

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CRISTINI KOERICH STAIMBACH

GESTÃO TRIBUTÁRIA EMPRESARIAL:
Perspectivas do planejamento tributário considerando oportunidades de incentivos
fiscais na instalação de uma filial em outra Unidade da Federação.

Florianópolis
2007

CRISTINI KOERICH STAIMBACH

GESTÃO TRIBUTÁRIA EMPRESARIAL:
**Perspectivas do planejamento tributário considerando oportunidades de incentivos
fiscais na instalação de uma filial em outra Unidade da Federação.**

Trabalho de Conclusão de Estágio apresentado à disciplina Estágio Supervisionado – CAD 5236, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor Orientador: Alexandre Marino Costa, Dr.

Florianópolis
2007

CRISTINI KOERICH STAIMBACH

**GESTÃO TRIBUTÁRIA EMPRESARIAL:
Perspectivas do planejamento tributário considerando oportunidades de incentivos
fiscais na instalação de uma filial em outra Unidade da Federação.**

Este trabalho de Conclusão de Estágio foi julgado adequado e aprovado em sua forma final pela Coordenadoria de Estágios do Departamento de Ciências da Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, em 2007.



Professor Dr. Rudimar Antunes da Rocha
Coordenador de Estágios

Apresentado a Banca Examinadora integrada pelos professores



Prof. Dr. Alexandre Marino Costa
Orientador



Prof. Dr. Valter Saurim
Membro



Prof.ª Msc. Ivoneti da Silva Ramos
Membro

**Que os nossos esforços desafiem
as impossibilidades. Lembraivos
que as grandes proezas da
história foram conquistadas do
que parecia impossível.**

Charlie Chaplin

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer minha mãe, meu pai e meu irmão que me apoiaram e incentivaram durante toda essa jornada acadêmica, possibilitando a sua concretização e por toda a alegria que me proporcionaram durante toda minha vida.

A minha tia Lia, que sempre me apoiou e incentivou nesta jornada acadêmica e pelo auxílio para o desenvolvimento deste estudo.

Aos amigos que aqui fiz, em especial a Dani e o Rafa e a todas as minhas amigas, especialmente Carlinha, Danielle, Jaque, Tha, Ro e minha prima Fran que sempre estiveram do meu lado nos momentos bons e ruins da minha vida e me deram total apoio durante essa etapa.

Gostaria também de agradecer aos meus mestres. Professores com os quais aprendi muito mais do que administração. Em especial ao meu orientador, professor Alexandre Marino Costa, sempre presente e disponível, possibilitando a concretização deste trabalho.

RESUMO

STAIMBACH, Cristini Koerich. **Gestão Tributária Empresarial: Perspectivas do planejamento tributário com base em incentivos fiscais na instalação de uma filial.** 2007. (55f.). Trabalho de Conclusão de Estágio (Graduação em Administração). Curso de Administração. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2007.

As empresas brasileiras enfrentam uma carga tributária muito elevada, sendo interessante um estudo mais aprofundado quanto aos impostos incidentes, no sentido de diminuir a sua carga no resultado líquido da empresa. Dentro deste contexto o presente estudo de caso tem como objetivo verificar o impacto financeiro na empresa *GAMA Com. de Import. e Export. Ltda*, nome fictício dado a empresa, considerando as oportunidades fiscais com a instalação de uma filial em outro Estado da Federação e sua implicação como um elemento importante da administração empresarial para a redução do ônus tributário e maximização dos lucros. Os objetivos específicos são: demonstrar a importância e necessidade de um planejamento tributário numa empresa, aprofundar o conhecimento sobre os conceitos e a incidência de alguns tributos, verificar a relevância dos incentivos fiscais como instrumento para o alcance de vantagem competitiva no mercado, apresentar os reflexos financeiros na aplicação do planejamento tributário com a redução do pagamento de tributos e conseqüente aumento dos lucros e por fim propor um plano de ação para melhoria do processo de gestão tributária. Este estudo justifica-se pela economia tributária que a mesma alcançou seguindo as regras legais em vigor. Para tanto, o estudo foi realizado somente sobre o feijão preto, principal produto comercializado pela empresa. Caracteriza-se como um estudo qualitativo, próprio para a avaliação formativa. Quanto aos fins como exploratório e descritivo. Os meios de investigação utilizados foram pesquisas bibliográficas, documentais e entrevistas não-estruturadas. Os resultados encontrados demonstram a importância do planejamento tributário como uma ferramenta da administração empresarial, fazendo com que reduza o ônus tributário incidente e se posicione melhor no mercado. Por fim, são traçados alguns planos de ação para a empresa melhorar o processo de planejamento tributário, que deve ser incorporado no dia-a-dia da empresa, para efetuar-lo de uma maneira mais eficiente.

Palavras-chave: administração empresarial, planejamento tributário, incentivos fiscais.

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal.

COFINS - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social.

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

DI - Declaração de Importação.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

ICMS – Imposto Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

II – Imposto de Importação.

IPI – Imposto Produtos Industrializados.

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul.

NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul.

PIB – Produto Interno Bruto.

PIS - Programa de Integração Social.

RICMS – Regulamento Imposto Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

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

TEC – Tarifa Externa Comum.

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina.

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: ICMS devido no mês de julho/2006 sem o diferimento.....	44
Tabela 02: ICMS devido no mês de julho/2006 com o diferimento.....	45
Tabela 03: Redução do ICMS devido em 2006 na Matriz.....	46
Tabela 04: Redução do ICMS com a instalação da Filial em 2006.....	48
Tabela 05: Redução do ICMS total em 2006.....	49

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Tema Problema	9
1.2 Objetivos	10
1.3 Justificativa.....	11
1.4 Estrutura do Trabalho.....	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1 Gestão Empresarial	13
2.1.1 <i>Funções Gerenciais</i>	13
2.2 Planejamento	16
2.2.1 <i>Tipos de Planejamento</i>	17
2.3 Gestão Tributária e Planejamento Tributário.....	18
2.3.1 <i>Tipos de Planejamento Tributário</i>	20
2.3.2 <i>Tributos</i>	21
2.4 Aspectos Fiscais na Importação	26
2.4.1 <i>II – Imposto de Importação</i>	26
2.4.2 <i>PIS IMPORTAÇÃO e Cofins IMPORTAÇÃO</i>	27
2.4.3 <i>ICMS na importação</i>	27
2.5 Incentivos Fiscais	28
2.5.1 <i>Incentivos Fiscais concedidos pelo estado de Santa Catarina através do ICMS</i>	30
2.5.2 <i>Incentivos Fiscais concedidos pelo estado do Paraná através do ICMS</i>	32
2.5.3 <i>Área de Livre Comércio</i>	33
3 METODOLOGIA	35
3.1 Delineamento da pesquisa.....	36
3.1.1 <i>Quanto aos fins</i>	36
3.1.2 <i>Quanto aos meios</i>	36
3.2 Delimitação da pesquisa.....	37
3.3 Coleta e análise de dados	38
3.3 Limitações	39
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	40
4.1 Caracterização da Empresa	40
4.2 O processo de gestão e planejamento tributário na empresa.....	41
4.2.1 <i>Utilização de benefícios fiscais na empresa</i>	42
4.2.2 <i>Impactos financeiros do planejamento tributário sobre o feijão preto</i>	42
4.3 Considerações a cerca dos resultados.....	47
4.4 Plano de Ação.....	48
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
5.1 Conclusões	51
5.2 Recomendações.....	52
REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, com a concorrência acirrada no mercado mundial, as empresas devem dedicar esforços e buscar inovações estratégicas para continuar na competição que se apresenta, seja em âmbito internacional, nacional, regional ou local.

Para isso, um dos requisitos a serem observados pelos gestores é o planejamento tributário, procurando a redução de custos e despesas, para trazer maior competitividade à colocação de seus produtos no mercado.

O planejamento tributário oferece alternativas que as empresas podem utilizar dependendo do tipo de negócio. Utilizando o planejamento tributário, a empresa passa a ter possibilidade de maiores ganhos em relação aos concorrentes que não o utilizam.

Segundo Neves e Fagundes (1999), criar um ambiente de planejamento tributário dentro da empresa depende da adequação à estrutura e cultura particular de cada uma. Revelam a necessidade do trabalho de conscientização de toda equipe de trabalhadores da empresa, com ênfase ressaltada na participação dos diretores, porque neles está situada a responsabilidade da liderança e decisão estratégica da organização.

As empresas em geral devem ter uma grande preocupação com o planejamento tributário, que poderá causar economia legal, gerando recursos para aplicação na área produtiva.

Portanto o planejamento tributário é um mecanismo que a empresa deve utilizar no seu dia-a-dia para se tornar competitiva no mercado. Se bem aplicado, poderá gerar economia de tributos tanto na produção quanto na venda, particularmente no resultado, o que refletirá no preço dos produtos, se comparado a concorrência.

1.1 Tema Problema

Os Estados brasileiros utilizam os 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. Nessas condições é fundamental que se adote um sistema de controle dos tributos e seus reflexos nas transações

empresariais, bem como torna-se crucial a identificação da alternativa legal mais econômica, que seja possível adotar em cada operação da empresa.

Inicialmente buscou-se definir com clareza o campo de atuação do planejamento tributário, seus objetivos e formas, como forma de minorar seus efeitos na empresa. Neste contexto, os incentivos fiscais utilizados pelos Estados de Santa Catarina e do Paraná, como instrumento para melhorar o nível de desenvolvimento econômico do Estado, precisam ser analisados detalhadamente para que a empresa possa utilizá-los corretamente e obter os resultados favoráveis esperados.

Este estudo é realizado em uma empresa importadora, o qual será mencionado neste trabalho através do nome fictício “*GAMA*”, localizado no município de Florianópolis-SC. Da mesma forma, utiliza-se como referência o estudo de incentivos fiscais concedidos pelos Estados de Santa Catarina e do Paraná sobre o feijão preto, principal produto comercializado pela empresa.

A partir dessas considerações, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa:

Quais implicações e resultados financeiros podem ser obtidos na gestão tributária da empresa considerando as oportunidades fiscais quando da instalação de uma filial em outra Unidade da Federação?

1.2 Objetivos

O objetivo geral deste estudo consiste em verificar o impacto financeiro na empresa *GAMA* Com. de Import. e Export. Ltda considerando as oportunidades fiscais com a instalação de uma filial em outro Estado da Federação e sua implicação como um elemento importante da administração empresarial para a redução do ônus tributário e maximização dos lucros.

Em consonância com o objetivo geral, buscou-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- a) Demonstrar a importância e necessidade de um planejamento tributário numa empresa.
- b) Verificar a relevância dos incentivos fiscais como instrumento para o alcance de vantagem competitiva no mercado.
- c) Descrever sobre os conceitos e a incidência de alguns tributos.

- d) Apresentar os reflexos financeiros na aplicação do planejamento tributário com a redução do pagamento de tributos e conseqüente aumento dos lucros.
- e) Propor um plano de ação para melhoria do processo de gestão tributária.

