

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

**INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DE GOIÁS**

Dissertação submetida à apreciação da Universidade Federal de Santa Catarina para a  
obtenção do Grau de Mestre em Engenharia.

**MANUEL GOMES DA SILVA**

Florianópolis, setembro de 2002.

**MANUEL GOMES DA SILVA**

**INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DE GOIÁS**

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.

---

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.

Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

---

Prof. Antonio Cezar Borna, Dr.

Orientador

---

Prof. Antônio Alves Filho, Dr.

---

Prof. Índio Jorge Zavarizi, Dr.

## Ficha Catalográfica

Silva, Manuel Gomes da.

Incentivos fiscais como instrumento do planejamento tributário no Estado de Goiás.  
Florianópolis, UFSC, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção,  
2002.

139 p.

Dissertação: Mestrado em Engenharia de Produção (Gestão da Qualidade e  
Produtividade)

Orientador: Antonio Cezar Bornia

1. Tributo 2. Incidência 3. Planejamento 4. Fato Gerador

I. Universidade Federal de Santa Catarina

II. Título

A todas as pessoas que acreditam ser possível transformar os sonhos em realidade, apesar de se depararem com uma realidade quase sempre hostil, a indicar que a atuação nos moldes vigentes, que vise a manutenção do *status quo*, seja bem menos sacrificante.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Antonio Cezar Bornia, pela orientação firme e esclarecedora durante o desenvolvimento deste trabalho. Pela sua coragem de muitas vezes nos indicar falhas cometidas no trabalho ora realizado, que acarretaram recomeçar tudo, levando-nos muitas vezes a um estado de fadiga, porém resultando em relevantes melhorias.

Ao Professor Antônio Alves Filho, por ser o professor que eu tenho como modelo, pela sua seriedade, pelos métodos de ensino produtivos e inovadores, por ser pessoa compromissada com sua missão de professor.

À Universidade Católica de Goiás, por ter criado as condições para ser possível a concretização do curso de mestrado, inclusive por ter arcado com todo o seu custo.

Ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, pela oportunidade de realização do curso de mestrado.

Às empresas que cederam espaço para a realização deste trabalho.

Às mulheres mais importantes da minha vida: minha esposa Jaqueline, que soube compreender as ausências em muitos momentos importantes de nossas vidas; minha filha Sharena, por transmitir doçura em todos os momentos em que estivemos a discutir as linhas do trabalho ora apresentado; minha filha Tânila por ser a coisa maravilhosa que é, portadora do dom de tirar-nos os desânimos que teimam em perseguir-nos, usando apenas o seu sorriso de criança.

Ao meu filho Riano que, embora ainda bastante jovem e sendo médico, muitas vezes fez ver assuntos abordados em minha dissertação por ângulos totalmente novos, nos propiciando mesclar nossos textos repletos de racionalidade com algumas pitadas de esclarecedoras tiradas do mais puro sentimento humano e, às vezes, de poesia.

## Mensagens

No campo da imposição tributária a lei não pode estar desprovida de equidade. Os cidadãos devem contribuir com uma justa parcela de tributos, segundo sua capacidade econômica ou segundo sua demanda por serviços públicos, e jamais ficar à mercê das necessidades crescentes e incontroláveis do Estado.

Manuel Gomes da Silva

A lei reflete mas em nenhum sentido determina o valor moral de uma sociedade. Os valores de uma sociedade razoavelmente justa irão se refletir numa lei razoavelmente justa. Quanto melhor for a sociedade, menos lei haverá. No paraíso, não haverá lei e o leão se deitará ao lado do cordeiro. Os valores de uma sociedade injusta irão se refletir numa lei injusta. Quanto pior for a sociedade, mais lei haverá. No inferno, não haveria coisa alguma além da lei e o processo devido será meticulosamente observado.

Grant Gilmore

## RESUMO

SILVA, Manuel Gomes da. **Incentivos fiscais como instrumento do planejamento tributário no estado de Goiás**. 2002. 133f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. UFSC. Florianópolis.

Neste trabalho abordam-se diversos aspectos do planejamento tributário, e sugere-se que estes sejam levados em consideração pelas empresas estabelecidas em Goiás, nos seus planejamentos, embasando a sugestão no ordenamento jurídico que rege os tributos, a doutrina e a jurisprudência predominantes no país, de tal forma a melhorar a capacidade competitiva, em decorrência do adequado tratamento da variável tributo dispensado pela organização. Na revisão da literatura, constam o surgimento do planejamento tributário no Brasil, seus fundamentos teóricos, uma análise crítica do sistema tributário brasileiro, o planejamento tributário adotado pelas empresas transnacionais e, no final, apontam-se diversas formas de procedimentos passíveis de serem adotados que visam a economia de impostos. No trabalho desenvolve-se também, de forma minudente, uma análise de dois programas de incentivos à industrialização do Estado de Goiás, baseados em benefícios fiscais e financeiros, o FOMENTAR e o PRODUZIR, com o fito de identificar o grau de confiabilidade de tais programas e apontar os procedimentos mais aconselháveis a serem adotados pelas empresas beneficiárias dos programas, ante as novas realidades decorrentes das mudanças na economia do país e das alterações operadas nos programas e na política estadual. As legislações tributárias, federal, estadual e municipal, também são objeto de acurada análise utilizando-se as técnicas do planejamento tributário, com o intuito de apontar suas falhas, incoerências e exorbitâncias, além de mostrar como se encontram as normas ordinárias que definem as obrigações dos contribuintes, comparando-as com as normas hierarquicamente superiores e concluindo-se quanto à constitucionalidade de tais normas, visando fornecer subsídios aos empresários para tomada de decisões que sejam as mais adequadas a cada situação específica, de forma a resultar em menor ônus tributário.

**Palavras-chave:** planejamento, tributário, legislação e incentivos.

## ABSTRACT

SILVA, Manuel Gomes da. **Incentivos fiscais como instrumento do planejamento tributário no estado de Goiás.** 2002. 133f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. UFSC. Florianópolis.

This work approaches several aspects of the tributary planning, and suggests that they should be taken into consideration by the companies established in Goiás state in their planning processes, emphasizing the juridical arrangement that rules taxes, the doctrine and the jurisprudence predominating in the country, in order to improve the competitive capacity, due to the adequate treatment of the variable tribute. In the literary revision, this work approaches the beginning of the tributary planning in Brazil, its theoretical basis, a critical analysis of the Brazilian tributary system, the tributary planning adopted by transnational companies, and, finally, it describes the several possible procedures to be adopted, aiming tax reductions. This work also develops, complexly, an analysis of two incentive to industrialization programs in the state of Goiás, based on the fiscal and financial benefits, the FOMENTAR and the PRODUIZIR, seeking the identify the level of trustability of these programs and to point out the appropriate procedures to be adopted by the companies benefited by such programs, due to the new realities caused by the changes in the national economy and the alterations in these programs and in the state policies. The federal, state and city tributary legislation are also object of an accurate analysis, using the tributary planning techniques, detecting their faults, incoherencies and excesses, and showing how the ordinary norms can be found in order to define the tax payers obligations, comparing them with hierarchically superior ones, and concluding on the constitutionality of such as norms, aiming to provide managers with subsidies for a more adequate decision making process during each specific situation, decreasing, therefore, the tributary burden.

**Key-words:** planning, tributary, legislation and incentives.



## **LISTA DE SIGLAS**

ABIFARMA – Associação Brasileira da Indústria Farmacêutica  
ACIEG – Associação Comercial e Industrial do Estado de Goiás  
ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ALALC – Associação Latino Americana de Livre Comércio  
CF – Constituição Federal  
CIF – Cost, Insurance and Freight (custo, seguro e frete incluídos)  
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas  
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CTE – Código Tributário Estadual  
CTN – Código Tributário Nacional  
DARE – Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais  
DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais  
DRE – Diretoria da Receita Estadual  
EC – Emenda Constitucional  
GATT – General Agreement on Tariffs and Trade (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio)  
FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço  
FMI – Fundo Monetário Internacional  
FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás  
FOB – Free on Board (livre a bordo)  
FUNPRODUZIR – Fundo de Desenvolvimento das Atividades Industriais  
IBAMA – Instituto Brasileiro de Meio Ambiente  
ICMS – Imposto sobre as Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e as prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação  
IE – Imposto sobre a Exportação  
IGPM – Índice Geral de Preços a fator de Mercado  
II – Imposto sobre a Importação  
INCOTERMS – International Commercial Terms (Termos Comerciais Internacionais)  
INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira  
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor  
IRPF – Imposto de Renda das Pessoas Físicas  
IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas  
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis  
ITCD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação de Quaisquer Bens e Direitos  
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural  
IVA – Imposto sobre Valor Agregado  
IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações  
IVV – Imposto sobre Vendas a Varejo  
MERCOSUL – Mercado Comum do Sul  
NBM/SH – Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado  
NAFTA – North American Free Trade Agreement  
NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul  
OCDE – Organização para Coordenação do Desenvolvimento Econômico  
OMC – Organização Mundial do Comércio  
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público  
PIS – Programa de Integração Social  
PRODUZIR – Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás  
RCTE – Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás.  
RICMS – Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.  
RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados  
RIR – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza  
SAT – Seguros Contra Acidentes do Trabalho  
SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa  
SEFAZ/GO – Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás  
SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio  
SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem da Indústria  
SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

SESC – Serviço Social do Comércio

SESI – Serviço Social da Indústria

SEST – Serviço Social do Transporte

SINIEF – Sistema Nacional de Informações Econômico Fiscais

SRF – Secretaria da Receita Federal

SRE – Superintendência da Receita Estadual

STN – Sistema Tributário Nacional

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TARE – Termo de Acordo de Regime Especial

UE – União Européia

ZFM – Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	Problema.....	16
1.2	Objetivos.....	17
1.2.1	Objetivo geral.....	17
1.2.2	Objetivos específicos.....	17
1.3	Justificativa.....	18
1.4	Metodologia.....	19
1.5	Limitações do trabalho.....	22
1.6	Estrutura.....	23
2	REVISÃO DA LITERATURA	25
2.1	O surgimento do planejamento tributário.....	25
2.2	As características do Sistema Tributário Brasileiro.....	27
2.2.1	O sistema tributário brasileiro e a equidade.....	27
2.2.2	A falta de neutralidade do sistema tributário brasileiro.....	31
2.2.3	Os benefícios fiscais como instrumentos de política econômica dos Estados.....	34
2.2.4	A não observância dos princípios básicos da tributação.....	36
2.3	O planejamento tributário como variável da administração empresarial	37
2.3.1	A relação jurídico-tributária.....	38
2.3.2	O planejamento tributário e os atos ilícitos.....	42
2.3.3	Formas de planejamento tributário.....	44
2.3.4	O planejamento tributário das empresas transnacionais.....	44
2.3.4.1	Os preços de transferência na visão internacional.....	49
2.3.4.2	O modelo Norte-americano de repressão ao abuso do preço de transferência.....	50
2.3.4.3	Razões para o abuso nos preços de transferência.....	51
2.3.5	O planejamento tributário com base na ação de contestação.....	52
2.3.5.1	A avaliação do custo benefício.....	52
2.3.6	O planejamento tributário com base nos incentivos fiscais.....	53
2.4	Comentários finais do capítulo.....	54

3	OS PROGRAMAS DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DE GOIÁS	56
3.1	O programa FOMENTAR.....	56
3.1.1	Histórico do programa.....	56
3.1.2	As características do FOMENTAR.....	57
3.1.2.1	Recursos do FOMENTAR.....	57
3.1.2.2	Destinação dos Recursos.....	58
3.1.2.3	Encargos.....	58
3.1.2.4	Prazos de Fruição.....	59
3.1.3	A operacionalização do FOMENTAR.....	61
3.1.4	O FOMENTAR como objeto do planejamento tributário.....	62
3.1.4.1	O FOMENTAR sob o aspecto jurídico.....	62
3.1.4.2	Os valores financiados pelo FOMENTAR sob os aspectos jurídico, econômico e operacional.....	64
3.1.4.3	A quitação dos saldos de financiamentos do FOMENTAR.....	66
3.1.4.4	Exemplo ilustrativo.....	66
3.2	O novo programa de desenvolvimento industrial do Estado de Goiás PRODUZIR.....	75
3.2.1	Histórico do programa.....	75
3.2.2	As características do PRODUZIR.....	75
3.2.2.1	Campo de atuação.....	75
3.2.2.2	Recursos.....	76
3.2.2.3	Beneficiários do PRODUZIR.....	76
3.2.2.4	Os benefícios.....	77
3.2.2.5	Os prazos de financiamento.....	77
3.2.2.6	Prioridades.....	77
3.2.2.7	Penalidades.....	78
3.2.3	O PRODUZIR como objeto do planejamento tributário.....	78
3.2.3.1	O PRODUZIR sob o aspecto jurídico.....	79
3.2.3.2	O PRODUZIR sob o aspecto econômico.....	79
3.2.4	Exemplo ilustrativo.....	80
3.3	Comentários finais do capítulo.....	81

4	AS LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO OBJETO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	83
4.1	A Legislação Tributário do Estado de Goiás.....	83
4.1.1	ICMS – Substituição Tributária – Diferença entre a base de cálculo presumida e efetivamente praticada.....	83
4.1.2	Multa em recolhimento por denúncia espontânea.....	87
4.1.3	Benefício fiscal concedido à empresa pública e de economia mista – extensão às do setor privado.....	89
4.1.4	Benefícios aplicáveis às operações internas – extensão às importações de países signatários do GATT.....	92
4.1.4.1	O GATT diante da Legislação e Jurisprudência.....	92
4.1.4.2	Efeitos da extensão dos benefícios às importações.....	98
4.1.5	Tratamento tributário diferenciado decorrente de regime especial – Extensão – Princípio da Isonomia.....	107
4.1.5.1	Regimes especiais concedidos mediante acordos.....	107
4.1.5.2	Efeitos dos regimes especiais.....	111
4.1.5.3	Os regimes especiais e o planejamento tributário.....	113
4.2	A Legislação Tributária Federal como objeto do planejamento tributário.....	113
4.2.1	IPI – Crédito relativo aos insumos entrados sem oneração de imposto..	114
4.2.2	Contribuição Previdenciária – retenção de 11% - inconstitucionalidade	116
4.2.3	COFINS – Sociedade Civil de prestação de serviços regulamentados – isenção.....	117
4.2.4	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – majoração – inconstitucionalidade.....	118
4.2.5	PIS e COFINS – Inclusão do IPI na base de cálculo nas vendas à cessionárias de veículos – ilegalidade.....	119
4.3	A Legislação Tributária Municipal como objeto do planejamento tributário.....	120
4.3.1	Os incentivos e benefícios fiscais dos municípios.....	121
4.3.2	Alíquotas favorecidas do ISS.....	122

4.3.3	ISS e IPTU – Isenção para empresas públicas e de economia mista extensão às empresas do setor privado.....	123
4.4	Comentários finais do capítulo .....	124
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	125
5.1	Conclusões .....	125
5.2	Recomendações .....	129
	REFERÊNCIAS.....	131
	GLOSSÁRIO.....	137

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 PROBLEMA

O impacto diferenciado de grande parte dos tributos que compõem o Sistema Tributário Brasileiro, fazendo com que haja maior ou menor ônus financeiro nas transações, dependendo da forma de procedimento adotado em cada situação, aliado à utilização, especialmente pelos Estados brasileiros, de tributos como instrumento de política de desenvolvimento econômico, com a prática de concessão de incentivos fiscais, e ainda, as constantes alterações das normas tributárias, criam um campo altamente instável, onde as empresas mais preparadas têm maiores possibilidades de sucesso do que aquelas que encaram os tributos como um elemento neutro no seu campo de atuação. Nessas condições é fundamental que se adote um sistema de controle da variável tributo e seus reflexos nas transações empresariais, bem como torna-se crucial a identificação da alternativa de procedimento legal mais econômica, que seja possível adotar em cada caso, de forma a contribuir significativamente para a eficácia das estratégias competitivas empresariais.

Por outro lado, os sistemas de governos autoritários que, durante longos períodos, tiveram predominância no Brasil, levaram a uma prática bastante comum, a exigência de tributos, de forma majorada, valendo-se de subterfúgios tais como a utilização como base de cálculo de tributo, de valores constantes em pautas elaboradas pela própria entidade tributante, sem a necessária observância dos princípios básicos de tributação ou a mudança das normas que regem essa exigência, em curtos espaços de tempos, sem um mínimo de continuidade, levando as pessoas a desconhecem as regras em vigor em cada momento e conseqüentemente induzirem as pessoas a praticarem infrações, sem que os infratores tenham a intenção de praticá-las.

Pode-se afirmar, com base nas teorias fundamentais das finanças públicas, como as apontadas por Musgrave (1976), quando aborda os requisitos básicos que devem conter um sistema tributário ideal, que as imperfeições do Sistema Tributário Brasileiro são muitas e que por si sós já justificariam a adoção de um planejamento tributário, bem elaborado por parte das empresas brasileiras, para evitarem a adoção de procedimentos mais onerosos ou o risco de punições que possam ter sido cometidas involuntariamente.

Dentre as principais imperfeições do Sistema Tributário Brasileiro podem ser apontadas: a falta de neutralidade, a falta de equidade e a pouca estabilidade das normas tributárias, notadamente as normas que regem o principal imposto estadual, o ICMS.



Inicialmente buscou-se definir com clareza o campo de atuação do planejamento tributário, seus objetivos e formas e no cerne do desenvolvimento do trabalho identificar diversas situações para as quais se apresentam duas ou mais alternativas de procedimentos, relativamente aos tributos, sendo uma delas mais econômica ou mais adequadamente aplicável a uma determinada situação ou empresa, como forma de minorar os efeitos das imperfeições do sistema tributário brasileiro.

Os incentivos fiscais são instrumentos utilizados pelos Estados e Municípios para atraírem empresas para seus territórios, visando com isso, melhorar o nível de desenvolvimento econômico do Estado ou Município. No entanto estes incentivos precisam ser analisados detalhadamente para que a empresa possa utilizá-los corretamente e obter os resultados favoráveis esperados.

É comum um governo conceder incentivos fiscais e o sucessor retirá-los ou desfigurá-los, de forma tal que a organização que tenha feito grandes investimentos em função dos incentivos fiscais prometidos e não realizados, pode vir a tornar-se inviável em função disto, fazendo surgir a necessidade de tornar os incentivos fiscais objeto do planejamento tributário, buscando com isso evitar-se fazer investimentos baseados em benefícios pouco confiáveis.

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 OBJETIVO GERAL**

Analisar a legalidade e economicidade dos incentivos fiscais e identificar a melhor forma de as empresas estabelecidas no Estado de Goiás obtê-los ou utilizá-los.

### **1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

1 – Analisar os programas de incentivos à industrialização do Estado de Goiás denominados FOMENTAR e PRODUZIR, buscando identificar o nível de confiabilidade dos programas e simular diversos cenários futuros, a fim de servirem de base à tomada de decisões por parte de empresários interessados em aderir a eles.

2 – Apontar imperfeições do sistema tributário nacional, contribuindo assim para o seu aperfeiçoamento e sinalizar para os contribuintes que forem prejudicados com exigências que ferem o ordenamento jurídico para que busquem se eximir de tais exigências, por meio de impugnações administrativas ou de ações judiciais.

3 – Analisar as legislações tributárias, federal, do Estado de Goiás e do Município de Goiânia, apontando os aspectos que podem ser explorados pelo planejamento tributário de forma a resultar em ganho para as empresas.

### **1.3 JUSTIFICATIVA**

O conhecimento exato das obrigações tributárias das empresas e das diversas alternativas de procedimentos relativos aos tributos, geralmente resulta em menor ônus no cumprimento do dever tributário e menor grau de exposição da empresa à punições fiscais, que possam colocar em risco os resultados a serem alcançados ou a própria estabilidade do empreendimento.

O crescimento vertiginoso da carga tributária brasileira, acrescido do fato de que a concentração do aumento refere-se a tributos sobre o consumo, portanto com reflexos diretos sobre os negócios, implica em necessidade cada vez mais premente de se controlar a variável tributo, buscando neutralizar seus efeitos danosos sobre o resultado das atividades das organizações, como forma de dotá-las de um mínimo de estabilidade na relação entre o Estado arrecadador e as organizações produtivas com fins lucrativos.

Os tributos são componentes de grande relevância na formação dos preços dos produtos, assim, faz-se necessário conhecer tal componente de forma minuciosa para não se correr o risco de se praticar preços inviáveis, tanto na compra como na venda, resultando muitas vezes em prejuízos e até mesmo na inviabilidade do empreendimento ou organização. Para Campos, apud Schnorrenberger (2001), muitos são os empresários brasileiros que tem uma visão errônea e simplista dos impostos, tratando-os como algo inevitável e que o contribuinte nada pode fazer para mudar seus efeitos, logo não merece um estudo mais aprofundado. Isto não é verdade. Planejar as atividades empresariais levando em conta os efeitos dos tributos nos mínimos detalhes é mais do que um procedimento imposto pela moderna administração empresarial, é um procedimento vital para as organizações que querem ter atuação por longos períodos no mercado. Basta imaginar que, se uma empresa não der muita importância aos tributos, não tenha conhecimento de uma obrigação tributária que represente 2% (dois por cento de suas receitas), deixa de cumpri-la por muitos anos até que um dia o FISCO competente para exigí-lo, o faz com relação aos últimos cinco anos de funcionamento da organização, acrescido de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, mais multa de igual valor do tributo e ainda a correção monetária do período, tomando-se como referência o

faturamento do exercício mais recente e levando-se em conta que os valores exigidos pela entidade tributante são corrigidos, isto resultaria em 10% (dez por cento) das receitas brutas a título de tributo. Tendo em vista a aplicação de multa de igual valor, isto já subiria para 20% (vinte por cento) e aplicando-se 1% (um por cento) de juros de mora ao período médio de 60 meses ter-se-á proximadamente 30% (trinta e um por cento) a ser aplicado sobre os valores corrigidos, que acrescido aos tributos e multa e resulta em 26% (vinte e seis por cento) das receitas brutas. Pode-se afirmar que normalmente a empresa não conhecendo tal obrigação e a tendo descumprido involuntariamente, é lógico que também não fez provisão de recursos que possa vir a suportar tal desembolso, em consequência pode-se afirmar que ela não terá condições de arcar com tais ônus, sem sofrer sérios danos ou até mesmo ter de encerrar suas atividades por absoluta incapacidade de quitar tal exigência.

Os benefícios do planejamento tributário são muitos, todavia a mensuração dos prováveis resultados futuros a se obter, são extremamente complexos e implicam a análise dos cenários futuros, que podem envolver a economia do país, a política governamental, a postura do judiciário frente às questões tributárias ou até mesmo a realização de direitos reconhecidos e materializados por meio de precatórios, que embora possuam um determinado valor nominal, a sua realização somente se dá com grandes deságios.

A aplicação do planejamento tributário não obedece forma padronizada podendo no máximo indicar padrões de procedimentos vigentes, contudo na maioria das vezes exige-se para cada empresa ou situação a análise das diversas alternativas possíveis, levando-se em conta as peculiaridades inerentes a cada empresa, situação e não raras vezes depende de cada produto ou serviço, havendo reflexos diferenciados dos tributos para cada um deles. O campo de atuação do planejamento tributário é extremamente complexo, por isso mesmo precisa ter condições para exergar seus efeitos, formas e benefícios, ficando sua elaboração por conta de profissional especializado para tal.

## **1.4 METODOLOGIA**

### **1.4.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

O trabalho, com base nas premissas de Gil (1999), caracteriza-se como uma pesquisa aplicada qualitativa.

É uma pesquisa por ser um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, tendo como objetivo fundamental a descoberta de respostas para problemas com o emprego de procedimentos científicos.

Na pesquisa desenvolveu-se um trabalho de identificação dentro das legislações tributárias, das diversas situações que resultam em benefícios fiscais ou que apresentam duas ou mais alternativas de procedimentos com impactos financeiros diferentes, de forma a propiciar ao empresário a escolha do procedimento legal menos oneroso, baseando o impacto do procedimento em comparações com situações análogas já ocorridas, ou em decisões finais dos tribunais, notadamente do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Foram efetivados levantamentos das legislações que tratam dos incentivos fiscais, dos procedimentos adotados pelas entidades públicas com relação a tais procedimentos, da jurisprudência adotada no país e doutrina predominante a respeito.

É uma pesquisa aplicada, por objetivar a geração de conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais (SILVA, 2001, p. 20).

A pesquisa desenvolvida visa apontar o procedimento mais adequado que pode ser adotado em cada situação estudada, de forma a propiciar às empresas maior segurança e melhores resultados financeiros.

É uma pesquisa qualitativa por ter sido realizada no próprio ambiente natural, e o pesquisador é o instrumento-chave, dispensando-se o uso de métodos e técnicas estatísticas. O processo e seu significado são o centro da abordagem (SILVA, 2001, p. 20).

A pesquisa e levantamentos foram realizados diretamente nas legislações de cada entidade tributante, visando sua aplicação no território de cada entidade tributante para cada situação específica.

Do ponto de vista dos objetivos trata-se de uma pesquisa exploratória. “As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. De todos os tipos de pesquisa, estas são as que apresentam maior rigidez no planejamento. Habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso. Procedimentos de amostragem e técnicas quantitativas de coletas de dados não são costumeiramente aplicados nestas pesquisas”(GIL, 1999, p. 43).

A tônica do trabalho realizado, foi a pesquisa bibliográfica e de documentos que comprovam a aplicabilidade das hipóteses levantadas. No caso do estudo realizado sobre os

programas de incentivos á industrialização do Estado de Goiás, o FOMENTAR e o PRODUIR, além da pesquisa bibliográfica e de documentos a eles relativos, projetou-se os resultados esperados para as diversas decisões tomadas, inclusive com tradução em números desses prováveis resultados.

#### 1.4.2 PROCEDIMENTOS ADOTADOS

Nesta pesquisa utilizou-se tanto o método indutivo quanto o dedutivo, ora trabalhou-se situação específica efetuando-se sua generalização, como no caso em que se analisou a inconstitucionalidade da majoração da CSLL de 8% (oito por cento) para 12% (doze por cento) no exercício de 1999, utilizando-se o caso do julgamento de uma ação impetrada pela empresa UNIMED de Belo Horizonte, estendendo a decisão para todas as demais situações análogas, bem como também utilizou-se do método dedutivo, como no caso da decisão do STF que julgou que as importações de mercadorias de países signatários do GATT devem ter o mesmo tratamento tributário da operação interna, em que fez-se a particularização para o caso específico da importação do alho por pessoa estabelecida em Goiás, que embora a legislação interna preveja cobrança de ICMS, deva ser aplicada a concessão de crédito de igual valor, ocasionando o não recolhimento do imposto, por ser este o procedimento previsto para as operações internas.

Buscou-se identificar as situações reguladas pela legislação tributária mais relevantes para as empresas, mormente aquelas relacionadas com o ICMS, IPI e ISS para em seguida desenvolver uma acurada análise do arsenal jurídico que as regulam. Partindo-se da norma ordinária que trata da situação específica e posteriormente verificou-se sua compatibilização com os ditames emanados da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional, de Leis Complementares que estabelecem normas gerais sobre tributos, da doutrina predominante no país e da jurisprudência mais recente adotada sobretudo pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, nas questões tributárias pertinentes, e ainda, relacionando as formas e procedimentos previstos nas normas legais com os princípios que devem reger as finanças públicas, universalmente consagrados.

Desenvolveu-se também a análise das normas que concedem benefícios fiscais, notadamente aquelas com vigência no Estado de Goiás, visando avaliá-las sob a ótica jurídica, doutrinária e econômica, de forma a dar subsídios aos empresários interessados em fazer investimentos baseados em incentivos fiscais e cujas decisões dependam da visualização antecipada das vantagens e desvantagens de tais incentivos.

A legislação ordinária basicamente utilizada foi o Código Tributário do Estado de Goiás, Lei nº 11.651/91; o Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás, Decreto nº 4.852/97; a Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, que criou o Programa de Desenvolvimento do Estado de Goiás (PRODUZIR) e seu respectivo regulamento; a Lei nº 9.489/84, que criou o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (FOMENTAR) e seu respectivo regulamento.

Desenvolveu-se também estudo aprofundado dos dois principais programas de incentivo à industrialização, adotados pelo Estado de Goiás, FOMENTAR e PRODUZIR, com análise dos aspectos jurídico, econômico e operacional, com base no ordenamento jurídico que os rege, projetando cenários futuros envolvendo esses programas e apontando seus efeitos e causas. O trabalho teve como fundamento toda a legislação pertinente aos programas, os levantamentos efetuados nas Secretarias da Indústria e Comércio, do Planejamento e da Fazenda do Estado de Goiás.

No tocante ao estudo de casos optou-se por efetuar o estudo de situações de exigência de tributos ou a imposição de procedimentos onerosos por parte do ente tributante e identificou-se inconsistências e ao mesmo tempo alternativas menos onerosas que podem ser adotadas pelas empresas, resultando em ganhos financeiros ou operacionais.

## **1.5 LIMITAÇÕES DO TRABALHO**

O campo de atuação do planejamento tributário é muito amplo, podendo se referir a qualquer um dos tributos que compõem o sistema tributário nacional, abrangendo as três esferas de governo, bem como referir-se a cada situação específica em qualquer tipo de empresa estabelecida no país. No desenvolvimento do trabalho analisou-se algumas questões tributárias que apresentam alternativas para a redução do custo tributário com base no planejamento tributário lícito, de forma a servir muito mais como exemplo que possa contribuir para demonstrar a importância e necessidade de os empresários adotarem um planejamento tributário cada vez mais minucioso, fazendo com que a variável tributo passe a ser estudada com muito maior profundidade do que é feito atualmente por grande parte dos empresários goianos, propiciando com isso conhecer com maior clareza os efeitos dos tributos nos preços de bens e serviços, conseqüentemente permitindo que os empresários adotem estratégias capazes de anular ou reduzir os efeitos danosos dos tributos na atividade empresarial.

A escolha dos programas de incentivo à industrialização do Estado de Goiás como objeto de estudo, deveu-se especialmente ao fato de ter havido um desfiguramento do seu nível de atratividade, visto que no seu formato inicial, a base da atração era o fato de se financiar até 70% (setenta por cento) do ICMS gerado pelas empresas beneficiárias, por períodos que poderiam chegar até 30 (trinta anos) sem sujeitar-se à correção monetária, resultando ao final do financiamento em valores inexpressivos, ocasionando ganho quase que integral dos valores financiados, situação que veio a ser alterada drasticamente a partir do momento em que foi adotado o Plano Real, com a redução acentuada da inflação, acrescido do fato de que o governo do Estado resolveu fazer leilões das dívidas junto ao FOMENTAR, com deságios de até 90% (noventa por cento), sinalizando com isto com grandes benefícios para os empresários, mas com grandes reflexos na tributação federal, sendo que muitos empresários não se aperceberam deste fato.

Esclareça-se que, mesmo que o título do trabalho se refira aos aspectos relevantes de planejamento tributário para as empresas estabelecidas em Goiás, abordam-se também os tributos federais e municipais, pelo fato de que a empresa aqui estabelecida também sujeita-se à imposição daquelas entidades tributantes, por isso são abordados diversos dispositivos federais e municipais, principalmente aqueles que são flagrantemente conflitantes com a Constituição Federal, com a doutrina e a jurisprudência predominante no Brasil.

## **1.6 ESTRUTURA**

É a seguinte a estrutura da presente dissertação:

O capítulo 1, introdução, contém o problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia utilizada, as limitações do trabalho e a estrutura.

O capítulo 2 apresenta o histórico do planejamento tributário no Brasil, a fundamentação teórica do Sistema Tributário Brasileiro, os princípios teóricos fundamentais da tributação, o conceito de planejamento tributário, seu campo de atuação, formas, objetivos e razões para a sua adoção por parte das empresas.

No capítulo 3 são abordados dois programas de incentivos à industrialização do Estado de Goiás, denominados FOMENTAR e PRODUZIR, com apresentação detalhada de suas características, tais como: definição, objetivos, formas, prazos de financiamentos, resgate e operacionalização. Analisam-se também as alternativas que se apresentam quanto a forma de liquidação de tais programas apontando aquelas que resultam em ganhos financeiros.

No Capítulo 4 são abordados especificamente os pontos básicos das legislações ordinárias, federal, do Estado de Goiás e do Município de Goiânia que contêm algum tipo de inconsistência, propiciando ao empresário a adoção da alternativa mais econômica ou até mesmo impugnação das exigências mediante impugnações administrativas ou judiciais, podendo com isso diminuir, retardar ou anular o montante exigido.

No Capítulo 5 apresentam-se as conclusões do trabalho.

Ao final, apresentam-se as referências bibliográficas e um glossário de definições básicas necessárias para um melhor entendimento do trabalho.



## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 O SURGIMENTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário, como disciplina formal, ou como área de estudos, com esta denominação específica no Brasil, surgiu há bem pouco tempo, o que leva à conclusão de que se encontra em uma fase quase que embrionária. A maior razão para que o Planejamento Tributário pouco tenha se desenvolvido no Brasil, talvez tenha sido a conotação de prática furtiva que muitos procuraram atribuir-lhe, em especial as autoridades governamentais, que buscam culpá-lo pela má performance das contas públicas, principalmente no tocante as receitas tributárias (MARTINS, 1973, p. 46-49).

