

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARIA APARECIDA CAMPOS DA SILVA**

**ANÁLISE DAS PRÁTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS  
INDÚSTRIAS BRASILEIRAS DE BENS DE CAPITAL: SETOR  
GRÁFICO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de  
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como  
requisito para obtenção do título de Mestre em  
Ciências Contábeis.

d. 341.39

S586a

2007

Ex.2 BC

T 75 46002

**Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi**

**U  
d  
341.39  
S586a  
2007  
Ex.2 BC**

**N.Cham. d 341.39 S586a 2007  
Autor: Silva, Maria Aparecida Campos da  
Título: Análise das práticas do planeja**



**75296 Ac. 46003**

**Ex.2 BC U**

**São Paulo**

**2007**

**FECAP-BIBLIOTECA  
AV DA LIBERDADE, 532  
SP**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Sérgio de Gouvea Franco

Pró-reitor de Graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Dr. Sérgio de Gouvea Franco

Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira

**FICHA CATALOGRÁFICA**

**S586a**

Silva, Maria Aparecida Campos da

Análise das práticas de planejamento tributário nas indústrias brasileiras de bens de capital: setor gráfico / Maria Aparecida Campos da Silva. -- São Paulo, 2007.

165 f.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Planejamento tributário 2. Concorrência 3. Indústria gráfica

CDD 341.39

## FOLHA DE APROVAÇÃO

MARIA APARECIDA CAMPOS DA SILVA

### ANÁLISE DAS PRÁTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS INDÚSTRIAS BRASILEIRAS DE BENS DE CAPITAL: SETOR GRÁFICO

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

#### BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira  
Universidade de São Paulo – USP

Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Orientador: Claudio Parisi.  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

São Paulo, 30 de Agosto de 2007

## DEDICATÓRIA

Ao meu pai (in memorian) e à minha mãe que sempre me incentivaram para estudar, aos quais devo, em grande parte, o que hoje sou. A minhas filhas, Carolina e Natália, pela compreensão e ajuda. A meu marido pelas palavras positivas. Em especial a minha sobrinha Larissa pela coragem, embora tão pequena. A todos os professores pela colaboração. Enfim, a todos os que acreditaram no meu trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Dr. Cláudio Parisi, pela orientação na elaboração desta monografia; principalmente pela paciência. A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho;

Há homens que lutam um dia e são bons.  
Há outros que lutam um ano e são melhores.  
Há os que lutam muitos anos e são muito bons.  
Porém, há os que lutam toda a vida.  
Esses são os imprescindíveis."

Bertolt Brecht.

## RESUMO

Analisa-se neste trabalho a compreensão dos gestores tributários e a prática do planejamento tributário, demonstrando os benefícios na utilização desta ferramenta nas indústrias de bens de capital, presentes na maior parte dos setores industriais, difundindo tecnologia e qualidade, essenciais para produção competitiva de bens de consumo e serviços de um país. Neste contexto, a questão tributária é o grande diferencial, uma vez administrado promove a continuidade e competitividade de forma justa diante o avanço do mercado internacional neste setor. Elabora-se uma revisão conceitual dos tributos brasileiros e das indústrias de bens de capital, fundamentações de planejamento tributário, tributos indiretos e diretos que incidem sobre a produção da indústria nacional, comparação dos tributos sobre renda do Brasil com os maiores investidores: EUA, Espanha e Japão. Simulações de práticas de planejamento tributário estratégico e operacional que uma vez observados promovem economia tributária. Após a revisão teórica, aplica-se um questionário, através de técnicas de estatística avalia-se o perfil dos gestores respondentes, as características da empresa em relação ao faturamento e regime tributário, a compreensão dos gestores e as práticas do planejamento tributário neste setor gráfico. Observou-se através dos testes estatísticos, que a compreensão dos gestores tributários atuantes neste setor é baixa, tendo como fator principal o nível de escolaridade, notou-se que estes conhecem o propósito principal que é excluir, reduzir ou postergar a carga tributária, no entanto, desconhecem como fazer. Em consequência a prática do planejamento tributário não é adotado de forma eficiente, caracterizando a necessidade do desenvolvimento profissional para aprimorar o grau de compreensão e aumentar a prática do planejamento tributário, desta forma, tornar estas empresas em condições de praticar preços condizentes com o mercado, melhorando a competitividade e promovendo sua continuidade.

**Palavras-Chave:** Planejamento tributário. Concorrência. Indústria gráfica.

## ABSTRACT

This research evidence the comprehension of the tributary managers and the practical of tax planning and the objective os this paper is to demonstrate the benefits of tax planning when this tool is used in the industrial goods enterprises. This kind of industry is present in the biggest part of the industrials sectors, spreading out technology and quality that are essentials to the competitive production of goods and services in a country. In this context, the tax planning is a great differential because the management of the taxes can guarantee the continuity and competitiveness of the industries when these industries are dealing with the international market. In this research we present a historical review about the brazilian tributes and about the industrial of goods enterprises, tax planning concepts, the assessment of indirect and direct tributes in the production of national industry. In this paper we made a comparation between the tributes of Brazil and the tributes of the biggest investors in the world: USA, Japan and Spain and the demonstration in real situations that the strategic and operational of tax planning promotes an economy in tributes. After the theorical review, it was prepared an questionnaire that, through statistics techniques evaluates the profile of the managers that answered the elaborated questions, the characteristics of the interviewed company related to the invoicing and tributary system, the comprehension of the managers and the practical of the tax planning in this graphical sector.

The statistical tests demonstrated that the managers that operate in this sector have a low comprehension about tax planning. The factor of major influence in this result is the education level. These professionals know the principal goals of the tax planning: to reduce, to bar and to deal with the moment of the payment os the taxes, but they don't know which proceddings use to cause these results. The result of the situation described cause the absence of efficient tax planning in the industries. In this case, the investment in the education of the professionals are essencial to improve the comprehension and the practice of tax planning. These prepared professionals will apply the tax planning and it will make the industries practice better prices and guarantee the continuity and competitiveness of the industries in the market.

**Key Words:** Tax planning. Competition. Printing industry.

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 – Tributo (configuração dinâmica).....	34
FIGURA 2 – Síntese das formas de pagamento do IRPJ.....	66
FIGURA 3 – Hipótese de recolhimento do ICMS- importação.....	92
FIGURA 4 – Esquema tributação do lucro real.....	100

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Divisão da arrecadação tributária.....	35
GRÁFICO 2 – Bens de capital mecânico.....	50
GRAFICO 3 – Máquinas e equipamentos do setor gráfico em relação aos bens de capital mecânico.....	50
GRÁFICO 4 – Distribuição percentual por nível de escolaridade.....	118
GRÁFICO 5 – Distribuição percentual das funções exercidas pelos gestores tributários.....	119
GRÁFICO 6 – Distribuição percentual do faturamento das indústrias de bens de capital em 2006.....	120
GRÁFICO 7 – Distribuição percentual por enquadramento tributário em 2006.....	121
GRÁFICO 8 – Freqüência de faturamento e enquadramento em relação nível instrução.....	122
GRÁFICO 9 – Distribuição percentual em níveis compreensão dos gestores tributários.....	125
GRÁFICO 10 – Distribuição percentual em níveis de prática do planejamento tributário.....	134