1.3 Justificativa

O custo da tributação varia de acordo com as diferentes atividades econômicas, porém as menores perdas com impostos podem ser obtidas pelo planejamento tributário aplicado na administração eficiente e inteligente. A composição social da entidade, a formação estrutural da organização, o treinamento das pessoas para o desempenho de suas funções e o planejamento das atividades para realizar as operações mais econômicas, pode significar o diferencial entre as empresas de maior ou menor sucesso. Também pode variar dentro do próprio negócio, ano a ano, dependendo do faturamento, dos custos e despesas e de outros dados. Portanto, a análise da alternativa mais vantajosa no planejamento tributário exige o conhecimento de cada uma.

Segundo Borges (2004), os dois fatores que determinam a importância e a necessidade do planejamento tributário na empresa são primeiramente o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios e o outro a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente.

Neste contexto, é importante a contratação de profissionais que capacitem a empresa a escolher a melhor opção de tributação. Assim, pretende-se com esta pesquisa contribuir para essa tomada de decisão que os profissionais enfrentam.

Dessa forma, este trabalho procura focar dados e informações úteis aos gestores da empresa, adequando o conhecimento teórico à prática operacional e estratégica dessa empresa. Além disso, o estudo pode contribuir com algumas decisões que envolvem o futuro contábil e fiscal da empresa, bem como sua estrutura administrativa.

Quanto à viabilidade, pode-se dizer que não houve empecilhos aparentes à realização do estudo, visto que se teve acesso às informações necessárias.

Referente a originalidade do projeto, embora haja conhecimento de projetos com tema semelhante no âmbito universitário, principalmente na área de Ciências Contábeis, identifica-se que o estudo da gestão tributária empresarial é um tema pouco tratado na área de

Administração. Embora seja um tema que tem grande influência na gestão empresarial como um todo e um impacto significativo nos resultados financeiros da empresa.

Espera-se, portanto, que o conhecimento aqui agrupado venha a ser útil para esta e demais organizações e acadêmicos que tenham objetivos semelhantes aos deste projeto.

1.4 Estrutura do Trabalho

Este trabalho está dividido em 6 capítulos bem definidos. O primeiro capítulo refere-se à introdução, no qual foi abordado a contextualização do problema, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo é a fundamentação teórica acerca dos temas relacionados ao estudo. Composta por conceitos de gestão empresarial, gestão tributária e planejamento tributário, aspectos fiscais na importação e incentivos fiscais.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia de pesquisa e diz respeito a caracterização, delineamento e delimitação da pesquisa, bem como as técnicas de coleta e análise de dados, e as limitações encontradas na pesquisa.

O quarto capítulo refere-se a apresentação e à análise dos dados. Neste capítulo será abordada a caracterização da empresa, a gestão tributária e o planejamento tributário na empresa, o planejamento tributário sobre o feijão preto, as considerações sobre os dados analisados e por fim os planos de ações sugeridos.

O quinto capítulo apresenta-se as considerações finais, que engloba as conclusões e recomendações. E o sexto e último capítulo tem-se as referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se a um conjunto de informações que fundamentam o estudo. Primeiramente é feita uma abordagem das funções administrativas ao planejamento tributário nas empresas. Em seguida contemplam-se os principais tributos, os aspectos fiscais na importação e os incentivos fiscais, foco deste trabalho.

2.1 Gestão Empresarial

Administrar uma organização corresponde ao processo de trabalhar com as pessoas e com os recursos que a integram, tornando possível o alcance dos seus objetivos. Administrar implica tomar decisões e realizar ações.

Para Chiavenato (2004) a administração se refere a combinação e aplicação de recursos organizacionais – humanos, materiais, financeiros, informação e tecnologia – para alcançar objetivos de maneira eficiente e eficaz.

Administrar uma organização é aproveitar da melhor forma as circunstâncias externas, usando o mais eficientemente possível os recursos disponíveis para fazê-la crescer.

O objetivo do administrador é desenvolver estratégias empresariais por meio das quais a organização possa encontrar uma posição no mercado em que seja capaz de se defender melhor contra tais forças ou de influenciá-las a seu favor. Naturalmente, devemos considerar que cada setor ou organização apresenta um conjunto próprio de características econômicas e técnicas fundamentais que os diferenciam dos demais e que dão origem as forças competitivas. Neste caso, no esforço de posicionar a empresa para melhor enfrentar o ambiente setorial ou de influenciá-lo a seu favor, o estrategista precisa, inicialmente, compreender os fatores que determinam as suas peculiaridades (JACOBSEN, 2006, p. 23).

Lacombe e Heiborn (2003) definem administração como um conjunto de princípios e normas que tem por objetivo planejar, organizar, dirigir, coordenar e controlar os esforços de um grupo de indivíduos que se associam para atingir um resultado comum.

2.1.1 Funções Gerenciais

O sucesso de uma organização na execução de seus objetivos depende do êxito de seus administradores. Nesse contexto, o processo administrativo está diretamente relacionado com o desempenho das principais funções que integram o processo administrativo. Tais funções estão inter-relacionadas, sendo necessária a execução de cada uma delas para que se possa obter os resultados desejados. As principais funções administrativas são o planejamento, a organização, direção, a coordenação e o controle.

2.1.1.1 Planejamento

O planejamento define os objetivos para o futuro desempenho organizacional e decide sobre os recursos e tarefas necessários para alcançá-los adequadamente.

Chiavenato (2004) define o planejamento como o processo de estabelecer objetivos e o curso de ação adequado para alcançar esses objetivos.

Segundo Lacombe e Heiborn (2003) planejar é pensar antecipadamente o que se deseja alcançar e determinar os meios e recursos para concretizar esse desejo.

No próximo capítulo desse trabalho será detalhado mais sobre essa função.

2.1.1.2 Organização

Segundo Stoner e Freeman (1999) os administradores têm que ter condições de determinar o tipo de organização de que necessitarão para atingir uma série de objetivos e têm que ser capazes de criar este tipo de organização.

Lacombe e Heiborn (2003) definem a organização como o processo de identificar, dividir e alocar o trabalho. Isto envolve identificar, dividir e agrupar o trabalho a ser realizado; definir responsabilidades e autoridades e estabelecer as relações entre os grupos de modo a possibilitar que as pessoas trabalhem eficazmente para atingir os objetivos.

No processo de gestão a Função Organização cumpre relevante papel, na medida em que possibilita o uso racional dos recursos disponíveis, em busca do alcance de objetivos de maneira eficiente e com eficácia.

Para Chiavenato (2004) a organização é uma importante função administrativa e deve servir como base fundamental para a estratégia organizacional. Assim, a organização é uma ferramenta para o administrador utilizar no sentido de harmonizar os recursos, de modo que tudo seja feito através da estratégia estabelecida.

2.1.1.3 Direção

Esta função de acordo com Stoner e Freeman (1999) também podem ser denominadas de liderança, comando, motivação entre outros, envolve a necessidade de conseguir que os membros da organização ajam de forma a ajudar a atingir os objetivos estabelecidos.

Para Chiavenato (2004) a direção é a função administrativa que se refere ao relacionamento interpessoal do administrador com os seus subordinados. É o processo de guiar as atividades dos membros da organização em função dos rumos desejados.

Para Lacombe e Heiborn (2003) liderar é conduzir um grupo, influenciando seu comportamento, para atingir objetivos e metas de interesse comum do grupo, de acordo com uma visão do futuro baseada num conjunto coerente de idéias e princípios.

O exercício da Função Comando exige do gestor habilidades e atitudes adequadas, de modo a aglutinar os interesses e mitigar os conflitos naturais e os derivados do processo produtivo. É desejável que a pessoa investida nesta função tenha posicionamento claro, objetivo e afinado com as metas e estratégias da organização em que atua, seja aceito pelos pares, atue com justiça, tenha capacidade de influenciar os comandos e acima de tudo dê exemplos positivos.

2.1.1.4 Coordenação

A coordenação está relacionada com a harmonização dos interesses coletivos em detrimento de interesses pontuais ou mesmo setoriais que possam causar prejuízos a organização.

Para Lacombe e Heiborn (2003) coordenar significa cooperar com todas as demais unidades da organização para que as atividades sejam executadas de forma balanceada, sincronizada e integrada.

“Coordenação é o processo de integrar objetivos e atividades de unidades de trabalho separadas (departamentos ou áreas funcionais) com o objetivo de realizar com eficácia os objetivos da organização[...].” (STONER; FREEMAN, 1999, p. 237).

2.1.1.5 Controle

Stoner e Freeman (1999) afirmam que o administrador tem que ter certeza de que os atos dos membros da organização realmente conduzam a organização rumo aos objetivos definidos.

O controle possibilita ao gestor, enquanto função administrativa, o *monitoramento* das ações estratégicas e operacionais através de relatórios sistemáticos e regulares acerca das ações programadas e das executadas, com a conseqüente adoção de medidas corretivas sempre que os objetivos e as metas organizacionais não estejam sendo atingidos.

Para Chiavenato (2004) a finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados.

O controle verifica se a execução está de acordo com o que foi planejado. É a atividade que aumenta a probabilidade de que os resultados planejados sejam atingidos da melhor maneira.

Lacombe e Heiborn (2003) controle é assegurar que as atividades da organização levam-na em direção aos objetivos. Isto envolve: medir o desempenho, compará-lo com o desejado, e tomar as medidas corretivas necessárias.

2.2 Planejamento

O planejamento pode ser definido como a atividade pela qual administradores analisam condições presentes para determinar formas de atingir um futuro desejado.

Segundo Lacombe e Heilborn (2003) o planejamento pode ser visto como a determinação da direção a ser seguida para se alcançar um resultado ou como determinação consciente de cursos de ação. Ele engloba *decisões*, com base em *objetivos*, em *fatos* e na *estimativa* do que ocorreria em cada alternativa.

De acordo com Bateman e Snell (1998) o planejamento é o processo de tomar decisões sobre objetivos e atividades, que tem por finalidade prover um mapa claro a ser seguido, levando em consideração circunstâncias únicas e mutantes.

Planejamento é geralmente considerado a função principal desempenhada dentro do processo administrativo. A necessidade de planejamento não é limitada ao atendimento dos objetivos organizacionais. Ele também é necessário para determinar os métodos e tipos de controle necessários, bem como que tipo de administração a empresa vai adotar (KWASNICKA, 1995, p. 168).

Segundo Kwasnicka (1995) Planejamento é tanto uma necessidade organizacional como uma responsabilidade administrativa. Através do planejamento a organização escolhe metas baseadas em estimativas e previsões futuras, dando forma e direção aos esforços de administradores e trabalhadores dos demais níveis organizacionais. Os objetivos do planejamento podem ser englobados em dois: determinar objetivos adequados e preparar para mudanças adaptativas e inovativas.

O planejamento deve ser executado em todos os níveis organizacionais, os quais devem se complementar para atingir os objetivos organizacionais.