A primeira obra que aborda sistematicamente o Planejamento Tributário, que se tem conhecimento, elaborada por Latorraca (1972), põe em evidência reflexos do Imposto de Renda (IR), do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no funcionamento das organizações e no resultado de suas operações. Mais recentemente várias obras foram lançadas abordando o tema, destacando-se as de Humberto Bonavides Borges: *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS* (1997); *Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS* (1998); *Auditoria de tributos: IPI, ICMS e ISS* (2001), cujo foco principal são os impostos sobre a produção e circulação, por serem os que mais influenciam nas transações comerciais, e em consequência com grandes reflexos na lucratividade das empresas. Obras, de caráter científico e didático, abordando questões de Planejamento Tributário, passaram a ser produzidas em maior quantidade, notadamente a partir da criação em dezembro de 1992, do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, com sede em Curitiba – PR, cujos principais objetivos são: difundir sistemas de economia legal de impostos, desenvolver estudos técnicos para apuração e comparação da carga tributária individual e dos diversos setores da economia e análise dos dados oficiais sobre os tributos cobrados no Brasil. Ainda que sejam poucas as obras que abordam o tema central desta dissertação, no Brasil, muitas são as que tratam com profundidade das questões tributárias, sob a ótica do direito e das finanças, pontificando a de Baleeiro (1969), *Uma introdução à ciência das finanças*, que cuida nos seus capítulos iniciais das receitas públicas e aponta as de natureza tributária como as mais importantes e nos capítulos seguintes dedica-se ao estudo sistemático dos tributos, tornando-se o grande referencial nesta área. Rubens Gomes de Sousa, sem dúvida, é o grande baluarte do Direito Tributário no Brasil, quer seja pelas suas obras de caráter didático, como a conhecida *Compêndio de legislação tributária* (Resenha Tributária, 1975), quer seja pelo seu trabalho

como coordenador da comissão que elaborou o Código Tributário Nacional, editado em 1966, que veio dotar o país de regras tributárias ao nível dos países mais avançados do mundo.

O Planejamento Tributário como instrumento da ação empresarial preventiva visa indicar os padrões de procedimentos a serem adotados nas empresas, de modo a se obter economia de impostos, dentro da estrita legalidade (o “tax saving” dos norte americanos), sugerindo a escolha da alternativa legal menos onerosa ao alcance do administrador. Neste sentido, Latorraca (1972) ensina: a economia de impostos somente é legítima se as ações desenvolvidas para minimizar ou evitar o ônus tributário forem anteriores à ocorrência do fato gerador. Pois, em assim não sendo, corre-se o risco da prática de infrações fiscais, que caracterizam sonegação fiscal ou fraude, o que expõe a organização à ação punitiva do Estado.

É essencial para o Planejamento Tributário que o planejador tenha profundo conhecimento dos princípios constitucionais tributários, das normas gerais de regência dos tributos, notadamente do Código Tributário Nacional, bem assim também da legislação ordinária pertinente, da doutrina predominante no país acerca das diversas situações sujeitas à tributação e, ainda, da jurisprudência sobre situações relevantes em que as empresas possam se encontrar. Alguns institutos do Direito Tributário, são essenciais para a implementação do Planejamento Tributário, tais como: fato gerador, obrigação, lançamento, responsabilidade, crédito tributário, suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário, bem como sua prescrição e decadência. Para Sousa (1975), o fato gerador do tributo é a concreção de uma hipótese de incidência, prevista na lei, como necessária para o surgimento de uma obrigação de pagar tributo. Logo, é o fato gerador que faz surgir a relação entre o particular (sujeito passivo) e o Estado (sujeito ativo), decorrendo para o primeiro a obrigação e para o último o direito ao crédito tributário.

Os princípios constitucionais que regem a tributação também são primordiais para o Planejamento Tributário, dado que qualquer exigência efetivada pela administração tributária que contrarie tais preceitos pode ser contestada em nível administrativo ou judicial pelo sujeito passivo da obrigação tributária que, sendo exitosa, resultará em economia de tributos. Caso haja em algum momento exorbitância no exercício do poder de tributar, é justo que o contribuinte busque restabelecer o direito, pelo judiciário, para sua segurança jurídica (CASSONE, 2000, p. 63).

A adoção, por parte das empresas, de procedimentos totalmente fundados nos ditames legais dá maiores garantias de solidez e conseqüentemente de credibilidade junto aos clientes

e investidores, por conseguinte, torna-se primordial que as empresas trabalhem em consonância com as normas tributárias (BORGES, 1975, p. 24).

## **2.2 AS CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Entende-se por Sistema Tributário Brasileiro o conjunto formado de todos os tributos instituídos no Brasil, bem como os princípios e normas que os regem.

O Sistema Tributário Brasileiro, durante muito tempo caracterizou-se como empírico, dado que suas normas expressavam muito mais as necessidades financeiras do poder público em um determinado momento, talvez em decorrência da colonização portuguesa e continuada pela monarquia e depois pela República que viam os tributos apenas como forma de suprir o erário, (VALÉRIO, 1995, p. 16), e não como instrumento de política de desenvolvimento econômico e social.

O Brasil ressentia-se da falta de normas claras e estáveis que regulassem as relações tributárias, de forma a dar a tranqüilidade necessária aos contribuintes para que pudessem planejar com maior possibilidade de acerto suas ações, sem as surpresas do aumento de tributos de forma a comprometer os seus resultados. A fim de atender aos anseios dos contribuintes por regras claras e estáveis para regular as relações tributárias foi editada em 1º de dezembro de 1965 a Emenda Constitucional nº 18, que reestruturou toda a parte relativa aos tributos que constava na Constituição Federal de 1946. Isto veio dotar o país de um sistema tributário racional, fundado em princípios universais de tributação e mudou as características do sistema tributário brasileiro, de empírico-histórico para racional-científico. Menos de um ano após a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 18, foi editada a Lei nº 5.172, datada de 25 de outubro de 1966 que, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional, instituiu as normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, vindo mais tarde a ser denominada de Código Tributário Nacional, por força das disposições do Ato Complementar nº 36/67, que efetivamente tornou-se o grande marco no processo de afirmação deste ramo do direito no Brasil.

### **2.2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EQUIDADE**

A teoria da tributação fundamentalmente apóia-se em dois princípios: equidade e neutralidade. A equidade, em termos de tributação, é o princípio que visa fazer com que os indivíduos contribuam com uma parcela de tributos que seja justa, assegurando aos iguais tratamentos tributários iguais (equidade horizontal) e aos desiguais, tratamentos

tributários desiguais (equidade vertical), segundo critérios universais adotados. A questão maior na aplicação da equidade refere-se à adoção dos critérios para a classificação daqueles que são iguais e para aqueles que são diferentes.

Basicamente são dois os critérios adotados na aplicação da equidade:

- a) critério do benefício, que propõe que a contribuição de cada indivíduo deve ser proporcional aos benefícios que ele usufrui dos serviços públicos;
- b) critério da capacidade contributiva, que prevê a repartição do ônus tributário, segundo a capacidade econômica de cada indivíduo.

A aplicação dos critérios mencionados anteriormente não é fácil por não serem os critérios de mensuração exata, especialmente se a aplicação for integral e rígida. Porém, segundo Rezende (1994, p. 164-165), algumas regras devem ser aplicadas, tais como:

- a) para a aplicação do critério do benefício estabelece-se que cada indivíduo deve contribuir para a produção de serviços públicos, de forma a igualar o preço unitário do serviço ao benefício marginal que ele recebe com sua produção;
- b) para a aplicação do critério da capacidade de contribuição leva-se em consideração que os indivíduos devem contribuir, na medida de suas capacidades econômicas, para o financiamento dos gastos governamentais. Se for medida a capacidade econômica em termos de renda, atingir-se-á a equidade horizontal, quando os indivíduos com os mesmos níveis de renda contribuem com as mesmas quantias. Já a equidade vertical pode produzir três formas diferentes de distribuição da carga tributária. Se o aumento da contribuição for proporcionalmente menos do que o aumento da renda, estar-se-á diante de um sistema de distribuição da carga regressivo, porém se o aumento da contribuição for igual ao aumento da renda, a distribuição neste caso é proporcional e se contudo o aumento da contribuição for maior do que o aumento da renda, o resultado é um sistema de distribuição da carga progressivo. Em que pese pairarem muitas discussões a respeito de qual seja o sistema mais adequado, com base na teoria de Myrdal, (apud REZENDE 1994, p. 172-3), de acordo com a teoria de Jonh Stuart Mill, o pagamento de tributos ao governo é interpretado como um sacrifício, daí a equidade na tributação seria alcançada quando esse sacrifício fosse igual para todos. Segundo Musgrave (1976), o critério de igualdade marginal aponta para uma tributação mais do que proporcional à medida que há aumento da renda, o que conduz à afirmação de que mesmo se identificarem algumas imperfeições, uma distribuição de carga tributária progressiva é mais justa.

Em que pese não se negar o grande avanço experimentado pelo Sistema Tributário Brasileiro com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65 e do Código Tributário Nacional que, em nível de princípios constitucionais e de regras gerais, nada fica a dever aos melhores sistemas tributários do mundo, deve-se considerar, no entanto, que, em nível de normas ordinárias e executórias e de regras de equidade e de neutralidade, o sistema tributário brasileiro, até hoje deixa muito a desejar.

No tocante à equidade, a teoria do Sistema Tributário Ideal, adotada como premissa inatacável por inúmeros autores internacionais, não apenas de Direito Tributário, mas também da Economia, das Finanças Públicas e da Ciência Política, a regra mais importante de um sistema tributário deve ser a equidade, pela qual as pessoas devem contribuir na medida de sua capacidade econômica, ou segundo suas demandas por serviços públicos, e não na medida das necessidades públicas. Por outro lado, tem-se também que, os tributos indiretos são notoriamente injustos por não observarem essas premissas. Logo, todo sistema tributário em que predominam os tributos indiretos diz-se desprovido de equidade, como é o caso do Sistema Tributário Brasileiro nunca antes havia adotado regras explícitas de equidade, até que na atual Constituição Federal, se incluiu o § 1º do Art. 145, que diz:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultada à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O que se poderia imaginar é que na vigência da Constituição Federal de 1988 os impostos passariam a atender ao princípio da capacidade econômica, no entanto inúmeros impostos foram instituídos após a data inicial de vigência da atual Constituição, sem o respeito a esse princípio elementar do Direito Tributário, tais como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de quaisquer Bens e Direitos - ITCD, o Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens e Direitos Reais sobre Imóveis - ITBI e o famigerado Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF, posteriormente transformado em Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, como se fosse possível se modificar a natureza jurídica específica do tributo, mudando apenas o seu nome.

Ao que parece a regra de equidade foi colocada no texto constitucional apenas para que alguém que o leia sem conhecer a realidade brasileira, imagine que o Sistema Tributário

Brasileiro agora é mais justo do que todos os anteriores. A realidade é que a prática da equidade tributária ainda não se tornou uma realidade no Brasil.

Existem várias regras que oficializam a falta de equidade do Sistema Tributário Brasileiro, tais como a contida no inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, que dispõe que a isenção ou não incidência do ICMS não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes. Ora, se for realizada uma operação anterior isenta, o valor desta estará contido na operação subsequente e não havendo o crédito relativamente à parte isenta, esta estará sendo tributada integralmente na operação subsequente, como se isenção alguma tivesse existido. E mais, em geral este fato tem efeito mais danoso do que a tributação normal, que permite abater a título de crédito o ICMS incidente nas operações anteriores, ao passo que havendo uma isenção no meio do processo circulatório há a obrigação de se anular o crédito, para logo na etapa seguinte sendo tributada, haver uma tributação integral sem direito a crédito, decorrendo prejuízo flagrante para o contribuinte.

Outra regra que demonstra a falta de equidade no Sistema Tributário Brasileiro é a contida na alínea 'a' do inciso IV do artigo 64 do Código Tributário Nacional, que define como base de cálculo do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, incidente na emissão de títulos e valores mobiliários, o valor nominal acrescido do ágio, se houver. No entanto, não admite o deságio, se houver, o que resulta em dois pesos e duas medidas. Ao que parece, tais regras visam proteger o erário contra procedimentos furtivos que poderiam ser praticados pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias, visando fugir de tributação mais onerosa, o que explica, mas, jamais se justifica, dado não se poder punir inocentes à guisa de se combater os culpados.

Ainda que algumas falhas ou incoerências sejam identificadas na Constituição Federal ou no Código Tributário Nacional, os maiores males do sistema encontram-se nas normas ordinárias e executórias. Entendendo-se como ordinárias as normas que regulam situações específicas, tais como as leis que instituem tributos e seus respectivos regulamentos e como normas executórias os atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas em matéria tributária, tais como as portarias, as instruções normativas, instruções de serviços, circulares e resoluções, expedidas pelo Ministro da Fazenda, pelo Secretário da Receita Federal, pelos Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Tais normas em geral alteram-se constantemente, o que faz com que grande número de pessoas que devem observá-las não as conheçam ou não tenham condições de acompanhar o ritmo acelerado de suas mudanças, obrigando os contribuintes a contratar profissionais especializados para fazerem tal acompanhamento e cumprirem com as demais

formalidades impostas pelo Estado, o que fatalmente onera a atividade e estreita as margens da lucratividade.

Contratar os serviços de profissionais especializados em dimensionar as obrigações tributárias e proceder de conformidade com as exigências do Fisco é a tônica, e quem não os contrata destoa do padrão vigente. Todavia, este fato evoluiu para uma realidade nas grandes corporações, a contratação de profissionais capazes não somente em dimensionar as obrigações tributárias, mas também de apontar procedimentos alternativos perfeitamente compatíveis com os ditames legais, no entanto menos onerosos, nascendo o planejamento tributário como campo de atuação especializada de estudiosos das relações jurídico-tributárias, e que não represente apenas mais ônus para as empresas.

### 2.2.2 A FALTA DE NEUTRALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O princípio da neutralidade refere-se à não interferência dos tributos sobre as decisões de alocação de recursos, tomadas com base nos mecanismos de mercado. A neutralidade pressupõe que a situação vigente anterior à imposição de um tributo configure uma solução eficiente do ponto de vista do critério de eficiência de Pareto, que considera que uma dada alocação de recursos na economia é eficiente quando é impossível modificá-la, de forma a melhorar o nível de bem-estar de um indivíduo, sem piorar a situação de qualquer outro. Em outras palavras, a neutralidade de um sistema tributário ocorre quando os tributos do sistema não modificam o fluxo de bens no mercado e não criam condições diferenciadas de concorrência entre os seus agentes. Num sistema tributário ideal, a neutralidade somente deve ser quebrada quando o Estado precisar utilizar o tributo como instrumento de correção das ineficiências do mercado. Como por exemplo, em um país de baixa renda *per capita*, um produto essencial para o consumo de sua população atinge altíssimos preços no mercado internacional, causando o direcionamento de toda sua produção para o mercado externo e resultando no desabastecimento interno, então é correta a imposição de taxas às exportações de forma a forçar a venda do produto no mercado interno até o nível ótimo de abastecimento.

A maior parte dos tributos que determinam a carga tributária brasileira é composta de tributos indiretos, resultando disto que os contribuintes de direito, comerciantes, industriais, produtores e prestadores de serviços, ainda que designados pela lei como obrigados ao recolhimento do tributo, repassam o seu ônus nos preços de produtos e serviços, o que faz com que sejam os consumidores finais aqueles quem de fato arcam com o peso da incidência tributária.

Costa (1978, p.1-4), dá indicativos seguros de que esta situação tornou-se uma realidade no Brasil, notadamente valendo-se da instituição do imposto do selo proporcional sobre vendas mercantis, mediante a lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, em decorrência de movimento deflagrado pelas entidades representativas dos comerciantes brasileiros que, no Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, realizado no dia 18 de outubro de 1922, na cidade do Rio de Janeiro, aprovou um projeto de lei criando tal imposto, que foi apresentado ao governo e este simplesmente o aceitou e transformou-o na lei já mencionada. O grande interesse dos comerciantes em aprovar o imposto sobre as vendas mercantis decorria do fato de que com isto haveria interesse do governo em criar mecanismos de controle das vendas efetivamente realizadas pelos comerciantes. Estes ansiavam em ter forma de conseguir um título de crédito mercantil que lhes possibilitasse executar seus devedores, o que se tornou uma realidade após a adoção do imposto, dado que a partir daí tornava-se obrigatória a assinatura pelos compradores da fatura em duplicado.

Como afirma Souza, em Parecer publicado na *Revista de Direito Administrativo*, (v. 90, p. 427-428), o imposto sobre vendas mercantis foi então instituído por solicitação dos próprios contribuintes, os comerciantes, que viam, além da vantagem de obterem com isto o título de crédito que desejavam, o fato de que tal imposto não representava um ônus, uma vez que podia ser repassado nos preços dos bens e serviços vendidos. Este fato criou uma situação favorável para o governo aumentar o imposto ou criar outros de natureza idêntica toda vez que necessitasse de mais recursos.

O Imposto sobre Vendas Mercantis, que inicialmente foi instituído na órbita federal, posteriormente, pela Constituição de 1934, foi transferido para a competência dos Estados, com a denominação de Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, que se tornou a base das arrecadações estaduais. Era um imposto multifásico, incidindo de forma cumulativa (em cascata) em todas as fases do processo circulatório das mercadorias, causando relevante oneração no preço final dessas mercadorias. A facilidade com que os Estados tinham em aumentar as alíquotas do IVC, acrescido do fato de que os governos estaduais sofriam pressões dos setores produtivos, em graus diferenciados, segundo os níveis de organização desses setores, resultou na proliferação das alíquotas do imposto, e o mais grave, um aumento contínuo dessas alíquotas, tornando os produtos finais cada vez mais caros.

Costa (1978, p.13-21) conta que, após a instituição do IVC, incidindo em cascata, identificaram-se algumas imperfeições causadas por este tipo de exação e a principal foi a falta de neutralidade de tal imposto, dado que, se os agentes diminuíssem o número de operações cometidas entre a produção e o consumo, ocasionaria economia de imposto e, em



conseqüência, haveria menor incidência, que proporcionaria melhores condições de concorrência no mercado. Isto levou as empresas a um movimento de integração vertical, tanto para frente como para trás, visando diminuir o número de etapas do processo de circulação dos bens entre a produção e o consumo, com grandes prejuízos sobretudo para as pequenas empresas que não podiam realizar integração vertical.

Narra Souza (1972, p. 22-32) que na Europa onde os impostos sobre vendas, cobrados em cascata, tiveram sua origem, surgiram diversos movimentos de combate a tal forma de tributar, tendo, em especial, na França, sido desenvolvidos inúmeros estudos sobre o assunto, o que culminou com a implantação naquele país da *La taxe sur la valeur ajoutée* - TVA, que se caracterizava por incidir nas diversas fases do processo circulatório de bens, porém permitindo que se deduzisse em cada fase o imposto incidente na fase anterior. A partir daí quase todos os países, não apenas da Europa, mas de todo o mundo, iniciaram estudos para a aplicação de tal sistemática como forma de tornar o tributo o mais neutro possível em relação ao mercado, eliminando a maior das imperfeições dos impostos sobre vendas em cascata.

No Brasil este movimento teve grande repercussão, tendo inicialmente sido transformado o antigo Imposto de Consumo, atual Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, que era cobrado em cascata, em um imposto sobre o valor acrescido, pela Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958.

Posteriormente pelo Art. 23, da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, foi atribuída competência aos Estados brasileiros para instituírem o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, com características de imposto sobre o valor agregado, em substituição ao antigo IVC, tendo então a partir daí todos os Estados brasileiros instituído o ICM, com a característica de imposto sobre o valor agregado e tornando-se bem mais neutro em relação ao mercado e às transações.

Segundo Souza, (1972, p. 26-54), as experiências vividas com o antigo IVC faziam crer que mesmo se resolvendo o maior problema daquele imposto, com a adoção do ICM não-cumulativo, podiam-se prever políticas antagônicas a serem adotadas pelos Estados, no tocante à concessão de benefícios fiscais como forma de atrair investimentos e empresas para seus territórios e com isto desencadear uma verdadeira guerra fiscal entre as unidades federadas.

Visando prevenir os conflitos fiscais entre as unidades federadas a Constituição Federal de 1967, no seu Art. 23, § 6º, inserido por força da Emenda Constitucional nº 1/69, dispôs que as isenções do ICM são concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados segundo o disposto em lei complementar. Em 02 de

dezembro de 1969 entrou em vigor a Lei Complementar nº 04, que estabeleceu as normas que os Estados deveriam observar para a concessão de isenções e demais benefícios fiscais com base no ICM, tendo esta lei sido substituída nesta função pela Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975, recepcionada pela Constituição de 1988, por não ser com ela incompatível e não haver diploma legal de igual hierarquia regulando a matéria. Esta última lei basicamente estabelece que as isenções e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedidos com base no ICM, que resultem em redução ou eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus, somente podem ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, aprovados por unanimidade.

Em que pesem as regras estabelecidas para a concessão de quaisquer benefícios fiscais pelos Estados, visando preservar o máximo de neutralidade possível do ICM, logo começaram a surgir criativos procedimentos fiscais adotados pelos Estados. Tais procedimentos resultavam em benefícios fiscais que visavam transformarem-se em atrativos para empresas ou setores da economia, que resultassem na escolha por um Estado em detrimento de outro, como local para estabelecimento de empreendimentos, tais como a figura do diferimento do pagamento do imposto, que consistia na dispensa do pagamento do imposto nas etapas iniciais do processo de produção ou de circulação internas de mercadorias, devendo o pagamento ocorrer nas etapas finais ou antes da saída do Estado, ou ainda a concessão de créditos presumidos, financiamento do imposto sem correção ou sem cobrança de juros, dilatação do prazo para o recolhimento do imposto e outros de mesma natureza.

O Sistema Tributário Brasileiro, por ser pouco neutro em relação ao mercado, propicia em muitas situações que os contribuintes possam ter um ônus menor ou maior de tributos, conforme procedam de uma ou outra forma. É esta possibilidade de ter um ônus tributário menor decorrente da mudança de procedimento que torna relevante o planejamento tributário, nas organizações brasileiras, tornando essa uma estratégia competitiva muito relevante.

### 2.2.3 OS BENEFÍCIOS FISCAIS COMO INSTRUMENTOS DE POLÍTICA ECONÔMICA DOS ESTADOS

A teoria das finanças públicas ensina que os incentivos fiscais podem ser concedidos na forma de desoneração total ou parcial de tributos (Resende, 1994, p. 302-304). Em geral devem ser concedidos no início das atividades das empresas, que sejam por prazos certos de

tempo, de preferência por prazos não muito longos e que sejam condicionados a inversão dos valores incentivados nas atividades que resultem em aumento da produção ou da produtividade da organização, tais como: aquisição de bens de capital, qualificação de mão-de-obra, aumento do portfólio de negócios.

No Brasil, a Constituição Federal, mediante seu Art. 151, inciso I, veda que a União institua tributo que não seja uniforme em todo território nacional, de maneira a privilegiar Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro. Admite, porém, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões. Com base nisto a União estabeleceu o regime aduaneiro atípico da Zona Franca de Manaus (ZFM), fundado em incentivos fiscais, visando atrair empresas produtivas, especialmente industriais para a localidade como forma de alavancar o seu desenvolvimento, tendo em vista que aquela região é a menos desenvolvida do país. Além disso, a União criou vários incentivos financeiro-fiscais para serem administrados por intermédio da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, além dos Fundos de Investimento na Amazônia – FINAM e do Fundo de Investimento no Nordeste – FINOR.

Os Estados Federados, a princípio, para utilizarem-se dos incentivos fiscais com base no ICMS, como instrumento de política, precisam da aprovação de todos os demais Estados. O que é quase impossível, dado que basta um Estado sentir-se prejudicado para não aprovar a concessão de tais incentivos. No entanto várias Unidades Federadas, ou mesmo quase todas, em algum momento, aventuraram-se em criar programas de incentivos fiscais, com base no ICMS, sem submetê-los à aprovação dos demais Estados, como o Estado do Paraná que montou um programa para atrair indústrias, baseado em grande parte no ICMS. O Estado de Santa Catarina também montou o seu programa de forma análoga como também o Estado do Rio Grande do Sul e outros. O Estado de Goiás também montou o seu programa de incentivos fiscais denominado Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, criado pela Lei Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984, que consistia basicamente em financiar até 70% (setenta por cento) do ICM devido pelas empresas que nele se enquadrassem, por prazos que variavam de de 5 (cinco) a 30(trinta) anos, com juros de 3% (três por cento) ao ano, sem atualização monetária do principal (Art. 4º ), visando atrair indústrias para o seu território, e também não o submeteu a aprovação dos demais Estados, decorrendo disso a instalação de inúmeras empresas no Estado em função do programa. As empresas precisam fazer seu planejamento tributário, antes de entrarem no programa para saberem se é confiável ou não. Para isto, precisam analisar seu aspecto jurídico e cotejar

todas alternativas instrumentais ao alcance, no sentido de lhe dar maiores garantias, além, é evidente, das análises econômica e operacional, e também após o ingresso no programa precisam elas analisar as mudanças ocorridas no programa para melhor escolherem as decisões a tomar com relação ao programa. Alguns outros incentivos fiscais ou apenas tratamentos tributários diferenciados estabelecidos pelo Estado de Goiás precisam ser analisados sob os aspectos jurídico e econômico, para abalizar as tomadas de decisões das empresas, quando, para isto, os incentivos fiscais sejam variáveis relevantes.

#### 2.2.4 A NÃO OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS BÁSICOS DE TRIBUTAÇÃO

É comum deparar-se na legislação tributária com situações de exigências de procedimentos ou de créditos tributários por parte do Estado ao particular, de maneira a diminuir sensivelmente a lucratividade dos negócios, sem que a exigência esteja totalmente de acordo com a ordenação jurídica de que deva estar revestida, muitas vezes, ferindo totalmente os princípios constitucionais básicos que regem a tributação. Um bom exemplo diz respeito à não observância do princípio que reserva à lei complementar federal o poder de definir o fato gerador, a base de cálculo e contribuintes de impostos. Em inúmeras situações isto tem sido feito mediante a lei ordinária da entidade tributante e não raras são as vezes que isto é feito por ato do chefe do poder executivo (decreto) ou até mesmo por intermédio de ato do Ministro da Fazenda ou dos Secretários de Fazenda Estaduais. Nesta situação encontra-se o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, de competência dos Estados e Distrito Federal - DF, que até a presente data não teve editada a lei complementar necessária para definir o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Atualmente isto está sendo feito por meio das lei estaduais e do Distrito Federal, e mais ainda, os valores tomados para cálculo do imposto são definidos em atos dos Secretários de Fazenda dos Estados e do DF, publicados anualmente. O que conduz à conclusão de que na prática é um simples ato expedido por uma autoridade administrativa estadual que acaba definindo a base de cálculo do imposto.

Outro caso flagrante de desrespeito aos princípios básicos de tributação é o ITCD, da competência dos Estados e Distrito Federal, que nas leis ordinárias definem como momento da ocorrência do fato gerador nas transmissões causa *mortis*, a data da abertura da sucessão, ou seja a data da morte do titular dos bens e direitos a transmitir, ao passo que o Código Civil Brasileiro define no seu artigo 1.530 que a transmissão da

propriedade ocorre no momento do assentamento da transmissão no cartório de registro de imóveis.

Nos casos acima expostos faz-se necessário o planejamento tributário para se identificar a melhor decisão a se tomar diante de tal circunstância: ingressar ou não com uma ação de impugnação de tal exigência. Se a decisão for a de ingressar com uma ação, há que se pesar as vantagens e desvantagens, analisando-se os efeitos econômicos, as probabilidades de êxito, o tempo dispendido, os desgastes no relacionamento com a administração tributária e outros que sejam considerados relevantes, mormente no tocante à decisão de inicialmente ingressar com uma ação na esfera administrativa ou imediatamente na esfera judicial. O planejamento tributário, posto que não dê respostas taxativas para tais dilemas, fornece informações que possibilitam tomadas de decisões, com um melhor grau de eficácia.

### **2.3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO VARIÁVEL DA ADMINISTRAÇÃO EMPRESARIAL**

No desenvolvimento das atividades empresariais, o administrador depara-se com uma variável com grandes reflexos nos seus resultados: que é o tributo, que não apenas é relevante pelo seu elevado valor percentual, como o ICMS com alíquota média final da ordem de 20,4% (vinte inteiros e quatro décimos por cento) ou a COFINS com repercussão nos preços finais da ordem de 5% (cinco por cento) a 9% (nove por cento), dependendo da extensão da cadeia produtiva, mas também torna-se muito importante como variável a ser controlada no que diz respeito às suas formalidade legais, decorrentes de uma legislação extremamente complexa e instável.

O Planejamento Tributário é a denominação da atividade empresarial estritamente preventiva, que tem como objeto o tributo e visa identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Segundo Latorraca (1972), o caráter preventivo do Planejamento Tributário decorre do fato de não se poder escolher alternativas, senão antes de se concretizar a situação. Após a concretização dos fatos, via de regra, somente se apresentam duas alternativas para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária: pagar ou não pagar o tributo decorrente da previsão legal descrita como fato gerador. A alternativa de não pagar se caracterizará como prática

ilícita, sujeitando-se a empresa à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento de tal prática.

### 2.3.1 A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Como leciona Cassone (2000, p. 134-135), a relação entre o Estado e o particular tendo como objeto a obrigação tributária, constitui o cerne do direito tributário, com todas as suas complexidades, quer em relação à forma pela qual ela ocorre, quer quanto aos seus efeitos econômicos sobre o patrimônio das pessoas, ou mesmo quanto a forma de sua exigibilidade.

A relação jurídico-tributária é eminentemente de cunho econômico e estabelece-se, quando a situação descrita pela lei se concretiza material ou juridicamente (MACHADO, 1999, p. 96).

A situação material ou jurídica, descrita na lei, como capaz de fazer surgir a relação entre o Estado e o particular denomina-se fato gerador ou fato imponível que, após sua ocorrência, nasce a relação tributária, compreendendo o dever para o sujeito passivo (particular) e o direito para o sujeito ativo (Estado).

O dever para o sujeito passivo é o que denomina-se obrigação tributária, que pode ser principal ou acessória. A obrigação principal consiste no dever de pagar uma quantia a título de tributo ou penalidade (HARADA, 2001, p. 353).

A obrigação acessória é o dever de praticar certo ato (fazer), que não seja pagar, ou de abster-se de fato (não fazer), que tenha vínculo com os tributos, sob pena de sanção.

Para o estudo aqui desenvolvido a obrigação tributária é de vital importância, tendo em vista uma premissa universalmente adotada de que, para existir a obrigação tributária, é necessário que ocorra o seu fato gerador. Por conseguinte, o elemento básico de controle do planejamento tributário é o fato gerador da obrigação, cuidando ele para que não se realize tal fato ou que se realize de forma mais benéfica, perante a legislação aplicável em cada caso.

Musgrave (1976), ao tratar do controle da incidência dos tributos e efeitos nos negócios, indica que as pessoas precisam basear-se no princípio de que somente existe obrigação se houver a concreção da hipótese de incidência descrita na lei, portanto se as pessoas mantiverem um eficiente controle do fato gerador das obrigações terão condições mais favoráveis para aplicações de técnicas de gerenciamento empresarial mais eficazes ante aos tributos.

No Brasil, a realidade acima descrita tem se modificado consideravelmente nos últimos tempos. Primeiro introduziu-se na Constituição Federal, por intermédio da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, o § 7º ao Art. 150 que dispõe:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A supra autorização foi na verdade inserida na Constituição Federal, não para ser no futuro regulamentada e aplicada, mas sim para dar suporte a uma realidade que já vinha sendo praticada no país há muitos anos, que era a exigência de impostos e contribuições antecipadamente à ocorrência do fato gerador, notadamente no tocante ao ICMS.

O § 7º da Constituição Federal fez emergir um instituto que até então somente figurava implicitamente em algumas situações, dentro da legislação tributária brasileira ordinária, que é o *fato gerador presumido*. Tal situação aplicava-se por exemplo, ao antigo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, que na vigência da Constituição Federal de 1967, integrava a competência tributária privativa dos Estados e DF, que em suas leis instituidoras desse imposto determinavam o seu recolhimento antes da lavratura da escritura, ao passo que o fato gerador somente ocorria no momento do registro da transmissão no cartório de registro de imóveis.

Sousa (1975) fez referência a esta situação de antecipação do recolhimento de imposto antes da ocorrência do fato gerador, todavia é somente admitida quando existam fatos que indiquem a iminência da concretização da hipótese prevista em lei, necessária e suficiente para fazer nascer a obrigação tributária, qual seja a identificação de um vendedor e de um comprador do bem imóvel, a existência de um contrato de compra e venda e um preço ajustado.

Na antecipação do ICMS, com a utilização da atribuição da responsabilidade por substituição tributária não há fatos que indiquem a iminência da ocorrência do fato gerador, bem como não se conhecem vários elementos essenciais do referido fato, tais como:

- 1) O elemento objetivo do fato gerador, que é a realização da saída da mercadoria do estabelecimento. E mesmo que se concluísse por presunção que haverá uma saída, tendo em vista que o objetivo do contribuinte substituído é vender as mercadorias adquiridas, não se conhece fatos de convencimento suficientes para se concluir que haverá uma saída e que esta será destinada a um cliente localizado no mesmo Estado do domicílio do contribuinte substituído. Podendo a saída ocorrer, porém se for

destinada a cliente estabelecido em outro Estado ou até mesmo em outro país, e que nesta última situação nem haveria a ocorrência de fato gerador, tendo em vista a previsão de imunidade estabelecida no Art. 155, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal e a não incidência prevista no Art. 32, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

- 2) Um dos elementos valorativos do fato gerador, que é a base de cálculo, tendo em vista que esta é representada pelo valor da operação de que decorrer a saída do estabelecimento. Este elemento essencial somente pode ser conhecido quando ocorrerem os atos negociais, sendo de difícil mensuração por antecipação, em face a sua extrema sensibilidade a diversos fatores, tais como: o poder de compra dos clientes (Porter, 1986, p. 291), as formas de pagamentos, as tendências do mercado, a ação dos concorrentes etc.
- 3) A identificação do elemento temporal do fato gerador, que é o momento da concreção da hipótese de incidência, que define o momento do surgimento da obrigação tributária, com base no qual o sujeito passivo é efetivamente devedor do Estado.

Mesmo sem se ter um conceito formal e difundido do instituto do fato gerador presumido, a prática de exigência antecipada do ICMS “virou febre” no Brasil. A todo momento os Estados impõem tal prática sobre mais produtos e serviços, e o que é mais grave, não há uniformidade entre as Unidades Federadas quanto à lista de produtos sujeitos a este recolhimento e nem dos valores a serem tomados como base de cálculo do imposto, tornando extremamente difícil o cumprimento rigorosamente correto da obrigação decorrente da responsabilidade por substituição tributária.