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1–	Sub-Setores da ABIMAQ.....	49
QUADRO 2–	Conceitos de industrialização.....	55
QUADRO 3–	Definições de imunidade, não incidência, isenções e alíquota zero.	55
QUADRO 4–	Pontos principais do imposto sobre a renda do Brasil.....	76
QUADRO 5–	Pontos principais do imposto sobre a renda dos EUA.....	77
QUADRO 6–	Pontos principais do imposto sobre a renda do Japão.....	78
QUADRO 7–	Pontos principais do imposto sobre a renda da Espanha.....	79
QUADRO 8–	Freqüência de faturamento e enquadramento em relação nível de instrução.....	121
QUADRO 9–	Conceituação e interpretação das alternativas de compreensão do gestor.....	123
QUADRO 10–	Resumo dos testes de associação com os atributos dos respondentes.....	130
QUADRO 11–	Conceituação e interpretação das alternativas de prática de planejamento tributário.....	131
QUADRO 12–	Resumo dos testes de associação com os atributos dos respondentes.....	138

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 -	Normas editadas de 05/10/1988 a 04/10/2006.....	20
TABELA 2 -	Evolução da arrecadação de tributos – bilhões e PIB.....	21
TABELA 3 -	Evolução da carga tributária (1947 a 1º.sem/2006).....	35
TABELA 4 -	Comparação com tributos de outros países.....	36
TABELA 5 -	Carga tributaria – OCED.....	44
TABELA 6 -	Principais segmentos ameaçados no Brasil pela concorrência da China.....	52
TABELA 7 -	Alíquotas das operações internas no Estado de São Paulo.....	60
TABELA 8 -	Operações interestaduais.....	60
TABELA 9 -	Demonstrativo do valor adicionado 60,61% - PIS.....	64
TABELA 10 -	Coeficiente de lucro estimado.....	68
TABELA 11 -	Coeficiente do lucro arbitrado quando conhecer a receita bruta.....	71
TABELA 12 -	Coeficiente do lucro arbitrado quando não conhecer a receita bruta	71
TABELA 13 -	Coeficiente de obtenção da base de cálculo CSLL.....	73
TABELA 14 -	Os oito maiores investidores diretos no Brasil nos últimos 5 anos...	75
TABELA 15 -	Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica-Brasil.....	76
TABELA 16 -	Imposto sobre a renda nos EUA.....	77
TABELA 17 -	Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica-EUA.....	78
TABELA 18 -	Alíquota do imposto sobre a renda no Japão.....	79
TABELA 19 -	Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica-Japão.....	79
TABELA 20 -	Alíquota do imposto sobre a renda - Espanha.....	80
TABELA 21 -	Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica - Espanha.....	80
TABELA 22 -	Comparação entre leasing e financiamento.....	98
TABELA 23 -	Simulação da economia tributária leasing e financiamento.....	98
TABELA 24 -	Lucro real anual x lucro real trimestral.....	102
TABELA 25 -	Depreciação acelerada – turnos.....	102
TABELA 26 -	Depreciação acelerada – postergação.....	104
TABELA 27 -	Distribuição lucro aos sócios com e sem escrituração contábil.....	105
TABELA 28 -	Contabilização do regime de competência ou caixa.....	107
TABELA 29 -	Escala Tipo Likert aplicada no questionário.....	111
TABELA 30 -	Distribuição por nível de escolaridade.....	117

TABELA 31 -	Distribuição por funções exercidas pelos gestores tributários.....	118
TABELA 32 -	Distribuição por faturamento das indústrias de bens de capital em 2006.....	119
TABELA 33 -	Distribuição do enquadramento Tributário em 2007.....	120
TABELA 34 -	Distribuição de Freqüências Q5 a Q13.....	125
TABELA 35 -	Contingência para o teste Qui-Quadrado Q1/compreensão.....	126
TABELA 36 -	Funções estatísticas para testes associação entre variáveis Q1/compreensão.....	127
TABELA 37 -	Contingência para o teste Qui-Quadrado Q2/compreensão.....	127
TABELA 38 -	Funções estatísticas para testes associação entre variáveis Q2/compreensão.....	128
TABELA 39 -	Contingência para o teste Qui-Quadrado Q3/compreensão.....	128
TABELA 40 -	Funções estatísticas para testes associação entre variáveis Q3/compreensão.....	129
TABELA 41 -	Contingência para o teste Qui-Quadrado Q4/compreensão.....	129
TABELA 42 -	Funções estatísticas para testes associação entre variáveis Q4/compreensão.....	130
TABELA 43 -	Distribuição de freqüências das práticas planejamento tributário....	133
TABELA 44 -	Contingência para o teste Qui-Quadrado Q1/prática.....	134
TABELA 45 -	Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q1/prática.....	134
TABELA 46 -	Contingências para o teste Qui-Quadrado Q2/prática.....	135
TABELA 47 -	Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q2/prática.....	135
TABELA 48 -	Contingências para o teste Qui-Quadrado Q3/prática.....	136
TABELA 49 -	Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q3/prática.....	137
TABELA 50 -	Contingências para o teste Qui-Quadrado Q4/prática.....	137
TABELA 51 -	Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q4/prática.....	138

## LISTA ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIMAQ	Associação Brasileira Indústria de Máquinas
ADI-SRF	Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria Receita Federal
ART.	Artigo
BNDS	Banco Nacional Desenvolvimento Social
BTN	Bônus Tesouro Nacional
BTNF	Bônus Tesouro Nacional Fiscal
CF	Constituição Federal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSN	Companhia Siderurgica Nacional
CTN	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento Seguridade Social
EUA	Estados Unidos da América
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
LC	Lei Complementar
Lcp	Lei Complementar
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
MP	Medida Provisória
NT	Não Tributada
NBM-SH	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado
OECD	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ORTN	Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
OTN	Obrigações do Tesouro Nacional
PEPS	Primeiro Entra e o Primeiro que Sai
PIB	Produto Interno Bruto
PN	Plano Nacional
PND	Plano Nacional de Desenvolvimento
PIS	Programa de Integridade Social

RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializado
RICMS	Regumento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SF	Senado Federal
TIPI	Tabela Incidência Produtos Industrializados
UFIR	Unidade Fiscal de Referencia
URV	Unidade Real de Valor

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>19</b>
1.1 Situação problema.....	22
1.2 Objetivos.....	23
1.3 Justificativa do trabalho.....	23
1.4 Metodologia de pesquisa.....	24
1.5 Delimitação da pesquisa.....	26
1.6 Estrutura do trabalho.....	26
<b>2 TEORIA E CONCEITOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>28</b>
2.1 Princípios constitucionais tributários.....	28
2.2 Conceituação de tributo.....	30
2.2.1 Elementos fundamentais do tributo.....	32
2.2.2 A Lei.....	32
2.2.3 O objeto.....	33
2.2.4 O fato gerador.....	34
2.3 Situação da carga tributária nacional.....	34
2.4 Carga tributária internacional.....	37
2.4.1 Princípio da territorialidade.....	37
2.4.2 Princípio da universalidade.....	38
2.4.3 Fenômeno da bitributação.....	38
2.5 Conceito e licitude do planejamento tributário.....	39
2.5.1 Característica de evasão fiscal.....	41
2.5.2 Característica de elisão fiscal.....	43
2.5.2.1 Elisão fiscal internacional.....	44
2.5.3 Fraude e sonegação.....	45
2.6 Indústrias de bens de capital.....	46
2.6.1 Indústria de bens de capital – setor gráfico.....	48
2.6.2 Tributação da indústria de bens de capital – setor gráfico.....	52
2.7 Tributos indiretos incidentes nas indústrias de bens de capital.....	53
2.7.1 IPI - Imposto sobre produtos industrializados.....	54
2.7.2 ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.....	57
2.7.2.1 Desonerações tributárias.....	60

