo tributário. *Gazeta Mercantil – análises e perspectivas*. 30 out. 2000, p. A-3.

LATORRACA, N. *Direito tributário: imposto de renda das pessoas jurídicas*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LATORRACA, N. *Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. *Sistemas de informação*. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos S.A, 1998.

LIGHT, L. Gerenciando a lealdade. *HSM Management*. n.º 7, p. 76-84, mar./abr. 1998.

LISBOA, E. Sonegação cresce e pega mais de 41% da renda: Receita Federal usa números da CPMF e conclui que calote ao IR é bem superior ao imaginado. *Diário Catarinense – Economia*. 21 nov. 1998, p. 1.

MACHIAVELLI, N. *O príncipe*. 21. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1998.

MAGNAVITA, M. Múltis adotam juízo arbitral em seus contratos. *Gazeta Mercantil*, 19 out. 2000, p. A-12.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999.

MENDES, M. L. O leão é assim. *Exame*, edição 689, p. 14-15, jun.1999.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, I. G. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, I. G. da S. *Da sanção tributária*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, I. G. da S. et al. *O princípio da moralidade do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

- MINTZBERG, H. *Power in and around organizations*. Ed. O'Dougherty. USA, 1983.
- MINTZBERG, H. et al. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MOGLIA, L. Bahia dá redução fiscal e atrai empresas gaúchas. *Gazeta mercantil*, 24 out. 2000. p. A-8.
- NETZ, C et al. Sonogo, logo existo. *Exame*, edição 622. p. 18-26, nov.1996.
- NEVES, N. J. O.; FAGUNDES, M. *Mais lucros com menos impostos*. São Paulo: Mission, 1999.
- NEVES, N. J. O.; FAGUNDES, M. *Eliminando débitos com títulos da dívida pública*. São Paulo: Mission, 1999.
- NICACIO, A. *Primórdios do direito tributário brasileiro*. São Paulo: LTr, 1999.
- OLIVEIRA, D. P. R.. *Planejamento estratégico*. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, J. de. *Código tributário nacional*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- OLIVEIRA, J. de. *Lei das sociedades anônimas*. 12. ed. São Paulo: Saraiva,1991.
- PAULINO, J. A. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n.º 8.137/90*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.
- PELLIZZARI, D. *A grande farsa da tributação e da sonegação*. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes, 1990.
- PERFIL DA ALEMANHA. Frankfurt/Alemanha: Departamento de Imprensa e Informação do Governo Federal, 1998.
- PIRES, A. R. *Contradições no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- PORTER, M. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PORTER, M. *Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- RAMINA, L. C. T. *Iniciação ao direito financeiro e tributário*. 2. ed. São Paulo: Resenha tributária, 1996.
- RECEITA diz que metade das 530 maiores empresas não paga IR. *Jornal do Senado*, Brasília, 21 maio 1999. p. 5.
- RUSSEL, B. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979.

SAFATLE, C.; OLIVEIRA, R. Receita já fez a sua reforma tributária. *Gazeta Mercantil*, 5 jul. 2000. p. A-3.

SANTA CATARINA. Regulamento do ICMS: 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 serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e adota outras providências. *Diário Oficial do Estado*, Florianópolis, 26 dez. 1996.

SANTA CATARINA. Regulamento do ICMS: lei n.º 11.648, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e adota outras providências. *Diário Oficial do Estado*, Florianópolis, 28 dez. 2000.

SANTOS, J. J. dos. *Formação do preço e do lucro*. São Paulo: Atlas, 1991.

SÃO PAULO. Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo. Define que a base de cálculo do ISS da construção civil não compreende o valor do terreno e os materiais nela aplicados. Apelação n.º 624.969-9, São José do Rio Preto. *Revista Dialética De Direito Tributário*. São Paulo: n.º 21, p. 139-140, jun. 1997.