Existem situações sujeitas ao recolhimento antecipado do ICMS, que são comuns entre os Estados, outras são impostas pela legislação de cada Estado, tornando este campo de atuação extremamente complexo e muitas vezes oneroso, dado que as empresas se vêem obrigadas a manter pessoal altamente especializado somente com a incumbência de fazer cumprir as determinações da legislação tributária dos Estados, como as distribuidoras de combustíveis, que são responsáveis por substituição tributária, com relação ao ICMS incidente nas operações anteriores, concomitantes e posteriores, além dos serviços de transporte, não apenas pelas operações praticadas no Estado do seu domicílio, mas também pelas futuras saídas a serem praticadas nos territórios de cada Estado destinatário de seus produtos. Sem contar que ela também é contribuinte do imposto com relação às saídas por ela promovidas.



Nota-se que, quase invariavelmente, quando a legislação é alterada, o que acontece com uma frequência exagerada, se comparado com o que ocorre em países de economias mais estáveis, as alterações buscam dar maiores garantias ao crédito tributário, aumentar os valores a serem recolhidos, majorando-se as alíquotas ou as bases de cálculo, eliminando-se isenções ou deduções dos impostos, bem como tornando cada vez mais difícil o domínio das normas que regulam as obrigações tributárias. Um bom exemplo foi a introdução do parágrafo único ao Art. 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, assim redigido:

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

Este dispositivo acima visa claramente combater a prática da elisão fiscal por parte das empresas, aumentando em muito o poder da autoridade administrativa que, nos termos da lei, poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos.

A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, prevê nos seus artigos de números 13 a 19 as situações em que autoridade administrativa poderá desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados, bem como prescreve em linhas gerais os procedimentos a serem observados para a formalização da desconsideração. Depreende-se basicamente das disposições contidas na Medida Provisória 66, que o seu objetivo é combater os negócios indiretos e o abuso de forma, o que é bastante razoável, no entanto por não serem estes institutos claros e precisos, temos que a aplicação prática desses dispositivos caracteriza um aumento exagerado do poder dos órgãos de fiscalização, pondo em risco a segurança dos contribuintes no desenvolvimento de suas atividades, em que pese o amplo direito de defesa.

A teoria das finanças públicas aconselha que a política fiscal deva ser um instrumento de estabilização econômica (REZENDE, 1994, p. 292-295). Para isto, há necessidade de se dosar corretamente as duas formas básicas de atuação governamental, os gastos públicos e o nível de tributação e, ainda, dar o máximo de estabilidade às normas tributárias, de tal maneira que os agentes econômicos entendam seus efeitos nos negócios, o que possibilita com isso, fazer um planejamento mais eficaz de suas atividades.

No Brasil a função estabilizadora dos tributos não tem se mostrado eficaz, muito pelo contrário, tem se mostrado muito mais como instrumento de instabilidade da economia, decorrente das constantes alterações das regras de regência e majorações.

### 2.3.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS ATOS ILÍCITOS

A prática de atos lícitos com o objetivo de evitar a concretização do fato imponible é o que tecnicamente se denomina elisão fiscal, assim ensina Latorraca (1972, p. 20-1).

Esta técnica difere diametralmente da evasão fiscal, decorrendo esta última da prática de atos ilícitos que, segundo Carvalho (1991, p. 345-346), com fundamento nas disposições contidas na lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que instituiu o Imposto sobre Produtos Industrializados, podem caracterizar SONEGAÇÃO ou FRAUDE.

SONEGAÇÃO FISCAL é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

A lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu Art. 1º define o crime de sonegação fiscal, como se segue:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a fazenda pública;

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzido do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.

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

Tem-se, pois, que a fraude não é ato lícito, o contribuinte age deliberadamente contra os ditames legais com o objetivo de fugir do ônus tributário, mediante distorção abusiva das formas jurídicas ou pelo ato simulado assim, não é instrumento do planejamento tributário, dado que para haver a legítima economia de tributos, faz-se necessário que o contribuinte adote um procedimento permitido pela legislação pertinente que evite a ocorrência do fato gerador ou adote uma alternativa também legal para reduzir a carga tributária.

O Código Civil Brasileiro define o ato simulado, assim como alguns dos seus efeitos.

Art. 102 – Haverá simulação nos atos jurídicos, em geral:

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem, ou transmitirem.

II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

III – quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

Art. 105 – Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei ou da fazenda.

A lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no seu artigo 1º define os crimes contra a ordem tributária, praticados por particulares, da seguinte forma:

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

I – omitir informações, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitirido opleração de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal

III – falsificar ou alterar nota fiscl, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecer em desacordo com a legislação.

O planejamento tributário objetiva a economia de tributos em uma das seguintes modalidades:

1ª - impedindo ou retardando a ocorrência do fato gerador da obrigação;

2ª - reduzindo o montante do imposto devido.

Na primeira modalidade o contribuinte age de forma preventiva evitando a ocorrência do fato gerador da obrigação, ou procede legalmente, de tal forma a retardar o momento de sua

caracterização para que coincida com aquele que seja mais adequado ou, no mínimo menos inadequado, frente as suas disponibilidades. Um exemplo de procedimento para evitar a ocorrência do fato gerador é a situação em que uma empresa, tendo oportunidade de vender seus estoques de produtos industrializados no mercado interno, ou para o mercado externo por preços aparentemente equivalentes, opta em atender o mercado externo. Com isso impediu a ocorrência de fato gerador do IPI e do ICMS, visto que ambos os impostos não incidem nas exportações para o exterior, contudo incidem nas vendas para o mercado interno.

Um exemplo de como retardar lícitamente a ocorrência do fato gerador de um imposto é o caso de fornecedor que recebe um pedido no final do mês e ao invés de emitir a nota fiscal imediatamente deixa para emití-la no início do mês seguinte, postergando com isso o recolhimento dos tributos incidentes na venda, em um mês e não infringindo nenhuma norma legal.

Na segunda modalidade um bom exemplo é o contribuinte que, tendo a opção de apurar o IRPJ pelo lucro presumido, pelo lucro real, ou enquadrar-se no Sistema de Simplificado de Recolhimento de Tributos Federais – SIMPLES, analisa detalhadamente a situação e depois decide pela sistemática que representa o menor desembolso.

### 2.3.3 FORMAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário pode abranger as atividades de quaisquer empresas, desde uma lanchonete de pequeno porte estabelecida em uma pequena cidade do interior do Brasil até uma empresa de grande porte, com estabelecimentos em todo o mundo.

O que se vê na prática é que quanto maior e mais dinâmica é a empresa, mais sofisticado é o seu Planejamento Fiscal.

O Planejamento Tributário aborda qualquer setor ou atividade de uma empresa. Tanto pode ser operacionalizado na compra quanto na venda de produtos e serviços bem como referir-se aos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelo costume, de tal forma a resultar em maior segurança ou até mesmo em ganho financeiro.

### 2.3.4 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS

O planejamento tributário das grandes corporações transnacionais compreende um conjunto extenso e intrincado de decisões empresariais, antecipadamente definidas, como o padrão de melhores práticas a serem adotadas pelas organizações com relação à variável tributo. Inclui o estudo das vantagens comparativas dos incentivos fiscais concedidos pelos

governos de países interessados na instalação em seus territórios, de unidades produtivas, a estabilidade e confiabilidade das normas fiscais, os mecanismos lícitos que possam ser utilizados para neutralizar os efeitos danosos dos tributos sobre os resultados esperados e notadamente a viabilidade da utilização dos chamados preços de transferências como instrumentos eficazes na obtenção de maiores lucros e meio seguro de remeter tais lucros para os países sede.

De acordo com Martin & Schumann, (apud PINHEIRO, 1999, p.14), os governos dos países em desenvolvimento mostram-se ávidos pela presença em seus territórios de unidades de grandes empresas transnacionais, por acreditarem que isto resultará em melhoria do estágio econômico nacional, assimilação de novas tecnologias e conseqüentemente melhoria do nível de renda e de vida das pessoas. Visando atrair essas empresas os governos nacionais desenvolvem políticas fundadas em renúncias fiscais ocasionando as chamadas guerras fiscais entre os países, ou mesmo províncias, ou unidades federadas. Tais procedimentos invariavelmente beneficiam as grandes corporações caracterizando como visível domínio do poder econômico sobre o poder fiscal, vuma vez que nem sempre os benefícios decorrentes da presença dessas empresas podem ser objetivamente mensurados.

Outro fator a ser considerado é o de garantia de continuidade. As transnacionais, mesmo depois de instaladas, podem simplesmente decidir-se mudar de país em, face do não atendimento de suas exigências ou frente a uma elevação da carga tributária incidente sobre seus produtos, seus lucros ou que venha onerar consideravelmente os salários. A elas não importa quantas pessoas ficarão desempregadas ou quantas comunidades sofram prejuízos no seu desenvolvimento e de seus membros.

As corporações transnacionais estão constantemente expandindo seus portfólios de negócios, migrando-os, sempre na direção das melhores perspectivas, deixando à mostra o caráter eminentemente especulativo de suas atividades, o que as leva a atuar numa área nebulosa do direito tributário, em que o ônus dos tributos pode ser suprimido ou reduzido ao mínimo, de tal forma que a riqueza obtida acabe ficando à margem da tributação.

Segundo Huck (1997, p. 291-2), os preços de transferências são os instrumentos fundamentais do planejamento tributário internacional. Entendendo-se como preços de transferência, os preços praticados entre empresas coligadas, em operações internacionais (vendas, prestações de serviços, empréstimos, adiantamentos, uso de tecnologias e patentes etc).

Diz-se que as empresas são coligadas quando uma participa do capital ou da administração de outra.

A estratégia básica no planejamento tributário consiste em moldar os preços de transferência, tal que, em países de alta tributação, subfaturam-se os preços de alienação e superfaturam-se os preços de aquisição, procedendo-se de maneira inversa em países de baixa tributação.

Os Estados nacionais têm procurado desenvolver mecanismos para combater tal prática, mas nem sempre com muito sucesso, mormente os países em desenvolvimento que se deparam com uma situação paradoxal. Por um lado precisam atrair investimentos, tornar atrativa a instalação de empresas nos seus territórios bem como incentivar o volume de exportações de bens e serviços, visando obter moedas conversíveis para honrar seus compromissos internacionais, entretanto, ao mesmo tempo precisam combater a prática de manipulação dos preços de transferências, sob pena de tornarem-se reféns das corporações transnacionais.

O fato é que a manipulação dos preços de transferência é um fenômeno real e admite-se sua ocorrência no mundo todo, e que em decorrência grandes quantias em tributos deixam de ser arrecadadas. No entanto, mesmo admitindo-se tal fenômeno, estudos da Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico – OCDE, mostram que a carga tributária média dos países que a integram cresceu de 34% (trinta e quatro por cento) em 1980, para 38% (trinta e oito por cento) em 1996. Este crescimento da carga tributária também aconteceu nos países em desenvolvimento, como mostram estudos do Fundo Monetário Internacional – FMI, nas quais consta que, em 1980, considerando-se um grupo de 12 países nesse estágio econômico, a carga tributária média era da ordem 21% (vinte e um por cento) e em 1996 era de 26% (vinte e seis por cento). No Brasil constatou-se crescimento acima da média da carga tributária, principalmente a partir de 1989, quando a carga tributária que era da ordem de 24,87% (vinte e quatro vírgula oitenta e sete por cento), passou em 1990, para 28,5% (vinte e oito vírgula cinco por cento), tendo sofrido pequena queda no ano de 1991 (25,22% - vinte e cinco vírgula vinte e dois por cento), depois retomando um ritmo de crescimento até que em 1999 atingiu o patamar de 30,51% (trinta vírgula cinquenta e um por cento), conforme se depreende de publicações disponibilizadas no site da Secretaria da Receita Federal na Web.

É forçoso concluir que mesmo com a proliferação da manipulação dos preços de transferências, levando as empresas transnacionais a arcarem com um menor ônus tributário, os governos nacionais desenvolveram mecanismos eficazes para a arrecadação de receitas tributárias, de modo não apenas a compensar a perda decorrente da prática de manipulação dos preços de transferências, mas também a obter um aumento real de arrecadação. Para isto,

a tributação é direcionada às empresas isoladas e sem conexões internacionais, à renda das pessoas físicas, aos salários e em especial para o consumo.

Relatórios da OCDE dão conta que, no âmbito da União Européia, a tributação sobre o capital (empresas), caiu de 50% (cinquenta por cento) em 1981 para 35% (trinta e cinco por cento) em 1994, ao passo que a média dos tributos sobre os salários cresceu de 35% (trinta e cinco por cento) para 41% (quarenta e um por cento) no mesmo período.

Segundo Puceiro (apud, PINHEIRO, 1999, p. 17), concomitantemente às modificações dos níveis de esforços dispendidos para suportar a carga tributária foram ampliadas as margens de discricionariedade no exercício do poder tributante, com a concentração de atribuições no poder executivo, em prejuízo da chancela legitimadora dos parlamentos. Isso relativou o mecanismo de limitação mútua entre os poderes do Estado, decorrendo a proliferação de institutos criados ou modificados com o intuito de aumentar as arrecadações tributárias e dar maiores garantias ao crédito tributário e, em consequência, a perda da função estabilizadora que deve estar contida nos sistemas tributários, apontada pela ciência das finanças públicas como elemento fundamental de um sistema tributário.

Ao dissertar sobre o Estado moderno, Rorh (apud PINEIRO, 1999), no seu livro *O direito em crise: fim do Estado moderno?*, argumenta que este diferencia-se do Estado feudal nos seguintes aspectos:

- 1) distinção entre esfera pública e privada;
- 2) dissociação entre o poder econômico e o poder político;
- 3) separação entre as funções administrativas e a social.

O autor entende que estas distinções encontram-se debilitadas e aponta diversas razões para isto:

- a) as diferentes formas de corporativismo ao longo deste século têm provocado uma interpenetração das esferas privadas e públicas, provocando uma privatização da esfera pública e uma publicização da esfera privada;
- b) a relação de forças entre o poder político dos estados nacionais e o poder econômico globalizado resulta mais favorável a este último, estando as políticas socioeconômicas internas limitadas diretamente por essa relação;
- c) a internacionalização e a complexidade dos problemas outorgam à administração pública um importante poder normativo que escapa, em parte, ao controle democrático e

legitimador dos parlamentos, encontrando o Estado moderno como única instituição de legitimação da coação jurídica, dissolvido dentro de uma infinidade de instâncias de promulgação e de aplicação de regras jurídicas de caráter particularizados. Estas regras, embora sejam de fonte pública, aproximam-se mais de um contrato que de um estatuto.

Do exposto é possível concluir que as relações entre o Estado e os particulares têm se modificado muito com o passar do tempo e que as modificações são produzidas e direcionadas pelos grupos ou organizações, de acordo com o poder que detêm, em especial, o poder econômico, que leva forçosamente a visualizar as empresas transnacionais como as grandes moldadoras do quadro jurídico em conformidade com seus interesses. O planejamento fiscal nas empresas transnacionais não apenas serve para projetar os procedimentos a serem adotados ante a legislação tributária vigente, mas também para identificar os pontos mais importantes a serem colocados em evidência para o desenvolvimento das ações políticas das empresas visando a modificação do sistema jurídico de forma a obter as vantagens e benefícios desejados (lobby). A perda da soberania dos Estados nacionais tem sido vista como uma das conseqüências da globalização econômica.

Nesta direção, Carraza (1993, p. 69) escreve que “a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania que possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder. Bem por isso, ele sobrepõe toda e qualquer autoridade.” É valendo-se desta noção de soberania que muitos autores tem sustentado que os Estados nacionais estão perdendo sua soberania em função do poder crescente das empresas transnacionais.

A questão da corrosão da soberania dos estados nacionais é abordada por Fiori e Tavares (1997, p. 135-140) que sustentam não haver bem tal corrosão, mas acima de tudo esta decorre de ato de vontade política interna representada pela adoção de estratégias de estabilização e liberalização econômica, apoiadas na globalização financeira e, por conseqüência, “abrindo mão, conscientemente, do controle de suas políticas monetárias e fiscal e colocando seus objetivos macroeconômicos acima de qualquer outro objetivo nacional.”

Concluem Fiori e Tavares (1997, p. 135-140) que:

esses Estados, limitados externamente por seus balanços de pagamentos negativos, não conseguem desfazer-se da dependência do financiamento externo e, conseqüentemente, das altas taxas de juros responsáveis pelos baixos índices de crescimento econômico, limitando-se os Bancos Centrais desses Estados a administrar a valorização financeira da riqueza privada.



#### 2.3.4.1 Os Preços de Transferência na Visão Internacional

Huck (1998, p. 291) conceitua preço de transferência, como “o preço de um produto ou serviço, preço esse manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora como a compradora”.

É forçoso concluir que para que um agente econômico possa controlar tanto a parte vendedora como a compradora, necessário se faz que ambos os agentes pertençam ao mesmo grupo econômico, caracterizando-os como agentes coligados.

Por força da manipulação dos preços de transferência os lucros transmudam-se para os paraísos fiscais, a despeito das medidas repressivas adotadas pelos Estados individualmente, e dos acordos internacionais sobre tributação e assistência recíproca em matéria tributária.

Os preços de transferência (transfer price) são também utilizados para transferir recursos de uma para outra empresa coligada, mesmo que a destinatária não esteja estabelecida em paraíso fiscal, obtendo-se vantagens fiscais comparativas.

Ainda segundo Huck (1999), a utilização de paraísos fiscais e preços de transferências são elementos básicos constitutivos de um intenso processo de evasão fiscal internacional e sua complexidade e sofisticação levam a resultados pouco animadores na repressão de tais práticas.

Conforme Leon Larrain, citado por Huck (1999), mesmo em países como os Estados Unidos da América onde se adotou um vigoroso processo de combate às práticas de utilização de paraísos fiscais e preços de transferência de forma abusiva, operações dessa natureza ainda são constantes e cada vez mais sofisticadas.

O planejamento fiscal internacional também é utilizado para transferir lucros entre as empresas coligadas, por intermédio da prática de exportação de produtos e serviços por preços subfaturados, transferindo com isso o lucro da remetente livre de tributação específica.

Os preços de transferência diferenciam-se daqueles que seriam normalmente praticados no mercado entre empresas que não mantenham relação de interdependência entre si (arm's length price), dado que estes não estão sujeitos à manipulação artificial.

Ressalte-se que os preços de transferência não devem ser confundidos com a distribuição indireta ou disfarçada de lucros.

Os preços de transferências têm vocação internacional e não estão subordinados a uma vinculação societária entre quem paga e quem recebe valores imputados como lucro ao passo

que a distribuição disfarçada de lucros tem nítidos contornos domésticos e a vinculação societária é elemento essencial na sua caracterização.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a partir de 1979, com base no relatório de sua comissão para assuntos fiscais, propôs a adoção pelos Estados de práticas para combater os efeitos danosos dos preços de transferência em suas economias, fundadas na obtenção de vantagem anormal no negócio por qualquer das partes envolvidas, caracterizando o preço de transferência abusivo, devendo este ser combatido vigorosamente, com a desconsideração de tais procedimentos de forma tal a oferecer os valores à tributação.

O abuso do preço de transferência, para sujeitar-se às normas antielisivas que venham a ser adotadas, precisa, além da vantagem anormal ou inusual, ter um vínculo de causalidade com a interdependência existente entre as empresas participantes do processo. O abuso do preço de transferência depende dessa causalidade, uma vez que a vantagem decorrente de outros fatores, como certas peculiaridades do direito local, não é considerada como prática abusiva do preço referido.

#### **2.3.4.2 O Modelo Norte-Americano de Repressão ao Abuso do Preço de Transferência**

No Sistema Tributário dos Estados Unidos da América o preço de transferência pode ser fixado pela autoridade fiscal por meio do método de preço comparável entre partes independentes, que se traduz em estabelecer um paralelo entre o preço praticado na operação sob exame e os preços utilizados em negócios semelhantes no mercado, assim ensina Charles R. Irish, (apud HUCK, 1997, p. 300).

Na ausência ou dificuldade de serem levantados no mercado negócios semelhantes a lei americana determina o uso do método do preço de revenda que consiste em verificar-se o preço pelo qual o comprador na operação em exame revende os produtos adquiridos a terceiros estranhos no mercado. Desse valor retira-se um percentual como margem de lucro, variável de produto para produto, e o resultado é tido como o preço adequado de venda e considerado praticado no negócio fiscalizado. Outro método consagrado pela legislação norte-americana é o denominado *cost plus* ou preço de aquisição majorado que consiste em tomar-se por base o preço pago pelo vendedor, acrescido de uma margem para revenda, e em considerar tal resultado como preço real para efeitos de tributação, desconsiderando-se o valor de transferência declarado, se diverso deste. Por último, utiliza-se o método denominado *income standard* ou rendimento padrão, que consiste em analisar funcionalmente o

rendimento, considerando-se o risco das empresas envolvidas e algumas particularidades da operação, para chegar a um preço padrão a ser comparado com o preço de transferência analisado.

O preço de transferência é um conceito econômico relacionado ao valor atribuído a bens, serviços ou tecnologias, quando objetos de operações entre empresas jurídica ou economicamente interdependentes, tais como: matriz e filial, controladora e subsidiária ou empresas sujeitas a controle ou administração em comum. O abuso do preço de transferência somente pode ser constatado e punido quando o preço atribuído a determinado negócio internacional seja notoriamente divergente da realidade apresentada pelo mercado. A identificação da prática abusiva dos preços de transferência não é tarefa fácil de se levar a cabo, mas uma análise da realidade do comércio internacional fornece dados relevantes que podem ser considerados como suficientes para apontar em nível indiciário a existência desses abusos.

#### **2.3.4.3 Razões para o Abuso nos Preços de Transferência**

As empresas multinacionais são tentadas a utilizar, de forma abusiva, os preços de transferência, por diversas razões, porém a de maior peso é, sem dúvida, a obtenção de vantagens fiscais.

Quanto maiores forem as diferenças dos níveis de tributação entre os países, acrescidos do fato de existirem os paraísos fiscais, maior será o estímulo para a prática de forma abusiva dos preços de transferência, sobretudo se as normas que regulam tais transferências não forem suficientemente desenvolvidas e eficazes para impedir essa prática.

As empresas multinacionais também praticam a manipulação dos preços de transferência para remeter lucros para suas sedes, tendo em vista ser muito mais fácil a obtenção de autorizações para importar ou exportar do que para remeter lucros.

O preço de transferência, segundo Rolim (2001), pode ser utilizado para mascarar a remessa de lucros, mediante a incorporação ao preço de um valor a mais do que o normal.

A prática de atribuição de altos preços na transferência de insumos é também bastante comum quando a multinacional está associada a empresas locais, de forma que a subsidiária, ao pagar esses altos preços, estará transferindo lucros para a multinacional no exterior, sem ter de dividir lucros com os sócios locais.

### 2.3.5 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM BASE NA AÇÃO DE CONTESTAÇÃO

O princípio mais elementar que norteia a relação jurídico-tributária é que todo tributo somente pode ser exigido se for instituído por lei (Art. 150, inciso I, da Constituição Federal).

A obrigação tributária é “ex lege”, o que significa dizer que ela somente surge se ocorrer uma situação que seja descrita por lei como suficiente para o seu surgimento (MACHADO, 1999, p. 97). Infere-se que toda vez que o contribuinte sentir que está sendo compelido a contribuir de forma mais onerosa do que a prevista na lei ou que a norma na qual se funda a exigência não se encontra de acordo com o ordenamento jurídico que regula a matéria, o contribuinte pode contestar tal exigência, quer seja para elidir uma exigência ante uma situação de fato, ou, apenas, hipoteticamente porque está prevista na norma reguladora.

Assim, quando o contribuinte se deparar com imposições por parte do Fisco, em que haja dúvida quanto a sua licitude ou ainda quanto à aplicação de lei que determina que seja efetivado pagamento de tributo em que a certeza de ser devedor não seja cristalina, deve o contribuinte consultar o advogado tributarista para manifestar-se sobre os aspectos jurídicos dessa lei, assim ensina Tavares (1991, p. 93).

Por outro lado, da consulta ao advogado tributarista pode resultar na decisão de ingressar com uma ação de contestação da exigência na esfera administrativa ou judicial. A decisão de ingressar com uma ação de contestação deve ser precedida de análise do ordenamento jurídico que regula a matéria, da jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais e Estaduais. Também deve ser levada em consideração a doutrina predominante no país sobre a matéria especificamente a ser questionada.

#### 2.3.5.1 A Avaliação do Custo Benefício

Com base nos ensinamentos de Tavares (1991, p.102) conclui-se que recorrer de uma exigência do Fisco, ou apenas hipoteticamente por previsão legal, é um direito do contribuinte assegurado pela Constituição (Art. 5º, inciso XXXIV, alínea a).wq v`z Entretanto, o contribuinte diante desta possibilidade, precisa analisar a questão sob a ótica do custo/benefício. Deve avaliar do ponto de vista econômico, o que mais lhe convém, tendo em vista os valores a serem discutidos no processo, comparando-os com os custos, com os honorários advocatícios, taxas processuais e o tempo dispendido com processo ou até mesmo

a deterioração do relacionamento com a administração tributária, que pode a impugnação causar.

Um exemplo de fator a ser considerado no planejamento das ações da organização diz respeito à decisão de se ingressar com uma ação de impugnação na esfera administrativa e, somente no caso de não alcançar êxito recorrer ao judiciário ou então ingressar logo com a ação na esfera judicial.

Para resolver este impasse deve ser considerado que na esfera administrativa o contribuinte pode pleitear em causa própria e não necessariamente por intermédio de advogado (§ 2º do Art. 16 do Decreto Federal n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal), acrescido do fato de que nesta esfera não são cobradas custas ou emolumentos, o que pode se tornar bem mais econômico para o contribuinte, sobretudo se ele próprio tiver bom domínio das questões tributárias e do seu ordenamento jurídico. Por outro lado, é de se ressaltar que o contribuinte ao analisar a situação, antes de se decidir pelo ingresso da ação, deve considerar primeiro as decisões (acórdãos) dadas pelos órgãos de julgamento administrativos e pelos tribunais em casos semelhantes para avaliar suas reais possibilidades de êxito, podendo até mesmo atribuir um percentual de sucesso, como forma de verificar a viabilidade ou não da ação.

### 2.3.6 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM BASE NOS INCENTIVOS FISCAIS

Os incentivos fiscais assim entendidos como as desonerações tributárias ou renúncias fiscais a que se submetem as entidades titulares do poder de tributar, como forma de alavancar a atividade econômica de determinados setores ou produtos, também é campo de atuação do planejamento tributário, em especial para identificar as situações mais favoráveis para cada tipo de empresa, bem como a solidez do incentivo, possibilitando a sua incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica.

Para que o incentivo fiscal tenha garantias, faz-se necessário que seja concedido com a observância dos preceitos do § 6º do Art. 150 da Constituição que determina:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII.

O instituto mais comum para a concessão de incentivos fiscais é a isenção, que consiste em dispensar o crédito tributário, nos termos de lei da entidade competente para exigir o crédito.

Segundo Carvalho (1991, p. 336):

A isenção pode ser concedida em caráter geral, isto é, independente de expedientes da administração, ou sob condição de controle administrativo, em que o agente público competente apreciará o preenchimento dos requisitos básicos que a lei ou o contrato (nos termos da lei) estipular. Na segunda hipótese, como determina o art. 179 (CTN), o interessado deverá requerer, fazendo prova do seu enquadramento nos pressupostos legais.

Considere-se também as disposições do Art. 178 do CTN que dispõe: “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

Da exegese emanada do art. 178, do CTN, e em consonância com a teoria esposada por CARVALHO (1999, p. 170), conclui-se que a isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições somente pode ser revogada após expirado o seu prazo de vigência ou se não forem cumpridas as condições para a sua concessão. Logo, é este tipo de isenção que gera maior nível de confiabilidade, servindo de garantias para que as empresas possam fazer seus investimentos com maior segurança.

Há de se convir que as isenções concedidas em caráter geral também devem ser consideradas pelo planejamento tributário, contudo não são elas incorporadas ao patrimônio da pessoa jurídica, assim não podem ser os instrumentos em função dos quais se vai tomar decisões de investimentos ou outros procedimentos onerosos. As isenções serão, porém, bem vindas, se puderem ser usufruídas independentemente de contrapartidas.

## **2.4 COMENTÁRIOS FINAIS DO CAPÍTULO**

Neste capítulo abordou-se a revisão da literatura, mostrando o surgimento do planejamento tributário no Brasil, as características do Sistema Tributário Brasileiro, a falta de equidade e neutralidade do sistema que causa injustiças e leva pessoas que atuam no mesmo segmento de mercado a terem condições diferenciadas de concorrência, dada a incidência diferenciada dos tributos. Também abordou-se sobre a utilização dos tributos como instrumentos de política econômica dos Estados tornando menos neutros os tributos, a não observância dos princípios básicos de tributação. Analisam-se, ainda, a relação jurídico-tributária e o campo de atuação do planejamento tributário, as formas de planejamento tributário, o planejamento das empresas transnacionais com ênfase à atuação destas com a utilização dos chamados “preços de transferências” de forma manipulada e no final propôs-se que as empresas passem a incluir em seus planejamentos as diretrizes a serem seguidas pela organização no tratamento a ser dispensado aos tributos.

No capítulo seguinte será efetuada uma análise aprofundada dos programas de incentivos à atividade industrial, instituídos e colocados em prática no Estado de Goiás, com base no ICMS, originariamente denominados FOMENTAR e PRODUZIR. Enfocar-se-à sua fundamentação jurídica, seu desenvolvimento, os resultados obtidos e projeção de cenários do seu estado futuro, identificando-se as conseqüências prováveis para os estabelecimentos que se encontram enquadrados ou venham a se enquadrar no programa, perante a ordenação jurídica, e especialmente considerando-se os conflitos de interesse entre os diversos Estados brasileiros, que levaram ao atual estágio da chamada “Guerra Fiscal”, consistente na concessão de incentivos fiscais pelos Estados. Em seguida serão apontados diversos dispositivos da legislação tributária federal, estadual e municipal que não estão exatamente de acordo com os ditames das normas tributárias hierarquicamente superiores e que sugerem inconstitucionalidades e falta da jurisdição necessária, indicando os procedimentos mais recomendados ante o ordenamento jurídico, a jurisprudência e a doutrina vigentes, sem esquecer os aspectos econômicos e operacionais envolvidos em cada situação.

## **3 OS PROGRAMAS DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DE GOIÁS**

### **3.1 O PROGRAMA FOMENTAR**

#### **3.1.1 HISTÓRICO DO PROGRAMA**

A experiência do Estado de Goiás com a utilização de incentivos fiscais, tidos como a renúncia total ou parcial de tributos, remonta ao início da década de 70 quando o Estado, por intermédio da Lei 7.700/72, implantou um programa que visava melhorar o nível de industrialização do estado. Criou, para isto, o Distrito Agroindustrial de Anápolis – DAIA, que consistia em considerar como crédito do ICMS, para compensar com os débitos decorrentes das vendas de produtos tributados, os valores gastos com os estudos, instalação e a implantação de projetos industriais que ali fossem implementados.

A Lei 7.700/72 previa o prazo de cinco (5) com base na vigência da lei, para as pessoas usufruírem dos seus benefícios, podendo haver prorrogação por até mais cinco (5) anos, em casos especiais. O que leva a concluir que os benefícios fiscais dela decorrentes extinguíram-se em 1982, salvo fatos extraordinários que possam ter ocorrido, justificando alguma exceção.

A instalação do DAIA, se não modificou totalmente o perfil do estado de Goiás, até então tido como seguidor do modelo econômico agrário-exportador, trouxe um alento e a perspectiva de mudança deste modelo, tendo várias indústrias de razoável porte se estabelecido naquele local.

Os resultados obtidos com a utilização de benefícios fiscais para a instalação do DAIA animaram os governantes estaduais a continuarem a utilizar tais benefícios como instrumentos da política de desenvolvimento industrial do estado, seguindo a máxima disseminada no mundo todo de que o grau de desenvolvimento de um país depende diretamente de seus setores industriais.

Acontece, com a edição da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que estabelece que as isenções e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICM, que resultem em redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, somente poderão ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, no âmbito do Conselho da Política Fazendária – CONFAZ e desde que aprovados por unanimidade. Surgiu então um complicador a mais para a adoção de políticas de incentivos fiscais, tendo em vista



que os Estados adotam políticas concorrentes de atração de empresas para que se estabeleçam em seus territórios, tornando a aprovação de concessão de incentivos fiscais pelo CONFAZ muito difícil, ou tornando ineficaz tal política, pelo fato de que todos os Estados terminariam por aprovar idênticos benefícios para todos, fazendo desaparecer o elemento diferencial capaz de fazer com que uma empresa optasse em se instalar em um determinado estado que oferecesse o benefício e não em outro que não o oferecesse. O fato é que, mesmo diante desse novo entrave representado pelas regras da Lei Complementar Federal 24/75, foi adotado no Estado de Goiás, durante o governo do Sr. Íris Rezende Machado, o Programa FOMENTAR, com a edição da Lei 9.489, de 19 de julho de 1984, instituindo tal programa e regulamentada pelo Decreto nº 2.453, de 22 de fevereiro de 1985, que tinha como objetivo básico incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovessem o desenvolvimento industrial do Estado. Ao programa foi dado o caráter de incentivo financeiro para não se subordinar às normas ditadas pela Lei Complementar Federal 24/75, dando maior credibilidade ao programa e tornando-o mais atrativo.