2.2.1 Tipos de Planejamento

O planejamento é uma função administrativa que se distribui entre todos os níveis organizacionais. Estes podem incluir períodos de longo a curto prazo, como podem envolver a organização inteira, um departamento ou uma tarefa.

Assim, o planejamento em uma organização pode ser dividido em Planejamento Estratégico, Planejamento Tático e Planejamento Operacional:

2.2.1.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico é o processo gerencial que possibilita ao administrador estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa. Envolve atividades a serem desenvolvidas a longo prazo.

De acordo com Lacombe e Heilborn (2003) o planejamento estratégico refere-se ao planejamento das metas de longo prazo e dos meios disponíveis para alcançá-las. Deve considerar não só os aspectos internos da empresa, mas também o ambiente externo na qual a empresa esta inserida.

Chiavenato (2004) expõe que para atingir os objetivos do processo faz-se necessário integrar os componentes da estratégia empresarial; o ambiente, a empresa e a adequação de ambos. Assim, o processo de administração estratégica é constituído por cinco etapas: análise do ambiente, estabelecimento da diretriz organizacional, formulação da estratégia, implementação das estratégias e controle estratégico.

Desta forma os agentes que interagem com o processo devem possuir certas competências capazes de gerar uma visão sistêmica da organização, conhecer e entender detalhadamente as funções do negócio, tais como funções de marketing, operações e finanças, além de questões como operações internacionais e responsabilidade e, por fim, entender como elas afetam e interagem com o processo de administração estratégica.

2.2.1.2 Planejamento Tático

Segundo Bateman e Snell (1998) o planejamento tático traduz os objetivos e planos estratégicos mais amplos em objetivos e planos específicos que são relevantes para uma parte específica da organização. Ou seja focalizam as principais ações que uma unidade deve empreender para realizar sua parte do plano estratégico.

Para Chiavenato (2004) o planejamento tático é o planejamento focado no médio prazo e que enfatiza as atividades correntes das várias unidades ou departamentos da organização. O administrador utiliza o planejamento tático para delinear o que as várias partes da organização, como departamentos ou divisões, devem fazer para que a organização alcance sucesso no decorrer do período de um ano de seu exercício.

2.2.1.3 Planejamento Operacional

Para Bateman e Snell (1998) o planejamento operacional identifica os processos específicos para os níveis inferiores da organização. Geralmente os planos são desenvolvidos pra períodos de tempo bem curtos e focalizam tarefas rotineiras.

Lacombe e Heilborn (2003) definem o planejamento operacional como uma função gerencial que especifica que recursos devem estar disponíveis para cada produto e serviço e

fornece os cronogramas, e as principais decisões a seu respeito. Deve ser coerente com o planejamento estratégico da empresa.

2.3 Gestão Tributária e Planejamento Tributário

Dois fatores determinam a importância e a necessidade da gestão especializada na área tributária as empresas: elevado ônus fiscal e complexidade do sistema tributário.

A Gestão Tributária deve ser vista como indispensável redutora de custos e como arma essencial na competitividade e sobrevivência da empresa.

Para Schmidt (2007) as vantagens fiscais apuradas em consequência da Gestão Tributária, em muitos casos desafogam o caixa da empresa. Se revertido esse resultado em favor da melhoria do produto, teremos uma boa receita conjugada em dois extremos: fim do desperdício tributário e maior competitividade da Companhia.

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme ao contribuinte e ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.

Segundo dados do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário o montante de arrecadação de janeiro a setembro de 2006 corresponde a cerca de 38,95% do PIB, os encargos tributários, aliados ao pesado custo Brasil, entram o crescimento das empresas e contribuem fortemente para a exclusão de grande parte da sociedade aos benefícios do desenvolvimento.

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

Borges (2002) conceitua a elisão fiscal como um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe convenha, visando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Borges (2004) define a Gestão Tributária como uma atividade empresarial responsável pela articulação e execução de planos e controles voltados à racionalização das obrigações e encargos tributários visando: não recolher tributo algum; diminuir o “quantum” a recolher;

recolher no maior prazo possível; reduzir os custos das obrigações acessórias e evitar sanções fiscais.

Guerreiro (1998, p. 149) aduz que planejamento tributário é a “atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise a economia tributária alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal”.

Borges (2004) conceitua o Planejamento Tributário como uma atividade técnica que visa projetar as atividades econômicas da empresa, para conhecer as suas válidas e legítimas alternativas estruturais e formais, assim como as suas respectivas obrigações e encargos fiscais, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avaliá-las com vistas à adoção da alternativa que possibilita a anulação, maior redução ou mais extenso adiamento do ônus tributário pertinente.

O Planejamento Tributário não é uma atividade isolada, estanque, que acontece em determinado momento. Essa atividade implica em mudança de cultura na vida da empresa e de seus colaboradores. É permanente, continuada e com periodicidade relativamente curta. Requer certas providências e organização que compreendem análise e estudos da viabilidade econômica, contábil e, principalmente, jurídica das opções identificadas, com o acompanhamento dos seus resultados (POLÔNIO, 2005).

O Planejamento Tributário pode abranger atividades de quaisquer empresas, desde uma lanchonete de pequeno porte, até uma empresa de grande porte, com estabelecimentos em todo o mundo.

Assim cabe ao empresário e ao administrador, até por imposição funcional, buscar os caminhos legais que resultem no menor encargo tributário possível. Com um adequado planejamento tributário pode reduzir de forma lícita os encargos tributários, permitindo à empresa se posicionar de forma mais eficiente no mercado e obter uma melhor rentabilidade.

2.3.1 Tipos de Planejamento Tributário

Borges (2004) classifica o planejamento tributário em três tipos:

2.3.1.1 Preventivo

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

2.3.1.2 Corretivo

Detectada determinada anormalidade, procede-se ao estudo e indica-se alternativas de correção da anomalia. Normalmente não deve surgir na Companhia que adote o sistema preventivo.

2.3.1.3 Especial

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

A operatividade sistemática de um planejamento fiscal “especial” compreende cinco fases, a seguir mencionadas: a pesquisa do fato objeto do planejamento fiscal; a articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado; o estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado; e a conclusão e formalização do planejamento num expediente técnico-funcional.

2.3.2 Tributos

O Código Tributário Nacional instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de 10 de 1966, no seu Art. 3º define:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Segundo Mota (2004) a lei determina que o tributo é uma prestação pecuniária. Sendo assim, não é uma penalidade, entretanto, a multa decorrente da infração fiscal é uma penalidade, mas não é um tributo, daí a exigência do tributo não pode ser confundida com a aplicação de uma penalidade a um ato ilícito.

No Art. 4º o Código Tributário Nacional define. “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para quantificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto de sua arrecadação.” Os tributos classificam-se em tributos diretos e indiretos:

O tributo direto é aquele em que o contribuinte de direito é que suporta o ônus tributário, como exemplo, o Imposto de Renda.

O tributo indireto é aquele em que o contribuinte de direito não é o contribuinte de fato, isto é, o primeiro transfere o ônus tributário para o segundo que suporta o encargo, a exemplos: ICMS e o IPI.

Na terminologia fiscal, a expressão “tributo” iguala-se ao sentido de imposto, que se entende como a contribuição devida por todo cidadão estabelecido, ou residente em um Estado ou ainda que deles tire proveitos pecuniários, para formação da Receita Pública, destinada a suprir os encargos públicos do mesmo Estado, contudo, mesmo em conceito fiscal, “tributo” revela-se de sentido mais amplo, desde que atinge toda e qualquer contribuição devida ao Estado, mesmo em caráter de emolumentos ou de taxas (SILVA, 1978 *apud* MOTTA FILHO, 2004, p. 35).

Os impostos, relacionados com o objeto deste trabalho, incidentes na empresa, são:

2.3.2.1 PIS

A contribuição social denominada PIS (Programa de Integração Social) criada pela Lei Complementar nº 07/70 é destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

A Constituição Federal, no seu art. 145, definindo a União com competência para instituir tributos, tais como Contribuições Sociais de acordo com os art. 149 e 195, o PIS é uma contribuição que tem como agente passivo o exercício da atividade empresarial. O sujeito ativo da obrigação tributária é a União, a qual destina os recursos provenientes desta

contribuição, ao pagamento do seguro-desemprego e do abono anual que a Caixa Econômica Federal paga aos trabalhadores cadastrados. (MOTA, 2004, p. 40).

Atualmente, o PIS é regido pela Lei 9.718/98 que altera a Legislação Tributária Federal. De acordo com o art. 3º o PIS será calculado sobre o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida pela pessoa jurídica, excluindo-se dos cálculos as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

De acordo com a Lei Complementar nº 07/70 o PIS é um tributo cumulativo, ou seja, incide sobre todas as etapas da produção. E a alíquota aplicada é de 0,65% sobre o faturamento. Porém com a instituição da Lei 10.637/2002, passou a vigorar uma nova modalidade de tributação, o PIS não-cumulativo, cuja alíquota é de 1,65%, para empresas tributadas sobre o lucro real.

Neste regime, a empresa poderá ter direito aos créditos referentes ao PIS. O art. 3º da Lei 10.637/2002, dispõe sobre os créditos que podem ser utilizados:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III – (vetado)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento no mês ou do mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

As empresas podem utilizar-se dos créditos relacionados acima, para reduzir o pagamento do tributo, ou mesmo não precisar recolher o mesmo, caso o crédito seja maior que o valor calculado do tributo.

2.3.2.2 COFINS

A Lei Complementar nº 70/91 institui a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal. Esta contribuição é devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Conforme mencionado no item anterior as contribuições do PIS e COFINS, são regidas pela Lei 9.718/98. De acordo com o art. 3º o COFINS será calculado sobre o faturamento, que corresponde à receita bruta auferida pela pessoa jurídica, excluindo-se dos cálculos as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Esta lei também altera a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo que sobe de 2% para 3% sobre o faturamento.

Segundo Pêgas (2003, p. 79), “ A principal característica da COFINS é ser uma contribuição cumulativa, ou seja, incide em cascata, em todas as etapas da produção, onerando assim o preço final do produto”.

Com a Lei Complementar 10.833/2003, é instituído a modalidade de tributação do COFINS não-cumulativo, para as empresas tributadas pelo Lucro Real.

Com a incidência não-cumulativa, a alíquota para as empresas tributadas pelo Lucro Real, passa de 3% para 7,6 % sobre o faturamento mensal e a empresa pode aproveitar-se dos créditos, conforme descrito abaixo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento no mês ou do mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

As empresas podem utilizar-se dos créditos relacionados acima, para reduzir o pagamento do tributo, ou mesmo não precisar recolher o mesmo, caso o crédito seja maior que o valor calculado do tributo.

2.3.2.4 ICMS

O ICMS é um imposto de competência tributária específica aos Estados e ao Distrito Federal. O imposto referente à operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação está descrito no inciso II do art. 155 da Constituição: “realizar operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as operações se iniciem no exterior.”