SCHOUERI, L. E. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Dados da arrecadação tributária disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadação/Carga-Fiscal/1999/ArrecTributária.htm>> Acesso em: 28 mar. 2001.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Legislação federal disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJurídica/dipj/2000/Orie.../LucroPresumido.htm>> Acesso em: 09 fev. 2001.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Legislação federal disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/Balança/2000/novembro/principaispaises.htm>> Acesso em: 19 jan. 2001.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Lei 9.532 de novembro de 1997. Altera a legislação tributária federal relativo aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/Leis/Anteriores/lei953297.htm>> Acesso em: 26 jun. 2001.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA. Legislação disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/legislação/...htm>> Acesso em: 30 mar. 2001.
SEGUNDO SEMINÁRIO INTERNACIONAL: *Intercâmbio entre técnicos e lideranças do fisco da Alemanha e do Brasil*. Alemanha, Ago. 2000.

SIMONSEN, M. H. Impeachment - a tragédia de um grande ator. *Exame*. n.º 634, p. 20-23, abr. 1997.

TREVISAN, A. M. Vantagem do imposto menor. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXV – n.º 98, p. 34-35, mar./abr. 1996.

TUBINO, D. F. *Sistemas de produção: a produtividade no chão de fábrica*. Porto Alegre: Bookman, 1999.

VALÉRIO, W. P. *Programa de direito tributário: parte geral*. 3. ed. Porto Alegre: Sulina, 1974.

VOLKS - UND FINANZWIRTSCHAFTLICHE BERISCTE: DIE WIRTSCHAFTLICHE LAGE IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND. Bundesministerium der Finanzen, Juni 2000.

XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

VI - APÊNDICE

6 - PREMISSAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

Nesta dissertação demonstra-se a convivência de três categorias de agentes produtivos, numa disputa de objetivos idênticos, porém, por meio de regras diferenciadas do sistema tributário brasileiro. Tais regras limitam os espaços de atuação, colocam os obstáculos, criam as vantagens ou desvantagens focadas, muitas vezes, no poder e favorecimento entre concedentes e beneficiados. Desta forma, tem-se a diferenciação de tratamento, com benefícios direcionados, prejudicando os que não têm o mesmo alcance. Isto gera descontentamento nos agentes produtivos com menos forças econômicas, políticas, técnicas e táticas para competir. No referencial teórico desta dissertação, apresentam-se o delineamento crítico do tema e os fundamentos conceituais da estrutura tributária atual. Na pesquisa de campo mostra-se, através de casos reais, que a ordem e estrutura conceitual não são observadas ou apresentam falhas e lacunas, provocando desigualdade nas condições de competir no mercado. A partir dos casos estudados nos capítulos III e IV observa-se a injustiça fluindo amplamente entre os princípios constitucionais da legalidade, igualdade e capacidade contributiva, por meio dos benefícios do poder, das lacunas da lei, do sacrifício do recurso público em favor de alguns e da ausência de estrutura e capacidade fiscal.

Sentindo os efeitos desse falho sistema tributário atual, o contribuinte deseja a reforma tributária.

6.1 - Sistema Tributário Atual e a Reforma Tributária

A má distribuição da carga tributária evidenciada ao longo deste trabalho não propicia a igualdade de condições para competir. Não contempla satisfatoriamente a capacidade contributiva entre os agentes produtivos e conseqüentemente não distribui a renda. Ou seja, o sistema tributário em vigor no Brasil é injusto. Por isso, há muito tempo os contribuintes e juristas vêm reivindicando, apresentando críticas e sugestões para a reforma tributária.

Nesse sentido, críticas ao atual sistema são freqüentes e sugestões de reestruturação ou reforma são apresentadas como solução. Porém, ao mesmo tempo em que a sociedade busca a reforma tributária, os entes tributantes não medem esforços para melhorar a arrecadação

através de aperfeiçoamentos na legislação, criação de novas frentes de fiscalização, quebra de sigilo bancário, convênios de fiscalização conjunta entre Receita Federal, Estados e Municípios, entre outras medidas.