Posteriormente a Lei nº 9.489/84 sofreu profundas alterações introduzidas pela Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1990 que, preencheu as lacunas da lei anterior e na verdade tornou mais operacional o programa, por definir com maior clareza os seus objetivos, as formas de aplicação, os prazos de fruição, os juros a serem cobrados pelos financiamentos concedidos, acrescido do fato de pouco tempo depois ter sido publicada a regulamentação do programa mediante o Decreto Estadual nº 3.503, de 08 de agosto de 1990, o que efetivamente veio dar condições para a aplicação com maior efetividade do programa a casos concretos.

O programa FOMENTAR sofreu inúmeras alterações introduzidas por diversas leis, tendo finalmente sido extinto pela Lei estadual de nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, que instituiu no seu lugar um programa parecido denominado PRODUZIR, bem como seu regulamento, que inicialmente tinha sido adotado pelo do Decreto Estadual nº 3.503, de 08 de agosto de 1990, depois revogado pelo de nº 3.822, de 10 de julho de 1992, que também foi revogado pelo Decreto estadual nº 5.265, de 31 de dezembro de 2000, que passou a regulamentar o programa substituto o PRODUZIR.

### 3.1.2 AS CARACTERÍSTICAS DO FOMENTAR

#### 3.1.2.1 Recursos do Fomentar

A Lei estadual nº 9.489/84 criou O FOMENTAR, como um fundo constituído com recursos (Art. 2º) de: créditos orçamentários que lhes foram destinados; recursos que lhe

foram colocados à disposição por instituições públicas ou privadas; rendimentos provenientes de suas operações; produto de alienação de ações e títulos e rendas provenientes de aplicação em títulos mobiliários.

### 3.1.2.2 - Destinação dos Recursos

Os recursos destinam-se à aplicação em atividades industriais, preferencialmente projetos agroindustriais, considerados prioritários para o desenvolvimento estadual (Art. 3º).

O órgão competente para julgar a prioridade é o Conselho Deliberativo do Fundo.

A lei 9.489/84 previa que as operações de crédito realizadas com recursos do FOMENTAR deveriam ser formalizadas mediante certificado de depósito, com prazo máximo de resgate de 5 (cinco) anos a contar do início de fruição do benefício.

Posteriormente o Art. 2º da lei 11.180/90 deixa claro que o estímulo financeiro se compõe de:

- 1) financiamento de projetos aprovados;
- 2) empréstimo de até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do ICMS que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, com base no início de suas atividades produtivas ou do início do processo de expansão;
- 3) Vendas de lotes e terrenos nos distritos industriais do estado;
- 4) construção de infra-estrutura básica e
- 5) pagamento do ICMS pela alíquota de 7% (sete por cento), nas operações que realizar com outros estabelecimentos beneficiários do FOMENTAR.

### 3.1.2.3 Encargos

Inicialmente o Art. 4º da lei 9.489/84 previa encargos máximos de 33% (trinta e três por cento) da variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN, ao ano, já incluída a taxa de 3% (três por cento) destinada à remuneração do agente financeiro. Posteriormente, por imperativo da lei 11.180/90, os encargos foram definidos em 25% (vinte e cinco por cento) da atualização do valor aquisitivo da moeda, anualmente, e, por último, a lei 12.543, de 28 de dezembro de 1994, extinguiu a correção monetária dos empréstimos. Ainda que, inicialmente prevista a correção monetária incidente sobre os empréstimos até dezembro de 1994, por força do Parágrafo Único do Art. 4º da lei 11.180, de 19 de abril de 1990, com a redação dada pelo Art. 1º da lei 11.660, de 27 de dezembro de 1991 e

posteriormente pelo Art. 1º da lei 12.012, de 23 de junho de 1993, foi dispensada a cobrança de correção monetária prevista, referente aos projetos aprovados até 31 de dezembro de 1994, bem como se definiram os juros a serem cobrados, em 6% (seis por cento) ao ano, conforme se depreende da leitura do Art. 4º e seu parágrafo único, da Lei Estadual nº 11.180, de 19 de abril de 1990.

Art.4º - Sobre os empréstimos concedidos pelo Programa FOMENTAR, além da incidência dos juros previstos no § 2º do Art. 2º desta lei, cobrar-se a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do que resultar da atualização do valor aquisitivo da moeda ao final de cada exercício.

Parágrafo Único. Na hipótese deste artigo, se a carta consulta que resultar no projeto industrial for protocolada no SEP (Serviço Eletrônico de Protocolo) até a data de 31 de dezembro de 1994, não se cobrará a parcela de 25% da correção monetária e os juros exigidos serão de apenas 6% (seis por cento) ao ano.

Basicamente os encargos incidentes sobre os financiamentos efetivados pelo FOMENTAR estão distribuídos da seguinte forma:

- 1) juros não capitalizáveis de:
  - a) 1% (um por cento) ao mês, até 31 de dezembro de 1994 (previsto, porém é dispensada a cobrança);
  - b) 0,2% (dois décimos por cento) ao mês, a partir de 1º de janeiro de 1995.
- 2) emolumentos de 0,6% (seis décimos por cento) do valor integral do financiamento aprovado pelo Conselho Deliberativo - CD/FOMENTAR.

#### 3.1.2.4 Prazos de Fruição

A lei 9.489/84 previa um prazo máximo de fruição dos estímulos fiscais por 5 (cinco) anos. Posteriormente alterações foram introduzidas pelas leis nºs: 11.180/90, 11.660/91, 12.543/94, 12.855/96, 13.246/98 e 13.436/98 que determinaram os prazos de fruição dos benefícios do FOMENTAR da seguinte forma:

- 1) até 20 (vinte) anos:
  - para empreendimentos localizados em municípios de abrangência do Programa Pronordeste e da Amazônia Legal;
  - para indústrias pioneiras no seu ramo de atividades;
  - para investimentos industriais em municípios com até 20.000 (vinte mil) habitantes;

- para projetos de alta relevância para o desenvolvimento e para a economia do Estado de Goiás.
- 2) até 17 (dezesete ) anos:
- para indústrias estabelecidas em Distritos Industriais criados e mantidos pelo Estado de Goiás;
  - para indústrias com mais de 1.000(um mil) empregos diretos;
  - para indústrias que fabriquem produtos sem similares no Estado de Goiás;
  - para indústrias que destinem mais de 50% das mercadorias que fabricar para venda em Goiás;
  - para indústrias pertencentes a grupos empresariais possuidores de 3 (três) ou mais estabelecimentos amparados pelo Programa FOMENTAR.
- 3) até 15 (quinze) anos:
- para indústrias não enquadráveis nos incisos anteriores;
  - para indústrias com projetos de expansão de sua capacidade produtiva;
  - para indústrias com projetos de redução de sua capacidade ociosa;
- 4) até 30 (trinta) anos, para indústrias do ramo de veículos, autopeças, tratores, reboques, semi-reboques e carroçarias.

O Art. 4º da lei nº 13.436, de 30 de dezembro de 1998, dispõe que aos prazos anteriormente mencionados serão adicionados mais 10 (dez) anos, até o limite de 30 (trinta) anos, desde que o respectivo projeto de reformulação:

- 1) seja considerado de alta relevância para a economia goiana, pela maioria absoluta dos membros do Conselho Deliberativo do FOMENTAR – CD/FOMENTAR;
- 2) preveja, no mínimo, a duplicação de sua produção atual;
- 3) seja aprovado ou protocolado no Serviço Eletrônico de Protocolo - SEP da Secretaria de Administração até a data de 31 de março de 1999.

### 3.1.3 A OPERACIONALIZAÇÃO DO FOMENTAR

Constatou-se junto à Diretoria Executiva do FOMENTAR, órgão integrante da estrutura funcional da Secretaria da Indústria e Comércio do Governo do Estado de Goiás e do Agente Financeiro Banco do Estado de Goiás e ainda junto a diversas empresas beneficiárias do FOMENTAR que, na prática, o programa funciona com base no financiamento de 70% (setenta por cento) do ICMS devido pelos estabelecimentos implantados e enquadrados no programa e para os estabelecimentos beneficiários do programa em decorrência de projetos de expansão e de redução de ociosidade. O financiamento refere-se apenas aos valores do ICMS que excedam à média do imposto recolhido nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao enquadramento no programa.

Operacionalmente os fatos desenvolvem-se da seguinte forma:

- 1) as empresas interessadas devem apresentar projeto de implantação, expansão, redução de ociosidade ou reformulação, ao Conselho Deliberativo do FOMENTAR, que o analisa sob os aspectos de investimento e produção, aprovando-os ou não;
- 2) se for aprovado o projeto, a empresa contrata com o agente financeiro o montante do benefício;
- 3) os estabelecimentos enquadrados no FOMENTAR apuram mensalmente o ICMS, pelo confronto entre débitos e créditos. Do saldo devedor encontrado o estabelecimento separa 30% (trinta por cento), preenche um documento de arrecadação – DARE, dirige-se ao Banco do Estado de Goiás/Itaú e efetua o recolhimento. Os 70% (setenta por cento) restantes eram objetos de preenchimento de outro DARE que era apresentado ao Banco. Porém, este não efetuava a quitação, mas apenas fazia anotações para fins de controle interno do próprio banco. Ocorre que com o passar do tempo, muitos estabelecimentos apenas destacavam no seu livro de apuração do ICMS, a circunstância de que o imposto refere-se à parcela incluída no FOMENTAR. Este procedimento tornou-se oficialmente aceito em decorrência do que dispõe o Art. 6º da Lei nº 12.855, de 19 de abril de 1996:

Art. 6º - A ausência do documento de arrecadação correspondente à parcela fomentada, equivalente a 70% (setenta por cento) do ICMS devido, não será objeto de procedimento fiscal, desde que a empresa comprove a quitação da parcela não fomentada de 30% (trinta por cento) do imposto, enquanto beneficiária do Programa FOMENTAR.

### 3.1.4 O FOMENTAR COMO OBJETO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário, ao focar o Programa Fomentar de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás, tem o objetivo de analisar seus aspectos: jurídico, econômico e operacional, considerando-se os pontos mais relevantes sob a ótica empresarial, visando subsidiar as tomadas de decisões com a menor margem de erros possível, de forma a propiciar melhoria na gerência e desenvolvimento dos empreendimentos das empresas que optem em se enquadrarem no programa.

#### 3.1.4.1 O Fomentar sob o Aspecto Jurídico

A Constituição Federal de 1988, no seu Art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, dispõe que: “Cabe à lei complementar: regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A lei complementar a que se refere o mandamento constitucional é a de nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que continua em vigor, consoante o princípio da recepção que prevê que a concessão de isenção, redução de base de cálculo, devolução direta ou indireta do tributo ao contribuinte, a concessão de créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, com base no ICM, dos quais resulte redução ou eliminação dos respectivos ônus, somente poderão ser concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e DF.

A própria Lei Estadual goiana nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, define como Benefício Fiscal “o subsídio concedido pelo Estado, na forma de renúncia total ou parcial de sua receita decorrente do imposto, relacionado com incentivo em futuras operações ou prestações nas atividades por ele estimuladas”.

Partindo-se da premissa de que se o FOMENTAR realmente fosse operacionalizado com base nos recursos constantes de um fundo previamente constituído e que se os valores apurados a título do ICMS fossem totalmente quitados perante a fazenda pública, sendo 30% (trinta por cento pelo contribuinte e 70% (setenta por cento) pelo fundo, por meio de uma operação de financiamento, nos moldes de uma operação de crédito, então haveria perfeita harmonia com a teoria do eminente Tributarista Hamilton Dias de Souza, para quem, “os fundos existem para a persecução de finalidades certas e determinadas, conforme dispõe o artigo 71 da Lei Federal nº 4.320/64:

“Artigo 71 – Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”.

Com relação ao FOMENTAR tem-se que a operação de financiamento não é realizada de fato entre o contribuinte e o fundo, o que está bastante cristalino, pelas disposições contidas no artigo 6º da Lei Estadual 12.855, de 19 de abril de 1996, que formaliza a não obrigação de apresentar o documento de arrecadação referente à parcela dos 70% (setenta por cento) incluída no programa. Acresça-se também que o Estado dispensa tratamento diferenciado aos contribuintes enquadrados no programa, ao fixar a alíquota de 7% (sete por cento), a ser aplicada nas operações internas realizadas entre empresas enquadradas no FOMENTAR (Art. 2º, V, Lei nº 11.180, de 19 de abril de 1990).

À alíquota interna de 7% (sete por cento), faz-se necessário invocar os mandamentos contidos no inciso VI, do § 2º do Art. 155 da Carta Magna, que assim reza:

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Tem-se que a alíquota interestadual do ICMS, praticada inicialmente no território goiano é de 12% (doze por cento), conforme foi estipulado pelas Resoluções do Senado nºs 22/89 e 95/96, concluindo-se que também para a adoção da alíquota de 7% (sete por cento) nas operações internas obrigatoriamente deveria haver a aprovação dos Estados e do DF, reunidos no Conselho da Política Fazendária – CONFAZ. Conclui-se que o programa FOMENTAR, de incentivo ao desenvolvimento industrial do Estado de Goiás, tem sua base jurídica bastante frágil, podendo qualquer outro Estado da Federação ou mesmo qualquer entidade que se sinta prejudicada por ele, argüir sua inconstitucionalidade, com grandes possibilidades de êxito em tal mister.

Cabe, no entanto, ressaltar que embora a fundamentação jurídica do programa não tenha uma grande solidez, e tendo em vista que a concessão de incentivos fiscais por parte dos Estados, com base no ICMS, é uma prática muito comum no Brasil, é tanto que constata-se que todos os Estados brasileiros possuem programas semelhantes ao do Estado de Goiás, visando atrair empresas industriais para seus territórios, para com isso alavancar o desenvolvimento industrial, muitos outros aspectos positivos foram considerados pelos empreendedores, para fins de tomada de decisões sobre instalação, expansão, diversificação ou redução de capacidade ociosa de empreendimentos industriais neste Estado.

Tanto é que inúmeras empresas industriais foram enquadradas no programa, resultando em investimentos relevantes, notadamente nos setores farmo-químico, alcooleiro, de óleos vegetais, de laticínios, de embalagens, de carnes e outros.

#### **3.1.4.2 Os Valores Financiados pelo Fomentar sob os Aspectos Jurídico, Econômico e Operacional**

Desde o início da operacionalização do programa FOMENTAR inúmeras empresas nele se enquadraram, atraídas sobretudo pelo fato de que os valores do ICMS, financiados, que inicialmente sujeitavam-se à apenas 33% (trinta e três por cento) da correção monetária, posteriormente passou para 25% (vinte e cinco por cento) e mais tarde deixou de sujeitarem-se à correção monetária, inclusive com efeitos retroativos, o que fatalmente tornaria os valores a serem resgatados, ao cabo do tempo do financiamento, irrisórios, revertendo em vantagem competitiva para a empresa que usufruísse de tal sistemática. Enquanto existiam no país altos índices de inflação a atratividade do programa era baseada na defasagem dos valores a serem recolhidos aos cofres públicos, após o vencimento dos financiamentos.

Com a implantação do Plano Real, a partir de 1º de julho de 1994, e conseqüente redução dos índices inflacionários, o programa FOMENTAR perdeu grande parte de sua atratividade, o que levou o Governo do Estado a modificá-lo, visando recuperar seu grau de atração, para que pudesse atingir os objetivos propostos com sua criação, tais como a eliminação da correção monetária e o aumento do número de atividades admissíveis ao programa. Tendo em vista a consolidação do Plano Real, com a estabilização da economia, que passou a registrar baixos percentuais de inflação, mesmo com a eliminação da correção monetária, o programa mostrava-se cada vez menos atraente para os empreendimentos industriais, especialmente diante de programas mais atraentes adotados por outros Estados brasileiros, o que forçou a sua reformulação total, que veio a ser implementada pela Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, com a adoção de um novo programa de desenvolvimento industrial denominado PRODUZIR, que embora se assentando nas mesmas variáveis básicas do FOMENTAR, traz fundamentalmente como vantagens adicionais:

- 1) A concessão de descontos de 30% (trinta por cento ) a 100% (cem por cento) na quitação antecipada do saldo devedor do financiamento, dependendo da prioridade do projeto, a título de subvenção para investimento (Inciso VII, do Art. 20).



- 2) O financiamento passa a ser de até 73% (setenta e três por cento) do ICMS gerado e recolhido ao Tesouro Estadual (Inciso I, do Art. 20).
- 3) Criação do Microproduzir, destinado às micro e pequenas empresas industriais, cujo faturamento anual não ultrapasse o limite previsto para o enquadramento no Regime Simplificado de Recolhimento de Tributos Federais – SIMPLES, consistente no financiamento de até 90% (noventa por cento do ICMS gerado e pago pela beneficiária, além de tratamento diferenciado e privilegiado quanto: aos encargos financeiros, à subvenção para investimento (desconto na liquidação antecipada do saldo do financiamento), e ao regime burocrático (Art. 7º).
- 4) Não incidência da correção monetária sobre o valor financiado, porém sujeitando-se a juros de até 0,2% (dois décimos por cento), ao mês, não capitalizáveis (Alíneas “a” e “b”, do Inciso V, do Art. 20)

Mesmo tendo adotado um novo programa de desenvolvimento industrial, o PRODUIZIR, a lei prevê que os estabelecimentos beneficiários do FOMENTAR, podem continuar a se utilizar dos seus benefícios até que se expirem os prazos contratados. Visando facilitar a extinção programada do FOMENTAR, em 30 de dezembro de 1998 foi editada a lei nº 13.436, publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás nesta mesma data, autorizando a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR, nas condições por ela estabelecidas. Para regulamentar a Lei nº 13.436, foram expedidos os decretos nºs 4.989, de 30 de dezembro de 1998 e 5.036, de 16 de abril de 1999, que minudenciam os procedimentos a serem observados na liquidação antecipada dos contratos de financiamentos com recursos do FOMENTAR. Originariamente o último decreto citado previa no seu Art. 4º que os valores dos créditos a serem ofertados ao público seriam os de avaliação realizada por empresa especializada, não podendo ser inferiores a 10% (dez por cento) do saldo credor bruto. Posteriormente por força do Art. 1º do Decreto nº 5.509, de 18 de junho de 1999, este percentual passou para 11% (onze por cento).

Com a adoção da sistemática de liquidação antecipada dos saldos credores do financiamento com recursos do FOMENTAR, com deságio de até 90% (noventa por cento), muitas empresas mostraram-se interessadas em participar dos leilões de ofertas, porém surgiu

uma variável não prevista pela legislação reguladora do assunto. Os leilões de oferta ao público somente poderiam ser realizados caso existissem títulos de crédito sem restrições de transferência a terceiros, ou seja, com cláusula à ordem, como ensina Fran Martins (1985, p. 5), que não haviam. Assim, tais transações não poderiam ser realizadas por meio de ofertas ao público, mas tão somente mediante negociações bilaterais entre o Estado (credor) e o devedor do financiamento, ou quem esteja por ele autorizado expressamente e que efetivamente foi o que aconteceu com relação às diversas transações realizadas. Por outro lado, ao levar a cabo as transações para liquidação antecipada dos saldos credores dos financiamentos com recursos do FOMENTAR, o Estado negociou diretamente com os devedores, logo, não houveram leilões públicos e os valores alcançados nas ofertas não passaram do valor mínimo de 10% (dez por cento) ou de 11% (onze por cento) previsto na legislação autorizadora das ofertas.

#### **3.1.4.3 A Quitação dos Saldos de Financiamentos do Fomentar**

Para o Planejamento Tributário, ainda que esta situação à primeira vista indique grandes vantagens financeiras, deve ser analisada cuidadosamente pela alta cúpula organizacional, inclusive com a utilização dos serviços de especialista em Planejamento Tributário, antes de se decidir pela liquidação das dívidas junto ao FOMENTAR, para que a empresa não se depare com uma situação que a princípio parece favorável, mas que poderá se tornar desfavorável, como se pode ver na análise a seguir:

#### **3.1.4.4 Exemplo Ilustrativo**

Supondo-se que uma empresa industrial de médio ou grande porte, com estabelecimento fabril no Estado de Goiás, tenha um saldo credor de financiamento junto ao FOMENTAR no valor de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), contratado em período anterior à implantação do Plano Real, a ser quitado dentro de 06 (seis) anos, a contar da data da realização de uma oferta pública, pela qual ela deva decidir se quita ou não tal financiamento, que este valor está corretamente contabilizado em sua escrita contábil e que no exercício em que possa ocorrer a quitação antecipada, a empresa não tenha tido prejuízo.

Neste caso a empresa beneficiária do financiamento pelo FOMENTAR dispõe de diversas opções de tomadas de decisões, face à oferta por parte do Estado de Goiás, no sentido de quitar antecipadamente o saldo credor do financiamento com deságio de até 89% (oitenta e nove por cento) do seu valor bruto.

**OPÇÃO N° 01** – A empresa decide quitar o seu saldo de financiamento junto ao FOMENTAR e supondo-se que conseguiu que isto seja feito pelo valor mínimo de 11% (onze por cento) do seu valor bruto. Logo, em decorrência da transação, a empresa incorrerá nos seguintes desembolsos:

- 1) R\$ 1.100.000,00 (hum milhão e cem mil reais), em moeda corrente (Art. 1º, Inciso I, do Decreto nº 4.989, de 30 de dezembro de 1998), para a quitação antecipada do saldo credor do financiamento, que é a condição básica prevista na legislação autorizadora da quitação com o deságio;
- 2) R\$ 2.225.000,00 (dois milhões e duzentos e vinte e cinco mil reais), a ser recolhido a título de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, incidente sobre o valor de R\$ 8.900.000,00 (oito milhões e novecentos mil reais), que é o lucro obtido com a transação, sobre o qual aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), de acordo com o previsto no Art. 3º e seus §§, da lei Federal nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Aqui se está partindo da premissa de que a empresa tenha tido lucro tributável pelo Imposto de Renda em montante superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) no exercício, dado que na verdade a alíquota do imposto é de 15% (quinze por cento) desde que o lucro tenha sido até o valor atrás mencionado, incidindo o adicional de 10% (dez por cento) sobre o excedente, o que resulta na alíquota de 25%, utilizada para o cálculo. Decorrendo que se o lucro do período tiver sido menor do que os R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), haverá pequena variação no montante da obrigação, porém, pouco relevante.
- 3) R\$ 267.000,00 (duzentos e sessenta e sete mil reais), a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidente sobre as receitas obtidas com a transação, à uma alíquota de 3% (três por cento), conforme preceitua o Art. 3º e seus §§, da lei Federal nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;
- 4) R\$ 57.850,00 (cinquenta e sete mil e oitocentos e cinquenta reais) a título de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, incidentes sobre as receitas

obtidas com a transação, a uma alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), de acordo com o que preceitua o Inciso IV do Art. 4º da lei Federal nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;

- 5) R\$ 801.000,00 (oitocentos e um mil reais), a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, incidente sobre o lucro auferido no período, a uma alíquota de 9% (nove por cento), conforme prevê o Art. 19 da lei Federal nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pelo Art. 6º da Medida Provisória nº 2.113-26, de 27 de dezembro de 2000.

Conclui-se que, se a empresa quitar o saldo do financiamento junto ao FOMENTAR, incorrerá em obrigações no montante de R\$ 4.450.850,00 (quatro milhões quatrocentos e cinquenta mil e oitocentos e cinquenta reais), o que corresponde a 44,51% (quarenta e quatro inteiros e cinquenta e um centésimos por cento) do valor bruto atualizado.

**OPÇÃO Nº 02** - A empresa não quita o saldo devedor do financiamento por ocasião da oferta pública e deixa para fazê-lo no seu vencimento, mesmo tendo a possibilidade de quitar antecipadamente pelo seu valor mínimo de 11% (onze por cento).

Neste caso diversas hipóteses podem vir a ocorrer, das quais podem-se destacar algumas aqui entendidas como de maior reflexo econômico na organização:

- 1) DEFASAGEM DOS VALORES PELA AÇÃO DE INFLAÇÃO - Se projetada com base na variação de preços aferida pela Fundação Getúlio Vargas para apuração do Índice Geral de Preços Disponibilidade Interna – IGP-DI, que foi de 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) para o ano de 2001, resultaria, ao cabo dos 6 (seis) anos, em uma inflação acumulada no período em torno de 79,10% (setenta e nove inteiros e um décimo por cento), que descontado o juro de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês, não capitalizável, cobrado sobre o valor dos saldos de financiamento, resultaria numa desvalorização dos saldos da ordem de 39,28% (trinta e nove inteiros e vinte e oito centésimos por cento) do saldo do financiamento. Assim, o valor de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) mesmo acrescido de juros de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês corresponderia ao valor atual de R\$ 6.072.000,00 (seis milhões e setenta e dois mil reais), a ser quitado

por R\$ 4.450.850,00 (quatro milhões e quatrocentos e cinquenta mil e oitocentos e cinquenta reais), o que sugere uma vantagem financeira no montante de R\$ 1.621.150,00 (um milhão seiscientos e vinte um mil e cento e cinquenta reais).

Tem-se a considerar que, se a empresa tiver que dispor do montante total por desembolso de caixa imediato para cumprimento das obrigações, a aparente vantagem deixa de existir, se for considerado que de posse dos valores exigidos e se a empresa os aplicasse no mercado financeiro, mesmo em aplicações conservadoras do tipo Fundos DI, conseguiria taxas de juros da ordem de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) ao mês capitalizável, que ao final de 06 (seis anos) transformaria o valor em capital no montante de R\$ 10.506.059,00 (dez milhões quinhentos e seis mil e cinquenta e nove reais), que seria quase o suficiente para quitar a dívida total.

Por outro lado, se durante o decorrer do prazo para o pagamento do saldo credor do financiamento houver aumento dos índices inflacionários, maior será a defasagem causada o que reverterá em vantagem financeira para a empresa beneficiária.

- 2) UTILIZAÇÃO DOS VALORES COMO CAPITAL DE GIRO - Mesmo que o montante a ser pago no vencimento seja maior do que o valor a ser desembolsado por ocasião da quitação antecipada do saldo, isto seria compensado pela utilização destes valores como capital de giro durante os 6 (seis) anos, sobretudo se a empresa for carecedora deste, considerando-se que os juros vigentes no mercado são normalmente da ordem de 19% (dezenove por cento) ao ano.

**OPÇÃO Nº 03** - A empresa deixa de recolher os valores do financiamento, mesmo após a expiração do prazo para quitação, com o objetivo de impugnar judicialmente a exigência do pagamento dos saldos, sob a alegação de falta de amparo legal, pressupondo que a empresa beneficiária tenha aderido ao programa FOMENTAR em data anterior à implantação do Plano Real, quando no país havia alta inflação, gerando a expectativa de quitação dos saldos do financiamento em valores irrisórios.

A empresa deixa de recolher os valores do financiamento, mesmo após a expiração do seu prazo para quitação e espera os procedimentos a serem adotados pelo agente financeiro, o Banco do Estado de Goiás ou seu sucessor Banco Itaú, no sentido de executar a dívida, para depois impugnar tal cobrança, com base nos seguintes argumentos:

- 1) FALTA DO TÍTULO PROBATÓRIO DA DÍVIDA - O agente financeiro do FOMENTAR, o Banco do Estado de Goiás/Banco Itaú, pode vir a iniciar a ação de execução da dívida, com base apenas no contrato de crédito assinado com a beneficiária, acompanhado de demonstrativo dos valores do ICMS apurados nos livros fiscais e não recolhidos efetivamente aos cofres do Estado de Goiás, com a argumentação de terem estes sido financiados pela instituição bancária.

A argumentação básica da empresa na tentativa de furtar-se ao pagamento do saldo do financiamento deve ser a falta do título de crédito, peça indispensável para o início da ação de execução. Tendo em vista a não efetivação da operação de crédito entre a instituição financeira e a beneficiária, o que foi enfatizadomos em tópicos anteriores, legalmente não existe operação alguma, havendo apenas o contrato de valores passíveis de serem utilizados pela contratante, funcionando nos moldes de cheque especial, em que um crédito é colocado à disposição do cliente que poderá utilizá-lo ou não, com uma diferença, neste caso do FOMENTAR, o agente financeiro não tem nenhum mecanismo probatório da utilização efetiva dos créditos. Dir-se-ia mais, os créditos não são de fato colocados à disposição do cliente por parte do agente financeiro, que nem mesmo dispõe de tais quantias, tratando-se na verdade de uma simulação na tentativa de descaracterizar a figura do INCENTIVO FISCAL COM BASE NO ICMS, para desobrigar à submissão de sua concessão, à aprovação dos demais Estados da Federação, através do Conselho da Política Fazendária – CONFAZ, como determina a Constituição Federal. Não havendo a caracterização da operação financeira entre o beneficiário do FOMENTAR e o agente financeiro, o Banco do Estado de Goiás/Banco Itaú, não se há de falar na exigência dos valores financiados, porque isto não existiu de fato, restando ao Estado argüir que os valores não pagos no percentual de 70% (setenta por cento) do ICMS devido pelo beneficiário do FOMENTAR, tratam-se na verdade de crédito tributário devido ao Estado, mas que não mais podem ser exigidos, por haver decorrido mais de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, caracterizando o instituto da decadência previsto no Art. 173 do Código Tributário Nacional.

Ensina HARADA (2001, p. 382) que a DECADÊNCIA:

“é o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. É um prazo de vida do direito. Não comportando suspensão nem interrupção. É irrenunciável e deve ser pronunciado de ofício. Se existe um interesse público em proteger o direito do sujeito ativo, decorrido determinado prazo, sem que o mesmo exercite esse direito, passa a ser de interesse público que o sujeito passivo daquele direito não mais venha a ser perturbado pelo credor a fim de preservar a estabilidade das relações jurídicas. *Dormientibus non succurrit jus*, diz o ditado popular”.

A decadência tributária é, pois, o instituto que faz perecer o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário, por haver decorrido o prazo estabelecido no CTN. Havendo a decadência, a Fazenda Pública não mais tem o direito de exigir o crédito por meio do lançamento, porém, em muitas circunstâncias, para haver o reconhecimento da decadência é preciso ingressar com a ação cabível, quer administrativa ou judicialmente, e o ditado de que “a lei não socorre quem dorme” atinge também quem estando protegido pela decadência, não age no sentido de fazer valer tal direito.

## 2) DIREITO INCORPORADO AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA

Outra argumentação da empresa deve estar centrada no fato de que por ocasião do enquadramento da empresa no programa FOMENTAR havia uma expectativa de que os valores financiados sofressem desvalorização muito acentuada pelos efeitos inflacionários, dado que os saldos dos financiamentos não estavam sujeitos à correção monetária, e a inflação média vigente girava em torno de 30%(trinta por cento) ao mês, em consequência essa sistemática aplicada durante um lapso de tempo superior a 5 (cinco) anos levaria os saldos dos financiamentos a valores inexpressivos, tornando muito atrativo o programa, levando as empresas a fazerem grandes investimentos em suas estruturas produtivas, em parte, movidas por este fato que, não mais havendo, causa perda de competitividade dos beneficiários. Na prática, as pessoas, quando faziam as contas para identificar os valores a serem recolhidos no vencimento dos contratos, concluíam que nada ou quase nada teriam de recolher, aliás, os próprios encarregados de divulgar o programa FOMENTAR alardeavam o lado positivo do programa, que era o fato de que os beneficiários somente pagariam 30% (trinta por cento) do ICMS que viesse a ser gerado pelas empresas que se enquadrassem no programa, durante o prazo de vigência dos contratos.

No período em que a inflação atingia altos percentuais o governo do Estado de Goiás acenava com a possibilidade de as empresas, que viessem a se instalar em Goiás, pagarem basicamente 30% (trinta por cento) do ICMS que viesse a ser gerado por elas, dado que os 70% (setenta por cento) restantes sofreriam a desvalorização causada pelos altos índices inflacionários, representando isto uma vantagem competitiva para as empresas, ao mesmo tempo que, para o Estado, seria uma vantagem também, por promover o desenvolvimento econômico. Com a redução drástica da inflação a desvalorização dos valores financiados foi substancialmente diminuída ocasionando perda da vantagem competitiva das empresas beneficiárias do FOMENTAR, com graves riscos à sobrevivência destas e desvirtuando os objetivos da relação que deveria ser produtiva tanto para a empresa como para o Estado.

Com a expressiva redução da inflação houve completa mudança na relação entre as empresas beneficiárias do FOMENTAR e o Estado, com este último passando a levar nítida vantagem financeira, mudando com isto os objetivos do contrato e, por que não dizer, ferindo o direito adquirido da empresa, que era o de não pagar 70% (setenta por cento) do ICMS por ela devido e no seu lugar pagar um valor bem aquém, apenas simbólico.

Neste caso, a ação proposta deve dar ênfase à não caracterização da operação de financiamento entre o agente financeiro e a beneficiária do FOMENTAR. Assim a instituição financeira não pode ser parte legítima em ação de cobrança de crédito relativamente a uma operação simulada e sem que haja títulos probatórios da dívida e que o contrato de financiamento não espelha os fatos efetivamente ocorridos, dado que os valores contratados funcionam apenas como limites a serem observados pelos beneficiários, à semelhança de créditos colocados à disposição de titulares de contas correntes em instituições financeiras, que, caso venham a ser efetivamente utilizados, caracterizaria a operação financeira, ensejando àquela a cobrança de encargos somente sobre os valores de fato utilizados pelo titular da conta, não se admitindo a cobrança de tais encargos sobre os limites, se estes não foram atingidos na utilização.

De fato, as empresas interessadas em aderir ao FOMENTAR, teriam de apresentar projeto ao Conselho Deliberativo do programa, no qual se fazia uma projeção dos valores que poderiam vir a ser utilizados pelo beneficiário durante o período de vigência do contrato, então este montante era objeto de contrato com o agente financeiro do programa. No entanto, na execução dos projetos, os valores efetivamente gerados de ICMS, em geral eram menores



do que os projetados, tendo em vista que no projeto, procurava-se cobrir de forma otimista o máximo que o projeto poderia atingir, ao passo que na prática as empresas se deparam com inúmeras limitações que não lhes permite atingir o máximo possível.