2.7.3 ISS - Imposto sobre serviços de qualquer natureza.....	61
2.7.4 PIS - Programa de integridade social e COFINS – contribuição social para o financiamento da seguridade social.....	62
2.8 Impostos diretos incidentes nas indústrias de bens de capital.....	64
2.8.1 Imposto de renda das pessoas jurídicas.....	64
2.8.1.1 Tributação pelo lucro real.....	66
2.8.1.2 Tributação de lucro presumido.....	69
2.8.1.3 Mudança de regime tributário.....	70
2.8.1.4 Tributação: lucro arbitrado.....	70
2.8.2 Contribuição social sobre o lucro líquido.....	71
2.8.2.1 CSLL: Lucro real trimestral ou anual.....	72
2.8.2.2 CSLL : lucro real .....	73
2.8.2.3 CSLL : lucro presumido.....	73
2.8.2.4 CSLL : lucro arbitrado.....	74
2.8.3 CSLL negativa.....	74
2.9 Tributos sobre a renda: um comparativo internacional.....	75
2.9.1 Pontos principais do imposto sobre a renda dos países selecionados.....	76
2.9.2 Considerações e diferenças do imposto sobre a renda entre os países.....	80
<b>3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>82</b>
3.1 Tipos de planejamento tributário.....	82
3.1.1 Conceito de planejamento estratégico.....	83
3.1.2 Conceito de planejamento operacional.....	84
3.2 Planejamento estratégico tributário.....	84
3.2.1 Contribuição do departamento de engenharia de produção com o planejamento tributário.....	86
3.2.2 Contribuição do departamento de compras com o planejamento tributário..	87
3.2.3 Contribuição do departamento de vendas com o planejamento tributário....	88
3.2.4 Contribuição do departamento contábil com o planejamento tributário.....	89
3.2.4.1 Planejamento contábil.....	90
3.2.4.2 Planejamento tributário.....	90
3.2.5 Contribuição do departamento jurídico com o planejamento tributário.....	91
3.2.5.1 Definição do critério temporal da hipótese de incidência do ICMS Corresponde a importações de mercadorias para o exterior.....	91
3.2.5.2 Inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS nas operações realizadas por	

estabelecimento equiparado à indústria.....	92
3.2.5.3 Exigência fiscal referente inclusão de descontos e abatimentos incondicionais na base de cálculo do IPI.....	93
3.2.6 Operações com a Zona Franca de Manaus e o planejamento tributário.....	94
3.2.7 Disputas tributárias.....	95
3.2.8 Planejamento tributário específico: cisão total - IPI E ICMS.....	96
3.2.9 Planejamento tributário: leasing ou financiamento.....	97
3.3 Planejamento operacional tributário.....	99
3.3.1 Regime de tributação.....	99
3.3.1.1 Lucro real x presumido.....	100
3.3.1.2 Lucro real anual x lucro real trimestral.....	101
3.3.2 Depreciação acelerada.....	102
3.3.3 Remuneração aos sócios.....	104
3.3.4 Ganho de capital.....	105
3.3.5 Regime de caixa e de competência.....	106
3.3.6 Faturamento antecipado e venda para entrega futura.....	107
<b>4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>109</b>
4.1 Universo da amostra.....	109
4.1.1 Características das indústrias de bens de capital que compõem a amostra pesquisada.....	110
4.2 Elaboração do questionário.....	110
4.3 Premissas dos testes estatísticos.....	112
4.3.1 Tabela de contingência.....	113
4.3.2 Estatística do Qui-Quadrado.....	113
4.3.3 Coeficiente de contingência ( C ).....	115
4.3.4 Teste P-Value.....	115
<b>5 TABULAÇÃO, DIMENSIONAMENTO E ANÁLISE DA PESQUISA E RESULTADOS.....</b>	<b>117</b>
5.1 Estatística descritiva.....	117
5.1.1 Análise descritiva dos gestores e características das empresas.....	117
5.1.1.1 Nível de escolaridade do gestor.....	117
5.1.1.2 Função dos gestores das indústrias de bens de capital.....	118
5.1.1.3 Faturamento das indústrias de bens de capital.....	119

5.1.1.4 Regime tributário das indústrias de bens de capital.....	120
5.2 Freqüência do nível de instrução em relação faturamento e regime tributário	121
5.3 Compreensão dos gestores quanto a planejamento tributário.....	123
5.3.1 Estatística descritiva.....	123
5.3.2 Estatística inferencial.....	126
5.3.2.1 Em relação à escolaridade dos gestores.....	126
5.3.2.2 Em relação à função dos gestores.....	127
5.3.2.3 Em relação ao faturamento das indústrias de bens de capital.....	128
5.3.2.4 Em relação ao regime tributário das indústrias de bens de capital.....	129
5.3.2.5 Conclusão final da compreensão dos gestores em relação ao planejamento tributário.....	130
5.4 Práticas de planejamento tributário das indústrias de bens de capital do setor gráfico.....	131
5.4.1 Estatística descritiva.....	131
5.4.1.1 Em relação à escolaridade dos gestores.....	134
5.4.1.2 Em relação à função dos gestores.....	135
5.4.1.3 Em relação ao faturamento das indústrias de bens de capital.....	136
5.4.1.4 Em relação ao regime tributário das indústrias de bens de capital.....	137
5.4.1.5 Conclusão final das práticas do planejamento tributário.....	138
5.5 Análise geral da pesquisa.....	138
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>141</b>
6.1 Conclusão.....	141
6.2 Recomendações.....	142
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>144</b>
<b>APENDICE A Questionário.....</b>	<b>152</b>
<b>APENDICE B Apresentação do questionário.....</b>	<b>153</b>
<b>APENDICE C Banco de dados.....</b>	<b>154</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é um tema que tem despertado a atenção dos gestores há muito tempo e, dessa forma, pretende-se contribuir para seu estudo nas indústrias de bens e capital do setor gráfico. O tema é adotado como ferramenta de gestão para reduzir a carga tributária, uma vez que as empresas deparam-se no seu dia-a-dia com várias estratégias para alcançarem seus objetivos a despeito de obter o lucro pretendido, fazendo uso dos diversos caminhos possíveis, dentre eles, o planejamento tributário.

As indústrias de bens de capital estão presentes na maior parte dos setores industriais, difundindo tecnologia e qualidade, essenciais para a produção competitiva de bens de consumo e serviços de um país. Dada a sua característica, a demanda de bens de capital depende dos investimentos feitos pelos empresários, assim, as condições macroeconômicas são fundamentais para sustentar o crescimento do setor.