As manifestações da população podem ser observadas em quase todos os jornais, a exemplo da reportagem de Nely Caixeta¹³⁸, na qual aponta: “Há impostos demais e um Fisco que arrecada mal”. Reportagem de Claudia Safatle e Ribamar Oliveira¹³⁹, intitulada “Receita já fez a sua reforma tributária”, aponta um crescimento de arrecadação do Imposto de Renda de 61,9% nos últimos 5 anos. A sobrecarga tributária também está apontada na reportagem do jornal *Gazeta Mercantil* de 16 de agosto de 1999¹⁴⁰, onde o redator sugere a ampliação do universo de contribuintes, a taxaçoão mais equânime sobre as empresas e cidadãos e o combate tenaz à evasão fiscal. Mônica Magnavita¹⁴¹ apresenta reportagem sobre a reação das empresas às demoras do Judiciário, propondo adotar juízo arbitral em seus contratos, por ser uma forma ágil de solução aos litígios na parceria comercial. De acordo com os empresários, a demora nos julgamentos de litígios compromete e engessa a dinamicidade e o bom andamento dos negócios empresariais. A empiricidade se faz presente em muitos julgamentos, mostrando-se fora da realidade atual dos fatos comerciais.

O sistema tributário é o instrumento legal que impulsiona e sustenta a estrutura governamental. Esta, por sua vez, tem a função de atender as necessidades da sociedade como um todo. Logo, a produção, a arrecadação e a estrutura social do País depende do impulso e estrutura que esse instrumento legal tem para arrecadar de forma justa, distribuir renda, gerar empregos e promover desenvolvimento e crescimento produtivo. Assim, o sistema tributário brasileiro tem elos de funcionalidade nos três poderes constituídos: o Poder Legislativo deve criar as normas de forma simples, claras e inquestionáveis de contribuição tributária; o Poder Executivo deve administrar a arrecadação e aplicação dos recursos e o Poder Judiciário deve julgar a legalidade do que é questionado por parte dos poderes governamentais e dos contribuintes. Porém, o sistema atual mostra fragilidade em cada um dos três poderes,

¹³⁸ Nely Caixeta coloca que a grande quantidade de impostos e a péssima infra-estrutura de arrecadação somente hão de melhorar com a reforma tributária. CAIXETA, N. O que vem aí. *Exame*, edição 652, p. 15 dez. 1997.

¹³⁹ SAFATLE, Claudia. OLIVEIRA, Ribamar. Receita já fez a sua reforma tributária. *Gazeta Mercantil*, 5 jul. 2000. p. A-3.

¹⁴⁰ Reportagem da *Gazeta Mercantil* do dia 16 de agosto de 1999. p. A-2, com o título “Carga tributária muito além do limite.

¹⁴¹ MAGNAVITA, Mônica. Múltis adotam juízo arbitral em seus contratos. *Gazeta Mercantil*, 19 out. 2000, p. A-12.

apresentando legislação complexa e falha, ineficiência e incapacidade na arrecadação, julgamentos morosos e irrealistas para o mercado, respectivamente.

Esses sintomas estão apontados nos diversos estudos de caso desta dissertação. Assim, a tabela 07, página 88 e figura 2, página 89 do capítulo III mostram grande variação na carga tributária entre categorias de atividades econômicas; a tabela 09, página 103 e a figura 5, página 104 do capítulo III mostram significativa variação da carga tributária no direcionamento dos negócios regionalizados. No capítulo IV o caso 4.1.1, página 109, mostra vantagem tributária em função do volume de vendas; o caso 4.1.2, página 111, mostra vantagem tributária pela forma de estruturação social da empresa; o caso 4.1.3, página 113, mostra que é possível obter vantagem tributária em função do momento de realização da venda relacionado ao estágio de avanço no processo produtivo; o caso 4.1.4, página 119, mostra como obter vantagem tributária por estabelecer-se em região favorecida; o caso 4.1.5, página 121, mostra a possibilidade de obter vantagem tributária pela correta parcela de terceirização do processo produtivo; o caso 4.1.6, página 124, mostra vantagens financeiras pela forma de pagamento ou questionamento do tributo devido; o caso 4.1.7, página 126, mostra que é possível obter vantagem tributária nas operações de triangulação no comércio internacional; o caso 4.2.1, página 129, mostra uma situação de vantagem tributária nas lacunas da lei, criada pelo poder de barganha; e o caso 4.2.2, página 131, mostra significativo benefício na tributação fixa, instalando talvez neste modelo de tributação a mais significativa injustiça tributária do sistema tributário brasileiro.