Acresça-se que o contrato de financiamento refere-se ao limite máximo de crédito disponibilizado ao beneficiário para um longo período, durante o qual podem os valores ser utilizados ou não, Por conseguinte, o contrato não pode ser tido como documento probatório de dívida face à cláusula condicionante suspensiva que permite a utilização do crédito disponibilizado, mas não obriga e nem prova sua utilização.

**OPÇÃO Nº 04** - A empresa não quita diretamente sua dívida, mas providencia para que isto seja feito por meio de outra empresa pertencente ao mesmo grupo econômico (coligada). Supondo que a quitação seja feita pelo seu valor mínimo de 11% (onze por cento), ou por valor de avaliação que não ultrapasse a 40 % (quarenta por cento) do seu valor bruto, neste caso vislumbram-se várias vantagens, dentre as quais destacam-se:

- 1) **NÃO DESCAPITALIZAÇÃO DA EMPRESA** - Dado que a quitação pode ser feita sem nenhum desembolso financeiro imediato, uma vez que o Decreto estadual nº 4.989, de 30 de dezembro de 1998, estabelece no seu Art. 1º, inciso III, que o pagamento efetivar-se-á em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais e consecutivas, com vencimento da primeira em 30 (trinta) dias após a assinatura do contrato, incidindo juros de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês e sem correção monetária.
- 2) **DESVALORIZAÇÃO DOS VALORES PARCELADOS** - Pelo fato de o parcelamento ser por prazo relativamente longo (quarenta e oito meses), não sujeitando-se à correção monetária, proporcionando ganhos consideráveis, frente a uma inflação da ordem de 10% (dez por cento) ao ano ou até mais, ao passo que os juros a serem pagos por tal financiamento são de 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento) ao ano.
- 3) **NÃO INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS FEDERAIS** - Não há incidência imediata dos tributos federais (Imposto de Renda, COFINS, PIS/PASEP e CSLL) que incidiriam, caso a quitação fosse efetuada diretamente pela empresa beneficiária do financiamento do FOMENTAR, podendo a dívida junto à coligada ser amortizada ao longo do tempo e no momento mais adequado para a empresa, de forma a

amenizar o impacto da tributação federal, tendo em vista que a operação não se caracteriza como uma quitação de débito com ganho financeiro, portanto não há lucro, mas tão somente investimento por parte da adquirente dos direitos creditórios.

Neste tópico do trabalho foi feita uma análise detalhada de uma situação típica de empresa que tendo optado por enquadrar-se no Programa – FOMENTAR, em um período de alta inflação, passou a deparar-se com um evento inicialmente não considerado no seu planejamento empresarial, a diminuição drástica da inflação. Esta ocasionou uma situação nova, com reflexos financeiros negativos em sua situação patrimonial, decorrentes da diminuição acentuada do ritmo de desvalorização dos valores do financiamento de 70% (setenta por cento) do ICMS por ela gerado durante o período de carência do seu contrato que, não estando sujeito à correção monetária, fatalmente teria seus valores “pulverizados” pelos efeitos de uma altíssima inflação que existia no país.

O Planejamento Tributário tem como função elementar, identificação das diversas opções de procedimentos passíveis de serem adotados, por pessoas ou empresas, face a um fato ou situação, explicitando suas causas e efeitos, dentro da estrita legalidade, de forma a subsidiar a tomada de decisões que proporcionem melhores resultados, em consonância com o binômio lucratividade e segurança.

Na análise aqui efetuada foram identificadas 4 (quatro) opções de procedimentos possíveis que a empresa pode vir a adotar, todavia isto não significa que não existam outras opções, mas tão somente estas foram consideradas dentro da técnica do Planejamento Tributário como as mais relevantes, considerando-se os aspectos econômico, jurídico e operacional.

É evidente que a empresa pode não optar por qualquer das opções aqui apontadas, bem como também, valer-se de opções que sigam outra tipologia, como por exemplo tentar conseguir benefícios através de gestões políticas ou outras de gênero semelhante, porém fora do campo do Planejamento Tributário.

Há de se considerar também que para a adoção de uma ou de outra opção apontadas podem ser exigidos requisitos, tais como: para adoção da opção nº 04 faz-se necessário que a empresa pertença a um grupo econômico, já que é exigida a atuação de uma empresa coligada para a aquisição dos direitos creditórios, relativamente ao saldo de financiamento junto ao FOMENTAR ou, ainda, a cúpula organizacional, mesmo admitindo a grande possibilidade de obter êxito financeiro em adotar a opção de nº 03, deixa de fazê-lo, por não querer se posicionar de forma antagônica ao Estado em um litígio judicial, preferindo com ele manter

relações amistosas, quer seja por medo de retaliações que possam ser adotadas pela Administração Estadual, quer seja por princípio da organização de manter boas relações com o poder público.

### **3. 2 O NOVO PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DE GOIÁS – PRODUZIR**

#### **3.2.1 HISTÓRICO DO PROGRAMA**

Tendo em vista, notadamente a perda de atratividade do Programa – FOMENTAR, diante da nova realidade de economia com baixos índices de inflação, houve por bem o governo do Estado de Goiás implantar um novo programa de desenvolvimento industrial que, além de ser mais atraente para novas indústrias, deveria se caracterizar estritamente como programa de apoio financeiro, sem vínculo com incentivos fiscais.

Após estudos desenvolvidos pela equipe técnica do governo foi publicada no Diário Oficial do Estado, de 25 de janeiro de 2000, a lei estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR e o Fundo de Desenvolvimento das Atividades Industriais – FUNPRODUZIR. A criação do PRODUZIR, tendo como objetivo central congrega e compatibilizar as ações do Governo de Goiás, voltadas para o desenvolvimento da indústria goiana e tendo como objeto social contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais e o FUNPRODUZIR para dar suporte financeiro ao PRODUZIR, no desenvolvimento de suas ações.

#### **3.2.2 AS CARACTERÍSTICAS DO PRODUZIR**

##### **3.2.2.1 Campo de Atuação:**

- a) Assistência financeira a projetos do setor privado nas modalidades:
- empréstimos e financiamentos;
  - participação acionária;
  - prestação de garantias;

- outras.

### 3.2.2.2 Recursos:

- do FUNPRODUZIR;
- colaboração e participação de fundos e instituições financeiras nacionais e internacionais;
- recursos orçamentários;
- repasses estaduais e externos;
- participação de órgãos da administração estadual e
- outros.

### 3.2.2.3 Beneficiários do Produzir:

a) Indústrias que realizem projetos de interesse do Estado relativos à:

- implantação de novo empreendimento;
- expansão e diversificação da capacidade produtiva;
- modernização tecnológica;
- gestão ambiental;
- aumento de competitividade e
- revitalização de unidade industrial paralisada..

b) Agentes públicos e privados que realizem projetos de interesse do Estado e relacionados com:

- invenção, pesquisa aplicada e novas tecnologias;
- apoio infra-estrutural a empreendimentos produtivos;
- formação e treinamento de mão-de-obra especializada;
- realização de feiras exposições e eventos correlatos;
- divulgação e marketing;
- outros.

#### 3.2.2.4 Os Benefícios:

- Financiamento de 73% (setenta e três por cento) do ICMS pago mensalmente pela beneficiária, sem incidência da correção monetária e com juros de até 0,2% (dois décimos por cento) ao mês.
- Desconto de 30% (trinta por cento) a 100% (cem por cento), a título de subvenção para investimento, sobre o saldo devedor do financiamento, dependendo da prioridade do projeto, concedido no momento da liquidação dos valores utilizados nos últimos doze meses.
- Empresas enquadradas no MICROPRODUZIR, o financiamento é de até 90% (noventa por cento) do ICMS pago mensalmente.
- Empresas enquadradas no TELEPRODUZIR, o financiamento é de até 54,75% (cinquenta e quatro inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) do ICMS pago, que exceder a média de recolhimento dos últimos 12 meses, contados da assinatura do Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) com a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás.

#### 3.2.2.5 Os Prazos do Financiamento:

- Projetos de gestão ambiental ou de ações complementares, como feiras de amostras e exposições e empresas enquadradas no TELEPRODUZIR, o prazo máximo é de 36 meses.
- Empresas enquadradas no MICROPRODUZIR, o prazo máximo é de 5 (cinco) anos, a contar da liberação da primeira parcela.
- Demais empresas e projetos, prazo máximo é de 15 (quinze) anos.
- Nenhum prazo de fruição de benefício poderá ultrapassar a data de 31 de dezembro de 2020, data prevista para o encerramento do programa.

#### 3.2.2.6 Prioridades:

É prioritário, o empreendimento ou projeto que atenda as seguintes condições:

- Integre setor industrial com reconhecida vocação regional, com ênfase nas cadeias produtivas, agroindustrial e mineral goianas.

- Seja objeto de realocização em decorrência de vantagens competitivas.
- Contribua intensivamente com a geração de empregos.
- Seja indústria pioneira.
- Seja indústria geradora de novas indústrias.
- Utilize matéria-prima de Goiás.
- Promova o reflorestamento industrial.
- Seja gerador de energia elétrica.
- Seja fornecedor da agroindústria, mineração, metalurgia, ou seja reciclador.
- Seja considerado estratégico para o desenvolvimento industrial.
- Localize-se em região considerada prioritária pelo Conselho Deliberativo do Produzir.
- Substitua importações.
- Seja incubador de outras indústrias.
- Outros, que sejam assim considerados pelo Conselho Deliberativo do Produzir.

#### 3.2.2.7 Penalidades:

1) Suspensão do contrato de financiamento em decorrência de:

- inscrição de débito tributário em dívida ativa;
- alteração do projeto sem aprovação do PRODUZIR;
- redução do número mínimo de empregados previsto no projeto, sem causa justificada;
- prática lesiva ao meio ambiente, tipificada como crime ambiental;
- paralisação das atividades.

2) Revogação do contrato de financiamento, em virtude de:

- desvirtuamento do projeto ou dos recursos;
- encerramento do projeto, das atividades ou da empresa.

#### 3.2.3 O PRODUZIR COMO OBJETO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário, ao abordar o Programa - PRODUZIR, visa identificar os aspectos mais relevantes para fundamentar a tomada de decisões dos empresários interessados em enquadrarem-se ou não, no programa, ou, ainda, indicar o procedimento mais adequado a ser adotado pela empresa nele enquadrada, frente às situações específicas.

### 3.2.3.1 O Produzir sob o Aspecto Jurídico

Sob o aspecto jurídico o PRODUZIR sofre dos mesmos males que o seu antecessor, o FOMENTAR. Até mesmo a tentativa de caracterizá-lo como programa exclusivamente financeiro falhou já na própria redação da lei que o instituiu, quando no § 3º do Art. 3º trata da transferência de saldo credor do ICMS, por estabelecimento industrial de produtos isentos ou não tributados. Este fato não tem relação com operação financeira, e não se encontra no campo de atuação do agente financeiro do programa, mas sim no campo da Secretaria da Fazenda, ou ainda tendo em vista as normas contidas no Art. 9º, que a seguir se transcreve:

Art. 9º. No disciplinamento do apoio financeiro concedido pelo PRODUZIR, nos termos do Art. 3º, o regulamento observará, entre outras, as seguintes diretrizes:

I – quanto aos incentivos fiscais:

a) terão como base a arrecadação de impostos gerados pelo estabelecimento beneficiário e as disponibilidades financeiras do Tesouro Estadual, ouvida a Secretaria da Fazenda.

Pode-se dizer, com segurança, que o programa PRODUZIR é Financeiro/Fiscal, sujeito às normas da Lei Complementar nº 24/75, portanto, sujeito à aprovação do CONFAZ, e como tal não aconteceu, pode vir a ser questionado juridicamente, com grandes chances de condenação.

### 3.2.3.2 O Produzir sob o Aspecto Econômico

Sob o aspecto econômico o programa PRODUZIR traz como grande atrativo o desconto concedido para liquidação do saldo do financiamento, a título de subvenção para investimento, variando de 30% (trinta por cento) a 100% (cem por cento), de acordo com a prioridade do projeto.

A prioridade do projeto é apurada nos moldes dos anexos de I a IV, ao Decreto nº 5.265, de 31 de dezembro de 2000, que leva em consideração as prioridades do programa discriminadas no Art. 6º, da lei instituidora do Programa, atribuindo-se pontos para cada uma das prioridades (Anexo I e IV) e depois transformando-os em coeficientes de prioridade de 1 a 4, de acordo com o somatório de pontos obtidos e posteriormente atribuindo-se percentual de desconto

É notório que quanto mais alto for o coeficiente de prioridade da beneficiária maior será o desconto na liquidação do saldo de seu financiamento. A seguir algumas simulações de situações para enfatizar os efeitos dos descontos serão feitas.

Em tais simulações deixou-se de considerar os efeitos inflacionários ou taxas de retorno de capital.

### 3.2.4 EXEMPLO ILUSTRATIVO

**PRIMEIRA HIPÓTESE:** Empresa beneficiária do PRODUZIR fabrica produtos onerados a uma alíquota efetiva média (ICMS incidente pelas saídas, deduzido o incidente sobre as entradas de insumos) do ICMS alta, da ordem de 12% (doze por cento) do seu faturamento, que poderiam ser cervejas e refrigerantes. Neste caso, o fabricante paga 3,24% (três inteiros e vinte e quatro centésimos por cento) com recursos próprios. O financiamento do PRODUZIR será de 8,76% (oito inteiros e setenta e seis centésimos por cento) e ainda fazendo o adiantamento de 10% (dez por cento) do valor financiado, isto é, 0,876% (oitocentos e setenta e seis milésimos por mil) e supondo que a empresa obtenha um desconto de 90% (noventa por cento) a título de subvenção para investimento, de conformidade com seu grau de prioridade, a empresa nada mais terá de recolher, tendo em vista que o seu adiantamento está sujeito a correção monetária, tendo como referência o Índice Geral de Preços a fatores de Mercado – IGPM aferido pela Fundação Getúlio Vargas, enquanto o financiamento está sujeita a atualização pela Taxa da Associação Nacional dos Bancos de Investimento e Desenvolvimento – ANBID, sendo este último invariavelmente menor do que o primeiro, o que resultaria em crédito da beneficiária em valor maior do que o seu débito. Obtendo, com isso, uma vantagem financeira da ordem de 7,884% (sete inteiros e oitocentos e oitenta e quatro milésimos por mil) do seu faturamento que, em uma economia com baixa inflação e acirrada concorrência, pode vir a transformar-se na vantagem competitiva que irá garantir a sua saúde financeira.

**SEGUNDA HIPÓTESE:** A empresa teve faturamento bruto de R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) e gerou ICMS durante um exercício no montante de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Pressupondo-se que a empresa faça jus a um desconto a título de subvenção para investimento de 50% (cinquenta por cento), que a taxa anual da ANBID seja de 6% (seis por cento) e que o IGPM da Fundação Getúlio Vargas, para o mesmo período seja de 10% (dez por cento), com isto teríamos:

- ICMS gerado no período .....R\$ 1.000.000,00;
- Valor a ser pago com recursos próprios (27%) .....R\$ 270.000,00;
- Valor a ser financiado (73%) .....R\$ 730.000,00;
- Adiantamento do financiamento (10%) .....R\$ 73.000,00;



- Saldo corrigido do financiamento ..... R\$ 1.060.000,00;
- Valor a ser quitado (50%) .....R\$ 530.000,00;
- Adiantamento do financiamento corrigido .....R\$ 80.300,00;
- Valor a ser pago de uma só vez .....R\$ 449.700,00.

Neste caso, supondo que o total de desembolso da empresa durante o exercício no valor de R\$ 343.000,00 (trezentos e quarenta e três mil reais) fosse todo utilizado para amortizar o débito do ICMS gerado no exercício, ocasionando um saldo de ICMS a pagar no montante de 657.000,00 (seiscentos e cinqüenta e sete mil reais), que foi quitado após o encerramento do período de 12 (doze) meses, por R\$ 449.700,00 (quatrocentos e quarenta e nove mil e setecentos reais), resultando em uma vantagem financeira de R\$ 207.300,00 (duzentos e sete mil e trezentos reais), correspondendo a 1,73% (um inteiro e setenta e três por cento) do seu faturamento. Uma vantagem financeira bem aquém do caso anterior e que na verdade se fizermos uma análise bem mais aprofundada, vai se mostrar menor ainda, podendo até transformar-se em desvantagem financeira. Se ratear a despesa incorrida com os emolumentos no percentual de 0,6% (seis décimos por cento) sobre o crédito total, objeto do contrato de financiamento com o PRODUZIR e, pior ainda, se ao elaborar o projeto tiver havido uma projeção otimista exagerada do potencial da empresa, levando o projeto a valores superavaliados, ver-se-á que a vantagem financeira real é bem menor. Se por ocasião da quitação do saldo do financiamento, a empresa não tiver disponibilidades suficientes para quitá-lo e tiver que lançar mão de empréstimo junto aos agentes financeiros, o custo do empréstimo deve ser considerado para efeito de se mensurar o resultado efetivamente obtido, ou a se obter. Ao finalizar este tópico, conclui-se que, antes da tomada da decisão de uma empresa de se enquadrar no Programa PRODUZIR, faz-se necessário submeter a situação a um planejamento tributário criterioso, tal que fiquem evidenciados os prováveis resultados de cada uma das ações a serem desenvolvidas, bem como se formule juízo sobre a confiabilidade do programa, sob o aspecto jurídico, de maneira a se poder fazer projeções para o futuro com um baixo ou nenhum grau de risco de mudanças que tragam prejuízos para a empresa.

### **3.3 COMENTÁRIOS FINAIS DO CAPÍTULO.**

Neste capítulo analisou-se os programas de incentivo à industrialização do Estado de Goiás, denominados FOMENTAR e PRODUZIR, sob os aspectos jurídico, econômico e

operacional, com exemplos ilustrativos, buscando com isso oferecer subsídios aos empresários interessados em neles enquadrar-se, de forma que possam avaliá-los melhor antes da tomada de decisão, passando a ter um melhor entendimento dos seus reais benefícios e do nível de confiabilidade das normas que os regem.

No capítulo seguinte será desenvolvida uma análise dos dispositivos legais que constituem a legislação tributária ordinária, abrangendo os três níveis de governo, além de apontar situações que merecem ser impugnadas na esfera administrativa ou judicial, bem como as probabilidades de êxito, tendo em vista os antecedentes, a jurisprudência e a doutrina dominantes no país.

## **4. AS LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO OBJETO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.**

### **4.1 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE GOIÁS**

Neste tópico, será analisada a legislação tributária do Estado de Goiás, com ênfase no aspecto jurídico, além de objetivar a identificação de procedimentos alternativos mais econômicos ou mais produtivos operacionalmente, em contrapartida aos exigidos pela Administração Fazendária Estadual. A análise será realizada com base no ordenamento jurídico que regula a matéria, de forma a ficarem patentes a importância e a necessidade do Planejamento Tributário como ferramenta do gerenciamento empresarial. Algumas situações que possam servir para demonstrar a necessidade de se planejar o desenvolvimento das diversas atividades sujeitas à legislação tributária estadual, serão abordadas, ao invés de praticá-las de determinada forma, simplesmente porque outros assim o fazem, sem uma noção clara dos seus resultados.

Dentro da Legislação Tributária Estadual serão abordadas situações reguladas basicamente pelos seguintes diplomas legais:

- 1) Constituição do Estado de Goiás, publicada em 05 de outubro de 1989, na parte que trata dos tributos estaduais;
- 2) Lei nº 11.651, de 28 de dezembro de 1991, que institui o Código Tributário do Estado de Goiás;
- 3) Lei nº 13.882, de 23 de julho de 2001, que regula o Processo Administrativo Tributário em Goiás;
- 4) Lei nº 13.194, de 26 de dezembro de 1997, que altera o Código Tributário do Estado de Goiás e dá outras providências;
- 5) O Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, que regulamenta o Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE.

#### **4.1.1 ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DIFERENÇA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A EFETIVAMENTE PRATICADA**

O regime de substituição tributária ocorre quando a lei tributária designa uma terceira pessoa para recolher o ICMS em lugar do contribuinte de direito. A substituição tributária pode ocorrer em relação à operação ou prestação de serviço anteriormente efetivada ou por futura operação ou prestação a ser presumivelmente realizada. Esta sistemática de tributação,

embora já existisse desde a década de 70, somente passou a ter previsão na Constituição Federal, com a inclusão do § 7º ao Art. 150, mediante da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, que assim dispõe:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

No presente caso analisa-se a operação ou prestação a ser presumivelmente realizada ocasionando o recolhimento antecipado do ICMS, utilizando como base de cálculo o provável preço que será praticado pelo contribuinte substituído, tomado, como tal, o valor da operação ou prestação, acrescido de despesas e da margem de valor agregado (IVA), conforme definido pelo Art. 26, inciso II, da lei nº 11.651/91, em consonância com o Art. 8º da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996. Ocorre que em muitas situações a base de cálculo utilizada para retenção antecipada do ICMS é superior à efetivamente praticada pelo contribuinte substituído, gerando então recolhimento maior do que o devido. A regra básica que rege o ICMS é de que sua base de cálculo é o valor da operação, ou seja, o preço efetivamente praticado, e isto não é uma regra implantada após a Constituição Federal de 1988, mas já era adotada pelo antigo Imposto sobre Vendas e Consignações e, depois, pelo ICM, que foram os precursores do ICMS.

Vários Estados brasileiros já inseriram em suas legislações formas de o contribuinte ressarcir-se dos valores recolhidos a maior em decorrência do regime de substituição tributária, como é o caso do Estado de São Paulo que no seu Regulamento do ICMS, assim dispõe:

Art. 248 – Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído, que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se:

I – do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor final;

II – do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao fato gerador presumido não realizado.

A Legislação Tributária do Estado de Goiás não permite, nestes casos, que o contribuinte possa se creditar do imposto pago a maior e nem estabelece formas de ressarcimento, muito pelo contrário, veda-o por meio do Art. 49, da Lei nº 11.651/91, que dispõe:

Art. 49. A sujeição tributária passiva por substituição tributária atenderá o seguinte:

I – o pagamento do imposto feito pelo substituto tributário é definitivo, não se permitindo reajustes, ainda que ocorra eventuais diferenças entre o valor regularmente tomado como base de cálculo pelo substituto e o efetivamente auferido pelo contribuinte substituído, assegurando-se, porém, o direito à restituição do valor

do imposto pago, por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Não obstante, a respeito do assunto exposto, existirem inúmeras decisões determinando o ressarcimento relativo ao imposto retido a maior, aqui em Goiás o caso de maior notoriedade, o das distribuidoras de combustíveis, que entraram com ação solicitando o ressarcimento do imposto recolhido a maior, cuja decisão foi favorável às distribuidoras, inclusive determinou-se o saque dos valores reclamados diretamente da conta da PETROBRÁS S/A, que era o substituto tributário. Em Goiás, faz-se necessário o ajuizamento de ação pleiteando o ressarcimento dos valores recolhidos a maior, diante do comportamento pouco compatível com aquele esperado para uma entidade pública, adotado pela Fazenda Estadual, de não devolver o que ilicitamente recolheu. Sob a ótica do Planejamento Tributário esta situação deve ser resolvida efetivamente com o ajuizamento de ação judicial, pela qual o contribuinte substituído pleiteie a restituição dos valores recolhidos indevidamente, corrigidos e acrescidos dos juros de mora, no mesmo percentual cobrado pelo Estado para o pagamento fora do prazo, sob a forma de créditos do ICMS a ser utilizados para abaterem futuros débitos do imposto ou transferindo tais créditos para os seus fornecedores, de forma a deduzir os seus valores em futuras operações.

A situação aqui enfocada é muito comum acontecer com relação aos combustíveis (gasolina, óleo diesel, álcool carburante e querosene de aviação). Tendo em vista que a base de cálculo utilizada pelo substituto tributário é constante em tabelas aprovadas pelos Estados através do CONFAZ e informada por períodos, não acompanhando a dinâmica do mercado, agravado pelo fato de que os Estados, ao elaborarem as tabelas de preços, fazem-no buscando alcançar o limite máximo que os preços possam atingir, fazendo com quevando na maior parte dos casos, à retenção do ICMS ocorra em montante maior do que o devido. Tome-se como exemplo a retenção antecipada de ICMS incidente sobre gasolina comum, no caso de um posto de revenda de combustível de porte médio, estabelecido no Estado de Goiás, supondo que a base de cálculo para retenção tenha sido de R\$ 1,79 (um real e setenta e nove centavos), que as vendas tenham sido feitas a R\$ 1,59 (um real e cinquenta e nove centavos), que o volume de vendas tenha sido de 400.000 (quatrocentos mil) litros, no período de um mês e que no período não tenha havido variações de preços. A seguir demonstrar-se-à o montante do ICMS recolhido indevidamente:

- Valor a maior da base de cálculo por litro ..... R\$ 0,20;
- Montante a maior da base de cálculo .....R\$ 80.000,00;

- Alíquota Interna do ICMS em Goiás ..... 26%;
- ICMS retido a maior do que o devido no mês.....R\$ 20.800,00.

Se for considerado que nos demais meses poderá ocorrer a retenção a maior no mesmo montante ou valores próximos, ao cabo de um ano, o montante recolhido indevidamente será de aproximadamente R\$ 249.600,00 (duzentos e quarenta e nove mil e seiscentos reais), e que se isto persistir por um lapso de tempo de 5 (cinco) anos atingirá a cifra de R\$ 1.248.000,00 (um milhão duzentos e quarenta e oito mil reais). Esta é uma quantia expressiva, em especial, para o tipo de empreendimento em questão, que trabalha com baixas margens de lucro, e que pode ser recuperada, se adotadas as providências propostas pelo Planejamento Tributário, notadamente se forem consideradas as inúmeras decisões favoráveis aos contribuintes, como a que foi adotada por unanimidade pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, no Mandado de Segurança nº 10.425 – Goiás, impetrado por Rincon e Machado Ltda contra ato do Secretário da Fazenda do Estado de Goiás, que indeferiu pedido de compensação dos valores pagos antecipadamente a título de ICMS, tendo o egrégio tribunal do Estado de Goiás negado a segurança por entender não haver direito líquido e certo a amparar a utilização do *mandamus*. Entendeu o STJ que o disposto no § 7º, do Art. 150, da Constituição Federal, garante a restituição não apenas na falta da ocorrência do fato gerador presumido, mas também quando este ocorra, porém as dimensões não sejam correspondentes àquelas levadas em consideração por ocasião do recolhimento antecipado.

Nesta mesma direção Greco (1998, p. 22) comenta a matéria nos seguintes termos:

O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente no ensejo da ocorrência do fato gerador legalmente previsto. Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida e a Constituição não está legitimando o indébito.

Conclui-se que, dentro das premissas do Planejamento Tributário, os contribuintes que se sentirem prejudicados com o recolhimento a maior em razão da substituição tributária, devem ajuizar ação no sentido de buscar o que foi indevidamente recolhido, quer seja em ação individual ou coletiva, salvo se os valores a serem recuperados forem de pouca expressão, em face aos custos da ação.

#### 4.1.2 MULTA EM RECOLHIMENTO POR DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A Denúncia Espontânea caracteriza-se quando o sujeito passivo da obrigação tributária, tendo deixado de cumpri-la tempestivamente, o faz posteriormente e comunica à autoridade competente antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (Parágrafo Único, do Art. 138, do CTN).

Por mandamento do artigo 138, *caput*, do CTN, a denúncia espontânea tem o poder de excluir a aplicação de penalidade.

Da análise do que foi exposto fica cristalino que o objetivo da denúncia espontânea é permitir aos contribuintes que, involuntariamente deixaram de cumprir suas obrigações tributárias, possam fazê-lo no momento que delas se inteirarem, sem a aplicação de qualquer penalidade, dado que a Fazenda Pública não desenvolveu qualquer atividade no sentido de apurar a prática da infração, havendo grandes possibilidades de que tal infração não chegasse ao conhecimento da autoridade administrativa, no prazo que permitisse sua exigência, se não fosse a comunicação espontânea do sujeito passivo da obrigação.

O Código Tributário do Estado de Goiás - CTE, no Art. 169, Inciso II, estabelece que o pagamento de tributo fora do prazo, denunciado espontaneamente, sujeita-se à multa moratória equivalente a 5% (cinco por cento) ao mês, *pro rata die*, até o limite de 15% (quinze por cento), em flagrante desrespeito aos ditames do CTN. Estabelece também o § 2º do Art. 169, do CTE, que a espontaneidade é provada pela apresentação do documento de arrecadação devidamente quitado pelo órgão arrecadador.

Estando caracterizada a denúncia espontânea, não é cabível a aplicação de penalidade, mesmo que esta seja de caráter moratório (Súmula nº 208, do extinto Tribunal Federal de Recurso), e assim têm decidido os tribunais há muito tempo.

Sob a ótica do Planejamento Tributário, nas situações em que do contribuinte seja exigido o pagamento da multa de mora, no recolhimento de tributos estaduais, efetuados espontaneamente, apresentam-se as seguintes alternativas:

1 – Se o recolhimento independer de visto ou homologação da autoridade administrativa, que se faça o recolhimento sem a inclusão da multa moratória e caso haja sua exigência pelo lançamento fiscal, que se faça a impugnação administrativa, com a argumentação da sua inconsistência frente ao ordenamento jurídico que rege o assunto e, caso não obtenha êxito na esfera administrativa e sendo relevantes os valores em discussão, que se ajuíze a ação competente;

2 – Se o recolhimento depender de visto ou homologação da autoridade administrativa e esta se recusar a proceder ou autorizar o recolhimento, sendo de pouca monta o valor da multa, que este seja recolhido. Porém, se o valor for relevante, é aconselhável que o contribuinte impetre Mandado de Segurança, uma vez que há grande possibilidade de ser concedida a liminar, que autorize a exclusão da multa moratória até o julgamento do mérito, ocasião que geralmente será confirmada a dispensa da multa, por ser indevida.

Para exemplificar a situação aqui abordada tome-se o caso de uma distribuidora de combustíveis, que deixou de recolher o valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) de ICMS, há 3 (três) meses por ter utilizado como base de cálculo valores inferiores aos determinados pela legislação tributária estadual. Neste caso a legislação exige do contribuinte multa de 15% (quinze por cento) sobre o valor atualizado do tributo, acrescido ainda de 3% (três por cento) de juros de mora, perfazendo um total de 18% (dezoito por cento) de acréscimos sobre os valores do tributo devido que resultaria em R\$ 90.000,00 (noventa mil reais) de desembolso, numa situação que a empresa em nada se beneficiou ou mesmo teve intenção de burlar o Fisco. Considerando-se que a margem de lucro bruto da distribuidora, em geral é de cerca de 10% (dez por cento) do valor da venda, tem-se que, neste caso, a empresa tendo que arcar com o ônus dos 18% (dezoito por cento), operará com prejuízo. Por outro lado, sob a ótica do Planejamento Tributário, esta é uma situação em que se aconselha o ajuizamento de ação competente judicial para fazer valer o direito de recolher o tributo devido atualizado, acrescido apenas dos juros de mora, no percentual de 1% (um por cento) ao mês que, sendo exitosa, resultará em ganho financeiro, não do total da exigência de desembolso, dado que dificilmente se conseguirá a dispensa de pagar os 18% (dezoito por cento), mas sim 15% (quinze por cento) que se refere à multa moratória, e considerando-se que para ingressar no judiciário será imprescindível a contratação de um advogado, que normalmente cobrará em torno de 10% (dez por cento) do valor em litígio, ou seja R\$ 9.000,00 (nove mil reais) a redução do ônus tributário neste caso será de 73,34% (setenta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) resultando em ganho de R\$ 66.000,00 (sessenta e seis mil e setecentos reais). Abaixo encontra-se o demonstrativo dos cálculos:

#### **Utilizando o Planejamento Tributário**

R\$ 500.000,00 x 3% de juros.....	R\$ 15.000,00
R\$ 90.000,00 x 10% de custas advocatícias.....	<u>R\$ 9.000,00</u>
Total de despesas utilizando-se do Planejamento Tributário.....	<b>R\$ 24.000,00</b>



**Sem a utilização do Planejamento Tributário**

R\$ 500.000.00 x 15% de multa.....	R\$ 75.000.00
R\$ 500.000.00 x 3% de juros.....	R\$ 15.000.00
Total de despesas sem a utilização do Planejamento Tributário.....	<b>R\$ 90.000.00</b>
Total de despesas sem a utilização Planejamento Tributário.....	R\$ 90.000.00
Total de despesas utilizando-se do Planejamento Tributário.....	<u>(R\$ 24.000.00)</u>
Economia real.....	<b>R\$ 66.000,00</b>

#### 4.1.3 BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO À EMPRESA PÚBLICA E DE ECONOMIA MISTA – EXTENSÃO ÀS EMPRESAS DO SETOR PRIVADO

Dispõe a Constituição Federal que as empresas públicas e de economia mista sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, e de forma clara e objetiva dispõe no seu Art. 173, § 2º, que “as empresas públicas e de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Dificilmente se possa encontrar dispositivos legais mais claros e objetivos quanto estes, no entanto, dentro da legislação tributária estadual identificam-se diversos benefícios fiscais que foram concedidos exclusivamente às empresas públicas e de economia mista, contrariando os mandamentos constitucionais citados que, a seguir serão discriminamos:

1 – Isenção do ICMS no fornecimento de até 300.000 (trezentos mil) MW/H, de energia elétrica à Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRÁS – durante a fase de operação do Poliduto São Paulo – Distrito Federal, nas condições fixadas em regime especial firmado com a Secretaria da Fazenda (Art. 6º, Inciso LXIV, do Anexo IX ao Decreto 4.852/97).

2 – Isenção do ICMS para a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - EMBRAPA no que concerne à importação do exterior de aparelhos, máquinas, equipamentos, instrumentos, bem como suas partes, peças e acessórios, matéria-prima e produto intermediário destinados à pesquisa científica e tecnológica, para utilização em pesquisa por ela realizada com financiamento internacional firmado pelo Governo Federal, sendo dispensado o exame de similaridade com produto feito no país (Art. 6º, Inciso LIX, do Anexo IX ao Decreto 4.852/97).