Segundo o site da Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos ABIMAQ (2007), o setor gráfico das indústrias de máquinas e equipamentos é composto por 130 empresas brasileiras, mas apenas 46 são associadas. A grande maioria está localizada em São Paulo e caracterizada por indústrias de pequeno porte, cujo gargalo é a carga tributária elevada, o que torna necessário o planejamento tributário para minimizar o custo dos tributos.

Em sua tese de mestrado, Bertolucci (2005) analisa o custo da administração tributária e o atribui à complexidade da legislação, exigindo das empresas constante assimilação de novos procedimentos, processo esse caro e problemático.

Vale ressaltar que um terço do judiciário ocupa-se de questões tributárias. De acordo com Amaral (2007), após 18 anos da Constituição Federal, foram editadas mais de 3.510.804 normas. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), publicou, em outubro de 2006, informações que evidenciam a quantidade de normas editadas desde 5 de outubro de 1988:

**TABELA 1 – Normas editadas de 05/10/1988 a 04/10/2006**

<b>NORMAS FEDERAIS</b>	<b>GERAIS</b>	<b>TRIBUTÁRIAS</b>
CONSTITUIÇÃO FEDERAL	1	1
EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO	6	-
EMENDAS CONSTITUCIONAIS	52	12
LEIS DELEGADAS	2	-
LEIS COMPLEMENTARES	63	29
LEIS ORDINÁRIAS	3.701	942
MEDIDAS PROVISÓRIAS ORIGINÁRIAS	940	165
MEDIDAS PROVISÓRIAS REEDITADAS	5.491	973
DECRETOS FEDERAIS	8.947	1.496
NORMAS COMPLEMENTARES	122.568	22.486
<b>TOTAL</b>	<b>141.771</b>	<b>26.104</b>

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2006, p. 2)

Além da carga tributária elevada à qual são submetidos, os contribuintes são cada vez mais compelidos a cumprir inúmeras obrigações acessórias, em razão da informatização das operações de fiscalização, o que gera um aumento significante de declarações e informações eletrônicas a cargo das empresas.

O gasto administrativo financeiro de uma empresa, para manter uma estrutura mínima capaz de cumprir as exigências de forma adequada e em tempo hábil, representa um dispêndio alto que não pode ser desconsiderado no custo dessas empresas.

Conforme Amaral e Olenike (2007, p. 3), os impostos, as taxas e as contribuições, em 2006, atingiram 38,80% do Produto Interno Bruto (PIB). Em termos práticos, isso significa que a cada R\$ 100,00 gerados pela economia, R\$ 38,80 foram utilizados para o pagamento de impostos, taxas e contribuições.

Os dispêndios tributários representam uma parcela substancial, tanto do ponto de vista de quem paga quanto de quem recebe, razão essa relevante para que as empresas avaliem as diversas opções existentes dentro de seu planejamento tributário.

A seguir, tem-se a tabela da evolução da carga tributária em bilhões e em relação ao PIB no período de 2002 a 2006:

**TABELA 2 – Evolução da arrecadação de tributos – bilhões e PIB**

<b>TRIBUTOS</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	7,97	8,14	9,20	9,09	10,03
IPI	19,80	19,67	22,83	26,37	28,16
IMPOSTO SOBRE A RENDA	85,80	93,02	102,80	124,56	137,24
IOF - IMP.SOBRE OPER.FINANCEIRAS	4,02	4,45	5,25	6,11	6,78
ITR- IMP. TERRITORIAL RURAL	0,25	0,29	0,29	0,32	0,35
CPMF - CONTRIB. MOVIM. FINANCEIRA	20,37	23,05	26,43	29,25	32,08
COFINS - CONTRIB.SEGURIDADE SOCIAL	52,27	49,56	76,61	87,85	92,24
PIS/PASEP	12,87	17,34	19,39	22,04	24,23
CSLL - CONT.SOCIAL LUCRO LÍQUIDO	13,36	16,75	19,55	26,31	28,07
CIDE – COMBUSTÍVEIS FUNDAF	7,24	7,50	7,67	7,69	7,82
FUNDAF	0,34	0,32	0,30	0,31	0,35
OUTRAS RECEITAS	18,72	29,10	34,75	26,18	32,45
<b>TOTAL DA RECEITA FEDERAL</b>	<b>243,01</b>	<b>279,02</b>	<b>325,09</b>	<b>366,27</b>	<b>399,79</b>
INSS+ PREVIDENCIA SOCIAL	76,08	86,59	101,13	115,96	133,02
<b>TOTAL DA RECEITA FEDERAL+INSS</b>	<b>319,09</b>	<b>365,79</b>	<b>426,21</b>	<b>482,22</b>	<b>532,81</b>
FGTS	22,42	24,90	28,10	32,20	36,98
<b>TOTAL TRIBUTOS FEDERAIS</b>	<b>341,51</b>	<b>390,69</b>	<b>454,31</b>	<b>514,42</b>	<b>569,78</b>
ICMS	105,65	119,45	138,26	154,87	171,45
PREVIDENCIAIS ESTADUAIS	6,23	6,93	12,50	14,73	19,20
OUTROS TRIBUTOS ESTADUAIS	10,32	12,99	15,38	18,27	21,04
<b>TOTAL TRIBUTOS ESTADUAIS</b>	<b>122,20</b>	<b>139,37</b>	<b>166,15</b>	<b>187,87</b>	<b>211,69</b>
TRIBUTOS MUNICIPAIS	17,32	21,35	26,92	27,55	30,29
PREVIDENCIAS MUNICIPAIS	1,37	1,64	2,77	3,02	3,30
<b>TOTAL TRIBUTOS MUNICIPAIS</b>	<b>18,70</b>	<b>22,99</b>	<b>29,70</b>	<b>30,57</b>	<b>33,59</b>
<b>TOTAL</b>	<b>482,40</b>	<b>553,05</b>	<b>650,15</b>	<b>732,87</b>	<b>815,07</b>
PIB	1.346,03	1.556,18	1.766,62	1.937,60	2.100,95
<b>CARGA TRIBUTARIA / PIB</b>	<b>35,84</b>	<b>35,54</b>	<b>36,80</b>	<b>37,82</b>	<b>38,80</b>

Fonte: Amaral et al. (2006, p. 3)

O planejamento tributário é uma ferramenta preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico pretende realizar, e sua finalidade é obter legalmente a maior economia fiscal possível, variando entre excluir, reduzir ou mesmo postergar a carga tributária.

Para tanto, torna-se necessário que o gestor tributário conheça bem a atividade da entidade, a legislação fiscal aplicável, as técnicas contábeis e a legislação tributária, para que possa, desse modo, estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou mesmo encontrar lacunas na legislação que possibilitem a realização da operação de forma menos onerosa para o contribuinte.

A realização da pesquisa de análise das práticas do planejamento tributário como ferramenta de gestão nas indústrias de bens e capital no Brasil do setor gráfico surgiu em

conseqüência das dificuldades enfrentadas para minimizar os custos dos seus produtos frente à economia mundial.

Em vista disso, é relevante identificar se os gestores dessas empresas têm conhecimento da importância do planejamento tributário e se fazem uso dessa ferramenta para minimizar os custos, esclarecendo que a denominação gestores, nesta pesquisa, refere-se a todos os responsáveis pelas decisões tributárias nas indústrias-objeto deste estudo.