Identificam-se acima 11 diferentes situações de obter vantagens tributárias e sem alguma pretensão de esgotá-las. Apenas exemplificam-se alguns casos que comprovam a complexidade, a desestruturação, a desigualdade de condições competitivas e o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, permitidas no atual sistema tributário brasileiro. No capítulo III desta dissertação mostra-se também que toda carga tributária está centrada no preço do produto e quem a paga efetivamente é o consumidor. Assim, os reflexos da elevação do custo da produção influenciam a demanda. Logo, quem deixa de onerar sua produção pelo não recolhimento do tributo ou benefício tributário dispõe de melhores ofertas para o mercado ou maior margem de lucro. Situa-se, neste ponto, a principal desigualdade de condições para competir e a injustiça do sistema tributário do País.

A proliferação das normas gerou confusão e desobediência crescente no contribuinte. Gerou também espaços inalcançáveis e desaparecimento do Fisco para abranger as manobras

do mau contribuinte. Em síntese, o sistema tributário brasileiro chegou num estágio avançado de deterioração, irracionalidade e ineficiência.

Demonstrando atender aos reclames do povo, em 1995 o Congresso Nacional formou a Comissão de Reforma Tributária, para a qual escolheu 36 integrantes com a função de estudar e apresentar projeto e parecer definitivo de reforma tributária. No impasse até ora, duas propostas recebem destaque: a do relator da Comissão, deputado federal Mussa Demes e a proposta alternativa do deputado federal, Dr. Marcos Cintra.

6.1.1 - Relatório da Comissão de Reforma Tributária

Neste Relatório, a comissão de reforma tributária propõe substituir o IPI, o ICMS e o ISS pelo IVA federal e estadual com alíquota de 22,00% e que incidirá sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços. Propõe substituir a COFINS, PIS e CSLL por uma contribuição única a ser paga pelas empresas e destinada ao custeio da seguridade social, ensino fundamental e amparo ao trabalhador. Exclui a CPMF. Cria o IVV de 3,00% sobre todas as vendas no varejo, que será cobrado pelos municípios. Mantém a contribuição para a previdência de empregados e empregadores, mantém também os impostos: IRPJ, IRPF, II, IE, IOF, ITR, IPTU e IPVA.

6.1.2 - Proposta alternativa do deputado Marcos Cintra

A proposta alternativa do deputado Marcos Cintra mantém alguns impostos do sistema atual, como é o caso do II, IE, IOF, ITR, IPTU e IPVA, porém, acaba com o IR das empresas, que pagarão o tributo somente sobre rendimentos obtidos no mercado de capitais e propõe isenção do IRPF até 20 salários mínimos mensais. Acaba com a contribuição previdenciária das empresas e sugere que esse encargo seja pago pelos trabalhadores. Propõe substituir os tributos: IPI, ICMS, COFINS, PIS e CSLL pelo IMF de 2,70%, declarando ilegal qualquer operação não efetuada através do sistema de pagamento bancário. Mantém o ISS como arrecadação municipal. Cria o Imposto Seletivo (IS) sobre energia, combustíveis, autoveículos, comunicações, fumo e bebidas. Mantém como encargo tributário da empresa o IMF, o IS e o IR sobre rendimentos de capitais. Propõe que estes sejam ressarcidos na exportação. Na importação de produtos do exterior sugere tributação na entrada, igual ao produto interno, nacionalizando-o. Dessa forma, o imposto de importação se iguala à soma do

IMF, IS e o IR acima, que são cumulativos e repassados ao consumidor no preço final de tais produtos.

Cintra mantém imunidades constitucionais anteriores e as amplia para atividades cooperativas e fundos de previdência privada. Mantém liberalidade para as três esferas de governo criar isenções e benefícios através de lei ordinária específica. Propõe que Lei Complementar fixe alíquotas mínimas e máximas para os tributos: IMF, IS, IRPF, IRPJ, IPTU ITR, IPVA e ISS. Propõe alíquotas progressivas para o IPTU e ITR.