3 - Isenção do ICMS nas saídas de mercadorias destinadas à empresa Itaipu Binacional, observadas as seguintes condições (Art. 6º, Inciso VI, do Anexo IX do Decreto 4.852/97):

- emissão pelo fornecedor de nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, que deve conter os requisitos previstos neste regulamento, além da citação deste dispositivo concessivo da isenção;
- o número da ordem de compra emitida pela Itaipu Binacional;
- comprovação da efetiva entrega da mercadoria à Itaipu Binacional no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias contados da saída.

4 - Cancelamento de crédito tributário constituído, ou não, correspondente a juro e multa, decorrentes da mora no pagamento do ICMS, vencido até 31 de outubro de 1997, devido pela empresa Centrais Elétricas de Goiás S/A – CELG (Art. 4º, da lei estadual nº 13.194/97).

Em decorrência dos benefícios concedidos exclusivamente às empresas públicas e de economia mista, aqui discriminados, é fácil concluir que através do ajuizamento de uma ação adequada, é possível estender tais benefícios para outras empresas que se encontrem em situação idêntica.

Quanto ao item 1, qualquer empresa, não necessariamente com atividade idêntica ou similar à da PETROBRÁS S/A, pode pleitear a isenção do ICMS incidente sobre a energia elétrica por ela utilizada ou consumida no desenvolvimento de suas atividades vinculadas ao seu objeto social, com grandes chances de obter sucesso, se não no mesmo volume da empresa ora beneficiada, mas na proporção percentual que representa o benefício, com base na clareza dos dispositivos constitucionais atrás citados ou no princípio da isonomia tributária, previsto no Art. 150, Inciso II da Constituição Federal, que garante tratamentos tributários iguais àqueles que se encontrem em situação equivalente, não sendo admitida nenhuma exceção a este princípio.

Tomando-se como exemplo uma empresa de construção civil que preste serviços no Estado de Goiás, e tenha um contrato de execução para uma obra de grande porte, cujo custo esteja orçado em R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e que 5% (cinco por cento) do custo refira-se ao gasto de energia elétrica. Considerando-se que no custo da energia elétrica 25% (vinte e cinco por cento) é de ICMS, se a empresa ajuizar ação pleiteando a isenção, argüindo que tem direito a tratamento análogo ao dispensado à PETROBRÁS S/A, há uma grande possibilidade de ver seu pedido julgado procedente, ocasionando uma economia, neste caso, de R\$ 625.000,00 (seiscentos e vinte e cinco mil reais), reduzindo seu

custo total em 1,25% (hum inteiro e vinte e cinco centésimos por cento), ou pouco menos, se forem consideradas as despesas com a ação.

No tocante ao item 2, ainda que a situação seja bastante específica, é possível que uma empresa que importe máquinas, aparelhos, equipamentos, instrumentos e respectivos acessórios com a finalidade de serem utilizados em pesquisa científica ou tecnológica, tenha reconhecido seu direito à isenção do ICMS, por intermédio de uma ação judicial, ou até mesmo por meio de solicitação de extensão do benefício através de processo administrativo bem fundamentado, com isso podendo reduzir o custo de aquisição das máquinas, aparelhos, equipamentos, instrumentos e acessórios em até 17% (dezesete por cento) que é a alíquota de ICMS incidente nas importações do exterior.

Quanto ao item 3, caso fosse concedido à empresa que pleiteie a extensão da isenção nas saídas a ela destinadas, à semelhança da isenção nas saídas destinadas à empresa Itaipu Binacional, abrir-se-ia um precedente extremamente perigoso, podendo mesmo vir a eliminar a cobrança do ICMS nas saídas para outras empresas, o que então restringiria a incidência do ICMS às vendas ao consumidor ou usuário final, o que daria ao ICMS a caracterização de imposto efetivamente sobre consumo. No entanto, tendo em vista que o juiz tem como pressuposto básico decidir as questões por equidade, atendendo aos fins sociais e às exigências do bem comum e não simplesmente fazer interpretação literal do texto legal, porque assim reza a lei de introdução ao Código Civil (Art. 5º, Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942), conclui-se que uma ação isolada, ou mesmo coletiva, pleiteando isenção nas saídas a ela destinadas ou por ela realizadas e destinadas a terceiras empresas, dificilmente se conseguirá êxito em tal mister, mesmo porque não se conhece nenhum caso análogo já julgado que tenha tido sucesso.

Conclui-se então que para o Planejamento Tributário, esta é tipicamente uma situação que, avaliada sob o prisma de possibilidades de sucesso em ação judicial ou administrativa, é considerada descartável.

Com relação ao item 4, trata-se de uma situação extremamente clara e de aplicação objetiva e fatalmente, qualquer empresa da qual esteja sendo exigido crédito tributário decorrente de mora no pagamento, cujo vencimento tenha ocorrido até 31 de outubro de 1997, que recorra judicialmente, terá êxito. Isto ocorrerá pelo simples fato de não se vislumbrar outra alternativa ao julgador que não seja aplicar o mandamento constitucional, podendo até mesmo na esfera administrativa obter decisão favorável em decorrência das disposições contidas no § 4º, do Art. 9º, da lei nº 13.882, de 23 de julho de 2001, que passou a regular o Processo Administrativo Tributário em Goiás, que assim dispõe: “É pertinente acatar, em

juízo, a jurisprudência definitiva dos tribunais superiores, em suas composições unificadas, obedecidos os critérios de convencimento da autoridade julgadora”.

Acresça-se que o egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, já decidiu favoravelmente ao pleito de todas as empresas que ajuizaram ações solicitando a extensão dos benefícios de que trata este item.

Para esclarecer melhor o que foi desenvolvido neste item pode ser tomado como exemplo o caso das empresas que tenham processos administrativos nos quais são reclamados juros e multa de mora por atraso no pagamento de ICMS, vencidos até 31-10-1997, que podem se ver livres desta exigência, sem nenhum desembolso. Tomando-se como base a exigência de juros de mora vencidos anteriormente a 31 de outubro de 1997, e supondo-se que a quitação se desse em 31 de julho de 2002, ter-se-ia que o juro de 1% (hum por cento) ao mês se transformaria em um mínimo de 57% (cinquenta e sete por cento) do imposto reclamado corrigido monetariamente e que a multa de mora é de 15% (quinze por cento), logo, os acréscimos mínimos nestes casos seriam de 72% (setenta e dois por cento) do montante do tributo corrigido monetariamente, que podem ser ilididos mediante ação judicial na qual se obtenha decisão favorável.

#### 4.1.4 BENEFÍCIOS APLICÁVEIS ÀS OPERAÇÕES INTERNAS – EXTENSÃO ÀS IMPORTAÇÕES DE PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT

##### 4.1.4.1 O GATT diante da Legislação e Jurisprudência

O GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) é o tratado internacional de maior abrangência em vigor na atualidade. Assinado em 1947, em Genebra, por 27 (vinte e sete) países, visa impulsionar o comércio internacional, apoiado em três objetivos principais:

- a) eliminação progressiva das restrições quantitativas;
- b) redução paulatina das tarifas aduaneiras;
- c) princípio da indiscriminação em matéria comercial entre os diferentes participantes.

O GATT contém inúmeras regras a serem observadas por seus signatários e por aqueles que passarem a adotá-lo, dentre elas, a de dispensar aos demais países integrantes do acordo tratamento tributário preferencial (parte 2, Art. 3º, §§ 1º e 2º).

O Brasil é signatário do GATT, tendo assumido o compromisso de dispensar tratamento tributário preferencial nas importações originárias de outros países que também fazem parte

do acordo. Em consequência, o Brasil obriga-se a aplicar aos produtos e serviços importados de países abrangidos pelo GATT o mesmo tratamento tributário dispensado aos produtos e serviços nacionais. Em nível estadual, a legislação tributária subordina-se às regras contidas no GATT, sob pena de serem consideradas sem consistência jurídica, logo, sem aplicabilidade, quando as contrariar. Infere-se que, em decorrência das normas do GATT, as isenções e benefícios fiscais que forem concedidos internamente pela lei estadual, para produtos e serviços, ainda que literalmente se restrinjam à operação interna, estendem-se imediatamente às importações desses produtos e serviços, desde que oriundas de países signatários do GATT.

É princípio consagrado no Direito Tributário que a norma que trata de outorga de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário, deve ser interpretada literalmente (Art. 111, do CTN), isto é, a isenção somente se aplica ao caso que estiver expressamente contido na norma reguladora, não se admitindo outros métodos de interpretação, tais como o histórico, o teleológico, o analógico e outros. Visa, então, tal princípio, impedir que as pessoas venham utilizar outros métodos para estender os efeitos dos benefícios da isenção de forma a serem seus beneficiários, proporcionando amplitude maior do que a pretendida com a concessão do benefício.

Contudo, por ocasião da concessão do benefício fiscal, o legislador ordinário precisa estar consciente de que embora, por princípio, a isenção ou outro benefício fiscal, somente atinja os casos expressamente mencionados na norma, isto não se aplica para anular a extensão dos benefícios internamente concedidos aos produtos importados de países do GATT, por força do artigo 98 do CTN, que assim dispõe: “Art. 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

O STF, após inúmeras decisões no sentido de estender as isenções do ICMS, que forem concedidas internamente, aos produtos importados de países do GATT, firmou entendimento sobre o assunto através da Súmula nº 575, de 15 de dezembro de 1976, publicada no Diário da Justiça, de 03 de janeiro de 1977, dispondo: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias concedidas a similar nacional”.

O STJ, visando uniformizar as decisões sobre o mesmo assunto, adotou a Súmula nº 20, com o seguinte teor: “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”.

Mesmo nonível da legislação tributária estadual encontra-se a Instrução Normativa nº 030/95-DRE, de 17 de julho de 1995, expedida pelo Diretor da Receita Estadual, que trata do assunto da seguinte forma:

Art. 1º. Para efeito de aplicação da norma tributária, fica firmado o entendimento de que, nas operações de importação de mercadorias e serviços de países signatários do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), diretamente para o território goiano, o tratamento tributário deverá ser o mesmo aplicado para os similares nacionais nas operações internas.

Na legislação tributária estadual há inúmeros benefícios fiscais concedidos expressamente às saídas internas, que são extensivas às importações. Mas, por desconhecimento, quer seja por parte do importador, quer seja por parte dos funcionários da Receita Estadual, encarregados de autorizar a liberação das mercadorias na alfândega, muitas vezes os referidos benefícios deixam de ser utilizados.

A dificuldade em se estender o benefício concedido às importações é agravada pelo fato de que a autoridade alfandegária somente libera a mercadoria no recinto alfandegado, mediante comprovação do pagamento do imposto estadual ou o comprovante da desoneração do imposto, devidamente assinado pela autoridade competente do Fisco estadual que, no caso específico de importador estabelecido no Estado de Goiás, redundando em um processo moroso e com dispêndios consideráveis, pelo fato de que, em geral, o recinto onde deva ocorrer o desembarço aduaneiro localiza-se a grandes distâncias, como por exemplo, o Porto de Santos a 1.100 km (um mil e cem quilômetros), o Porto de Vitória (Tubarão) a 1.300 km (um mil e trezentos quilômetros), tomando-se como ponto referencial a cidade de Goiânia.

Os benefícios concedidos expressamente às operações e prestações internas pela legislação tributária estadual, que de forma mais costumeira podem ser estendidos às importações de países do GATT, são os discriminados a seguir:

**A) ISENÇÕES DO ICMS PREVISTAS NO ANEXO IX DO RCTE:**

- 1) Saída de estabelecimento varejista, destinada a consumidor final, de leite pasteurizado magro, exceto Longa Vida (Art. 6º, Inciso XVI).
- 2) Saída de casulo do bicho-da-seda (Art. 6º, Inciso, XLVI).

- 3) Saída de mercadoria componente da CESTA BÁSICA(\*), quando adquirida pelo Governo Estadual e destinada a famílias carentes, bem como o serviço de transporte relacionado com esta saída (Art. 6º, Inciso LIV).

\* Os produtos que compõem a cesta básica, para efeitos dessa isenção, são os definidos e discriminados na Instrução Normativa nº 394/99-GSF, de 29 de outubro de 1999, do Secretário da Fazenda do Estado de Goiás, publicada no Diário Oficial do Estado, datada de 05 de novembro de 1999.

- 4) Saída de produto hortifrutícola destinado à industrialização (Art 6º, XLIX).
- 5) Saída de mamona em baga (Art. 6º, LXVI).
- 6) Saída do estabelecimento produtor, de: arroz, cana-de-açúcar, girassol, leite em estado natural, milho e trigo, destinados à industrialização e exigindo-se que o produtor esteja adimplente com o ICMS (Art 6º, LXXVIII).
- 7) Saída de produto não comestível resultante do abate de animal no estado de Goiás, destinado à industrialização ou comercialização, desde que o remetente esteja adimplente com o ICMS, decorrente de obrigação vencida a partir de 1º de agosto de 2000 (Art 6º, LXXIX).
- 8) Saída de animal silvestre(\*) vivo, reproduzido em criatório estabelecido no estado de Goiás e devidamente autorizado pela Agência Goiana do Meio Ambiente e Recursos Naturais e pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente – IBAMA, com o fim de industrialização ou comercialização, desde que o remetente esteja adimplente com o ICMS, por obrigações vencidas a partir de 1º de agosto de 2000, e mais algumas condições estipuladas (Art. 6º, LXXXI).

\*Animal silvestre, para efeito dessa isenção, é o definido e discriminado na Instrução Normativa nº 433/99-GSF, de 23 de março de 2000, do Secretário da Fazenda do Estado de Goiás, publicada no Diário Oficial do Estado, datado de 03 de abril de 2000.

- 9) Saída interna de insumos utilizados na produção agro-pastoril ou assemelhada, discriminados no texto da norma em questão ( Art. 7º, XXV).

#### B) REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS – ANEXO IX RCTE:

- 1) De 50% (cinquenta por cento), na saída de leite pasteurizado, magro, tipo especial, destinada a estabelecimento varejista ou a consumidor final, sem a exigência de estorno de crédito (Art. 8º, II).
- 2) De tal forma que resulte em 10% (dez por cento) do valor da operação, na saída realizada por contribuinte industrial ou comerciante atacadista que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização, ficando mantido o crédito, desde que observadas algumas condições (Art. 8º, VII).
- 3) De tal forma que resulte em 3% (três por cento) do valor da operação, na saída de ave, suíno e ranídeo, destinados ao abate em estabelecimento frigorífico ou abatedor, sem direito a créditos, e ainda, observadas algumas exigências (Art. 8º, XI).
- 4) De tal forma que resulte em 7% (sete por cento) do valor da operação, na saída de produto de informática, telecomunicação ou automação relacionados no Apêndice IV, deste anexo, não sujeitando-se a estorno de crédito (Art. 8º, XIII).
- 5) De tal forma que resulte em 3% (três por cento) do valor da operação, na saída de gado bovino e bufalino, destinado ao abate, em estabelecimento frigorífico ou abatedor, estipuladas algumas condições de ordem burocrática (Art. 8º, XIV).
- 6) De tal forma que resulte em 3% (três por cento) do valor da operação, na saída de animal exótico (\*), reproduzido em criatório estabelecido no estado de Goiás e devidamente autorizado pela Agência Goiana de Meio Ambiente e Recursos Naturais e pelo IBAMA, na saída destinada à comercialização ou industrialização, estipuladas algumas condições a serem observadas (Art. 8º, XVIII).

\* Animal exótico é o definido e discriminado na Instrução Normativa nº 433/00-GSF, de 23 de março de 2000, do Secretário da Fazenda do Estado de Goiás”.



- 7) De tal forma que resulte em 7% (sete por cento) do valor da operação, na saída de feijão de produção própria, de estabelecimento produtor e destinado à comercialização ou industrialização (Art. 8º, XIX).
- 8) De tal forma que resulte em 3% (três por cento) do valor da operação, na saída de peixe produzido no Estado de Goiás (Art. 8º, XX).
- 9) De tal forma que resulte em 8,8% (oito inteiros e oito décimos por cento), nas saídas de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, relacionados no Apêndice V deste Anexo (Art. 9º, I, a).
- 10) De tal forma que resulte em 5,6% (cinco inteiros e seis décimos por cento) do valor da operação, nas saídas de máquinas e implementos agrícolas, relacionados no Apêndice VI deste Anexo (Art. 9º, I, b).
- 11) De tal forma que resulte em 1,42% (um inteiro e quarenta e dois centésimos por cento) do valor da operação, nas saídas de diamante e esmeralda (Art. 9º, IV).

#### C) CONCESSÃO DE CRÉDITO DO ICMS – ANEXO IX RCTE:

- 1) Para o estabelecimento frigorífico ou abatedor, na saída para comercialização ou industrialização, de carne fresca, resfriada ou congelada e miúdo comestível resultante do abate de ave, gado bovino, gado bufalino, gado suíno e ranídeo, adquiridos em operação interna, o equivalente a 9% (nove por cento) da base de cálculo, atendidas algumas condições estipuladas (Art. 10, V e VI).
- 2) Para o estabelecimento frigorífico, abatedor ou produtor agropecuário não substituído, o equivalente a 33,34% (trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) do valor do ICMS incidente na operação de saída de novilho precoce do estabelecimento produtor com destino ao abate, atendidas algumas condições estipuladas (Art. 10, VII).
- 3) Para o produtor rural, o valor equivalente ao ICMS devido na saída de alho, observado o seguinte (Art. 10, X):
  - É vedada a apropriação de quaisquer outros créditos;

- Não se aplica ao ICMS devido na operação de importação e nem na subsequente saída desse produto, quando importado;
- Não se aplica ao produto resultante de sua industrialização e nem à saída interestadual com destino à industrialização.

4) Para o produtor rural, na saída de algodão, os percentuais a seguir, sobre o valor da venda de algodão em pluma:

- 50% (cinquenta por cento), para a fibra padrão tipo 7/8;
- 60% (sessenta por cento), para a fibra padrão tipo 7/0;
- 70% (setenta por cento), para a fibra padrão tipo 6/7;
- 75% (setenta e cinco por cento), para a fibra padrão 6/0.

Os incentivos fiscais, constituem o campo ideal para o Planejamento Tributário. Ao se desenvolver uma análise aprofundada do assunto, em geral, serão identificadas situações e formas de procedimentos que trarão vantagem ou economia de impostos para as pessoas que dele lancem mão.

Neste tópico do trabalho em que se aborda a extensão à importação dos benefícios fiscais concedidos para operações e prestações internas, desde que a importação seja originária de países do GATT, sob a ótica do Planejamento Tributário como um todo, constata-se que na maior parte das situações, para que seja implementada a extensão do benefício, é suficiente a solicitação à autoridade administrativa competente do local do domicílio do interessado, de preferência que se faça isso munido com cópia de todos os diplomas legais que amparam a situação. No entanto os contribuintes que poderiam vir a se beneficiar com a extensão dos benefícios, nem sempre são conhecedores de seus direitos, bem como, muitas vezes, mesmo tendo consciência de serem titulares de tais direitos, o Estado lhes nega o exercício dos direitos, algumas vezes porque o assunto não é do domínio do agente da Fazenda Pública, outras, por puro excesso de exação ou mesmo por abuso de poder.

#### **4.1.4.2 Efeitos da Extensão dos Benefícios à Importação:**

##### **A) NO TOCANTE ÀS ISENÇÕES DO ICMS:**

Em quase todas as situações descritas nos itens de 1 a 9, da letra A, os efeitos da extensão dos benefícios fiscais concedidos internamente às importações são bastante claros,

dispensando análise individualizada. Faz-se necessário, contudo, destacar alguns efeitos e nuances especiais, tais como o que decorre do item 7, pelo qual fica permitido importar produtos não comestíveis resultantes do abate de animais, com isenção do ICMS, desde que destinados à comercialização ou industrialização. Com isto torna-se possível importar couros, chifres, penas, dentes, pêlos e outros produtos obtidos do abate de animais, com isenção do ICMS, desde que as importações sejam originárias de países do GATT que, em muitas situações, representa vantagem competitiva, ou pelo menos, significa atuar nas mesmas condições, com aqueles que porventura já utilizam tais benefícios. Neste caso, os produtos não comestíveis resultantes do abate de animais, quando oriundos de países signatários do GATT, embora estejam isentos do ICMS, sua aplicabilidade não é tão pacífica, dado que na própria Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás não existe consenso a este respeito e prevalece o entendimento de que a norma que trata de isenção não admite interpretação extensiva ou analogia, assim, a isenção em questão aplica-se somente às operações internas. Por outro lado não se tem notícia de que empresas goianas efetuem a importação de produtos não comestíveis resultante do abate de animais, para serem utilizados no processo industrial ou mesmo para serem comercializados. O que talvez não ocorra devido a alta tributação do ICMS (17%).

O Planejamento Tributário, neste caso, identifica diversos procedimentos que podem ser adotados por empresas que queiram efetuar a importação do exterior dos produtos não comestíveis resultantes do abate de animais e desejem não arcar com o ônus do ICMS:

- 1) Requerer à autoridade administrativa o reconhecimento da isenção e consequentemente que esta autorize o desembaraço aduaneiro sem o recolhimento do ICMS, acobertado pela guia de exoneração do ICMS na entrada de produto do estrangeiro.
- 2) Ingressar com ação judicial, com o pedido de concessão de liminar, de forma a impedir imediatamente a exigência do tributo, possibilitando o desembaraço aduaneiro sem o recolhimento do ICMS, isto se o requerimento de reconhecimento da isenção for indeferido. Neste caso as argumentações devem estar centrada no fato que a entrada de país signatário do GATT está amparada pela isenção, de conformidade com o ordenamento jurídico que disciplina a matéria, com grandes chances de sucesso. Obter-se-á, com isto, uma grande vantagem econômica, traduzida no não pagamento de 17% (dezesete por cento) sobre o custo total dos produtos, inclusive sobre o próprio imposto.

Outro item que merece ser citado é o de nº 09, pelo qual se torna possível a importação de insumos a serem utilizados na produção agropastoril ou atividade assemelhada, sem que haja a oneração do ICMS, o que faz surgir uma situação, no mínimo, estranha, pelo fato de que nas operações interestaduais com esses mesmos produtos, há incidência do ICMS, resultando que se tais insumos forem adquiridos do exterior entram com isenção, porém, se adquiridos de outros Estados da Federação, sofrem a incidência do imposto, levando a uma situação diferenciada de concorrência no mercado, em que o produto alienígena estaria tendo tratamento tributário menos oneroso do que o nacional que provenha de outros estados, modificando o sentido comum dos incentivos, que geralmente visam beneficiar o produto nacional de forma a protegê-lo da concorrência estrangeira. Os insumos utilizados na produção agropecuária normalmente têm na sua composição grande parcela de produtos de origem estrangeira, como por exemplo: os defensivos agrícolas, medicamentos veterinários, adubos, fertilizantes, herbicidas e outros.

As importações de matérias-primas, ou até mesmo do produto final, têm sido oneradas em 7% (sete por cento) sobre o preço dos produtos chegados ao país, incluindo-se a despesa de desembarque, os tributos incidentes na importação (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre a Operação Cambial e o próprio ICMS) e ainda as despesas incorridas para a efetivação do desembaraço aduaneiro, conforme previsto no Art. 27, inciso VII, da lei estadual nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.

Havendo a oneração do ICMS em 7% (sete por cento), por via de regra, isto se transformará em custo, dado que o mais comum é que a operação subsequente seja interna. Logo, beneficiada com isenção, o que ocasiona impossibilidade de utilização como crédito do ICMS o montante recolhido no momento da importação.

Neste caso, o contribuinte que efetivar importação de insumos agropecuários pode conseguir não recolher o ICMS, por meio de deferimento de requerimento dirigido ao órgão competente, ou mediante decisão favorável obtida por meio de ação judicial neste sentido, passando a ter uma grande vantagem competitiva representada pelo não recolhimento de valores a título de ICMS correspondentes a 7,49% (sete inteiros e quarenta e nove centésimos por cento) do preço CIF.

#### **B) QUANTO ÀS REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS:**

Em consultas efetuadas junto aos órgãos da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás encarregados do controle e regulação das importações, e mesmo junto aos órgãos de assessoramento, constata-se que algumas reduções de base de cálculo do ICMS não sofrem

restrições por parte das autoridades fazendárias quanto as suas aplicações às importações, notadamente as discriminadas nos itens de nºs 1, 9, 10 e 11, referentes ao leite pasteurizado, a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais sem similares nacionais, máquinas e equipamentos agrícolas, diamantes e esmeraldas. Talvez a não restrição da aplicação do benefício às importações, nesses casos, decorra do fato de que estas reduções foram aprovadas no âmbito do Conselho da Política Fazendária. Não se trata, pois, de procedimento adstrito ao estado de Goiás, e sim aplicável em todos os estados da Federação.

No entanto as reduções de base de cálculo, discriminadas nos itens de nºs 2 a 8, foram concedidas por ato unilateral do Governo do Estado de Goiás, por meio de decreto, com o objetivo de serem exclusivamente aplicadas às operações internas e não às de importação do exterior, e por isso mesmo, quando os contribuintes precisam aplicá-las a casos concretos deparam-se com grandes dificuldades, e em muitas situações, ou os interessados entram com ação judicial para terem seus direitos respeitados, ou desistem de exercitá-los.

A redução na base de cálculo a que se refere o item 2, é um caso típico de situação em que as autoridades fazendárias não reconhecem tal direito aos contribuintes, ou pelo menos se constata sua não aplicação a casos concretos. O benefício citado no item 2 emana do inciso VII, do Art. 8º, do Anexo IX ao Decreto 4.852/97, sendo que da sua análise infere-se que, nas saídas internas destinadas à comercialização, industrialização ou produção, aplica-se a redução na base de cálculo de forma que a tributação resulte em 10% (dez por cento), qualquer que seja a alíquota prevista para a mercadoria objeto da operação. Assim, a importação de mercadorias de países signatários do GATT, destinadas à comercialização, industrialização ou produção, também devem ter o mesmo tratamento tributário. Na prática isto não tem acontecido. Em 08 (oito) empresas estabelecidas em Goiás, que importaram mercadorias do exterior com o fim específico de industrialização ou comercialização, pesquisadas objetivando o desenvolvimento do presente trabalho. Não se constatou um único caso em que a base de cálculo tenha sido efetivamente reduzida em função deste dispositivo legal. Ao que parece, no Estado prevalece a convicção de que a redução na base de cálculo do ICMS que resulta em 10% (dez por cento) do valor da operação, somente se aplica às operações internas, e os contribuintes que efetuam importações do exterior não atentaram para o fato de que a redução na base de cálculo é extensiva às importações, ou não deram importância a isso, pelo fato de que todo o ICMS pago por ocasião da importação constitui crédito para abater com o débito decorrente da saída.

Aplicando-se a técnica de análise do Planejamento Tributário, podem-se identificar inúmeras vantagens em se aplicar a redução na base de cálculo, resultando em tributação

efetiva de 10% (dez por cento) do valor da operação, ao invés da alíquota normal (12%, 17%, 18%, 25% ou 26%) prevista para as mercadorias e serviços. Uma das vantagens é a de haver menor desembolso financeiro por ocasião da importação, principalmente em momentos de escassas disponibilidades financeiras do importador que, muitas vezes, para poder quitar o ICMS exigido no momento da importação tem de tomar empréstimo em instituições financeiras, a elevados custos. Outra vantagem pode surgir, se o importador efetuar a maior parte de suas vendas a comerciantes, industriais e produtores estabelecidos no Estado de Goiás, debitando-se em 10% (dez por cento) sobre o valor da venda e mesmo que a margem de lucro seja muito pequena, decorrerá débito pela saída maior do que o crédito pela entrada, por conseguinte o débito absorve todo o crédito, não havendo perdas por acumulação de créditos, que ocorreriam caso os débitos pelas saídas fossem menores do que os créditos pelas entradas. Exemplificando: Supondo que uma empresa trabalhe exclusivamente na comercialização de produtos importados do exterior, sujeitos ao ICMS à alíquota de 17% (dezesete por cento), e que todos as mercadorias adquiridas sejam vendidas a destinatários estabelecidos no próprio estado de Goiás, que as adquire para comercialização, industrialização ou produção. Simulando-se valores e desconsiderando-se estoques, pode-se ter após um determinado período:

- Base de cálculo do ICMS na importação dos produtos..... R\$ 100.000,00;
- ICMS recolhido na importação (17%).....R\$ 17.000,00;
- Preço de venda dos produtos .....R\$ 130.000,00;
- ICMS incidente (10%) .....R\$ 13.000,00;
- Saldo credor do ICMS .....R\$ 4.000,00.

Nesta situação a empresa ficaria com um valor de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais) de crédito de ICMS, que dificilmente poderia se utilizar, especialmente se a empresa trabalhasse com uma margem de lucro média de 30% (trinta por cento), o que terminaria representando uma perda para a empresa. Porém, se a empresa já fizesse a importação recolhendo o ICMS à alíquota efetiva de 10% (dez por cento), essa perda seria evitada, tendo em vista que ela recolheria R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por ocasião da importação, tornando-se crédito, a ser abatido do débito de R\$ 13.000,00 (treze mil reais), devidos pela saída, levando a empresa a recolher o saldo devedor de R\$ 3.000,00 (três mil reais), após o encerramento do período considerado, ocasionando um desembolso total de R\$ 13.000,00 (treze mil reais), valor efetivamente devido e não 17.000,00 (dezesete mil reais).

Analisando-se a redução da base de cálculo do ICMS, constante do item 4, relativa a produto de informática, telecomunicação e automação, relacionados no apêndice IV, do anexo IX, os efeitos detectados na análise antes desenvolvida, aflorarão com muito maior intensidade, tendo em vista que se as entradas se derem com a incidência do ICMS à alíquota de 17% (dezessete por cento) e as saídas se derem com alíquota efetiva de 7% (sete por cento) e havendo uma margem de lucro inferior a 100% (cem por cento), resultará em créditos maiores do que os débitos, ensejando acúmulo de créditos e conseqüentemente em prejuízos financeiros, que podem ser evitados, se forem adotados os procedimentos prescritos por um bom planejamento tributário.

As reduções de base de cálculo do ICMS, discriminadas nos itens 3, 5 e 6, relativas a ave, suíno, ranídeo, gado bovino e bufalino e animal exótico, que resultam em tributação do ICMS efetiva de 3% (três por cento) do valor da operação, foram concedidas visando sua aplicação exclusivamente às operações internas, tendo em vista que a realidade constatada por ocasião de sua concessão era a de que os frigoríficos e abatedouros não efetivavam importações de animais para abate, por serem tais operações, antieconômicas. No entanto, tendo em vista as grandes mudanças do mercado, com ênfase às que ocorrem na Argentina e Uruguai, não é fora do comum as importações destes países passarem a ser interessantes sob a ótica empresarial, em particular se forem aplicadas as reduções de base de cálculo do ICMS aqui abordadas.

Sob o aspecto jurídico as reduções de base de cálculo do ICMS, aqui tratadas, são bastante questionáveis, especialmente as discriminadas nos itens de 2 a 8, que foram concedidas unilateralmente pelo estado de Goiás, sem a aprovação do Conselho da Política Fazendária, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, de conformidade com o Art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal, acrescido do fato de terem sido concedidas por Decreto do Chefe do Poder Executivo, ao passo que o § 6º do Art. 150 da C F, prevê que tais benefícios somente podem ser concedidos por lei estadual específica, que trate exclusivamente do benefício ou do tributo a que se refira.

Para se desenvolver o Planejamento Tributário a ser aplicado em cada caso específico é fundamental que esteja definido o objetivo a ser atingido. Se o objetivo for usufruir dos benefícios, então o caminho mais simples é requerer a aplicação de tais benefícios às situações que se deseje, por meio de expediente dirigido à autoridade administrativa competente, expondo as razões do petitório, bem como toda a fundamentação legal em que se assente. Se o pedido for atendido, deve-se desenvolver um sistema operacional, de tal forma que não se perca muito tempo com este mister. Se o pedido for negado, então o caminho que

se apresenta é o ajuizamento de ação judicial em mandado de segurança, com o pedido de concessão de liminar, que possa redundar no reconhecimento do direito de estender às importações de países signatários do GATT, o mesmo tratamento tributário dispensado ao produto nacional na operação interna.

Se o objetivo da empresa consiste em que o seu concorrente deixe de usufruir os benefícios fiscais, para que possam concorrer em igualdade, não havendo interesse na extensão dos benefícios, então não se há de falar em requerer à autoridade administrativa qualquer providência, e sim, imediatamente ingressar com ação judicial declaratória da inconstitucionalidade do benefício, com pedido da antecipação da tutela, visando com que os benefícios deixem de ser aplicados, baseada nos dispositivos já mencionados.

### C) QUANTO A CONCESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS:

Com relação aos benefícios fiscais aqui abordados foi mencionado que, no tocante às isenções do ICMS, há uma predisposição das autoridades estaduais em reconhecerem sua extensão às importações dos mesmos produtos a que se referem, quando oriundas de países signatários do GATT. Que no tocante às reduções de base, tem-se que as autoridades fazendárias se mostram com boa vontade em reconhecerem a extensão do benefício às importações, quando se referem a produtos cujos benefícios tenham sido aprovados pelo CONFAZ, e que há uma predisposição de não se reconhecer a extensão dos benefícios nos casos em que a concessão tenha sido estipulada por ato unilateral do governo do Estado de Goiás. E que também há uma predisposição das autoridades fazendárias em não estender os benefícios da concessão de créditos do ICMS às importações. Um bom exemplo disso é o fato mencionado no item 3 que, ao se conceder crédito do ICMS para o produtor de alho, em igual valor ao débito decorrente da saída e expressamente vedou a concessão à operação de importação, bem como às subseqüentes saídas com o produto importado, deixou bem definido que o único caminho para se conseguir tal benefício é o do ajuizamento de ação judicial.