Tal percepção ficou ainda mais evidente à medida que empresas externas ganharam espaço em nosso mercado interno e, como conseqüência dessa constatação, tornou-se imprescindível identificar o comportamento dos gestores do setor frente ao planejamento tributário.

Sendo assim, pretende-se com esta pesquisa identificar se as indústrias brasileiras de bens de capital praticam o planejamento tributário, e sob o ponto de vista dos gestores, qual a importância dessa ferramenta para a tomada de decisões e maximização do lucro, tanto dos investidores quanto da sociedade em geral.

## 1.1 Situação problema

Inicialmente, antes da identificação do problema desta pesquisa, é necessário citar uma definição do que é problema. Para Cervo e Bervian (2002, p. 84), o “problema é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar uma solução”. Gil (1999, p. 49) explica que “na acepção científica, problema é qualquer questão não solvida e que é objeto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento”.

Nesse contexto, a presente pesquisa refere-se à análise do comportamento das indústrias de bens de capital do setor gráfico em relação à utilização do planejamento tributário como uma ferramenta de gestão, criando alternativas para a redução da carga tributária e promovendo a maximização dos lucros e a continuidade dessas empresas.

Partindo desse pressuposto, a situação-problema pode ser assim formulada:

**Qual a percepção dos gestores das indústrias de bens de capital em relação às práticas de planejamento tributário?**

## 1.2 Objetivos

Para Vergara (2000, p.25), “se o problema é uma questão a investigar, objetivo é um resultado a alcançar”. Já na visão de Malhotra (2001), nessa etapa, o pesquisador deve levar em conta a finalidade do estudo, a necessidade e a relevância das informações de fundo.

Os objetivos de um trabalho são divididos em geral e específicos. Como apontam Parra Filho e Santos (1998, p. 210), o primeiro “procura dar uma visão geral do assunto da pesquisa”. Nesse contexto, o objetivo geral da pesquisa é demonstrar a percepção dos gestores que atuam nas indústrias de bens de capital do setor gráfico sobre planejamento tributário, esclarecendo que os responsáveis pelas decisões tributárias serão chamados aqui de gestores, independentemente de função ou nível educacional.

Os mesmos autores afirmam que o objetivo específico “define o ponto central do trabalho [...] a idéia específica a ser desenvolvida” (1998, P. 211). Dessa forma, os objetivos específicos desta pesquisa são:

- a) identificar quais as práticas de planejamento tributário utilizadas pelas indústrias de bens de capital para minimizar os custos tributários;
- b) identificar o grau de compreensão dos gestores em relação às práticas de planejamento tributário;
- c) demonstrar algumas simulações de planejamento tributário estratégico e operacional que podem ser usadas para obter vantagens na redução do custo tributário

## 1.3 Justificativa do trabalho

O trabalho justifica-se pela escassez de pesquisas sobre tributos na área contábil e pela importância do planejamento tributário diante da complexa realidade brasileira que envolve diversas variáveis possíveis para a tomada de decisão.

Franco (1997, p. 814) expõe sua preocupação diante de nossa realidade tributária ao mencionar que “o elevado montante dos impostos e contribuições pagos pelas empresas requer uma administração sobre essas despesas ao longo de todo ano-calendário. Gerenciar impostos é, hoje, uma atividade das mais importantes nas organizações”.

Assim, busca-se compreender o efeito dos tributos nas indústrias de bens de capital do setor gráfico. Já que esse setor é responsável pela inovação técnica nos demais setores, a

carga tributária torna-se relevante para incentivar os investimentos e os avanços tecnológicos em nível nacional.

O custo tributário varia de acordo com as diferentes atividades econômicas, pelas suas finalidades sociais, científicas ou econômicas. Contudo, as variações mais eloquentes podem ser obtidas pelo planejamento estratégico dos tributos, observando-se desde a composição social da entidade, a estrutura da organização, o preparo dos gestores para exercer as atividades até a escolha das atividades, buscando minimizar, postergar ou mesmo excluir o fato gerador da obrigação tributária.

Todos esses e outros aspectos bem gerenciados resultam na redução do custo tributário e, consequentemente, na composição do preço final e na otimização do lucro. Significa também maior liquidez dos ativos e melhorias no fluxo de caixa, obtidas por meio de conhecimento e análises dos gestores responsáveis por essas indústrias.

As imperfeições da legislação ou intenções nela encontradas permitem ao gestor identificar lacunas e administrá-las de forma planejada, analisando cada situação, promovendo vantagens para as empresas, inclusive questionando administrativamente ou judicialmente, seja por convicção de que tal tributo não é devido, seja pelo mero adiamento do desembolso de um valor não disponível, avaliando o custo-benefício dessa decisão.

#### **1.4 Metodologia de pesquisa**

Método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para se atingir o resultado desejado. Para melhor compreender o conceito, Cervo e Bevian (2002, p.23) postulam que:

O método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade o meio de acesso ao conhecimento: só a inteligência e a reflexão descobrem o que os fatos são.

A análise abordada nesta pesquisa tem características exploratórias. Segundo Cooper e Schindler (2003), tais pesquisas:

- a) têm por objetivo explicitar melhor o problema, levantar hipóteses e aprimorar idéias;
- b) fornecem informações sistematizadas e organizadas, disponíveis para a utilização;

- c) exigem conhecimento das fontes de informação, de sua utilização e habilidade com os controladores dessas fontes;
- d) assumem, com freqüência, as formas de pesquisa bibliográfica.

Na concepção de Sellitz et al (1989), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema. Nesse contexto, para Richardson, (1999, p.17) “as pesquisas de natureza exploratórias tentam descobrir relações entre fenômenos e muitas vezes tentam determinar a existência desta relação”.

Sobre o assunto, Gil (1999, p. 43-44) informa que as pesquisas exploratórias:

[...] habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas e estudos de caso [...] As pesquisas descritivas tem como objetivo primordial o estabelecimento de relações entre variáveis [...] As pesquisas descritivas são juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática.

Quanto aos meios, utilizam-se os seguintes tipos de pesquisa: documental, bibliográfica e de campo.

O mesmo autor (1999, p.52) explica que a pesquisa documental apresenta as seguintes vantagens:

- a) os documentos constituem fonte rica e estável de dados;
- b) como subsistem ao longo do tempo, tornam-se a mais importante fonte de dados em qualquer pesquisa de natureza histórica;
- c) custo baixo, se comparado com o de outras pesquisas;
- d) não exige contato com os sujeitos da pesquisa.

Assim, a utilização da pesquisa documental justifica-se, visto que é premissa do planejamento tributário o uso da legislação emanada do Poder Público para análise e interpretação.

Já Cooper e Schindler (2003, p.143) apontam que a pesquisa bibliográfica:

- 1)é desenvolvida com base em dados secundários constituídos de livros e artigos científicos e é muito utilizada em estudos exploratórios, históricos ou em análises de diferentes posições a respeito de um problema;
- 2)permite uma cobertura ampla de um fenômeno, principalmente se o problema de pesquisa exige dados muito dispersos geograficamente.

Quanto à pesquisa de campo, optou-se pelo questionário que, de acordo com Hair Jr. (2005, p. 159), “deve levar em consideração uma série de atividades inter-relacionadas que incluem o desenvolvimento geral do questionário, sua validação através dos testes e determinação do método pelo qual o questionário será administrado”.