O art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, estabelece os momentos nos quais se consolida a concretização das hipóteses legais de incidência do ICMS:

I- Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II- prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III- Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

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

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

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

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

O art. 19º da lei mencionada acima estabelece que o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado.

Assim deve o contribuinte proceder a apuração no último dia do período estabelecido em lei, do saldo da conta corrente do ICMS, por meio da diferença entre o somatório de todos os débitos fiscais do período e o somatório de todos os créditos fiscais do mesmo período. (BORGES, 2004 p. 87).

Pêgas (2003) expõe que a atribuição das alíquotas se dá em função de sua essencialidade, sendo maiores para produtos supérfluos como cigarro, bebidas alcoólicas, perfumes, e menores para produtos ou serviços que tenham uma necessidade maior para população, como por exemplo, produtos da cesta básica, ou em situações onde interesses do poder público busquem incentivar setores ou produtos.

O ICMS atualmente apresenta-se como a principal fonte de receita dos Estados, no qual é instituído aos mesmos a repassarem 25% do produto da arrecadação do imposto para os municípios, conforme art. 158 inciso IV, CF/88.

2.4 Aspectos Fiscais na Importação

O sistema fiscal nas Importações no Brasil compreende o I.I – Imposto de Importação, tributo federal, e vários outros (federais e estaduais) vinculados, que possuem características próprias.

Deve-se considerar a carga tributária que influência diretamente na formação do custo dos produtos. A seguir, será comentado alguns tributos que incidem nas operações objeto de estudo deste trabalho.

2.4.1 I.I – Imposto de Importação

O Imposto de Importação, segundo o art. 1º do Decreto-lei nº 2.472/1988, incide sobre mercadoria estrangeira e tem, como fato gerador, sua entrada em território nacional.

Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro da DI (Declaração de Importação) de mercadoria a ser submetida a despacho para consumo, ou no dia do lançamento respectivo, nos casos definidos em lei. (BIZELLI, 2006, p. 107)

As alíquotas do Imposto de Importação encontram-se especificadas na TEC – Tarifa Externa Comum, que se apóia na codificação da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul).

2.4.2 PIS IMPORTAÇÃO e Cofins IMPORTAÇÃO

Em maio de 2004 foram instituídas pela Lei nº 10.865 a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços no Exterior (PIS IMPORTAÇÃO Cofins IMPORTAÇÃO) .

O PIS IMPORTAÇÃO e a Cofins IMPORTAÇÃO têm como fato gerador a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro da DI (Declaração de Importação) de mercadoria a ser submetida a despacho para consumo, ou no dia do lançamento respectivo, nos casos definidos em lei. (BIZELLI, 2006)

As alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo são as utilizadas normalmente de 1,65% para o PIS IMPORTAÇÃO e 7,6% para a Cofins IMPORTAÇÃO. Entretanto deve-se observar se existe alíquotas especiais atribuída ao produto e/ou operação, que poderão ter percentuais maiores ou menores. A base de cálculo é o Valor Aduaneiro, que é o valor que servir de base

de cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

2.4.3 ICMS na importação

O ICMS incide, nas operações de importação, sobre a entrada de mercadoria ou bem exportado do exterior, qualquer que seja a sua finalidade, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

A legislação complementar determina que a concessão ou revogação de isenções do ICMS deve ser efetivada somente nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Entretanto, convém verificar, na legislação da Unidade da Federação onde ocorrer a tributação, a existência de regimes especiais, benefícios financeiros ou legislação específica sobre o diferimento do recolhimento, tratamentos estes que diminuem ou eliminam a carga tributária correspondente. (BIZELLI, 2006)

Segundo Bizelli (2006), o referido imposto tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro da respectiva mercadoria ou bem. Na hipótese de entrega antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

A base de cálculo deste imposto é constituída, conforme art. 9, inciso IV do Regulamento do ICMS (RICMS/SC).

- IV – na hipótese do art. 3º, XI, a soma das seguintes parcelas:
- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
 - b) o imposto de importação;
 - c) o imposto sobre produtos industrializados;
 - d) o imposto sobre operações de câmbio;
 - e) quaisquer outras despesas devidas às repartições alfandegárias.

2.5 Incentivos Fiscais

Os incentivos são uma forma de investimento. A intervenção do Estado na estrutura e no desempenho das atividades econômicas, inclusive objetivando o desenvolvimento de áreas que, espontaneamente, não despertariam o interesse dos agentes econômicos privados, visa à ampliação da capacidade produtiva e pode ocorrer de forma direta (através de empresas

públicas) e/ou indireta (através de mecanismos de política socioeconômica). (INCENTIVOS FISCAIS, 1993)

O incentivo fiscal deve ser 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.

Os incentivos fiscais são um mecanismo de política sócio-econômica, um tipo de investimento indireto do setor público. Ocorre quando o executivo, mediante lei, abre mão de parte da arrecadação de determinado imposto para incentivar certas atividades ou regiões. Em contrapartida, a renúncia fiscal do Executivo constitui um benefício para o contribuinte, desde que este observe com rigor os requisitos que a lei exige para o direito de utilizá-lo.

Configura uma forma, concreta e prática, de atuação governamental não estatizante, no domínio da economia. Não se trata pois de “renúncia de receita”, mas sim, de destinação precisa de uma parcela computada de receita à uma forma de o setor público assegurar a ampliação do número de contribuintes e da receita fiscal. (INCENTIVOS FISCAIS, 1993).

De acordo com Silva (2002, p. 35) “os Estados Federados, a princípio, para utilizarem-se dos incentivos fiscais com base no ICMS, como instrumento de política, precisam de 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”. Porém não é o que realmente acontece, praticamente todas as Unidades Federadas, em algum momento, criam programas de incentivos fiscais com base no ICMS, sem submetê-los a aprovação dos demais Estados.

Os incentivos fiscais também são um campo de atuação do planejamento tributário, principalmente para identificar as situações mais favoráveis para cada tipo de empresa. Estas devem fazer seu planejamento tributário, para saberem se é confiável. Para isto, precisam analisar seu aspecto jurídico, além das análises econômica e operacional, para balizar as tomadas de decisões das empresas.

De acordo com as disposições da legislação brasileira, devido a dinâmica do comércio exterior e para atender algumas peculiaridades, o governo criou mecanismos que permitem a entrada ou a saída de mercadorias do território aduaneiro com suspensão ou isenção de

tributos. Esses mecanismos são denominados de Regimes Aduaneiros Especiais. Os Estados também possuem os Regimes Especiais próprios, como forma de incentivo ao desenvolvimento estadual, assim deverá ser verificado o tratamento tributário definido pelo Estado.

Os incentivos fiscais podem se realizar sob diversas formas, os principais utilizados no âmbito estadual através do ICMS são:

a) Isenção

A isenção ocorre quando determinados produtos, serviços ou operações sejam dispensados do recolhimento do tributo. Então, apesar da incidência do fato gerador, o imposto não incidirá, sobre determinadas operações.

b) Redução da alíquota

Consiste em deduzir um valor percentual do valor final do imposto, beneficiando diretamente o preço final do produto.

c) Redução da base de cálculo

A base de cálculo tem a função de quantificar o valor sobre o qual incidirá o imposto. É sobre a base de cálculo que se aplica a alíquota do imposto, para calcular-se o imposto devido. Quando se reduz a base de cálculo, há a conseqüente redução do preço final do imposto, beneficiando diretamente o preço final do produto.

d) Crédito presumido

É um benefício fiscal que tem o objetivo de ressarcir o contribuinte do valor do ICMS que já foi recolhido nas operações anteriores. O crédito fiscal concedido ao contribuinte passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS, na forma de um incentivo fiscal, tendo a possibilidade de redução do preço final do produto.

e) **Diferimento**

O diferimento é uma forma de substituição tributária “para trás”, que consiste na transferência do lançamento e do recolhimento do imposto incidente em determinada operação para operação posterior.

O diferimento pode ser conceituado como a procrastinação do lançamento e do recolhimento do imposto para momento posterior. Sendo o lançamento ato constitutivo da obrigação tributária, é situação em que, o contribuinte, embora realizador da hipótese da incidência que, no caso, se perfaz pela saída de mercadoria, não se vê obrigado ao recolhimento do tributo, pois, desonerado de tal encargo por força legislativa, repassa para etapa seguinte, ou seja, ao adquirente, a obrigação tributária, a exigência do imposto. Assim, o adquirente fará o recolhimento do tributo somente quando der saída do produto por ele adquirido ou industrializado. (RIBEIRO, 2005)

Desta forma, de acordo com a legislação vigente não se adia a ocorrência do fato gerador, mas apenas o pagamento do imposto.

2.5.1 Incentivos Fiscais concedidos pelo estado de Santa Catarina através do ICMS

Os incentivos fiscais com base no ICMS em Santa Catarina, concedidos através de regime especial está regulamentado pelo anexo 6 do RICMS/01, aprovado pelo decreto nº 2.870 de 2001.

Com base neste regulamento os regimes especiais serão concedidos:

Art 1º Nos casos em que as peculiaridades da organização do contribuinte possam suprir plenamente as exigências fiscais e nos casos em que a modalidade das operações realizadas impossibilite o cumprimento de obrigação tributária acessória, poder-se-á adotar regime especial que concilie os interesses do fisco com os do contribuinte.

§ 1º O regime especial poderá versar sobre:

- I - disposições relativas a obrigações acessórias previstas na legislação;
- II - situações específicas previstas expressamente neste regulamento.

§ 2º Os regimes especiais serão concedidos:

- I - pelo Gerente Regional da Fazenda Estadual, nos casos expressamente previstos na legislação;
- II - pelo Diretor de Administração Tributária ou pelo Secretário de Estado da Fazenda, nos demais casos.

Dependendo do objeto das políticas econômicas e sociais de cada estado, os setores beneficiados são muitos.

O art. 10 do anexo 3 do Regulamento do ICMS (RICMS/01) descreve sobre o diferimento nas operações de importação conforme discriminado a seguir:

Art. 10. Mediante regime especial, concedido pelo Diretor de Administração Tributária, poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação da entrada no estabelecimento importador, o imposto devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

III – mercadoria destinada à comercialização;

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, o importador deverá obter, nas Gerências Regionais da Fazenda Estadual, por ocasião da importação, visto prévio na Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também à importação de mercadoria oriunda de países membros ou associados ao Mercosul, cuja entrada no território nacional ocorra por outra unidade da Federação, desde que realizada exclusivamente por via terrestre.

§ 4º A concessão do regime especial de que trata este artigo condiciona-se:

I – à apresentação pelo interessado de:

- a) comprovante do recolhimento da taxa correspondente;
- b) REVOGADO;
- c) garantia, real ou fidejussória, nas hipóteses dos incisos III e IV do “caput”;
- d) outros documentos julgados necessários.

2.5.2 Incentivos Fiscais concedidos pelo estado do Paraná através do ICMS

O Regulamento do ICMS no Paraná esta aprovado pelo Decreto nº 5.141 de 2001. O capítulo II do regulamento trata das imunidades, não-incidência e benefícios fiscais. Os benefícios fiscais no Paraná estão regulamentados pelo art. 50 que trata do crédito presumido, e art. 86 e 87 que descrevem sobre o diferimento do imposto.