6.2 - Crítica às Propostas de Reforma, com Base no Referencial Teórico e Estudos de Casos desta Dissertação

6.2.1 - Crítica à proposta do relator da Comissão de Reforma Tributária

Numa breve análise sobre a proposta do relator da Comissão de Reforma Tributária pode-se observar que o ônus da COFINS, PIS e CSLL continua o mesmo, sendo apenas agrupada numa única contribuição. Isto pode reduzir um pouco a burocracia. No entanto, a Contribuição previdenciária, IRPJ, IRPF, II, IE, IOF, ITR, IPTU e IPVA permanecem idênticos ao que eram anteriormente.

A substituição do IPI, ICMS e o ISS pelo IVA com alíquota de 22,00%, a criação do IVV sobre vendas a varejo com alíquota de 3,00% e a eliminação da CPMF requerem uma análise comparativa do ônus, burocracia e justiça tributária contidos no sistema em vigor e o sugerido. Deve-se observar, no entanto, que no sistema tributário atual a incidência de ISS somente ocorre quando não ocorre a incidência de IPI e ICMS ou vice-versa. Diferentemente, o relator da comissão propõe que o IVV incida sobre todas as vendas a varejo, tanto sobre mercadorias quanto sobre serviços. Propõe que o IVA também incida sobre essas mercadorias e esses serviços. Logo, tem-se nesse caso o imposto em cascata, ou seja, um entra na base de cálculo do outro. Assim, feito o delineamento, faz-se a análise conforme a tabela 10 a seguir:

TABELA 10 - DIFERENCIAL BÁSICO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO NA PROPOSTA DO RELATOR SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

Proposta do Relator da Comissão		Sistema tributário atual	
IVA	22,00%	IPI (taxação média)	10,00%
IVV	3,00%	ICMS	17,00%
CPMF	-	CPMF	0,30%
Total destes tributos	25,00%	Total destes tributos	27,30%

FONTE: PL - Partido Liberal

NOTA: Dados trabalhados pelo autor.

Levando-se em consideração que todos os outros tributos são mantidos, a proposta do relator da comissão reduz a carga tributária em 2,30%. Isto fará com que o governo tenha menos receita e certamente piore os serviços essenciais de atendimento à população. Destarte, não minimiza as distorções do sistema atual, não mostra ser mais eficiente no combate a sonegação, não moderniza os procedimentos comerciais e de fiscalização. Portanto, não busca abranger os sonegadores do imposto declaratório para aumentar a arrecadação, não introduz a igualdade e a capacidade contributiva. Porém, cria a necessidade de fiscalização federal, estadual e municipal sobre o faturamento das empresas, obrigando estas a isolar em suas escriturações fiscais o IVA federal, o IVA estadual e o IVV municipal.

6.2.2 - Crítica à proposta Alternativa do deputado Marcos Sintra

A proposta Alternativa do deputado Marcos Cintra apresenta mudanças e eficiência na atuação do fisco, na distribuição da carga tributária, na desoneração da produção e na justiça social do tributo.

Cintra propõe reduzir a carga tributária e ampliar o quadro de contribuintes por tributar todas as operações financeiras e declarar ilegal qualquer operação não efetuada através do sistema de pagamentos bancários. Assim, num estudo divulgado no ano de 2000 pelo Partido Liberal, apresenta num quadro comparativo a partir de dados e tabela elaborada pelo IBGE, o impacto do IVA a 17,00% e o IMF a 2,70% sobre os custos de produção de diversos setores da economia brasileira. Neste, apresenta como resultado, que o IVA arrecadaria R\$ 65 bilhões enquanto o IMF arrecadaria RS 106 bilhões. Complementando-se este quadro para o percentual de IVA proposto pelo Relator da Comissão da Reforma Tributária, de 22,00%, a arrecadação passaria para R\$ 84 bilhões. Ainda assim o IMF proporcionaria arrecadação bem superior ao IVA.

Na divulgação da proposta de Cintra diversos outros estudos mostram a obtenção da receita de arrecadação tributária. Evidentemente, conhecer de onde virá e quanto será a receita tributária é importante para os congressistas, para os executivos do governo e para todos os cidadãos brasileiros. No entanto, na elaboração da proposta de melhoria do sistema tributário, a maior importância deve estar em saber perfeitamente quem pagará efetivamente o tributo a ser arrecadado e se efetivamente constituirá justiça tributária através da capacidade contributiva. Neste aspecto a proposta de Cintra apresenta inovações ou correções significativas, abrangendo muito mais contribuintes, dentre eles, grande parte sonegadores ou maus pagadores. Isto deverá acontecer pela extinção de grande parte do imposto declaratório e a criação de impostos arrecadados nas fontes. Essa mudança facilitará a arrecadação e diminuirá a sonegação de impostos.