O questionário foi dirigido aos gestores das indústrias de bens de capital buscando evidenciar o porte, as práticas e o grau de compreensão em relação ao planejamento tributário. A denominação “gestores” é usada para designar todos os respondentes tomadores de decisões tributárias dentro da empresa.

Este estudo pode ser considerado tanto qualitativo como quantitativo. Como meio quantitativo, utiliza-se o questionário aplicado aos gestores das indústrias de bens de capital e, como meio qualitativo, a base teórica de especialistas da área, obtida por meio da pesquisa bibliográfica.

## 1.5 Delimitação da pesquisa

Para Cervo e Bervian (2002, p. 82), “delimitar é selecionar um tópico ou parte a ser focalizado, podendo-se ainda fixar circunstâncias, sobretudo de tempo e espaço, tratando de indicar o quadro histórico e geográfico, em cujos limites o tema se localiza”.

Embora o presente estudo tenha a pretensão de evidenciar a importância do planejamento tributário nas indústrias brasileiras de bens de capital do setor gráfico como uma ferramenta de gestão para as tomadas de decisões relacionadas com a redução, postergação ou mesmo exclusão dos tributos, abrange apenas os tributos relevantes que, bem administrados, geram vantagens econômicas.

Dessa forma, a pesquisa identificou como tributos de maior impacto no setor os seguintes: IPI, ICMS, IRPJ, ISS, e CSLL. Apesar de a autora pretender, inicialmente, tratar de todos os tributos, esse fato, além de requerer mais tempo para a pesquisa, ampliaria a extensão da dissertação.

## 1.6 Estrutura do trabalho

Este trabalho está dividido conforme se segue:

- a) no capítulo 1, aborda-se a introdução, o problema, o objetivo geral e específico, a justificativa, a delimitação e a metodologia da pesquisa utilizada para estruturar o trabalho;

- b) no capítulo 2, apresenta-se uma revisão bibliográfica, conceituando impostos indiretos e diretos incidentes nas indústrias de bens de capital do setor gráfico, identificando as principais características dos impostos e sua relevância para o planejamento tributário;
- c) no capítulo 3, apresenta-se conceitos, definições, características e tipos de planejamento tributário e diversas situações, classificadas ora como planejamento estratégico, ora como planejamento operacional, em ambos os casos promovendo a economia tributária;
- d) no capítulo 4, trata-se da metodologia utilizada na pesquisa, da caracterização da população e da amostra das indústrias de bens de capital do setor gráfico, além das técnicas de estatística e suas definições;
- e) no capítulo 5, apresenta-se a tabulação, o dimensionamento e a análise da pesquisa e os resultados do questionário aplicado aos gestores, por meio dos testes estatísticos evidenciados no capítulo 4. Logo na seqüência, uma análise geral da pesquisa;
- f) após o capítulo 5, apresenta-se a conclusão, demonstrando se o problema proposto foi solucionado e se os objetivos gerais e específicos foram atingidos;
- g) por fim, as referências bibliográficas.

## 2 TEORIA E CONCEITOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A efetiva importância dos tributos no mundo dos negócios tem exigido dos gestores das organizações empresariais um vultoso investimento de energia e recursos na busca de idéias e planos que minimizem a carga tributária.

A conciliação dos aspectos industriais, comerciais e fiscais fundamenta-se no direito aos contribuintes na adoção de ações que resultem em impostos menos onerosos, voltados à anulação, redução ou ao adiamento do ônus tributário. Assim, o exercício desse direito condiciona-se à rigorosa observância dos requisitos formais e substanciais que a lei exige para a prática dos atos lícitos para ser considerado planejamento tributário.

Com a finalidade de validar as idéias expostas acima, Guerreiro (1998, p.148) assevera 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 [...].

No mesmo sentido, Oliveira, L.M. et al (2005, p.38) teoriza que:

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos, jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Diante do exposto, inicialmente, menciona-se os princípios constitucionais, conceitua-se os tributos, os elementos fundamentais e apresenta-se definições importantes para a compreensão do planejamento tributário.

### 2.1 Princípios constitucionais tributários

Conforme Oliveira L.M. et al (2005), os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só têm validade se editadas em rigorosa consonância com aqueles. Tais princípios são estabelecidos na Constituição Federal:

- **Princípio da Competência:** o art.150, § 6º e no art. 151, inciso III da Constituição Federal, esclarece que o exercício da competência tributária é dado pela União, Estado ou Município, que exercitarão as competências de estabelecer subsídio ou isenção, redução, concessão de crédito, anistia ou remissão por meio de

lei, não sendo permitida qualquer delegação ou prorrogação desta competência para outros que não os previstos em lei.

- **Princípio da Uniformidade Geográfica:** o art.151, inciso I, preocupa-se em estabelecer o tributo de forma uniforme em todo território nacional, sendo vedado à União criar distinções entre os Estados, Municípios ou Distrito Federal.
- **Princípio da Não-Discriminação Tributária:** o art. 152 veda aos Estados, Municípios e Distrito Federal manipular as alíquotas, base de cálculo ou qualquer outra fórmula tributária em razão da sua procedência ou destino.
- **Princípio da Capacidade Contributiva e da Autoridade Tributária:** o art. 145, § 1º prevê que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão estabelecer tributos de acordo com a capacidade contributiva tornando-se subjetiva, uma vez que a capacidade contributiva leva em consideração à capacidade real e objetiva considerando, por exemplo, as manifestações de riqueza como: bens móveis, imóveis, títulos etc.
- **Princípio da tipologia tributária:** no art. 145, § 2º menciona “*As taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto*” desta forma as espécies taxas e impostos não podem utilizar a mesma base de cálculo, tendo como distinção dois fatores: a) hipótese de incidência; e b) a base de cálculo.

Sobre o tema, Fabretti (2005, p.119) destaca que:

- **Princípio da legalidade** “Art. 150. sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

  - I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”
  - “É de suma importância atentar para o fato de que o princípio diz claramente lei (fonte principal) e não decreto, portaria, instrução normativa etc (fontes secundárias).”

- **Isonomia Tributária:** “Art. 150.

  - (...)
  - II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou dividendos.”
  - **Irretroatividade Tributária** “Art. 150.

    - (...)
    - III – cobrar tributos:
    - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados.”

Em resumo, a lei aplica-se aos fatos que ocorrem após sua entrada em vigor, e não pode retroagir para alcançar fatos já ocorridos na vigência da lei anterior.

- **Anterioridade** “Art. 150

  - (...)
  - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicados a lei que os instituiu ou aumento.”

Então, visando a instituir ou aumentar um tributo para o exercício financeiro seguinte, a lei deverá ser promulgada até, no máximo, 31 de dezembro do ano vigente, esclarecendo que existem exceções, como:

a) Alteração de Alíquota – Impostos Federal

“Art. 153.

(...)

§ 1º É facultado ao poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

As alíquotas referidas são as dos seguintes impostos da União: importação, exportação, produtos industrializados, sobre operações financeiras, contribuições sociais.

“Art. 195 –

(...)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 105 III, b”.

Oliveira, G.P. (2005, p. 71) complementa que:

• **Princípio da vedação de tributo confiscatório.**

“Art. 150

(...)