Com a alteração 538º aprovada pelo Decreto nº 5.501 de 2005, fica acrescentado o inciso XIV no art. 50 do RICMS/01, com a seguinte redação:

XIV - aos estabelecimentos responsáveis pelo pagamento do imposto em razão do encerramento da fase de diferimento nas operações com feijão, no

percentual de 11% sobre o valor da respectiva saída da mercadoria em operações internas e interestaduais sujeitas à alíquota de 12%, e no percentual de 6% nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7%.

§ 12. O crédito previsto no inciso XIV, substitui quaisquer créditos de operações e prestações anteriores, inclusive os relativos às aquisições desses produtos em operações interestaduais.

§ 13. A regra prevista no inciso XIV deste artigo não se aplica aos estabelecimentos que utilizem feijão como matéria-prima para saídas de outros produtos resultantes de sua industrialização, bem como aos restaurantes, hotéis, pensões e estabelecimentos similares.

§ 14. Nas operações de saída de feijão realizadas por estabelecimentos varejistas, usuários de equipamento emissor de cupom fiscal, exceto empresas enquadradas no Regime Fiscal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, aplicar-se-á diretamente o percentual de 1% sobre o valor de cada operação de saída, para fins de utilização do crédito presumido de que trata o inciso XIV.

O capítulo XI do RICMS trata do diferimento do imposto de mercadorias em geral. De acordo com o art. 86, inciso III o lançamento do imposto fica diferido para o momento em que ocorrer a saída da mercadoria para outro Estado ou para o exterior. Com a alteração 541^a do RICMS/01, fica acrescentado o item 71 – feijão, no art. 87 que especifica as mercadorias abrangidas pelo diferimento de que trata o art 86.

2.5.3 Área de Livre Comércio

De acordo com as disposições da legislação brasileira, existem uma série de procedimentos fiscais, que caracterizam, como regra geral, suspensão dos tributos federais. Com relação a tributação estadual, deverá ser verificado o tratamento tributário definido pelo Estado.

De acordo com Vazquez (2004) constituem áreas de livre comércio de importação e de exportação as que são estabelecidas com a finalidade de promover o desenvolvimento das áreas onde são estabelecidas e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos.

A área de livre comércio é o ponto de partida do processo de integração econômica regional, pelo qual se iniciam os primeiros passos a um estreitamento das relações comerciais entre economias nacionais diferentes (CARABACA, 2002).

Dessa forma, pode-se caracterizar a área de livre comércio como um acordo estipulado entre dois ou mais países com o objetivo de garantir a livre circulação de mercadorias entre eles. Nesse sentido é que a liberação comercial compreenderá a transposição de quaisquer

obstáculos ou barreiras alfandegárias e não-alfandegárias praticadas em cada um dos Estados membros.

2.5.3.1 MERCOSUL

O MERCOSUL evoluiu a partir de um processo de aproximação econômica entre Brasil e Argentina, iniciado em meados dos anos 80. Em março de 1991 foi firmado o Tratado de Assunção entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai para a constituição do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL. Esse processo de integração econômica iniciado com a assinatura do Tratado de Assunção tem como objetivo:

- Livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos;
- eliminação das restrições incidentes sobre o comércio recíproco;
- estabelecimento de uma tarifa externa comum;
- adoção de políticas comerciais comuns face à terceiros países;
- coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais

Entre outras funções, cabe ao Mercosul, ajudar na produção da reestruturação dos parques produtivos nacionais através do incremento dos níveis de produção e de investimento, dinamizando as economias.

Como previsto no Tratado de Assunção, a partir de 01/01/95, os quatro Estados Partes do MERCOSUL adotaram a Tarifa Externa Comum (TEC), com base na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), com os direitos de importação incidentes sobre cada um desses itens.

Segundo as diretrizes estabelecidas, desde 1992, a TEC deve incentivar a competitividade dos Estados Partes e seus níveis tarifários devem contribuir para evitar a formação de oligopólios ou de reservas de mercado. Também foi acordado que a TEC deveria atender aos seguintes critérios: a) ter pequeno número de alíquotas; b) baixa dispersão; c) maior homogeneidade possível das taxas de promoção efetiva (exportações) e de proteção efetiva (importação); d) que o nível de agregação para o qual seriam definidas as alíquotas era de seis dígitos.

O Mercosul pretende ser antes de mais nada, uma zona de livre comércio, que é a primeira etapa das diferentes formas de integração entre dois ou mais países. Essa zona de livre comércio deverá ser complementada pelo estabelecimento de uma política comercial conjunta dos países-membros em relação a terceiros países, o que implica a definição de uma tarifa externa comum, configurando o que se denomina correntemente de união aduaneira. (VAZQUEZ, 2004, p. 307)

A política agrícola talvez seja a que tem mais problemas para conciliar interesses comuns, pois o forte dos países do MERCOSUL concentra-se exatamente no setor agrícola, e para buscar a estrutura capaz de fomentar o desenvolvimento recíproco dos países membros para atingir esses objetivos, devem ser concentrados estudos que levarão a um diagnóstico da competitividade setorial em nível de MERCOSUL, das barreiras à livre-circulação de produtos agropecuários, da incorporação de pequenos e médios produtores ao processo de integração e da sustentabilidade dos recursos naturais e proteção ambiental no setor agropecuário. (JESUS, 1994)

3 METODOLOGIA

Após a delimitação dos objetivos a serem buscados e a apresentação da fundamentação teórica referente ao tema estudado, é necessário que se defina quais os procedimentos que serão utilizados para a coleta e análise dos dados.

A metodologia visa definir os procedimentos, métodos e técnicas adotados para conduzir a pesquisa científica. Mattar (2005, p. 66) afirma que a metodologia é “o conjunto de métodos, técnicas e instrumentos utilizados em cada etapa do desenvolvimento do trabalho”.

Segundo Roesch (1999), definir a metodologia a ser utilizada em um estudo significa escolher como se irá investigar a realidade.

Os processos metodológicos a serem utilizados em uma investigação, são compostos por alguns elementos essenciais como o delineamento da pesquisa, delimitação da pesquisa, o plano de coleta e de análise de dados e por fim as limitações do estudo.

3.1 Delineamento da pesquisa

Segundo Vergara (1997), uma pesquisa pode ser delimitada quanto aos fins e aos meios de investigação. Quanto aos fins, esta pesquisa é classificada como qualitativa, exploratória e descritiva. Já quanto aos meios de investigação, como pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo, sendo um estudo de caso viabilizado por pesquisa documental e entrevistas não-estruturadas.

3.1.1 Quanto aos fins

Para Roesch (1999) a pesquisa qualitativa é apropriada para a avaliação formativa, quando se trata de melhorar a efetividade de um programa, ou plano, ou quando se trata de selecionar as metas de um programa e desenvolver uma intervenção. Que no caso desta pesquisa foi relacionado aos métodos de gestão tributária da empresa.

O estudo exploratório tem como finalidade proporcionar ao pesquisador um conhecimento mais profundo sobre determinado assunto. Gil (1994) afirma que as pesquisas exploratórias têm o objetivo de proporcionar uma visão geral acerca de um determinado fato.

Tem o caráter descritivo, pois assume a forma de levantamento sistemático de dados, objetivando descrever a realidade estudada, suas características, seus problemas. Para Gil (1994, p.46) “ a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou então o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Neste sentido o estudo foi descritivo pelo fato de mostrar características da empresa alvo de estudo, bem como as modalidades de tributação, visando o estudo da relação entre essas modalidades e o seu impacto nas saídas de caixa da empresa com o pagamento de tributos.

3.1.2 Quanto aos meios

A pesquisa bibliográfica, reuni os dados secundários alusivos ao tema, através do estudo sistematizado baseado em material publicado em livros, revistas, jornais, teses, dissertações e em parte da matéria legal relativa aos tributos relatados nesta pesquisa.

De acordo com Lakatos e Marconi (1990) esta é uma etapa fundamental e precedente à pesquisa de campo, pois informa que trabalhos já foram realizados a respeito do assunto bem como quais são as opiniões reinantes sobre o tema além de permitir o estabelecimento de um modelo de referencial teórico auxiliando o plano geral de pesquisa. Iniciou-se a confecção deste trabalho com uma pesquisa bibliográfica reunindo vários autores que exploram os assuntos gestão empresarial, planejamento tributário, contabilidade, entre outros. Foram utilizadas como fontes: livros, artigos, dissertações de mestrado e sites na internet especializados na área tributária.

A pesquisa de campo, segundo Lakatos e Marconi (1990, p.181), “consiste na observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presume relevantes para analisá-los”. Tal método será consumado através de entrevistas realizadas junto aos elementos da amostra, reunindo os dados empíricos objetivados.

Por fim, é substancial apontar que o estudo é circunscrito a uma empresa, caracterizando-o como um estudo de caso. Segundo Vergara (1997), esta técnica possibilita

um estudo profundo e detalhado. Segundo Gil (1994, p. 78) este estudo é caracterizado pelo “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir seu conhecimento amplo e detalhado”. Mattar (2005) afirma que através do estudo de caso se procura conhecer profundamente apenas um ou poucos elementos da população sobre um grande número de aspectos e suas inter-relações.

Segundo Lakatos e Marconi (1990) no estudo de caso, através da realidade prática de um acontecimento ou de acontecimentos simultâneos e sucessivos, se faz um diagnóstico da situação e recomenda-se uma solução para os problemas, ou apenas apresenta-se como a teoria é aplicada em casos práticos.

3.2 Delimitação da pesquisa

O universo de pesquisa é o “[...] conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo), que possuem as características que serão objetos de estudo” (VERGARA, 1997, p.48). Tratando-se de um estudo de caso, o universo de pesquisa será a empresa *GAMA* Comércio de Importação e Exportação Ltda.

A escolha da referida empresa, foi feita pela acessibilidade e pela possibilidade de aplicação e análise da gestão tributária na empresa. De acordo com Vergara (1997), a acessibilidade está longe de qualquer procedimento estatístico, a seleção dos elementos se dá pela facilidade de acesso a eles. O acesso às informações foi facilitado pelo fato da autora possuir um vínculo familiar com a Gerente da empresa, tendo assim além de acesso aos dados, conhecimento dos processos.

3.3 Coleta e análise de dados

A coleta de dados “pressupõe a organização criteriosa da técnica e a confecção de instrumentos adequados de registro e leitura dos dados colhidos em campo” (VERGARA, 1997).

Para a coleta de dados necessários à produção do trabalho foi realizada uma pesquisa documental com consulta a documentos referentes ao controle financeiro realizado pela organização, através de relatórios gerenciais e escriturações contábeis, ao contrato social da empresa, e demais informações consideradas úteis para a consecução do trabalho proposto.

a todas demais organizações. Apesar disto, o modelo do trabalho pode ser utilizado por demais organizações para chegar a suas próprias conclusões.