Analisando-se mais detidamente a concessão do crédito ao produtor de alho, a conclusão óbvia a que se chega é que o benefício foi concedido com o objetivo de proteger o produto goiano contra a concorrência de produtos alienígenas e, mais, o benefício da concessão de crédito é muito mais eficaz do que a concessão de isenção fracionada. Ou seja, apenas na fase correspondente à saída do produtor, dado que, com a concessão do crédito em igual valor ao débito, o produtor nada pagará e transmitirá ao adquirente o crédito que neste caso é de 12%



(doze por cento) do valor da saída, que é o percentual de alíquota aplicável para produtos hortifrutícolas (Art. 27, II, f do CTE), ao passo que se fosse concedida isenção apenas na saída do produtor, ainda que este nada pagasse na saída do produto do seu estabelecimento, não haveria transferência de crédito algum. Na operação seguinte a mercadoria seria tributada integralmente, sem que houvesse direito a crédito, conseqüentemente anulando os efeitos da isenção anterior, transformando-a num simples diferimento da obrigação, passando o momento do recolhimento da fase de produção para a fase de distribuição.

Neste caso, os importadores de alho de países signatários do GATT se quiserem fazer valer seus direitos de estender os benefícios da concessão de créditos do ICMS em valor igual ao débito, devem ajuizar ação judicial neste sentido, dado que administrativamente isto não ser possível ante a vedação da concessão contida no próprio texto da norma legal. Por outro lado, há de se enfatizar que se uma empresa conseguir decisão favorável, resultará então que ela nada pagará de ICMS e poderá transferir o valor de ICMS incidente no percentual de 12% (doze por cento) para o destinatário como crédito, ocasionando uma vantagem competitiva não apenas de 12% (doze por cento), mas de 13,63% (treze inteiros e sessenta e três centésimos por cento) do valor CIF (preço do produto no destino, incluídos o frete e o seguro) em face da inclusão do imposto na sua própria base de cálculo.

### **Exemplificando:**

Supondo-se a importação de alho de país signatário do GATT no valor CIF de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), efetuada por um importador goiano:

1) Importação com tributação normal:

- Valor CIF..... R\$ 10.000,00
- Base de Cálculo de ICMS.....R\$ 11.363,63
- ICMS 12% a recolher.....R\$ 1.363,63

2) Importação com a extensão do benefício do crédito concedido (outorgado):

- Valor CIF..... R\$ 10.000,00
- Base de Cálculo de ICMS.....R\$ 11.363,63
- Icms 12% a recolher.....R\$ 1.363,63
- Crédito outorgado.....R\$ 1.363,63
- Resulta que não há ICMS a recolher

Conclui-se então que, a concessão do crédito, ora enfocada, equivale a uma isenção concedida para todas etapas do processo de circulação do alho, independente de onde o

produto venha a ser consumido. Sob o aspecto jurídico, a concessão é totalmente contrária às normas hierarquicamente superiores, como se vê a seguir:

- 1) Contraria o § 6º do Art. 150, da CF, que determina que a concessão de crédito presumido somente pode ser concedida por lei estadual específica, que trate exclusivamente do benefício fiscal ou do tributo a que se refira, e ainda tendo que observar as normas contidas em lei complementar federal que regule a concessão de benefícios fiscais com base no ICMS, ao passo que o benefício, ora em discussão, foi concedido por decreto do executivo estadual.
- 2) Contraria o disposto nos artigos 1º e 2º e seus §§, da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que na parte que regula a concessão de créditos, determina que esta somente poderá ser concedida mediante aprovação unânime de todos os Estados representados no CONFAZ, ao passo que o benefício sob análise foi concedido por ato unilateral do Governador do Estado de Goiás.
- 3) Contraria o disposto na parte II, Art. 3º, §§ 1º e 2º, do GATT, que estabelece que as mercadorias provenientes de países signatários do GATT devem ter o mesmo tratamento tributário dispensado ao produto nacional.
- 4) Contraria a jurisprudência a respeito, destacando-se as decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito:
  - Decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 2458-2, que julgou liminarmente, por unanimidade a inconstitucionalidade da lei nº 6.004, de 14 de abril de 1998, do Estado de Alagoas, que concedia crédito presumido e isenção do ICMS, por contrariar o Art. 155, § 2º, XII, g.
  - Decisão na ADIN nº 2352-1, que julgou liminarmente, por unanimidade, a inconstitucionalidade do Decreto nº 153-R, de 16 de junho de 2000, editado pelo Governador do Estado do Espírito Santo, que concedia crédito presumido de 100% (cem por cento) do ICMS, para empresas com atividade de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural.

- Decisão na ADIN nº 2155-9, que julgou liminarmente inconstitucional, dispositivos do Decreto nº 2.736, de 05 de dezembro de 1996, editado pelo Governador do Estado do Paraná, que concedia benefícios fiscais, inclusive créditos presumidos do ICMS para indústrias diversas.

Analisando-se objetivamente a questão da concessão de créditos do ICMS, a título de incentivo fiscal, conclui-se que, dada a vedação literal contida no dispositivo concessório do benefício (Art. 10, X, do Anexo IX ao Decreto 4.852/97), no caso de importação de alho, o caminho a ser adotado por quem queira usufruir do benefício é o ajuizamento de ação judicial neste sentido, o que também se mostra como forma mais provável de se obter o benefício para os demais casos de concessão de créditos do ICMS. Por outro lado, se existe uma empresa que, não se interessando em usufruir dos benefícios da concessão do incentivo fiscal na forma de concessão de crédito presumido, mas que se sinta prejudicada pelo fato de seu concorrente dele se beneficiar, e queira extingui-lo para igualar o nível de concorrência, poderá ingressar com ação judicial em mandado de segurança, com pedido da liminar para suspender a aplicação do benefício, até o julgamento do mérito com o argumento de que sua concessão causa danos irreparáveis na sua atividade, fazendo com que perca a concorrência, com riscos à estabilidade econômica, podendo até mesmo ocasionar o encerramento de seus negócios.

Uma ação, fundamentada nos argumentos retromencionados, tem grandes possibilidades de êxito, tendo em vista inúmeros precedentes neste sentido.

#### 4.1.5 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DECORRENTE DE REGIME ESPECIAL – EXTENSÃO – PRINCÍPIO DA ISONOMIA

##### 4.1.5.1 Regimes Especiais Concedidos Mediante Acordos

A legislação tributária estadual constitui-se em uma verdadeira parafernália de leis, decretos, instruções normativas e outros atos administrativos, de difícil manuseio, até mesmo para os mais experientes profissionais da área.

A complicar ainda mais o domínio da legislação tributária estadual, constata-se que o Estado dispensa tratamento tributário diferenciado e individualizado para cada empresa, formalizado mediante Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, que tanto pode autorizar a adoção de um documento fiscal não previsto no Sistema Nacional de Informações Econômico Fiscais – SINIEF, aprovado pelos Estados, quanto pode definir alíquotas, bases

de cálculo, prazos para recolhimento, créditos outorgados do ICMS, podendo, portanto, definir todo um regime jurídico à margem da legislação tributária. As autoridades administrativas estaduais justificam a utilização dos regimes especiais, como a forma mais adequada e objetiva de regular situações específicas para as quais a legislação tributária estadual foi omissa, acrescido do fato de que por intermédio do TARE, a administração fazendária tem mais facilidade em impor condições que resultem em maiores garantias ao crédito tributário, tais como: somente autorizar a utilização de um benefício fiscal se a empresa estiver adimplente com suas obrigações tributárias ou somente autorizar a empresa a adotar um sistema simplificado de emissão de documentos fiscais se a empresa não tiver sido autuada por prática de infrações que caracterizem fraude ou sonegação fiscal.

O TARE, na verdade, é um contrato estabelecido entre o sujeito passivo de obrigação tributária e o Estado (sujeito ativo), pelo qual as partes acordam as condições para a prática de ato ou abstenção de fato, com relação ao ICMS. O TARE, então, caracteriza-se como um contrato público bilateral e comutativo, pelo qual o Estado e particular se impõem obrigações mútuas.

Ensina Meireles (2000, p. 201-223) que o contrato é típico do direito privado, embora possa ser firmado pelo poder público, quando a relação assume contornos privados, por ser a relação não compulsória.

No direito privado a liberdade de contratar é ampla e informal, salvo as restrições de lei, ao passo que, no direito público, a administração está sujeita a limitações de conteúdo e a requisitos formais rígidos, mas, em contrapartida, dispõe sempre dos privilégios administrativos para a fixação e alteração das cláusulas de interesse público e até mesmo para extinguir o contrato em execução.

Não se encontra nem uma referência ou autorização à adoção de TARE ou contratos públicos cujo objeto seja o tributo no capítulo da CF que trata do Sistema Tributário Nacional; no CTN, na Lei Complementar nº 87/96, que estabelece as normas gerais sobre o ICMS em leis complementares que estabelecem normas gerais de direito tributário ou mesmo na Constituição do Estado de Goiás.

Conclui-se que a adoção de TARE, deu-se por estrita iniciativa dos Estados Federados, à guisa de solucionar situações específicas para as quais não havia regulamentação expressa ou até mesmo para conceder benefícios e incentivos fiscais com base no ICMS, sem a submissão da aprovação dos demais Estados, como determina a CF.

Na Legislação Tributária do Estado de Goiás a primeira referência à celebração de regime especial encontra-se no § 1º, do Art. 46, do CTE, como pré-requisito para que o industrial

que adquire mercadorias do produtor ou extrator, estabelecidos no Estado de Goiás, pague o ICMS por substituição tributária no momento que efetuar a saída dos produtos resultantes do processo industrial, aplicando-se uma alíquota não inferior a 7% (sete por cento) e nem superior a 12% (doze por cento).

Da exegese emanada do dispositivo retrocitado, infere-se que, por meio de regime especial pode ser fixada alíquota entre 7% (sete por cento) a 12% (doze por cento), a critério da autoridade administrativa. Restando, com isso, uma larga margem de atuação discricionária da autoridade administrativa, contrariando o princípio elementar de que a cobrança de tributo acontece no exercício de atividade administrativa plenamente vinculada, contido na própria definição de tributo (Art. 3º, do CTN), ou seja, a exigência do tributo deve ser feita exatamente como determina a lei, nem mais e nem menos, sob pena de responsabilidade funcional.

Outras referências à adoção de regime especial, encontradas no CTE, são as seguintes:

- 1) Permite a extensão da substituição tributária nas saídas de um para outro estabelecimento industrial (§ 6º, do Art. 49),
- 2) Permite a concessão de tratamento tributário simplificado às empresas transportadoras de passageiros, aplicando-se alíquota não inferior a 10% (dez por cento), sobre base de cálculo estimada, sem direito à apropriação de créditos e demais termos previstos no acordo (§ 3º, do Art. 57);
- 3) Permite que o ICMS incidente na importação de mercadoria ou serviço do exterior seja pago na forma, prazo e condições que fixar ( Inciso VII, do Art. 63).

O RCTE reserva todo o capítulo VII (artigos 464 a 473) aos regimes especiais de interesse dos contribuintes, enfatizando o trâmite processual para requerer, bem como os critérios para alteração e cassação, porém é silente quanto aos limites e requisitos para a concessão. O Anexo IX ao RCTE, que trata exclusivamente dos benefícios fiscais, prevê inúmeras situações em que a concessão de benefícios depende da celebração do TARE, com a SEFAZ/GO e, ainda, outras condições específicas, o que denota a intenção de excluir do benefício, grande parte dos interessados, de forma a resultar em concessão somente a poucos seletos contribuintes, divergindo diametralmente da premissa basilar que deve estar contida na norma legal, que é o fato de ser de aplicação geral para todos que se encontrem na sua jurisdição.

Um bom exemplo é o benefício do crédito outorgado do ICMS de 4% (quatro por cento) do valor da base de cálculo, na saída interestadual de medicamento de uso

humano destinado à comercialização, produção ou industrialização (Art. 10, XXIII), que além da celebração do TARE, o contribuinte subordina-se a:

- estar adimplente com as obrigações relativas ao ICMS, vencidas a partir de 1º de setembro de 2000;
- ser usuário de sistema eletrônico de processamento de dados para emitir documento fiscal e escriturar livro fiscal;
- apresentar crescimento efetivo do valor da arrecadação mensal do ICMS devido por obrigação própria, de no mínimo 50% (cinquenta por cento), em relação à média de exercício anterior ao período de fruição do benefício;
- somente aplicar o benefício relativo às operações praticadas com mercadorias adquiridas em outros Estados da Federação, se o crédito apropriado tiver sido de até 7% (sete por cento);
- outras condições estipuladas pela SEFAZ/GO.

Pelas exigências impostas pelo Estado para a concessão do benefício de crédito é forçoso concluir que pouquíssimas empresas farão jus a ele, parecendo que o benefício é dirigido apenas a algumas empresas ou mesmo a uma determinada empresa. Este benefício é muito relevante para as empresas que dele se utilizarem, tornando-se uma vantagem competitiva extremamente eficaz para determinar a liderança de mercado e para dele excluir os que não se beneficiem. Supondo-se que uma empresa distribuidora de medicamentos de grande porte, estabelecida no Estado de Goiás, beneficiária do crédito outorgado de 4% (quatro por cento), que efetue média de vendas a revendedores estabelecidos em outros Estados, no valor mensal de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), o crédito outorgado que a empresa recebe é de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) mensalmente, que torna-se fator preponderante para o êxito da empresa no mercado. Por outro lado, a exigência de crescimento de 50% (cinquenta por cento) do valor da arrecadação do ICMS mensal pressupõe que a empresa, para ser beneficiária do crédito outorgado adote uma política de crescimento extremamente arrojada, também da ordem de 50% (cinquenta por cento) ao ano, que com o passar do tempo levaria a eliminação dos concorrentes, podendo até mesmo ter-se o segmento de mercado dominado por uma única empresa, dado que não há como as empresas manterem taxas de crescimento de 50% (cinquenta por cento) continuamente num mercado que cresce na média de 2% (dois por cento), como informa a Associação Brasileira da Indústria Farmacêutica - ABIFARMA, e isto com o apoio do Estado.

Na página da SEFAZ/GO, na Internet, consta que 771 (setecentos e setenta e um) estabelecimentos mercantis são beneficiários de Termos de Acordo de Regime Especial – TARE, firmados com o Estado de Goiás por intermédio da Secretaria da Fazenda, porém não se tem um controle exato do total de acordos que foram firmados pelo Estado e quantos se destinam a alterar outros anteriores e que de forma sintética estes se encontram à disposição de qualquer pessoa na página da SEFAZ/GO na Internet ([www.sefaz.go.gov.br](http://www.sefaz.go.gov.br)), sob a denominação ‘serviços’.

Somente para ilustrar, citam-se abaixo algumas empresas que têm TARE, firmados com a SEFAZ/GO, abrangendo inúmeras situações:

1) ARISCO – Produtos Alimentícios Ltda	06 TARE’s;
2) ADM - Exportadora e Importadora S/A	13 TARE’s;
3) Distribuidora Farmacêutica Panarelo Ltda	06 TARE’s;
4) Cooperativa Mista dos Produtores do Sudoeste Ltda	03 TARE’s;
5) ABC Indústria e Comércio S/A	03 TARE’s;
6) Caramuru Alimentos de Milho Ltda	03 TARE’s;
7) Vale do Verdão S/A Açúcar e Álcool	02 TARE’s;
8) Bertin Ltda	07 TARE’s;
9) União Comércio Importação e Exportação Ltda .	02 TARE’s;
10) Vascafé Indústria e Comércio de Café Ltda	03 TARE’s.

#### 4.1.5.2 Efeitos dos Regimes Especiais

Verifica-se que existem muitos TARE’s, e a grande maioria refere-se à concessão de benefícios fiscais com base no ICMS, tais como: créditos outorgados, redução de base de cálculo, redução de alíquota, dilação do prazo de recolhimento, instituição de substituição tributária por operações anteriores (passando o recolhimento de uma fase para a seguinte), permissão de fruição dos benefícios do FOMENTAR ou PRODUZIR e outros, o que em geral resultam em tratamentos tributários diferenciados daqueles que não conseguem obter o TARE nas mesmas condições. As condições diferenciadas decorrentes do TARE caracterizam-se, para os que conseguem usufruir de seus benefícios, uma vantagem competitiva de grande eficácia e para os que não conseguem, mecanismo de eliminação do mercado, e pode-se também concluir que o instituto do TARE tem efeitos inversos dos esperados de uma política correta sob a ótica da ciência das finanças públicas a ser desenvolvida pelo poder público, que deveria incentivar cada vez mais a inclusão de agentes no mercado e, não, sua exclusão.

Ainda que possível o contrato público, relativamente a tributos não é permitido, salvo os casos de transação que sejam expressamente autorizados por lei, em cada caso (Art. 170, do CTN). Aliás, a exigência de tributo somente pode ser feita em atividade administrativa plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (artigos 3º e 170, parágrafo único do CTN), isto é, a autoridade administrativa somente pode exigir o tributo exatamente como manda a lei, respondendo a autoridade administrativa civil, administrativa e penalmente quando dela se desviar. Se cobrar a título de tributo mais do que o devido, por via de regra, responde por crime de excesso de exação e se cobrar menos do que o devido, responde civilmente, devendo ressarcir a Fazenda Pública, administrativamente, sujeitando-se às sanções administrativas (repreensão, suspensão, multa ou demissão) e, penalmente, podendo ser presa ou detida. Por outro lado, a concessão de TARE, resultando em tratamento diferenciado, fere frontalmente o princípio da isonomia, um dos mais consagrados pela carta magna brasileira (Art. 5º), pelo qual é garantido que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, reforçado de forma pleonástica no (Art. 150, II, a reafirmar sua aplicação no tocante aos tributos, vedando às entidades de direito público interno estabelecer tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, independente de função, ocupação ou denominação dos rendimentos, títulos ou direitos.

A concessão de regimes especiais, na verdade, é procedimento condenável sob todos os aspectos, quer seja frente à teoria da economia, das finanças públicas, do direito como um todo e mais especificamente do Direito Tributário ou mesmo como regra de equidade emanada de qualquer grupo social para reger as relações dos indivíduos em sociedade.

A teoria econômica capitalista apregoa condições de mercado igualitárias entre os agentes econômicos que atuam no mesmo segmento, sobretudo quanto às regras governamentais (KRUGMAN e OBSTFELD, 2001, P. 5/6).

A teoria das finanças públicas, no mesmo rumo da teoria econômica, elege como princípio elementar a neutralidade dos tributos em relação aos agentes do mercado, como apregoam autores como: Musgrave, Rezende, Bujanda, Riani e outros. No Direito Tributário há também quase que uma unanimidade dos autores em rechaçar o tratamento desigual, utilizando tributos.



#### **4.1.5.3 Os Regimes Especiais e o Planejamento Tributário**

A empresa deve procurar conhecer os diversos regimes especiais em vigor no Estado de Goiás, mormente aqueles aplicáveis ao segmento em que atua para analisar em quais pode se enquadrar, diante das condições para isso exigidas. Identificados os regimes especiais que são do interesse da empresa e atendidos os pré-requisitos exigidos para o enquadramento, o passo seguinte consiste em requerer o regime à autoridade administrativa competente, de preferência instruído com toda documentação exigida e ainda cópia de TARE relativo a regime especial idêntico que tenha sido firmado entre a SEFAZ/GO com terceiros. Sendo deferido o pedido, a fase seguinte é a de implementação do regime, devendo o beneficiário não se descuidar da observação das condições para que não ocorra a perda do regime especial por procedimento involuntário ou de mera monta. Sendo indeferido o pedido e considerada relevante a obtenção do regime pleiteado, o caminho mais aconselhável é o ajuizamento de ação judicial em mandado de segurança, com o pedido de liminar até o julgamento do mérito, argüindo perigo de lesão grave ao seu estado econômico, com iminente risco da não continuidade de suas atividades, fundamentando o pedido basicamente no princípio da isonomia e na existência de precedentes de decisões em situações análogas, do STF, do STJ e/ou do tribunal de justiça onde deva tramitar a ação. Pode também acontecer que não interesse a uma determinada empresa conseguir para si o mesmo regime especial concedido a outras que atuam no seu segmento de mercado, por razões específicas, mas interessar a ela que seus concorrentes sejam impedidos de continuar a usufruir de regimes especiais, por representar isto vantagem competitiva. Neste caso o caminho também deve ser o do ajuizamento de ação judicial, porém fundamentada na ilegalidade dos regimes especiais concedidos.

## **4.2 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL COMO OBJETO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A exemplo da legislação tributária estadual uma análise mais aprofundada da legislação tributária federal pode resultar na identificação de formas, procedimentos e alternativas tributárias menos onerosas, circunscritas pela legalidade ou, ainda, constatação de exigências sendo feitas pelo poder público, desprovidas de fundamentação legal, que podem ser elididas por meio de uma ação administrativa ou judicial apropriadas, resultando em ganho financeiro.

#### 4.2.1 IPI – CRÉDITO RELATIVO AOS INSUMOS ENTRADOS SEM ONERAÇÃO DO IMPOSTO

A CF determina que o IPI, deve ser não-cumulativo (Art. 153, § 3º), devendo o imposto incidente pelas saídas ser compensado pelo montante cobrado nas etapas anteriores (entradas), visando com isso, garantir que a tributação seja efetivamente sobre o valor agregado em cada operação, fazendo desaparecer o efeito cascata. No caso de aquisição de matérias-primas isentas, não tributadas ou com alíquota zero, o estabelecimento industrial ou equiparado tem direito de creditar-se do valor do IPI equivalente à aplicação da alíquota de saída sobre o valor das entradas, dado que se assim não fora, a isenção, não-tributação ou tributação com alíquota zero, estariam sendo anuladas pela tributação integral na operação de saída sem crédito para abater do montante do imposto. Poder-se-ia tomar como exemplo de uma indústria de peças ou produtos intermediários, instalada na Zona Franca de Manaus – ZFM, que vende seus produtos à indústrias estabelecidas em Goiás, que os utiliza como matérias-primas em processo industrial de produtos sujeitos ao IPI.

A saída da indústria de Manaus para o estabelecimento industrial goiano dá-se com a isenção do IPI, decorrente do mandamento do Art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, que dispõe:

Art. 9º. Estão isentas do imposto sobre produtos industrializados – IPI todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do território nacional.

A isenção aqui tratada tem o objetivo de tornar atraente a instalação de indústrias em Manaus, com o objetivo de promover o desenvolvimento daquela região. Ora, se não for concedido o crédito dos insumos de produção oriundos da ZFM, o incentivo da isenção torna-se um malefício, tendo em vista que a indústria vendedora teria que conceder desconto equivalente ao valor do crédito que seus clientes teriam se comprassem o produto tributado de fornecedores estabelecidos em outros locais e, como ponto negativo, o fato de que a ZFM, normalmente está localizada a grandes distâncias de outros centros industriais, o que faz com que seus produtos sejam onerados de forma expressiva pelo frete, o que sem dúvida tornaria a instalação da indústria na ZFM uma desvantagem competitiva flagrante.

Quanto à doutrina, há quase que unanimidade dos tributaristas brasileiros a favor do direito ao crédito do IPI relativo à entrada não onerada pelo imposto, como por exemplo, Machado (1998, p. 40) comenta:

Entendo que a isenção não configura simples dispensa de tributo devido. Isenção é exclusão de parcela do suporte fático da norma de tributação. Em face da norma de

isenção, que incide sobre aquela parcela fática, não ocorre o fato tributável, dito fato gerador da obrigação tributária. Isenção é exceção à regra jurídica de tributação.

Tem-se que considerar também que o STF firmou entendimento de que ‘a isenção é uma dispensa do tributo devido, não podendo excluir o direito ao crédito respectivo, para o comprador de tais produtos’.

Em decisão do STF, de 05 de março de 1998. RE 212.484-RS, adotou-se a tese do creditamento:

A aquisição de insumo isento do IPI gera direito ao creditamento do valor do imposto que teria sido pago caso não houvesse a isenção. Com base nesse fundamento, o Tribunal reconheceu à indústria de bebidas o direito ao creditamento do imposto nas aquisições de concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus, operações estas, beneficiadas por isenção.

Constatam-se também inúmeros outros precedentes em decisões proferidas pelos tribunais, tanto liminarmente como em julgamento de mérito. Aplicando-se a metodologia do planejamento tributário ao caso vislumbram-se diversas opções de procedimentos a serem adotados por empresas que se enquadrem nesta situação, podendo o contribuinte que adquirir insumos de produção com isenção do IPI, cujas saídas sejam tributadas, ou mesmo não tributadas com previsão legal da manutenção do crédito, lançar por ocasião das entradas o valor do crédito no Livro de Registro de Entradas, desde que o contribuinte já saiba o percentual da alíquota que incidirá na saída e se não souber o percentual da alíquota, que o faça após a efetivação da saída no Livro de Apuração do IPI, sob o título “Outros Créditos”.

Se a empresa lançar os créditos em seus livros e, posteriormente o Fisco federal exigir o crédito através do lançamento de ofício, deve o contribuinte valer-se do seu direito de impugnar a exigência, administrativamente, apresentando toda a fundamentação legal do seu procedimento, bem como a doutrina e a jurisprudência a respeito e, ainda, a citação ou cópia das inúmeras decisões favoráveis prolatadas pelos tribunais. Se não obtiver decisão administrativa final favorável pode a empresa ajuizar ação judicial, com pedido da antecipação da tutela, de forma a suspender a exigibilidade dos créditos, para fazer valer seu direito, com a quase certeza de êxito quanto ao mérito, em face das muitas decisões precedentes. Entretanto, há neste caso um inconveniente: o fato de a ação judicial por si só não ter o condão de suspender a exigência do crédito tributário e a concessão de liminar ou antecipação da tutela não ser muito comum nesses casos. Isto na maioria das vezes, leva a necessidade de se depositar o montante do valor em discussão como forma de garantir a suspensão da exigência por parte do Estado e nem sempre as empresas dispõem da quantia necessária.

#### 4.2.2 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – RETENÇÃO DE 11% - INCONSTITUCIONALIDADE.

O Art. 23, da lei federal nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, alterou a redação do Art. 31 da lei federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passando a exigir que as empresas prestadoras de serviços de limpeza, conservação, zeladoria, vigilância, segurança, empreitada de mão-de-obra e contratação de trabalho temporário, além de outras discriminadas na Ordem de Serviços nº 203/99, façam a retenção e o recolhimento antecipado da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, à alíquota de 11% (onze por cento) do valor total da nota fiscal de prestação de serviços.

Por ocasião da edição da lei federal nº 9.711/98, o Art. 195 da CF, no qual a lei se apoiava, estabelecia que a contribuição social somente poderia incidir sobre a folha de salários, faturamento ou sobre lucros. Decorre então que, o mandamento da lei nº 9.711/98 desborda do seu campo de atuação autorizado pela carta magna, tendo mesmo criado um novo tributo, sem que o legislador ordinário estivesse para isso autorizado, dado que nessa circunstância, somente pode ser criada a contribuição, se forem observados os pré-requisitos estabelecidos no Art. 154, I da CF, que são:

- instituição através de lei complementar;
- a contribuição deve ser não-cumulativa;
- a contribuição não pode ter base de cálculo e nem fato gerador próprios de impostos discriminados na CF.

Acresça-se que a base de cálculo definida pela lei nº 9.711/98, sobre a qual deve incidir a retenção, é o valor do serviço, que já é base de cálculo do Imposto sobre Serviços – ISS, assim, torna-se flagrante sua inconstitucionalidade. Ressalte-se que a retenção assume feições de exigência de natureza confiscatória, pelo fato de a Previdência arrecadar, além dos 11% (onze por cento), a contribuição incidente sobre a remuneração dos autônomos ( Lei Complementar 84/96), logo para fins de compensação com os valores antecipados, restam apenas as contribuições sobre a folha de salários, que em geral são de valores menores dos que as contribuições sobre faturamento, ocasionando pagamento maior do que o devido efetivamente.

Neste caso, adotando a metodologia do planejamento tributário, conclui-se que, embora não se conheça na jurisprudência nenhuma decisão de mérito sobre a matéria, por ser cristalina a inconstitucionalidade praticada na exigência, aconselha-se que o contribuinte

deixe de fazer a retenção exigida. E se a autoridade administrativa fizer a exigência do crédito por meio do lançamento, que o contribuinte impugne a exigência, administrativamente, e, caso não obtenha êxito no seu intento, que impetre ação judicial em mandado de segurança com pedido da liminar, que permita cessar imediatamente o recolhimento, bem como cessar qualquer ato retaliativo que possa ser cometido pelo órgão controlador e arrecadador do tributo. Também deve ser proposta ação judicial para recuperar valores recolhidos anteriormente à cessação do recolhimento e que não foram compensados com a contribuição devida efetivamente.

#### 4.2.3 COFINS – SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS REGULAMENTADOS – ISENÇÃO

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que prevê no seu Art. 6º, inciso II, a isenção das sociedades civis de prestação de serviços profissionais legalmente regulamentados.

Com o advento da lei federal 8.541, de 23 de dezembro de 1992, a Fazenda Pública Federal passou a exigir a COFINS das sociedades civis que apuram o imposto de renda com base no lucro real que optaram pelo pagamento por estimativa mensal. A exigência é descabida, tendo em vista que a opção pela forma de pagamento do imposto de renda não tem o poder de eliminar o direito à isenção do recolhimento da COFINS concedida pela Lei Complementar 70/91. Da mesma forma, também é descabida a exigência de recolhimento da COFINS pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais regulamentados, determinada pela lei federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que sendo uma lei ordinária não pode revogar a isenção concedida pela lei complementar instituidora da COFINS.

Sob a ótica do planejamento tributário devem ser consideradas basicamente duas situações. A primeira diz respeito ao procedimento a ser adotado pela empresa que seja prestadora de serviços profissionais regulamentados para cessar o pagamento relativamente aos fatos futuros, sendo aconselhável que a empresa deixe de efetuar o recolhimento da contribuição sob a premissa de que faz jus à isenção estabelecida pela Lei Complementar n.º 70/91. Se da falta do recolhimento advir exigência dos créditos por meio de lançamento administrativo, deve a empresa apresentar impugnação administrativa com argumentação de ilegalidade da exigência, apontando os dispositivos legais que dão suporte a esta afirmação. Se a decisão final no processo contencioso administrativo não for favorável deve a empresa

ingressar no judiciário com a ação própria visando garantir o seu direito. A segunda situação diz respeito à recuperação dos valores que já tenham sido recolhidos indevidamente, sendo, então, neste caso, o ajuizamento de ação judicial de repetição do indébito tributário o caminho mais apropriado para a empresa atingir o seu intento, dado que é notória a posição contrária à restituição adotada pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

#### 4.2.1 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – MAJORAÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL foi instituída pela lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com a alíquota de 10% (dez por cento), incidente sobre o lucro líquido anual obtido pelas pessoas jurídicas. Posteriormente a lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, reduziu a alíquota para 8% (oito por cento), que era o percentual que as empresas vinham normalmente recolhendo, até que a medida provisória nº 1.807/99 determinou que, no período compreendido entre 1º de maio a 31 de dezembro de 1999, a alíquota aplicável fosse de 12% (doze por cento). Tem-se a considerar que a majoração da CSLL, aqui tratada, fere frontalmente o Art. 246 da CF, que assim dispõe: “É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995”.

A instituição da CSLL fundamenta-se no Art. 195, inciso I, da CF, que foi alterado pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, conseqüentemente este artigo não pode ser regulamentado por medida provisória, mas tão somente por lei *stricto sensu*, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade flagrante, como é o caso aqui tratado.

O caso sob análise aqui apresentado é bastante recente, não havendo ainda jurisprudência consolidada e nem mesmo decisões de mérito a respeito da legalidade da majoração da CSLL. No entanto, a empresa UNIMED, de Belo Horizonte, obteve liminar proferida pelo Juiz Federal da 6ª Vara de Belo Horizonte que a desobriga do recolhimento da CSLL nos moldes pretendidos pela medida provisória nº 1.807/99.

Tendo em vista que o planejamento tributário visa apontar as alternativas menos onerosas dentro da legalidade, conclui-se que no presente caso a empresa que queira se desonerar do aumento da CSLL pode impetrar mandado de segurança, com pedido de liminar para suspender a exigência da CSLL de forma majorada ou simplesmente aplicar a alíquota vigente anteriormente à majoração e aguardar o prazo homologatório de seu procedimento, 5 (cinco anos) a contar da ocorrência do fato gerador da obrigação, antes de considerar a desoneração

como definitiva. Se antes de se consumar a homologação do lançamento, houver exigência do crédito tributário através de lançamento, deve a empresa impugnar administrativamente a exigência, argumentando a sua ilegalidade e garantindo, com isso, a suspensão da exigência do crédito tributário até que seja dada decisão final. Enquanto isso, é aconselhável que a empresa impetre mandado de segurança, com o pedido de liminar que suspenda a cobrança da CSLL de forma majorada, argumentando que tal desembolso coloca em risco a estabilidade financeira da empresa, com perda da competitividade e pode até mesmo ser excluída do mercado. Justifica-se a adoção do duplo procedimento pelo fato de que a impugnação administrativa suspende o crédito tributário imediatamente, independente de depósito do montante ao passo que a ação judicial somente suspende o crédito, se for concedida a liminar, ou se for efetivado o depósito do montante integral.

É evidente que, se o contribuinte optar em aplicar a alíquota não majorada, corre um risco de na impugnação judicial não conseguir êxito, dado que mesmo havendo precedentes de decisões favoráveis (liminarmente), não se têm garantias absolutas de que todos os juízes tenham o mesmo padrão de entendimento que garantam decisões sempre no mesmo sentido.

Tome-se como exemplo uma empresa que tenha tido um lucro líquido no período compreendido entre 1º de maio a 31 de dezembro de 1999 no valor bruto de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) que fica sujeita ao recolhimento de forma majorada da CSLL no montante de R\$ 1.200.000,00 (hum milhão e duzentos mil reais), ao passo que se a empresa adotar a alternativa apontada pelo planejamento tributário o seu desembolso será de R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais), gerando uma economia de impostos de 4% (quatro por cento) do lucro do período.