IV – utilizar tributo, com efeito, de confisco;

Esse princípio rege que tributo será instituído em um nível racional. A racionalidade de um tributo é comprovada nos casos em que sua rigorosa cobrança não acarrete assimilação do valor total do objeto tributado. Busca preservar a propriedade do indivíduo, caso contrário, seria irracional aplicar tributos que precisariam destituir o contribuinte de todos os bens para pagamento, criando um limite para saber até onde se pode avançar no patrimônio do indivíduo sem que se configure confisco.

Os princípios constitucionais demandam estrita observância, e sua desobediência acarreta consequências danosas, pois são eles que estabelecem os pontos de apoio normativos para boa aplicação. Nenhuma interpretação poderá ser considerada boa se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional; portanto, os princípios mencionados norteiam as normas tributárias.

## 2.2 Conceituação de tributo

Segundo Martins (1998b, p.50), “tributo é uma penalidade. Espontaneamente, muitos poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que a exige é sempre examinada com

resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente”. Desse modo, o surgimento de um tributo deve ser mediante um evento lícito, instituído por uma lei, e mediante o emprego dos vocábulos “prestaçāo pecuniária”, “compulsória” e “cobrada”.

Nesse sentido, Machado citado por Martins (2005, p. 23) diz que:

[...] em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isso aconteceu com o conceito de tributo, que atualmente, no Brasil, legalmente determinado, o legislador afastando as divergências da doutrina, menciona no Art. 3º - Tributo é todo prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade.

Para melhor entendimento, decompõe-se a definição acima:

- a) **prestaçāo pecuniária**: significa que o tributo deve ser pago em moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* (bens) ou *in labore* (trabalho);
- b) **compulsória**: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- c) **moeda ou valor que se possa exprimir**: entende-se como dinheiro corrente ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, BTNF, UFIR etc);
- d) **que não constitua ato ilícito**: as penalidades ou multas não são incluídas no conceito de tributo; portanto, esse não decorre de infração ou descumprimento da lei;
- e) **instituída em lei**: a obrigação de pagar o tributo ocorre mediante força de lei;
- f) **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**: a autoridade não tem liberdade para escolher ou determinar a melhor oportunidade para cobrança de tributos, a lei tributária é que estabelece os critérios a serem observados.

Na visão de Oliveira, G.P. (2005, p.54), “diante dessas características, o conteúdo prevalece sobre a forma. Assim, toda obrigação instituída pelo Estado absorverá os elementos descritos anteriormente para ser considerada como tributo”.

A finalidade do tributo é promover as necessidades públicas ou coletivas, como saúde, educação, habitação, saneamento, transporte, segurança, estrutura urbanística, justiça, dentre outras. Para atender a todas elas, são necessários suprimentos financeiros, que se originam dos tributos, divididos a princípio em três modalidades:

- a) **imposto**: não possui uma vinculação específica imediata para a realização de um serviço, ou seja, não tem como contrapartida nenhuma atividade imediata do Estado

em relação ao contribuinte; os suprimentos financeiros desta modalidade destinam-se a financiar as despesas de interesse geral;

- b) **taxas:** são tributos que ocorrem mediante a prestação de serviços públicos essenciais; trata-se de tributo vinculado, pois o Estado oferece uma contrapartida, surgindo de imediato à obrigação tributária;
- c) **contribuições de melhorias:** destina-se a fazer face ao custo de obras públicas que venham a agregar valor ao imóvel.

O artigo 148 da Constituição Federal de 1988 inclui duas outras modalidades na definição de tributos:

- a) **emprestimo compulsório:** para ser instituído em caso ou iminência de guerra, calamidade pública, investimento público de caráter urgente e relevante;
- b) **contribuições especiais ou** para fiscais instituídas para atender às necessidades dos sistemas oficiais de Previdência e Assistência Social.

### 2.2.1 Elementos fundamentais do tributo

Vale mencionar que a obrigação tributária nasce de uma obrigação, gerada por meio de uma relação jurídica, ou seja, determinada pessoa (credor) tem o direito de exigir de outra (devedor) uma prestação (objeto), em virtude de previsão legal ou manifestação de vontade.

Para Oliveira, L.M. et al (2005, p. 28) “a obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador)”. Desse modo, há três elementos básicos da obrigação tributária:

### 2.2.2 A Lei

É considerada o principal elemento da obrigação tributária, pois cria os tributos e determina as condições de cobrança, assumindo formas diferentes de expressão, desde um texto fundamental (Constituição) até regras ordinárias de convivência (leis em sentido restrito).

Surgiu um ponto de controvérsia quando foi estabelecida a possibilidade de o governo criar e majorar tributos por meio de Medidas Provisórias (MP), as quais, enquanto

não apreciadas pelo Congresso Nacional, têm força de Lei, com eficácia de 45 dias, não podendo ocorrer à reedição após esse prazo.

Nesse sentido, Oliveira, G.P. (2005, p. 55) complementa que “o intervalo de tempo decorrido da publicação até sua vigência é doutrinariamente entendido como *vacatio legis*, período em que a lei é válida [...] o intervalo é necessário para que os contribuintes tenham tempo hábil para conhecer e aplicar as novas disposições legais”.

Martins (1998a, p.17), por sua vez, conceitua os limites de atuação do fisco, ao dizer que “a sanção tributária é elemento constitutivo do direito tributário, que visa, dessa forma, viabilizá-lo, dando ao Estado força para receber o que decidiu que deveria pertencer-lhe”.

Sendo assim, fica claro que a obrigação tributária nasce exclusivamente da lei; sem ela, não há incidência e muito menos fato gerador.

### 2.2.3 O objeto

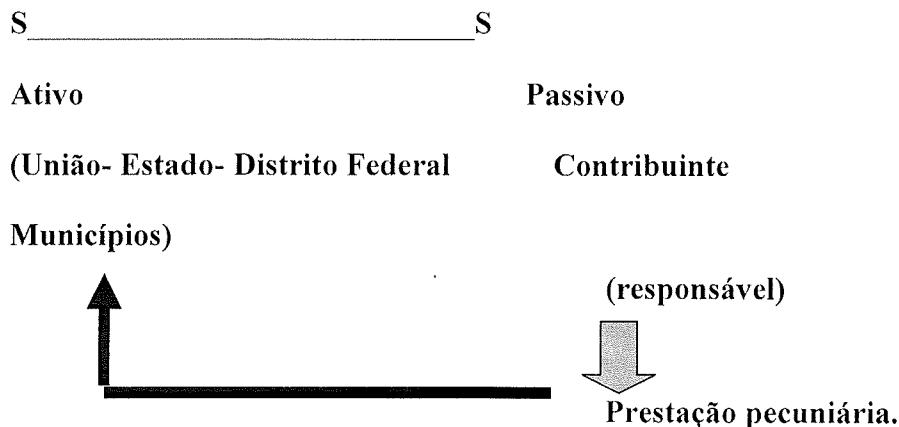
Representa as obrigações do sujeito passivo. Basicamente, as prestações consistem no pagamento do valor em dinheiro, denominado obrigação principal, e no cumprimento das diversas formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributária. Sua inobservância converte-a em obrigação principal em razão da aplicação de multas previstas em legislação específica.