A análise da gestão tributária de um único produto comercializado pela empresa e da forma de planejamento tributário com base somente em incentivos fiscais, também são fatores limitantes, visto que alguns benefícios fiscais estudados restringem-se ao produto em questão não podendo ser generalizadas aos demais produtos.

Outra restrição da pesquisa refere-se a sua validade no tempo, ou seja, para a empresa analisada os resultados alcançados só serão totalmente válidos no momento em que o estudo foi realizado.

Foster (1994 *apud* ROESCH, 1999) expõe cinco passos para o uso de documentos em pesquisas científicas. Primeiro passo trata da negociação do acesso aos documentos. O segundo passo trata da verificação da autenticidade do documento junto às pessoas que os produziram ou estão ligadas a ele. No terceiro passo, o pesquisador busca a compreensão e identificação do assunto e tema de cada documento. O processo de análise dos dados é o quarto passo e, por último, vem a utilização dos dados na pesquisa.

Após, foram realizadas entrevistas não-estruturadas sobre a gestão de alguns procedimentos adotados na organização, com a Gerente da empresa. “Muitas pessoas, em função da posição privilegiada que ocupam cotidianamente, acumulam experiências e conhecimentos sobre dado tema ou problema de estudo” (MATTAR, 2005).

A entrevista é um encontro entre duas pessoas, afim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto (LAKATOS; MARCONI, 1990). Na entrevista não-estruturada o entrevistado desenvolve o tema conforme o desenrolar da conversa, ou seja, o entrevistado fica livre para responder sobre o tema proposto, sem estar condicionado a uma seqüência programada de perguntas.

Após a coleta de dados realizou-se a análise dos mesmos, estudando quais informações seriam importantes para o alcance dos objetivos e para o desenvolvimento do trabalho. Assim, após o estudo das teorias existentes sobre o tema envolvido, análise da matéria legal e documental e realização das entrevistas com a Gerente, realizou-se o cruzamento e análise dos dados obtidos.

Os dados foram analisados através do estudo direto das formas de tributação vigentes na empresa. Foi analisado a aplicação dos incentivos fiscais e como esses incentivos tornam a empresa mais competitiva no mercado através da redução do ônus tributário. Desta forma, foram desenvolvidas e concluídas as propostas feitas inicialmente e solucionado o problema de pesquisa.

3.3 Limitações

Algumas limitações deste estudo devem ser salientadas, embora se tenha buscado alcançar o maior rigor possível quanto as análises e prospecções desenvolvidas.

A primeira limitação deste trabalho diz respeito ao fato de que, sendo um estudo de caso, suas conclusões se restringem apenas a empresa estudada e não podem ser generalizadas

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A empresa que é utilizada como base para a realização deste estudo será preservada através da utilização de um nome fictício, uma vez que informações confidenciais são apresentadas, portanto a mesma é denominada como “*GAMA*”.

Neste capítulo destaca-se a caracterização da empresa, seu histórico e sua estrutura organizacional. Posteriormente, foi analisado o processo de gestão e planejamento tributário na empresa, a utilização de incentivos fiscais e o impacto financeiro do desses incentivos sobre o feijão preto, principal produto comercializado pela empresa. Por último, foi analisado as vantagens e desvantagens e traçado um plano de ação para melhoria do processo administrativo do planejamento tributário.

4.1 Caracterização da Empresa

A *GAMA* Comércio de Importação e Exportação Ltda, nome fictício que será utilizado para preservar a empresa, uma vez que informações confidenciais são apresentadas. A *GAMA* é uma empresa comercial que tem sua sede estabelecida em Florianópolis – SC e desenvolve atividades de importação de grãos para revenda no mercado atacadista.

A empresa foi instituída em outubro de 2005 através da sociedade entre dois irmãos que atuavam no ramo da construção civil, e após alguns anos no vermelho iniciaram suas atividades no ramo de importação. Com um capital inicial de aproximadamente R\$ 400.000,00, a empresa começou com a importação de feijão preto da Argentina. Atualmente ela importa além do feijão preto o alho, arroz, farinha de trigo, grão de bico e alpiste.

A empresa é um dos intermediários que levam o produto do produtor até o consumidor final. Os principais clientes encontram-se no Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, São Paulo e Espírito Santo, principais consumidores atacadistas que beneficiam os produtos para a revenda.

O faturamento no ano de 2006 foi cerca de R\$ 6.000.000,00, enquadrando-se como empresa de médio porte, e apesar do pouco tempo de existência já possui um faturamento muito expressivo. O principal produto comercializado pela empresa é o feijão preto que representa cerca de 70% do faturamento da empresa.

Os dois sócios são responsáveis pela área comercial, o majoritário com 70% elabora a logística do comércio exterior, sendo responsável pelos contatos com fornecedores. Já o outro

sócio com 30% é o representante comercial, responsável pelos contatos com clientes para a venda no mercado interno. O gerenciamento financeiro é responsabilidade de uma Gerente. Além da Gerente a empresa possui mais um funcionário e um estagiário que auxiliam e nos processos operacionais da empresa.

A *GAMA* utiliza-se de uma contabilidade terceirizada, que possui ênfase nos aspectos fiscais e legais do empreendimento. Esta é responsável pela elaboração do Livro Caixa e do Balanço Patrimonial. Não fornece suporte e relatórios periódicos da situação financeira da empresa que vise auxiliar o processo de gestão e tomada de decisão.

O processo de tomada de decisões financeiras da empresa, são embasadas em informações contidas em controles e relatórios elaborados pela gerente.

4.2 O processo de gestão e planejamento tributário na empresa

Como descrito em capítulo anterior a gestão tributária nas empresas é de significativa importância, tendo em vista o elevado ônus fiscal e a complexidade do sistema tributário brasileiro.

Numa empresa que atua no ramo de importação essa complexidade também se faz presente, tornando-se tanto quanto ou até mais complexa. Visto que, deve-se analisar também acordos internacionais entre o Brasil e demais países.

A empresa não possui uma estrutura formal para a realização do planejamento tributário. A empresa custeou à gerente alguns cursos sobre gestão tributária, com ênfase principalmente no ICMS, ficando a mesma responsável pelo levantamento de informações e análise da viabilidade de implantação de alternativas que diminuam o ônus tributário pago pela empresa.

Com as informações levantadas nesses cursos a empresa pode posicionar-se melhor no mercado, devido a redução do ônus tributário, concedidos através dos incentivos fiscais.

A relevância das atribuições da administração fiscal da empresa devem ser desenvolvidas de forma usual, devido as transações vultuosas e da dimensão dos negócios realizado pela empresa. O eficiente desempenho dessas atribuições contribui efetivamente para o sucesso dos negócios realizados.

Porém, devido ao acúmulo de função, a gerente não tem condições de desempenhar as atribuições específicas exigidas numa gestão tributária eficiente. Essas atribuições devem processar-se de forma sistemática, ou seja, com bastante frequência e habitualidade.

4.2.1 Utilização de benefícios fiscais na empresa

A *GAMA* utiliza benefícios fiscais, como o diferimento e a redução da alíquota do ICMS nos estados do Santa Catarina e Paraná, a isenção do I.I para alguns produtos de acordo com tratado do MERCOSUL.

De acordo com art. 8º, parágrafo 12, inciso X da lei 10.865 de 2004, as alíquotas do PIS e da Cofins ficam reduzidas a 0 (zero) nas hipóteses de importação sobre produtos hortícolas e frutas classificados nos capítulos 7 e 8 da TIPI. Dentre esses produtos encontram-se o alho, arroz, feijão preto e grão de bico comercializados pela empresa. Sobre o alpiste e a farinha de trigo as alíquotas do PIS e da Cofins são as normais de 1,65% e 7,6% respectivamente.

Para simplificação da análise, devido a enorme complexidade envolvida nestes tipos de operações, neste trabalho será analisado o planejamento tributário efetuado somente sobre o feijão preto, principal produto comercializado pela empresa.

4.2.2 Impactos financeiros do planejamento tributário sobre o feijão preto

Com a intenção de diminuir o ônus tributário incidente nas operações realizadas, a empresa fez uma avaliação fiscal, no sentido de quantificá-la como uma hipótese de economia legítima de impostos. Desta forma, foi necessário realizar uma pesquisa levantando os dados necessários à elaboração do Planejamento Tributário.

Assim, considerando-se as indagações constantes no levantamento de dados, afiguram-se como adequadas a este planejamento tributário avaliar as alternativas que sejam capazes de conciliar os aspectos mercantis e tributários, com vista a redução do correspondente ônus fiscal.

4.2.2.1 Diferimento do ICMS em Santa Catarina

Baseado no art. 10º, anexo 3 do RICMS/01 que trata do diferimento nas operações com mercadorias, a empresa entra com um processo na Secretaria do Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina solicitando um regime especial, para que o imposto devido seja diferido para a etapa seguinte de circulação da entrada da mercadoria no estabelecimento importador. Desta forma, a empresa só paga o ICMS na etapa de venda da mercadoria e não por ocasião do desembarço aduaneiro. Com isso a empresa consegue alavancar mais capital de giro, tendo em vista que terá que desembolsar menos capital na compra das mercadorias.

Através de um exemplo didático, será simulada a venda do feijão pela *GAMA* através da Matriz no mês de julho para o cliente Alfa, que é uma atacadista situado no estado de São Paulo e beneficia e empacota o feijão e revende para supermercados da região.

A *GAMA* importou o feijão preto da Argentina no mês de julho por um custo total de R\$ 174.840,00 e vendeu tudo no mesmo mês para a empresa Alfa por R\$ 211.846,00 ficando com o estoque zerado.

Como a *GAMA* possui o regime especial, no qual lhe é concedido o diferimento do pagamento do ICMS, a empresa só pagará o imposto devido na venda da mercadoria para a empresa Alfa. Caso não possuísse o direito ao diferimento, esta deveria pagar o ICMS no momento da ocorrência do fato gerador ou seja no desembarço aduaneiro. Na operação de venda pagaria o ICMS sobre o faturamento e creditaria o valor pago na operação de compra.

a) Lançamento sem o regime especial

A seguir será demonstrado a forma de tributação normal no procedimento de importação no estado de Santa Catarina.

Tabela 01: ICMS devido no mês de julho/2006 sem o diferimento

	Compra	Venda	Diferença
Valor da Mercadoria	R\$ 174.840,00	R\$ 211.846,00	R\$ 37.006,00
ICMS 12%	R\$ 20.980,80	R\$ 25.421,52	R\$ 4.440,72

Fonte: Dados da Pesquisa

A *GAMA* deveria pagar no momento do desembaraço da mercadoria o valor de R\$ 20.980,80 referente ao ICMS devido. Este valor representa despesa para a empresa, mas que somente será reconhecida no momento da venda. Na verdade, este valor será deduzido do ICMS a pagar que será apurado quando ocorrer a venda da mercadoria.