Com a eliminação dos tributos trabalhistas da empresa e a substituição do IPI, ICMS, COFINS, PIS e CSLL pelo IMF de 2,70%, Cintra propõe significativa redução da carga tributária na produção e aumento da carga tributária nas pessoas físicas. Segundo os estudos desta dissertação (sub-tópico 3.3.1.1, p. 56), a carga tributária sobre a folha salarial representa 5,02% na receita efetiva da empresa. Os tributos que Cintra propõe substituir representam, no preço do produto (tópico 3.3.2, p. 61-87 desta dissertação): IPI 9,09%; ICMS 15,46%; COFINS 3,00%; PIS 0,65% e CSLL 1,08%. Estes, somados aos tributos trabalhistas totalizam 34,30% e representam quase absoluta eliminação da atual carga tributária no preço da produção. Em contrapartida Cintra propõe a criação do IMF de 2,70% que incidirá em todas as operações financeiras. Neste caso, o IMF é imposto em cascata, porém, a COFINS, o PIS e a CSLL também o são e somam 4,73%. Por outro lado, o Imposto Seletivo proposto por Cintra, incidirá sobre produtos que pouco afetam a subsistência básica do cidadão se administrados em função do volume consumido e da capacidade contributiva. Focando o aspecto da função social do tributo, é correto tributar os ganhos de capital e rendimentos financeiros, porque estes não vem de encontro aos objetivos específicos do empreendedor.

Como fator preocupante na proposta de Cintra, este mantém os benefícios de incentivos fiscais e ainda os amplia para investimentos de entidades de previdência privada e sobre os atos cooperativos. Para fundamentar a crítica sobre estes, faz-se referência principalmente aos casos: “4.1.1”, “4.1.4”, “4.2.1” e “4.2.2” estudados no capítulo IV desta dissertação. Estes casos identificam vantagens pela distorção do sistema tributário atual através de benefícios direcionados. Todos os outros casos também mostram falhas do sistema tributário, porém, o principal foco da guerra fiscal e abusos administrativos de governos

ocorrem pelos benefícios concedidos, tentando justificá-los com suposta criação de empregos, desenvolvimento direcionado e outros fatores. No entanto, a real criação de empregos ocorre quando os recursos gerados pelas empresas são reinvestidos nas próprias organizações que os geraram. Neste aspecto, Cintra propõe corretamente a tributação, em forma de renda da pessoa física, das retiradas e remunerações dos sócios e associados das pessoas jurídicas.

6.3 - Premissas do Autor para a Reforma Tributária

Em síntese, ambas as propostas devem focar neutralidade e eficiência na manutenção do nível de arrecadação e na alocação destes recursos. Devem objetivar a equidade tributária e onerar menos a produção.

A atuação eficiente do fisco requer a simplificação do sistema tributário. Requer fórmulas de arrecadação e atuação fiscal capazes de incorporar os sonegadores, os planejadores e os beneficiados por barganhas e isenções especiais no quadro de contribuintes normais e em igualdade de condições de competir. Neste sentido os benefícios, incentivos, favores e sonegadores têm que ser banidos. Deve ser criada uma estrutura arrecadatória que impossibilite o desvio e a omissão da renda. A sistemática do imposto declaratório mostra-se altamente ineficiente neste sentido, permitindo que o contribuinte demonstre sua vontade própria de pagar imposto, declarando-o e pagando-o sem interferência fiscal. Isso leva à grande proporção dos que não pagam imposto, pois não se sentem pressionados a entregar parte de sua renda ou riqueza ao governo. Logo, deve-se encontrar formas de tributação automática e de fácil controle do fisco (governo). Deve-se chegar a constatações e acompanhamentos ágeis dos fluxos da riqueza através de modernos sistemas da informática e da comunicação. A interligação em grandes redes de informática, internet, intranet e redes bancárias de movimentação dos recursos devem ser disponibilizados ao fisco no que tange ao fluxo da riqueza dos cidadãos. Enfim, os impostos não-declaratórios devem ser prestigiados em função da eficiência arrecadatória e da desoneração da estrutura arrecadatória dos governos.