#### 4.2.2 PIS E COFINS – INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO NAS VENDAS A CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS – ILEGALIDADE

As concessionárias de veículos estão sujeitas ao recolhimento antecipado do PIS e da COFINS, por força do Art. 44 e seu parágrafo único da medida provisória nº 1991-17, devendo ambas as contribuições ser calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

O Art. 3º, § 2º, inciso I da Lei 9.718/98, estabelece que, para o cálculo do PIS e da COFINS devem ser excluídos os valores correspondentes ao IPI e ao ICMS da base de cálculo de ambas as contribuições.

A SRF editou a Instrução Normativa nº 54/00, pela qual determina a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS, em flagrante desacordo com as determinações emanadas de normas legais hierarquicamente superiores, a medida provisória nº 1991-17 e a Lei nº 9.718/98 e ao Art. 97, IV do CTN.

Os estabelecimentos fabricantes estão retendo antecipadamente o PIS e a COFINS, de conformidade com a Instrução Normativa da SRF. Conseqüentemente, de forma significativamente majorada, tendo em vista as alíquotas modais do IPI de 16% (dezesseis por cento) para veículos até 1000 cilindradas e 25% (vinte e cinco por cento) para os demais automóveis, serem bastante significativas, o que onera muito o recolhimento do PIS e da COFINS, de forma indevida, dado que é inadmissível que uma simples instrução tenha o condão de alterar ou revogar uma lei. Neste caso, seguindo a metodologia do planejamento tributário, as concessionárias de veículos não podem se omitir diante de tal arbitrariedade da SRF. devem buscar socorro no judiciário, pela impetração de mandado de segurança com pedido da liminar para suspender a inclusão do IPI na base de cálculo e, ainda, devem pedir a restituição do que foi indevidamente recolhido anteriormente à suspensão de tal procedimento, com o ajuizamento de ação de repetição de indébito tributário.

#### **4.3 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL COMO OBJETO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A exemplo das legislações tributárias, estadual e federal, também a legislação tributária municipal deve ser alvo do planejamento tributário, na busca de identificação de alternativas legalmente menos onerosas. É óbvio que o alvo do planejamento tributário, neste caso, deve ser as legislações tributárias dos Municípios onde estiverem localizados os estabelecimentos interessados em obter economia de impostos ou onde pretendam estabelecer-se.

O Estado de Goiás possui atualmente 246 (duzentos e quarenta e seis) Municípios, o que torna pouco produtivo analisar detalhadamente a legislação tributária de cada um dos municípios. Tendo em vista que o objetivo deste trabalho é esboçar um modelo de planejamento tributário, optou-se em analisar apenas a legislação tributária do Município de Goiânia, por ser este o principal do Estado, onde se concentram as empresas com maior volume de operações sujeitas aos tributos municipais. Optou-se, ainda, dar ênfase ao ISS e às legislações de alguns municípios próximos à Goiânia que desenvolvem políticas de diminuição das alíquotas do ISS, ou concessão de isenções, como forma de atrair para seus



territórios empresas prestadoras de serviços, visando promover melhoria do nível do desenvolvimento econômico municipal.

#### 4.3.1 OS INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS DOS MUNICÍPIOS

A forma mais comum de concessão de benefício ou incentivo fiscal, é a concessão de isenção total ou parcial de tributo municipal, que somente pode ser efetivada por lei municipal específica que trate exclusivamente do benefício ou do tributo a que se refira, conforme estabelece o § 6º do Art. 150 da CF.

A isenção pode ser concedida em caráter geral ou de forma individualizada em cada caso (Art. 179 do CTN).

A isenção não gera direito adquirido, podendo ser revogada ou modificada a qualquer tempo, salvo se for concedida por prazo certo de tempo e sob determinadas condições (Art. 178 do CTN).

Depara-se que os benefícios e incentivos fiscais com os quais os municípios acenam para as empresas, tentando atraí-las para seus territórios, se não forem concedidos por prazo certo de tempo e sob determinadas condições, não são muito confiáveis, dado que mudando-se os governantes, podem esses ser extintos, ou modificados, de forma a desfigurar tais incentivos e benefícios a qualquer tempo, resultando em perdas para as empresas.

Analisando-se a concessão dos benefícios e incentivos fiscais dos municípios, dentro dos parâmetros do planejamento tributário, é aconselhável que as empresas, ao se decidirem estabelecer em um determinado Município, em função de benefícios e incentivos fiscais, envidem todos os esforços possíveis no sentido de que estes sejam concedidos por prazo certo e sob determinadas condições, de forma individualizada em lei, ou contrato, uma vez que nesta situação o benefício torna-se direito adquirido, incorporando-se ao patrimônio da empresa e ficando a salvo das mudanças políticas municipais.

É lógico que as empresas, ao pleitearem os prazos de fruição dos benefícios, procurem obter o prazo mais alongado possível e sob condições perfeitamente factíveis em face de suas possibilidades e potencialidades.

No tocante à concessão de isenção por prazo certo e sob determinadas condições, o STF firmou entendimento pela Súmula 544: “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”.

A doutrina a respeito também é extensa. Há autores como Becker (1972) e Borges (1999), que entendem que a isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições somente

pode ser extinta após a expiração do prazo estipulado, ou se não forem cumpridas as condições estabelecidas para sua concessão.

#### 4.3.2 ALÍQUOTAS FAVORECIDAS DO ISS

É um fato comum no Brasil que no entorno das grandes metrópoles, as cidades menores desenvolvam políticas de fixação de alíquotas do ISS notoriamente baixas, como forma de atrair para seus territórios as empresas prestadoras de serviços. Isto acontece na região de São Paulo (Capital) onde grande parte das empresas prestadoras de serviços estão estabelecidas em municípios como Taboão da Serra, Embu, Arujá, Itapeverica da Serra, Franco da Rocha, Mauá, Guarulhos e outros. No Rio de Janeiro acontece o mesmo fenômeno, com as empresas prestadoras de serviços concentrando-se principalmente em Duque de Caxias, Nilópolis, São Gonçalo, Nova Iguaçu, São João de Meriti e Itaguaí. Em Goiás o fenômeno de fuga das empresas das grandes cidades para municípios menores próximos é visível apenas na região de Goiânia. Dados de 1998 da Associação Comercial e Industrial do Estado de Goiás - ACIEG mostram que, embora não seja o fenômeno tão marcante como em São Paulo e Rio de Janeiro, tem se acentuado nos últimos anos, a ponto de a Secretaria de Finanças da Prefeitura de Goiânia ter iniciado um trabalho de acompanhamento das atividades de empresas inscritas no cadastro de contribuintes de outros municípios que prestam serviços em Goiânia. O acompanhamento acontece no sentido de provar que grande parte dessas empresas praticam a simulação, não sendo efetivamente estabelecidas nos municípios onde são inscritas. O que possibilita a cobrança do ISS pelo Município de Goiânia. A Secretaria de Finanças, ao ser procurada, informou que o trabalho de acompanhamento prossegue e que algumas empresas já haviam sido autuadas por prática de simulação, mas que não tinha condições fornecer dados comprobatórios por escrito, visto que os processos ainda se acham em fase de julgamento administrativo e algumas empresas ingressaram no judiciário para discutir a questão, não havendo ainda decisão final a respeito. Os municípios que têm mais procurado atrair as empresas prestadoras de serviços com a fixação de alíquotas do ISS mais baixas e/ou concessão de isenções são: Aparecida de Goiânia, Senador Canedo, Nerópolis, Trindade e Nova Veneza.

A razão para que as empresas procurem o Município com menor alíquota para se estabelecerem tem como origem a regra esposada no Art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, que estabelece as normas gerais relativamente ao ISS, pela qual considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador e, não, aquele onde o serviço foi efetivamente

prestado. Na jurisprudência o entendimento é de que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, como se vê no acórdão do STJ:

Tributário – ISS – Competência para sua exigência – Sede do estabelecimento prestador – A competência para exigir o ISS é do Município onde estiver estabelecida a empresa prestadora – Recurso improvido” (ac. un. 1ª T. do STJ, RE 17.648-0SP, rel. Min. César Asfor Rocha, DJU 7.2.94, p. 1130).

Sob a ótica do planejamento tributário é lícito ao contribuinte procurar o Município que ofereça menores alíquotas do ISS, mesmo que os serviços sejam prestados em outros, não restando direito ao Município que se sinta prejudicado, exigir o pagamento do ISS em relação a serviços prestados em seu território por empresas estabelecidas em outros Municípios. E, se houver a exigência do tributo, deve a empresa impugná-la administrativamente apontando a legislação reguladora do assunto e na pouco provável de hipótese de decisão administrativa desfavorável à empresa, deve ela recorrer ao judiciário com a impetração de mandado de segurança com o pedido de concessão de liminar, de forma a suspender a exigência.

#### 4.3.3 ISS E IPTU – ISENÇÃO PARA EMPRESAS PÚBLICAS E DE ECONOMIA MISTA – EXTENSÃO ÀS EMPRESAS DO SETOR PRIVADO

Como foi expressado anteriormente neste trabalho as empresas públicas e de economia mista sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive não podem gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado.(Art. 173, § 2º da CF). Mesmo estando muito claro o mandamento constitucional, encontram-se na legislação tributária municipal benefícios concedidos exclusivamente às empresas públicas e de economia mista pertencentes ao Município de Goiânia, contrariando os mandamentos constitucionais, como os que a seguir se destacam:

- 1) Isenção do IPTU (Art. 11, I da Lei Municipal nº 5.040, de 20 de novembro de 1975);
- 2) Isenção do ISS (Art. 55, I da Lei Municipal nº 5.040, de 20 de novembro de 1975).

É forçoso concluir que as empresas que se socorrerem do judiciário para que lhes sejam estendidos os benefícios supradiscriminados, terão muita chance de os conseguir, em virtude da clareza dos mandamentos estampados no dispositivo constitucional. Sob ótica do planejamento tributário a empresa pode optar pela solicitação da extensão das isenções concedidas às empresas públicas e de economia mista, com relação aos fatos geradores futuros ou solicitar a extensão com relação aos fatos geradores ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos anteriores à petição e que ainda não estejam atingidos pela prescrição ou decadência.

#### **4.4 COMENTÁRIOS FINAIS DO CAPÍTULO.**

Neste capítulo analisou-se as legislações tributárias do Estado de Goiás, da União e do Município de Goiânia, nesta ordem, como intuito de identificar alternativas menos onerosas do que as exigidas pelas legislações tributárias, além de se verificar a existência de inconsistências jurídicas que possam ensejar a propositura de ação administrativa ou judicial de impugnação de exigências tributárias, de forma a resultar em ganho financeiro ou operacional.

Com relação à legislação tributária do Estado de Goiás, analisou-se as concessões de incentivos e benefícios fiscais dirigidos às operações interna, visando sua extensão às importações de bens e mercadorias de países signatários do GATT, bem como também estudou-se a concessão de incentivos e benefícios fiscais através de termos de acordos de regimes especiais – TARE’S, celebrados entre a fazenda pública estadual e contribuintes, com o objetivo de estendê-los aos demais contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **5.1 CONCLUSÕES**

1 – A carga tributária tem crescido de forma contínua no mundo todo e, no Brasil, o crescimento tem sido muito acima da média, ainda que tomando-se como parâmetro países com grau de desenvolvimento econômico muito superior, como os Estados Unidos da América, Canadá, Alemanha, Japão e outros. Se forem tomados como base apenas os países de nível de desenvolvimento econômico próximos ao do Brasil, tais como: Argentina, México, Peru, Colômbia, Marrocos, Índia e demais países do terceiro mundo, conclui-se que a carga tributária do país é disparadamente a maior de todas, bem como seu crescimento, sem que a isto corresponda crescimento efetivo da economia, na mesma proporção.

O crescimento da carga tributária brasileira fazendo com que o tributo tenha cada vez maior participação nos preços de produtos e serviços, aliado ao fato de que os tributos no Brasil se mostram pouco neutros em relação ao mercado, faz com que o planejamento tributário se torne imprescindível para as empresas, e torne-se cada vez mais minucioso e profundo, de tal forma, a detectar os efeitos do tributo em qualquer tipo de operação que a empresa venha a praticar e apontar a alternativa mais viável que possa ser adotada.

2 - O Sistema Tributário Brasileiro é desprovido de equidade, embora o § 1º, do Art. 145, da CF, tenha estabelecido que ‘os impostos sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte’. Ao que parece, até a presente data, não foi possível aplicar equidade na cobrança dos impostos do sistema brasileiro, e até mesmo o único imposto que, anteriormente à atual carta magna, que tinha caráter pessoal, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, perdeu quase que totalmente essa característica, dado que quase todas as despesas incorridas em decorrência de peculiaridades individuais deixaram de ser dedutíveis, tais como: aluguel, despesas com escolas e cursos não formais, materiais e equipamentos de trabalho, e a progressividade quase desapareceu com a aplicação de apenas duas alíquotas a esse imposto, 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento).

A falta de equidade do sistema tributário brasileiro agrava-se ano a ano, culminando com o fato de a União não permitir a correção da tabela do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, visando retirar os efeitos da inflação após a implantação do Plano Real, fazendo com que as pessoas paguem cada vez mais imposto de renda, mesmo que suas rendas sejam as mesmas ou

até menores. Ao final do ano 2001 o Congresso Nacional aprovou e o Presidente da República sancionou lei corrigindo a tabela do imposto de renda em 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), a ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2002, sendo que a inflação acumulada de 1º de julho de 1994 até 31 de dezembro de 2001, foi de aproximadamente 160% (cento e sessenta por cento), medida pelo IPC da Fundação Getúlio Vargas. Tal correção caracteriza-se como paliativa e que, na verdade, oficializa a injustiça e a prática de subterfúgios por parte do governo para aumentar a arrecadação.

3 – Outra grande imperfeição do sistema tributário brasileiro diz respeito à falta de neutralidade dos impostos que o compõem, porque faz com que pessoas que atuam no mesmo segmento de mercado tenham tratamentos tributários diferenciados, mesmo que se encontrem em situações equivalentes. Isto decorre da concessão de incentivos fiscais ou da possibilidade dada pelas próprias legislações tributárias, de se ter tratamentos diferenciados bastando que se procedam de formas diferentes em situações semelhantes, o que gera maiores vantagens para uns em detrimento de outros que atuam no mesmo segmento de mercado. Neste caso, conclui-se que o planejamento tributário propicia a identificação da alternativa menos onerosa e que seja passível de ser adotada pelas organizações, em cada situação específica.

4 – As normas que compõem o sistema tributário nacional também padecem de dois problemas principais: a pouca clareza de seus mandamentos e a sua grande instabilidade, tornando quase impossível entendê-las e acompanhar o ritmo de suas alterações e, em consequência, poucas são as pessoas que sabem exatamente como cumprir corretamente com as obrigações tributárias, o que ressalta a necessidade de se adotar um planejamento tributário eficiente, capaz de superar todas as dificuldades de se conhecer as normas tributárias e, ainda, indicar caminhos alternativos mais econômicos.

5 - Constata-se que as normas tributárias, quer sejam em nível federal, estadual ou municipal, estão repletas de inconsistências jurídicas, propiciando impugnações nas esferas administrativas ou judiciais que resultam em economia de tributos.

6 – A complexidade das legislações tributárias, aliada à instabilidade, faz com que os empresários tenham muitas dificuldades em entendê-las, o que os leva muitas vezes, à prática de infrações fiscais involuntárias, bem como o não exercício de um direito por desconhecimento, realçando com isto a necessidade de se adotar um planejamento tributário capaz de sanar tais deficiências.

7 – É de vital importância que as empresas adotem um planejamento tributário cada vez mais sofisticado, como forma de se dotarem de melhor capacidade de competição no mercado, eliminando as falhas nos procedimentos que tenham reflexos tributários, tais como

as omissões involuntárias do cumprimento de obrigações que acarretam penalidades relevantes, sem que a organização tenha tido qualquer compensação financeira, ou ainda, fazer com que a organização tenha condições de optar pelo procedimento menos oneroso face às alternativas legais que se apresentam em cada situação.

Para adoção de um eficiente planejamento tributário é necessário que o planejador seja um profundo conhecedor das normas tributárias e dos princípios que regem os tributos, pois somente assim poderá ele identificar a melhor forma de se proceder em cada situação específica.

8 – Os incentivos fiscais são instrumentos de política econômica utilizados principalmente pelos Estados, DF e Municípios, como forma de atrair empresas para seus territórios.

A atratividade dos incentivos fiscais é baseada não apenas no seu valor modular, mas também no tocante a sua confiabilidade.

A confiabilidade dos incentivos fiscais diz respeito principalmente a três fatores: a legalidade de sua concessão, a estabilidade, que diz respeito a impossibilidade de ser retirado ou desfigurado antes do tempo previsto para sua vigência e às particularidades da concessão, tais como: correção monetária para anular os efeitos inflacionários, prazos de duração, possibilidade de renovação, condições factíveis para usufruir etc.

9 – O ideal é que o sistema tributário brasileiro seja neutro em relação ao mercado, propiciando às empresas concentrarem-se no desenvolvimento de suas atividades fins, buscando baixar seus custos, além de melhorar suas produtividades e sistemas operacionais, como forma de se imporem no mercado. No entanto, não é esta a realidade brasileira, que exige das empresas destacar um número expressivo de funcionários especializados somente para cumprir as obrigações tributárias contidas em um emaranhado de normas de difícil entendimento que propiciam um alto nível de arbitrariedades por parte das autoridades governamentais ao administrarem-nas, o que ocasiona tratamentos tributários diferenciados às pessoas que se encontram em situações equivalentes, em nítido desrespeito ao Princípio Constitucional da Isonomia.

Muito se fala no Brasil em reforma tributária como forma de extirpar as imperfeições do sistema tributário nacional, e os tributaristas sugerem modificações tais que podem resultar em melhorias substanciais: Ives Gandra da Silva Martins, em artigo publicado no Jornal A Gazeta Mercantil, de 02 de dezembro de 2001, faz uma das mais duras críticas ao sistema tributário brasileiro, comparando-o com o sistema tributário dos Estados Unidos da América e afirma que a carga tributária brasileira é de 34% (trinta e quatro por cento) enquanto que a dos EUA é de 29%, (vinte e nove por cento) que enquanto o contribuinte brasileiro sujeita-se a

uma incidência de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) do imposto de renda, nos Estados Unidos da América a alíquota é de 15% (quinze por cento), sem contar que naquele país os serviços públicos oferecidos são infinitamente melhores.

Vários projetos de reforma tributária já foram apresentados no Congresso Nacional, os mais conhecidas são o projeto apresentado pelo relator da comissão de reforma tributária, Deputado Mussa Demes e o projeto alternativo do Deputado Marcos Sintra.

No projeto da comissão de reforma tributária propõe-se substituir o ICMS, IPI e ISS pelo IVA federal e em lugar da COFINS, PIS e CSSL, uma única contribuição e em lugar da CPMF, propõe a criação do IVV (Imposto sobre vendas a varejo) com alíquota de 3%. O projeto do Deputado Marcos Sintra denominado de “Projeto do Imposto Único”, nada apresenta de único, porque mantém os II, IE, IOF, ITR, IPTU e IPVA, acaba com o Imposto de Renda das empresas e a contribuição previdenciária e propõe criar o Imposto Seletivo – IS, incidente sobre energia elétrica, combustíveis derivados de petróleo, veículos automotores, serviço de comunicação, fumo e bebidas alcoólicas e em substituição aos tributos IPI, ICMS, PIS, COFINS e CSLL, propõe criar o Imposto sobre Movimentação Financeira – IMF.

O que se pode concluir com relação à reforma tributária é que este assunto ainda será discutido por muito tempo, contudo, sem muitos resultados práticos no sentido de efetivamente tornar o sistema tributário brasileiro mais justo e mais simples, que possa desonerar o setor produtivo.

No momento de se fazer uma reforma tributária, forem divididos os grupos de pressão sobre os parlamentares, em: empresários, governo e cidadãos, ver-se-á que os objetivos dos grupos são antagônicos. Os empresários almejam desonerar o setor produtivo, o governo, aumentar a arrecadação e os cidadãos pagar menos tributos e ter serviços públicos de melhor qualidade. Assim, diante do antagonismo, o que deve prevalecer é o interesse dos grupos com maior organização e capacidade de se imporem. neste requisito o governo tem vantagens e, conseqüentemente, a carga tributária deve continuar aumentando, mesmo que a economia não cresça. Em segundo lugar deve prevalecer a força do grande empresariado que poderá desonerar alguma coisa, em especial ligada à exportação, tendo em vista ser possível compatibilizar este item com os interesses do governo. No entanto, no tocante ao empresariado de porte médio e pequeno e o cidadão que pleiteiam pagar menos tributos e ter serviços públicos de melhor qualidade, é quase impossível que isso aconteça, por absoluta falta de condições para que isto se opere.

Dentro do cenário de poucas perspectivas de melhorias efetivas do sistema tributário brasileiro o que pode-se concluir que o melhor que as empresas podem fazer é adotar o



planejamento tributário como um estratégia competitiva e, caso o sistema tributário tornar-se neutro, abandoná-lo, por absoluta falta de objeto.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Mostrou-se neste trabalho que o sistema tributário brasileiro padece de males crônicos, tais como a falta de equidade e de neutralidade, causando com isto injustiças para com os contribuintes e deturpando as relações de mercado, beneficiando uns em detrimento de outros, por força de imposições desiguais em função de interesses econômicos ou políticos ou até mesmo por adoção de técnicas impróprias de exação.

Urge que se faça a tão decantada reforma tributária, mas não que seja resultado apenas do embate dos grupos de pressão com maiores poderes que se identifica atualmente: o governo querendo mais dinheiro em caixa, logo querendo aumentar a carga tributária; os grandes empresários atuando através de políticos que ajudaram eleger, querendo desonerarem o setor produtivo e alguns tributaristas querendo o aprimoramento efetivo do sistema.

Dos três principais grupos de pressão o de menor poder de fogo é exatamente o dos que querem o aprimoramento do sistema, e o que se vê na prática é que o grupo que acaba se impondo é o dos que querem aumentar as receitas públicas e em consequência, toda alteração do sistema tributário brasileiro acaba por trazer no seu bojo aumento de tributos, e às vezes alguns ganhos para as grandes empresas, fundados especialmente na desoneração das exportações e pouco ou nenhum ganho no que diz respeito a efetiva melhoria do sistema tributário brasileiro.

Recentemente o governo editou a medida provisória número 66, de 22 de agosto de 2002, à guisa de tornar o PIS/PASEP não-cumulativo, aumentando a alíquota da contribuição de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), o que ocasionou transformar uma contribuição simples em complexa, dado que os contribuintes terão que adotar o sistema de débito e crédito com toda sua complexidade e no final não resultando ganho financeiro nem operacional, salvo no tocante às exportações.

Recomenda-se então que sejam desenvolvidos estudos e pesquisas relativos a verdadeira reforma tributária que deva ser levada a efeito no Brasil, de forma que se possa extirpar os males do sistema tributário brasileiro, principalmente a falta de equidade e neutralidade, a instabilidade e complexidade das normas do sistema.

Por outro lado, tendo em vista que o assunto abordado nesta dissertação sofre alterações continuamente, recomenda-se também que aqueles que vierem a consultar este trabalho tomem certas precauções quanto a validade de suas premissas, dado que podem estar defasadas em função de alterações que tenham ocorrido posteriormente à sua elaboração.

Também é relevante que se estimule estudos e pesquisas mais aprofundados sobre a concessão de incentivos e benefícios fiscais no Brasil, de maneira que o assunto venha a ser do domínio público e não do conhecimento de poucos, pois somente assim essa prática poderá ser aprimorada e passar a produzir os resultados que dela se espera, que é o de alavancar setores ou atividades relevantes para o país.

## REFERÊNCIAS

ANSOFF, H. Igor. **Corporate strategy**. New York: McGraw-Hill, 1965.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário – IPI, ICMS e ISS: economia de impostos e racionalização de procedimentos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

\_\_\_\_\_. **Obrigação tributária**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Alexandre de Moraes. 17. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001. 389 p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organização do texto: Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Luiz Eduardo Alves de Siqueira. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 990 p. Legislação brasileira.

BRASIL. **Código civil**. Organização do texto: Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Luiz Eduardo Alves de Siqueira. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. 851 p. Legislação brasileira.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. **Lex: Legislação Tributária Estadual, Goiás, III**. 323 p. mar./maio. 2001. Legislação estadual de Goiás e Marginalia.

BRASIL. Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Lex: Código Tributário Nacional e Legislação Complementar**. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, e dá outras providências. **Lex: Código Tributário Nacional e Legislação Complementar**. 30. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lex: Código Tributário Nacional e Legislação Complementar**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

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. **Lex:** 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 relativa ao PIS/PASEP, COFINS, IR e IOF. **Lex:** 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. **Lex:** Diário Oficial da União, Brasília, 20 jan. 1999.

BRASIL. Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional e Legislação Complementar. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Decreto n.º 2.219, de 02 de maio de 1997. Regulamenta o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários – IOF. **Lex:** Código Tributário Nacional e Legislação Complementar. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1988. Regulamenta a cobrança do imposto sobre produtos industrializados – IPI. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 22 janeiro 2002.

BRASIL. Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Regulamenta o Processo Administrativo Tributário Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 22 janeiro 2002.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacyenda y Derecho**. Editora Instituto de Estudios Políticos, Espanha, 1962.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1978.

FABRETTTI, Láudio Camargo. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. São Paulo: Atlas, 1994.

FIORI, José Luiz; TAVARES, Maria da Conceição. **Poder e dinheiro: uma economia política da globalização**. Petrópolis: Vozes, 1997.

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

GOIÂNIA. Código Tributário Municipal e Legislação Complementar. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária do Município de Goiânia, 271 p. Jan/2000.

GOIÁS. Lei nº. 9.489, de 19 de julho de 1984. Cria o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR. **Lex:** Coletânea de Legislação, Goiás, Encarte Especial, maio/1997.

GOIÁS. Lei nº. 11.651, de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária Estadual, Goiás, I. 68 p. mar./maio, 2001. Legislação estadual de Goiás e Marginália.

GOIÁS. Lei n.º 13.270, de 29 de maio de 1998. Institui o regime tributário diferenciado aplicado à microempresa e à empresa de pequeno porte. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária Estadual, Goiás, III. 187 p. Jan./mar. 2002. Legislação estadual de Goiás e Marginália.

GOIÁS. Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000. Cria o Programa de Desenvolvimento do Estado de Goiás – PRODUZIR. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária Estadual, Goiás, III. 187 p. Jan./mar. 2002. Legislação estadual de Goiás e Marginália.

GOIÁS. Lei nº. 13.882, de 23 de julho de 2001. Dispõe sobre o conselho administrativo tributário e regula o processo administrativo tributário. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária Estadual, Goiás, III. 187 p. Jan./mar. 2002. Legislação estadual de Goiás e Marginália.

GOIÁS. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta o Código Tributário do Estado de Goiás. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária Estadual, Goiás, II. 497, p. Mar./maio 2001. Legislação estadual de Goiás e Marginália.

GOIÁS. Instrução Normativa nº 030/95-DRE, de 17 de julho de 1995, do Superintendente da Receita Estadual. Fixa entendimento quanto ao tratamento tributário nas importações de países signatários do GATT. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária Estadual, Goiás, III, 437 p. Mar./maio. 2001.

GOIÁS. Instrução Normativa nº 394/99-GSF, de 29 de outubro de 1999, do Secretário da Fazenda do Estado de Goiás. Define animal silvestre para efeito de aplicação de legislação tributária estadual. **Lex:** Coletânea de Legislação Tributária Estadual, Goiás, II, 394 p. mar/maio. 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária.** São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **Substituição tributária: ICMS – IPI – PIS – COFINS.** São Paulo: Informações Objetivas, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_. Imunidades tributárias. São Paulo: Atlas, 2000.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. 10. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KRUGMAN, Paul R.; OBSTFELD, Maurice. **Economia internacional: teoria e política**. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

LABATUT, Ênio Neves. **Teoria e prática de comércio exterior**. 3. ed. São Paulo: Edições Aduaneiras, 1989.

LAHÓZ, André; CAETANO, José Roberto. O imposto que esmaga. **Revista Exame**, São Paulo, p. 39-52, 05 setembro 2001.

LATORRACA, Nilton. **Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Atlas, 1972.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário: isenção e suspensão do ipi**. In Coletânea de artigos de planejamento fiscal – teoria e prática. 2. v. São Paulo: Dialética, 1998.

MAIA, Jayme de Mariz. **Economia internacional e comércio exterior**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, Dialética, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

MARTINS, Fran. **Títulos de crédito**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

MATOS, Aroldo Gomes de. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63. Dialética, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

\_\_\_\_\_. **Mandado de segurança e ação popular**. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

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

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas: um estudo de economia governamental**; tradução: Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976.

NEGRÃO, Theotônio. **Código de processo civil e legislação processual em vigor**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

OLIVEIRA, José Carlos de. **Direito processual civil: processo de execução**. Goiânia: 2000. 106 p.

PINHEIRO, J. B. **As imposições tributárias sobre preços de transferências no contexto da globalização econômica**. Florianópolis, 1999. 114f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1986.

\_\_\_\_\_. **A vantagem competitiva das nações**. 6. ed. São Paulo: Editora Campus, 1999.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1994.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. São Paulo: Atlas, 1986.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSA JR., Luiz Emydio F. da. **Manual de Direito Tributário e Direito Financeiro: jurisprudência atualizada**. 14. ed. Rio de Janeiro – São Paulo, Editora Renovar, 2000.

SÁ, Elisabeth Schneider de et al. **Manual de normalização de trabalhos técnicos, científicos**. Petrópolis: Vozes, 1998.

SANDRONI, Paulo. **Novo dicionário de economia**. 4. ed. São Paulo: Editora Best Seller, 1994.

\_\_\_\_\_. **Dicionário de administração e finanças**. São Paulo: Editora Best Seller, 1996.

SCHNORRENBURGER, E. **Competitividade em igualdade de condições: a influência do planejamento tributário na cadeia de valor**. 2001. 160 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: LED-UFSC, 2001.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

\_\_\_\_\_. **Os impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário.** São Paulo:Resenha Tributária, 1972.

TAVARES, Marcos. **Impostos inconstitucionais:** defenda sua empresa. São Paulo: Maltese, 1991.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional:** planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito Tributário:** parte especial. 14. ed. Porto Alegre: Sulina, 1999.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.



## GLOSSÁRIO

**BI-TRIBUTAÇÃO:** ocorrência de exigência por pessoas de direito público diferentes, de dois tributos sobre o mesmo fato imponible, sendo pelo menos uma das exigências desprovida de amparo jurídico.

**BIS-IN-IDEM:** exigência pela mesma pessoa de direito público, de dois tributos diferentes sobre o mesmo fato imponible, sendo pelo menos uma das exigências desprovida de amparo jurídico.

**CARGA TRIBUTÁRIA:** o quociente obtido dividindo-se o total de tributos arrecadados pela renda. Se se estiver medindo a Carga Tributária Nacional, divide-se o total de tributos arrecadados no país pela renda nacional. Porém, se o objetivo for medir a carga tributária de uma pessoa, organização ou setor da economia, divide-se o total de tributos pagos pela pessoa, organização ou setor da economia pelas suas receitas brutas.

**CONTRIBUINTE:** a pessoa natural ou jurídica que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da respectiva obrigação (Inciso I do parágrafo único do Art. 121 do CTN).

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO:** o montante que o sujeito ativo(Estado) pode exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), em virtude de ter ocorrido o fato gerador da obrigação principal (obrigação de pagar uma quantia).

**DECADÊNCIA:** a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo decurso de 5 anos a contar do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data da decisão definitiva que houver anulado por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (Art. 173 do CTN).

**ELISÃO FISCAL:** o procedimento adotado pelo sujeito passivo da obrigação tributária de acordo com os ditames da lei, porém resultando em menor ônus tributário do que aquele normalmente esperado.

**EVASÃO FISCAL:** o procedimento adotado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, resultado em eliminação ou diminuição do ônus tributário, mediante adoção de práticas ilegais, tais como a fraude e a sonegação.

**FATO GERADOR:** a concreção de uma situação material ou jurídica, estabelecida na legislação tributária, como necessária e suficiente para fazer surgir uma obrigação tributária.

**IMPOSTO:** o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Art. 16 do CTN).

**ISENÇÃO:** Dispensa da obrigação de pagar um crédito tributário, por fatos geradores que venham a ocorrer a partir da vigência da lei que a concede em caráter geral, ou do despacho da autoridade administrativa quando em caráter individual

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:** o dever que surge para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária em decorrência do fato gerador.

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA:** o dever de fazer (prestação positiva) ou deixar de fazer (prestação negativa), no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.(§ 2º do Art. 113 do CTN).

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL:** o dever que surge com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (§ 1º do Art. 113 do CTN).

**LANÇAMENTO:** o procedimento formal, privativo da autoridade administrativa, 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Art. 142 do CTN).

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:** o planejamento empresarial que tem como objeto o tributo e seus reflexos nas organizações.

**PRESCRIÇÃO:** a perda do direito de acionar judicialmente o sujeito passivo (o devedor) para receber um crédito, pelo decurso do prazo estipulado em lei, que se referindo a tributo é de 5 anos a contar da constituição definitiva do crédito (Art 174 do CTN).

**REMISSÃO:** renúncia do crédito tributário, decorrente de fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei ou do despacho concessivos.

**RESPONSÁVEL:** a pessoa natural ou jurídica, que tendo uma relação indireta com o fato gerador da respectiva obrigação é designada pela lei como obrigada (Inciso II do parágrafo único do Art. 121 do CTN).

**TAXA:** o tributo cobrado em razão da prestação de um serviço público, específico e divisível, utilizado pelo contribuinte, ou sendo este de uso compulsório, seja colocado à sua disposição de forma regular ou pelo exercício do poder de polícia (Art. 77 do CTN).

**TRIBUTO:** o desembolso financeiro a que as pessoas estão sujeitas, compulsoriamente, por imposição legal, cujo objetivo primordial é o de produzir os recursos públicos necessários à consecução das finalidades do Estado.