Na venda da mercadoria a empresa deverá creditar o valor do ICMS pago na compra do débito devido na operação de venda. Assim na venda do produto a empresa deverá pagar o ICMS de R\$ 4.440,72 referente a diferença entre os R\$ 25.421,52 devido da venda da mercadoria e os 20.980,80 já pagos no momento do desembaraço.

b) Lançamento com o regime especial

A seguir será demonstrado a forma de tributação do ICMS com o diferimento concedido através de regime especial no estado de Santa Catarina.

Tabela 02: ICMS devido no mês de julho/2006 com o diferimento

	Compra	Venda
Valor da Mercadoria	R\$ 174.840,00	R\$ 211.846,00
ICMS 12%	-	R\$ 25.421,52

Fonte: Dados da Pesquisa

Com a concessão do regime especial, a empresa adia o pagamento do imposto devido, no momento do desembaraço aduaneiro. Portanto, o pagamento do ICMS é feito somente na operação de venda da mercadoria no valor total de R\$ 25.421,52. Desta forma a empresa desembolsa menos capital para a compra da mercadoria.

c) *Vantagem entre o diferimento e o não diferimento.*

A principal vantagem que a empresa consegue com o diferimento do ICMS é o adiamento do pagamento do imposto devido. O que para alguns autores é considerado somente uma forma de tributação para outros é uma forma de benefício fiscal. Para a autora o diferimento é considerado uma forma de benefício fiscal, visto que o simples adiamento de pagamento resulta na necessidade de desembolsar menos capital na compra da mercadoria. Levando-se em consideração o custo de oportunidade deste dinheiro aplicando-o em outras

operações ou em outros investimentos, pode-se considerar o diferimento como um benefício fiscal.

4.2.2.2 Redução da alíquota do ICMS em Santa Catarina

Abaixo será demonstrado a redução do ônus tributário alcançado, através da concessão do regime especial pelo Estado de Santa Catarina.

Tabela 03: Redução do ICMS devido em 2006 na Matriz

Feijão Preto			
	Matriz		
mês	Faturamento	ICMS 4%	ICMS 12%
jan/06	-	-	-
fev/06	R\$ 317.514,69	R\$ 12.700,59	R\$ 38.101,76
mar/06	-	-	-
abr/06	-	-	-
mai/06	R\$ 59.723,84	R\$ 2.388,95	R\$ 7.166,86
jun/06	-	-	-
jul/06	R\$ 211.846,00	R\$ 8.473,84	R\$ 25.421,52
ago/06	R\$ 236.816,00	R\$ 9.472,64	R\$ 28.417,92
set/06	-	-	-
out/06	-	-	-
nov/06	-	-	-
dez/06	-	-	-
TOTAL	R\$ 825.900,53	R\$ 33.036,02	R\$ 99.108,06

Fonte: Dados da Pesquisa

Através do regime especial concedido, a alíquota do ICMS é reduzida de 12% para 4% sobre as importações de produtos para a comercialização em outros estados. Assim, através dessa redução, a *GAMA* fez uma economia legal de R\$ 66.072,04, sendo que este valor é repassado para o preço de venda do produto, fazendo com que o mesmo seja mais competitivo nos mercados onde são vendidos.

Quando o feijão é vendido para outros estados da Federação a alíquota a ser destacada na nota fiscal de saída da *GAMA* é de 12%, pois o incentivo é concedido a empresa que possui o regime especial. Assim, os clientes deverão utilizar o crédito de 12% na revenda de suas mercadorias e não dos 4% efetivamente pagos pela empresa fornecedora, no caso a *GAMA*.

Através de um exemplo didático, será simulada a venda do feijão pela *GAMA* através da Matriz no mês de julho para o cliente Alfa. A alíquota do ICMS efetivamente pago pela

empresa foi de 4%, devido ao regime especial concedido a empresa, porém a alíquota destacada na nota fiscal de saída foi de 12%.

Assim, o ICMS que a empresa deverá recolher no mês de julho é de R\$ 8.473,84, uma diferença de R\$ 16.947,68 em relação ao ICMS pago sem o incentivo fiscal. Sob o valor de revenda da mercadoria a empresa Alfa poderá creditar-se de R\$ 25.421,52, valor destacado na nota fiscal da *GAMA*.

Este incentivo fiscal concedido pelo Diretor de Administração Tributária do estado de Santa Catarina, faz com que os produtos abrangidos pelo regime especial e que são comercializados pela empresa sejam mais competitivos, tendo em vista que a economia fiscal alcançada poderá ser repassado para o preço final do produto.

Porém é importante que se faça uma pesquisa entre os incentivos concedidos pelos demais estados da federação, para verificar se as alíquotas aplicadas ao produto em questão são menores do que as aplicadas pelo estado de Santa Catarina. Caso haja algum estado que possua uma alíquota inferior ao aplicado, a empresa deverá fazer uma análise econômico-financeira para verificar a viabilidade de manter a empresa no estado ou criar alternativas legais que façam com que a empresa maximize seu lucro.

4.2.1.3 Alternativa legal de diminuir o custo fiscal através da abertura de uma filial no estado do Paraná

Com a intenção de diminuir o ônus tributário incidente nas operações realizadas, a empresa descobriu uma forma legal de reduzi-los através do planejamento tributário. Com a lei 5.501 de 2005 conforme descrito em capítulo anterior, o ICMS sobre o feijão preto, cobrado no Paraná, fica reduzido a alíquota de 1%, devido ao crédito presumido de 11% concedido pelo estado. Com isso a empresa reduziria em 3% o custo tributário sobre o ICMS. Desta forma, poderia maximizar o lucro ou esse valor poderia ser repassado para o preço do produto, fazendo com que o mesmo tenha um preço ainda mais competitivo no mercado.

Com esta oportunidade de diminuição da carga tributária, a empresa encontra uma alternativa legal para diminuir as despesas tributárias e resolve abrir uma filial no Paraná para importar o feijão preto.

Tabela 04: Redução do ICMS com a instalação da Filial em 2006

Feijão Preto			
		Filial	Matriz
mês	Faturamento	ICMS 1%	ICMS 4%
ago/06	R\$ 452.682,90	R\$ 4.526,83	R\$ 18.107,32
set/06	R\$ 1.315.515,60	R\$ 13.155,16	R\$ 52.620,62
out/06	R\$ 1.301.831,10	R\$ 13.018,31	R\$ 52.073,24
nov/06	R\$ 610.638,00	R\$ 6.106,38	R\$ 24.425,52
dez/06	R\$ 35.290,90	R\$ 352,91	R\$ 1.411,64
TOTAL	R\$ 3.715.958,50	R\$ 37.159,59	R\$ 148.638,34

Fonte: Dados da Pesquisa

A partir de agosto de 2006 a empresa começa a importar o feijão preto pela filial no Paraná, com esta operação a empresa fez uma economia fiscal de R\$ 111.478,76. O custo de manter a filial foi de cerca de R\$ 7.000,00 o que gera uma economia real de R\$ 104.478,76. É importante analisar que essa economia é referente a diferença entre o que ela gastou importando pela filial e o que gastaria importando pela matriz.

Outro aspecto importante que deve ser considerado na análise do planejamento tributário é o aspecto mercantil nas operações da empresa. Este não é influenciado com a instalação da filial no Paraná, uma vez que os produtos não precisam passar pela empresa importadora. Ou seja, os produtos importados são direcionados diretamente para os clientes. Assim a abertura da filial é concretizada com a instalação de um escritório e possui um custo relativamente baixo em comparação com a economia tributária alcançada.

4.3 Considerações a cerca dos resultados

A análise dos dados coletados é fundamental para que se tenha um parecer a respeito das ações a serem propostas.

Foram analisadas as concessões de incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados de Santa Catarina e do Paraná na operações internas da empresa, visando sua utilização no principal produto comercializado pela empresa que é o feijão preto.

A seguir será demonstrado a redução do ônus tributário alcançado, através desses incentivos.

Tabela 05: Redução do ICMS total em 2006

Feijão Preto					
	Matriz SC		Filial PR		Tributação sem incentivos
mês	Faturamento	ICMS 4%	Faturamento	ICMS 1%	ICMS 12%
jan/06	-	-	-	-	-
fev/06	R\$ 317.514,69	R\$ 12.700,59	-	-	R\$ 38.101,76
mar/06	-	-	-	-	-
abr/06	-	-	-	-	-
mai/06	R\$ 59.723,84	R\$ 2.388,95	-	-	R\$ 7.166,86
jun/06	-	-	-	-	-
jul/06	R\$ 211.846,00	R\$ 8.473,84	-	-	R\$ 25.421,52
ago/06	R\$ 236.816,00	R\$ 9.472,64	R\$ 452.682,90	R\$ 4.526,83	R\$ 82.739,87
set/06	-	-	R\$ 1.315.515,60	R\$ 13.155,16	R\$ 157.861,87
out/06	-	-	R\$ 1.301.831,10	R\$ 13.018,31	R\$ 156.219,73
nov/06	-	-	R\$ 610.638,00	R\$ 6.106,38	R\$ 73.276,56
dez/06	-	-	R\$ 35.290,90	R\$ 352,91	R\$ 4.234,91
TOTAL	R\$ 825.900,53	R\$ 33.036,02	R\$ 3.715.958,50	R\$ 37.159,59	R\$ 545.023,08

Fonte: Dados da Pesquisa

A *GAMA* fez uma economia fiscal total de R\$ 474.827,48. Um valor muito expressivo tendo em vista que a empresa desembolsou somente R\$ 70.195,61 referente ao ICMS devido. Ou seja, ela economizou 87,12% do valor devido de ICMS, um valor extremamente significativo, que faz com que a empresa seja altamente competitiva e rentável, apesar do pouco tempo de existência.

A economia fiscal que a empresa alcança com a realização do planejamento tributário reflete de maneira significativa nos resultados financeiros da empresa, apesar do custo com a implantação de uma filial em outra Unidade da Federação. Ou seja, as oportunidades fiscais para a redução do ônus tributário deve ser considerado como um elemento importante da administração empresarial.

4.4 Plano de Ação

Apresenta-se a seguir um plano de ação visando melhorar a estrutura administrativa da empresa, para um desempenho mais eficiente e eficaz da administração tributária na empresa.

Ação	Objetivos	Prazo	Responsável	Orçamento
1. Fazer uma pesquisa para avaliar a viabilidade de redução fiscal de transações com outros produtos comercializados pela empresa.	- Fornecer idéias, sugestões ou planos que possibilitem a legitima anulação, redução ou adiamento do ônus tributário da empresa com outros produtos comercializado pela empresa.	8 meses	Gerente	-
2. Contratação de um contador	- Elaborar a contabilidade tradicional da empresa. - Ajudar no controle fiscal e financeiro mais eficiente nas operações realizadas pela empresa.	1 mês	Proprietário	R\$ 2.000,00 R\$ 2.250,00/mês
3. Cursos de capacitação sobre gerenciamento de impostos	- Capacitação e atualização da gerente e do contador quanto as atribuições técnicas dos processos fiscais existentes, tendo em vista a dificuldade de encontrar profissionais com a formação técnica especializada na área de gerenciamento de impostos.	4 meses	Prestação de serviço de terceiros	R\$ 3.000, 00/ano
4. Assinatura de informativo fiscal	- Atualização de alterações na legislação e na concessão de benefícios. - Conhecimento de pareceres técnicos de profissionais especializado na área tributária. - Informativos sobre cursos e seminários na área.	1 mês	Prestação de serviço de terceiros	R\$ 486,00/ano

Quadro 1 – Plano de Ação
Fonte: a autora

O plano determina medidas a serem tomadas com relação a infraestrutura física, de recursos humanos e de parcerias.