Repudia-se muito o imposto em cascata, que na realidade esconde o peso da sua existência no preço do produto, porém, pouco ou nada questiona-se sobre o quanto é o volume do benefício concedido através de isenções, lacunas direcionadas e planejamentos que reduzem a carga tributária para alguns contribuintes.

Diante do que foi exposto neste trabalho e da aceitação de melhorias da proposta alternativa do deputado Marcos Cintra, propõe-se como premissas para melhoria do sistema tributário brasileiro:

a) - eliminação de todos os subsídios, benefícios, isenções e imunidades.

Nenhuma imunidade, isenção, redução de alíquota ou benefício específico deverá ser mantido ou criado em forma de incentivos para investimentos ou obras assistenciais, devendo os fins de utilidade pública e de incentivos específicos ser atendidos através da alocação dos recursos arrecadados, também previstos na Constituição e regulamentados na lei orçamentária plurianual e anual de cada ente público autônomo¹⁴².

b) - criação do Imposto Seletivo sobre os excessos da subsistência básica do cidadão e sobre produtos supérfluos.

Deve ser criado o Imposto Seletivo (IS) sobre energia, combustíveis, veículos e comunicação, porém, deve incidir apenas a partir de um limite que não tribute os gastos essenciais de subsistência do cidadão e iniba sua cidadania. O Imposto Seletivo deve incidir também sobre produtos supérfluos como fumo, bebidas, perfumes, cosméticos, peleterias, armas e munições, equipamentos e serviços de diversão.

As exportações devem ser desoneradas integralmente do Imposto Seletivo e do IMF, através do ressarcimento da carga tributária acumulada no preço de cada tipo de produto efetivamente exportado. O ressarcimento deve ocorrer pela aplicação de um índice calculado por instituto de competência e reconhecimento nacional e internacional, sobre o valor comprovadamente exportado. Esse procedimento deve ser rápido ou imediato, a exemplo dos países da Comunidade Econômica Européia.

Por outro lado, as importações do exterior devem ser tributadas no desembaraço aduaneiro, pelo Imposto Seletivo se for o caso de supérfluo e automaticamente pelo IMF, tornando-o tributariamente um produto nacionalizado.

c) - tributação da remuneração da pessoa física com encargos trabalhistas e tributação da renda da pessoa física a partir de dez salários mínimos e progressivamente por níveis de renda até o limite máximo de 50% ou mais, como é nos EUA e países europeus¹⁴³.

¹⁴² Esta premissa vai de encontro às regras do sistema tributário da Alemanha.

¹⁴³ A Alemanha tem alíquota máxima de 51% para o IRPF. SEGUNDO SEMINÁRIO INTERNACIONAL: Intercâmbio entre técnicos e lideranças do fisco da Alemanha e do Brasil. Alemanha, Ago. 2000. A Holanda e Dinamarca tem alíquota máxima de 60% para o IRPF. KUPFER, José Paulo. Saco sem fundo tributário. *Gazeta Mercantil - análises e perspectivas*. p. A-3, 30 out. 2000.

Tributar a pessoa física com encargos trabalhistas sobre sua remuneração é formar poupança para que numa situação futura a mesma pessoa faça usufruto dela. Tributar a pessoa física sobre sua renda é contribuir para que o governo aloque tal parcela arrecadada em infraestrutura e assistência a todos os cidadãos de forma igual. Tributar a renda da pessoa física progressivamente significa tributar segundo a capacidade contributiva de cada um, conforme prevê a Constituição brasileira. Para isto, torna-se necessária absoluta transparência sobre o fluxo da renda e riqueza dos cidadãos.

d) - eliminar o benefício da taxaçaõ fixa para profissionais liberais no Imposto Sobre Serviços (ISS). Este imposto deve incidir sobre a receita efetiva de todos os prestadores de serviços.