O estudo da viabilidade de redução do ônus fiscal com os outros produtos comercializados pela empresa depende da estrutura administrativa da mesma. Assim a viabilidade desta ação depende da implementação das outras ações sugeridas.

A contabilidade da empresa é feita por uma empresa terceirizada, entretanto esta não traz os resultados esperados para uma eficiente gestão tributária e não fornece relatórios periódicos da situação financeira da empresa que vise auxiliar o processo de gestão e tomada de decisão. Desta forma o estudo propõe a contratação de um contador que faça parte do quadro de empregados da *GAMA*. Assim o serviço prestado pela empresa terceirizada seria feito pelo contador que também auxiliaria na elaboração de relatórios gerenciais e no processo de planejamento tributário. Com isso diminuiria a sobrecarga de trabalho da Gerente, visto que atualmente é todo concentrado nela.

Para a contratação do contador a empresa teria que investir primeiramente na estrutura da empresa com a compra de um microcomputador gastando em torno de R\$ 2.000,00. O salário com os encargos em torno de R\$ 2.000,00/mês e assinatura de um software de gerenciamento contábil cerca de R\$ 250/mês. É importante destacar que a *GAMA* não terá a despesa mensal com a empresa de contabilidade terceirizada que é de R\$ 800,00/mês.

Os cursos de capacitação, na área fiscal, são de fundamental importância para que se efetue um desempenho mais eficiente e eficaz nos processos de planejamento, coordenação e controle na gestão tributária, tendo em vista a enorme complexidade envolvida nesse processo e as constantes alterações da legislação vigente.

A assinatura de um informativo fiscal pode auxiliar no processo administrativo-fiscal no dia-a-dia da empresa. Apresentando conteúdos com comentários exclusivos, recursos de pesquisa, suporte on-line e atualização de publicações oficiais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo são enunciadas as conclusões do estudo realizado e as recomendações de estudos tributários que objetivem, legalmente, alcançar a menor carga tributária para as empresas.

5.1 Conclusões

Após a realização deste estudo pode-se chegar a interessantes conclusões que vêm ao encontro dos objetivos propostos e, conseqüentemente, oferecem respostas ao problema identificado inicialmente.

Desta forma, procurou-se realizar um trabalho que pudesse evidenciar a necessidade da gestão tributária e contribuir para a redução do ônus fiscal de uma empresa.

Procurando cumprir esse objetivo, realizou-se um estudo de caso numa empresa de importação que utiliza o planejamento tributário, através da concessão de incentivos fiscais, como um diferencial competitivo, analisando a operação de importação de feijão preto da Argentina, principal produto comercializado pela empresa.

Atendendo ao primeiro e segundo objetivo específico foi demonstrado que nos dias de hoje, a competitividade é uma palavra de ordem e as empresas devem sempre procurar novas e benéficas estratégias que assegurem sua continuidade no mercado. A competitividade é imprescindível para a manutenção e crescimento da empresa. Em virtude de existirem diferentes critérios tributários e benefícios fiscais, faz com que a empresa tenha que estudar e acompanhar qual é o mais vantajoso para a empresa. Por isso o planejamento tributário se torna imprescindível para as empresas, e se torne cada vez mais minucioso e profundo, de 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.

A descrição dos conceitos e incidência dos tributos PIS, COFINS, ICMS, I.I, relacionados com o objeto deste trabalho, que foi realizada através da análise da legislação vigente, atende ao terceiro objetivo específico.

Através da análise do impacto financeiro na aplicação do planejamento tributário, utilizando incentivos fiscais no ICMS sobre o feijão preto, verificou-se que a empresa

alcançou uma redução do ônus tributário de R\$ 474.827,58 que representa uma economia fiscal de 87,12% do ICMS devido.

Desse modo, demonstrou-se através do estudo de caso que a implantação de uma filial da empresa em outro Estado da Federação, motivado pela concessão de benefício fiscal, foi uma alternativa viável e altamente lucrativa. A economia fiscal que a empresa alcançou reflete no preço do produto fazendo com que o mesmo seja mais competitivo no mercado.

Procurando cumprir o último objetivo específico apresentou-se um plano de ação com o intuito de melhorar a estrutura administrativa, visando um desempenho mais eficiente e eficaz no processo de gestão tributária na empresa.

Assim conclui-se que, apesar do pouco tempo de existência, a empresa possui um resultado financeiro bastante satisfatório, porém é importante destacar que o processo administrativo (planejamento, organização, coordenação, direção e controle) ainda deve ser revisto e aprimorado, para que tenha a capacidade de se adaptar as possíveis mudanças na concessão de incentivos fiscais e no sistema tributário.

É importante destacar que os incentivos fiscais são instrumentos de política econômica utilizados principalmente pelos Estados e Municípios, como forma de atrair empresas para seus territórios. A atratividade desses incentivos para as empresas é baseada principalmente na economia fiscal e conseqüente maximização dos lucros que essas alcançam. Porém, é importante avaliar também a sua confiabilidade, no que diz respeito a legalidade de sua concessão e a estabilidade, visto que muitos incentivos são concedidos sem a observância dos preceitos legais vigentes.

Por fim, verifica-se que este trabalho demonstra que as empresas, devem analisar o custo/benefício, de se fazer um planejamento tributário, haja vista que num primeiro momento o custo administrativo se torna oneroso, porém perde-se as informações necessárias a tomada de decisões.

5.2 Recomendações

Primeiramente, sugere-se que a empresa de continuidade a realização do planejamento tributário de maneira sistemática e com mais habitualidade. Fazendo um acompanhamento do processo de implantação de rotinas, práticas e procedimentos fiscais no dia-a-dia administrativo-fiscal da empresa.

Relativo a possíveis continuações deste trabalho, sugere-se a utilização do conhecimento adquirido com este estudo, embora as constatações sejam restritas à organização estudada, que seja feita análise tributária em outros tipos de negócios, como indústrias e prestadoras de serviço. E estudos sobre as implicações tributárias de outros tributos e outras formas de tributação.

Também é relevante que se estimule estudos e pesquisas mais aprofundados sobre a concessão de incentivos e benefícios fiscais para as empresas, de maneira que o assunto seja mais disseminado entre os empresários e não somente do conhecimento de poucos.

REFERÊNCIAS

BATEMAN , Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração: construindo vantagem competitiva.** São Paulo: Atlas, 1998.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS.** 5. ed. - São Paulo: Atlas, 2004.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário IPI, ICMS, ISS e IR.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BIZELLI, João dos Santos. **Importação: sistemática administrativa, cambial e fiscal.** São Paulo: Aduaneiras, 2006.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 179, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL. Lei nº 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, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 245, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL. Lei nº 8.402/92. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. **Lex:** Diário Oficial da União, Brasília, 8 de janeiro de 1992.

BRASIL. Lei nº 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:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 490, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Lei 07, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 249, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera Legislação Tributária Federal. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 534, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá

outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 296, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Lei n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras, e dá outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 254, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 558, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Lei n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 650, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Decreto n. 2.472, de 1º de setembro de 1988. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 404, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

BRASIL, Lei n. 10.865, de 30 abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Lex:** Código Tributário Nacional, 2 ed, reform. ampl. e atual, p 314, São Paulo: Edições Vértice, 2006.

CARABACA, Marlon. **A implementação da representação democrática no processo de integração econômica regional do Mercosul.** Florianópolis, 2002. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação Direito. UFSC.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos Novos Tempos.** 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento tributário: os limites da licitude e ilicitude.** São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Incentivos fiscais :** uma abordagem da situação nacional. Campo Grande: s.n., 1993.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBPT. **Carga Tributária Brasileira** – Primeiros nove meses de 2006. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 17 janeiro 2007.

JACOBSEN, Alessandra Linhares; CRUZ JUNIOR, João Benjamim da, MORETTO NETO, Luis. **Administração** (Introdução e teorias). Florianópolis: SEaD/UFSC, 2006.

JESUS, Avelino de. MERCOSUL: estrutura e funcionamento. São Paulo: Aduaneiras, 1994.

KWASNICKA, Eunice Lacava. **Introdução à administração**. 5° ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LACOMBE, Francisco José M.; HEILBORN, Gilberto Luiz J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 2 . ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: metodologia, planejamento**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, v.1, 2005.

MOTA, José Santos. **Explicitação de tributos no desenvolvimento dos jogos de empresas uma contribuição para modelos de planejamento tributário**. Florianópolis, 2004. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC.

MOTTA FILHO, Helio Pereira da, **Planejamento tributário: como obter na pequena empresa maiores resultados pagando legalmente menos impostos**. Florianópolis, 2004. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC.

NEVES, N.J.O, FAGUNDES, M. **Mais lucros com menos impostos**. São Paulo: Mission, 1999.

PARANÁ. Decreto nº 5.141 de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. **Lex**: <<http://www.sefanet.pr.gov.br>>. Acesso em: 12 de maio de 2007.

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

POLÔNIO, Wilson Alves. A Perversidade dos Tributos nas Atividades Empresariais. **Fiscosoft**, São Paulo, Artigo - Federal - 2005/1122. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 12 novembro 2006.

RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. O ICMS e o Instituto do Diferimento. **Fiscosoft**, São Paulo, Artigo - ICMS - 2005/0098, nov/2005. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 02 junho 2007.

SANTA CATARINA. Decreto N° 2.870 de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. **Lex:** <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 12 de maio de 2007.

SCHMIDT, Leandro Mazera. Nesta vida só há duas certezas: a morte e os impostos. **Viajus**, Porto Alegre, Artigo – 30/03/2007. Disponível em: <<http://www.viajus.com.br>>. Acesso em: 02 de maio de 2007.

SILVA, Manuel Gomes da. **Incentivos Fiscais como Instrumento do Planejamento Tributário no Estado de Goiás**. Florianópolis, 2002. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC.

SECEX - Secretaria de Comércio Exterior. **Negociações Internacionais: Mercado Comum do Sul – MERCOSUL**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br>>. Acesso em: 08 junho de 2007.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

RIBEIRO, Gleisson Fernando Oliveira. O ICMS e o Instituto do Diferimento. **Fiscosoft**, São Paulo, Artigo - ICMS - 2005/0098, nov/2005. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 02 junho 2007.

ROESCH, S. M. A. **Projeto de estágio e de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VERGARA, Sylvia Maria. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.