A injustiça tributária da taxaçaõ fixa para profissionais liberais foi demonstrada no caso “4.2.2”, p. 131-135 desta dissertaçãõ.

e) - estabelecer alíquotas únicas nacionais para todos os tributos, exceto para o IRPF, IPTU, ITR e IPVA, que deverão ter alíquotas progressivas. Nestes, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e respeitados os limites da proibição de confisco.

f) A arrecadação dos estados deve ter basicamente o IS e o IPVA. Aos municípios deve caber a arrecadação do ISS, IPTU, ITR e parcela do IMF arrecadado pela União. Os municípios devem arrecadar ainda taxas relativas ao poder de polícia, coleta de resíduos e lixo e de iluminação pública. Contribuições de Melhoria devem ficar a cargo da arrecadação do ente público executor, limitadas ao gasto nelas empregado.

Por fim, desonerando mais a produção exportada para o exterior e onerando menos o produto nacional comercializado no país, também os produtos importados do exterior serão menos competitivos sobre os do próprio produtor brasileiro. Tributando mais as pessoas físicas com efetiva capacidade tributária e riqueza pessoal (IPTU, ITR, IPVA, IMF, ISS, Contribuições trabalhistas e Imposto Seletivo sobre produtos supérfluos), a justiça tributária será restabelecida, a renda melhor distribuída, os lucros reinvestidos nos próprios empreendimentos, gerando empregos sem subsídios e leilões em guerras fiscais e os pobres, tendo emprego, serão menos pobres, produzirão e exigirão menos gastos sociais do governo.

Relativo à aplicação dos tributos arrecadados, premissas de planejamento, transparência, controle e responsabilização são desnecessárias ao serem observadas as regras

da Lei Complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000. A partir dessa LC, Cruz et al¹⁴⁴ faz uma avaliação comparativa de gestão dos órgãos públicos à semelhança de como são administrados as empresas privadas, dizendo que,

As normas relativas ao controle de custo e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento vão provocar reformulação geral no trato da coisa pública, pois insere ferramentas de gestão. Até o momento, da área pública eram exigidas apenas demonstrações contábeis, na forma prevista nos Anexos da Lei n.º 4.320/64. É importante destacar que as mudanças introduzidas somente serão efetivadas, quando os agentes públicos responsáveis pela gestão pública possuírem capacidade técnica para realizar as mudanças, a exemplo do que ocorre na iniciativa privada. A presidência de uma grande companhia não está nas mãos de leigos.

Para condicionar o cumprimento das normas da LC n.º 101 incumbidas ao executor dos recursos públicos, o legislador definiu ser obrigação da União prestar assistência técnica aos municípios por meio de treinamentos e desenvolvimento de recursos humanos, transferência de tecnologia e apoio a divulgação dos dados da operacionalidade do gestor. No artigo 11 dessa LC determinou que são requisitos essenciais de responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional. Isso obriga os estados e municípios brasileiros a instituírem, através de lei ordinária, todos os tributos previstos na lei maior, como sendo de sua competência.

A Lei Complementar n.º 101 retro citada, longe de evitar os favorecimentos apontados ao longo desta dissertação, apenas mostra o caminho para a obtenção da receita tributária própria. Cabe ao executivo e legislativo local fixarem as alíquotas do imposto de sua competência. Assim o legislativo local permaneceu com a liberdade, que muitas vezes traduz para a irresponsabilidade, ao definir alíquotas insignificantes ou outros benefícios da guerra fiscal.

A reforma tributária deve eliminar qualquer espaço para favorecimentos entre administrações estaduais e municipais. A função dos governantes deve limitar-se a arrecadar e administrar a alocação dos recursos arrecadados com neutralidade. Estes devem focar sua parcela territorial de gestão como uma peça de um grande composto que forma a nação. Esta, para ser um todo, justo e igual para todos, não pode aceitar alíquotas diferenciadas em suas partículas de gerenciamento, nem benefícios específicos dentro e entre suas desmembrações de gerenciamento. Se assim for, os governantes farão sua parte atendendo à demanda por serviços públicos e condicionarão aos agentes produtivos igualdade de condições para competir.

¹⁴⁴ CRUZ, Flávio da et al. Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. São Paulo: Atlas, 2000. p.31.