A exigência de uma obrigação principal surge com o lançamento, pois esse define e formaliza o crédito tributário, que consiste no fato gerador, estabelecendo os elementos necessários para cobrança dos tributos e/ ou penalidades. Ao ser constituído, deverá ser feito o pagamento ou a compensação.

As partes da obrigação tributária são idênticas a qualquer outra obrigação: de um lado, o sujeito ativo, de outro, o passivo:

- a) **sujeito ativo**: é o ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município), criador do tributo;
- b) **sujeito passivo**: prevê duas espécies; a do ***contribuinte***, que tem relação pessoal direta com a situação que constitui o fato gerador; e a ***responsável*** que, sem revestir-se da condição de contribuinte, tem a obrigação de pagar tributos gerados por força de lei.

Então, surge a figura do vínculo jurídico:



**FIGURA 1 – Tributo (configuração dinâmica)**

Fonte: Adaptado de Carvalho (1981, p.61)

## 2.2.4 O fato gerador

Oliveira, G.P. (2005, p.56) postula que:

Existem dois tipos de elementos objetivos na obrigação tributária (obrigação tributária principal e acessória), há também dois tipos de elementos causais que se concretizam imediatamente da ocorrência de um fato previsto na lei gerando, assim, a obrigação tributária: o fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória.

Um fato gerador é considerado ocorrido e seus efeitos existentes, quando são reunidas as provas materiais necessárias à sua ocorrência (situação de fato). Ele deve ser interpretado sem considerar a licitude ou ilicitude dos atos praticados. Tome-se como exemplo a aquisição de disponibilidade econômica referente ao rendimento auferido do jogo do bicho (atividade ilícita), em que ocorre incidência do imposto de renda no momento da disponibilidade financeira.

## 2.3 Situação da carga tributária nacional

A metodologia usual para a determinação da carga tributária é a criação de uma relação entre os impostos arrecadados pela sociedade e a riqueza total produzida pela nação, ou seja, a somatória dos tributos federais, estaduais e municipais arrecadados em relação ao PIB. Dessa forma, mede-se quanto da riqueza obtida pela nação foi destinada ao governo.

Conforme Giacomoni (2000), os dados relacionados à carga tributária no Brasil apresentam forte tendência à elevação, o que é facilmente observado na tabela abaixo, que confirma a evolução da carga tributária no país:

**TABELA 3 – Evolução da carga tributária (1947 a 1º.sem/ 2006)**

( Em % do PIB )							
Ano	C.T.B	Ano	C.T.B	Ano	C.T.B	Ano	C.T.B
1947	13,84	1963	16,05	1979	24,66	1995	29,41
1948	14,03	1964	17,02	1980	24,52	1996	27,29 *
1949	14,39	1965	18,99	1981	25,25	1997	27,47 *
1950	14,42	1966	20,95	1982	26,34	1998	29,33 *
1951	15,72	1967	20,47	1983	26,97	1999	31,64 *
1952	15,41	1968	23,29	1984	24,34	2000	32,84 *
1953	15,20	1969	24,87	1985	24,06	2001	33,68 *
1954	15,82	1970	25,98	1986	26,16	2002	35,84 *
1955	15,05	1971	25,26	1987	23,77	2003	35,54 *
1956	16,42	1972	26,01	1988	22,43	2004	36,74 *
1957	16,66	1973	25,05	1989	24,13	2005	37,82 *
1958	18,70	1974	25,05	1990	28,78	2006	38,80 **
1959	17,86	1975	25,22	1991	25,24		
1960	17,41	1976	25,14	1992	25,01		
1961	16,38	1977	25,55	1993	25,78		
1962	15,76	1978	25,70	1994	29,75		

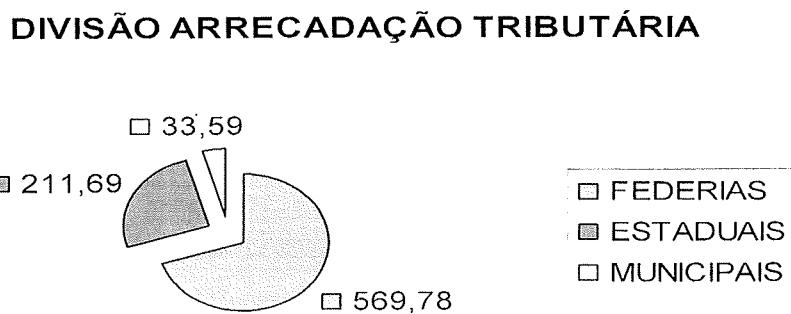
Fonte: Autora, adaptado de Giacomoni (2000, p. 36).

Os dados assinalados com asterisco correspondem a uma atualização fornecida pelo IBGE E IBPT.

De acordo com o IBPT (2007, p. 02), em 2006, foram arrecadados R\$ 815,07 bilhões. O crescimento real da arrecadação em relação a 2005 foi de R\$ 82,20 bilhões, distribuídos da seguinte forma: o crescimento da arrecadação federal foi de R\$ 55,36 bilhões, o dos estados R\$ 23,82 bilhões, e o dos tributos municipais, R\$ 3,02 bilhões. A arrecadação do ano 2006, ainda segundo o IBPT, dividiu-se da seguinte forma:

- Tributos Federais: R\$ 569,78 bilhões;
- Tributos Estaduais: R\$ 211,69 bilhões;
- Tributos Municipais: R\$ 33,59 bilhões.

O gráfico evidencia o volume de arrecadação de acordo com as esferas públicas:

**GRÁFICO 1 – Divisão da arrecadação tributária**

Fonte: Da autora

A carga tributária do Brasil pode ser comparada à de países de primeiro mundo e em estágios semelhantes, como México, Argentina e Chile, conforme a tabela 4:

**TABELA 4 – Comparação com tributos de outros países**

País	1985	1995	2000	2003	2004
Suécia	48,20%	48,50%	53,80%	50,60%	50,70%
Noruega	43,10%	41,10%	43,20%	43,40%	44,90%
França	43,80%	43,90%	45,20%	43,40%	43,70%
Itália	34,40%	41,20%	43,20%	43,10%	42,70%
Brasil	20,80%	28,90%	32,80%	35,50%	36,80%
Alemanha	37,20%	38,20%	37,80%	35,50%	34,60%
México	17,00%	16,70%	18,50%	19,00%	18,50%
Chile	19,80%	18,70%	17,30%	18,10%	19,20%

Fonte: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2004, p.5)

Observa-se que a carga tributária brasileira é equivalente à de países como Noruega, França, Itália e Alemanha. A diferença está na qualidade da prestação de serviços públicos conforme cita Martins (2004) em seu artigo.

A evolução da carga tributária é dividida em três etapas: a primeira, a partir da década de 60, em razão das reformas tributárias realizadas na época; a segunda teve início em meados da década de 90 e estende-se até os dias atuais. O processo de estabilização da economia, Plano Real, é o responsável por isso.

Nesse sentido, Giambiagi e Além (2000, p. 147) ressaltam que:

[...] a tendência à elevação da carga tributária ao longo dos anos 90 decorreu principalmente do aumento da carga de tributos incidentes sobre bens e serviços, explicado em boa parte pelo crescimento da carga de impostos cumulativos, que do ponto de vista econômico, são de pior qualidade, prejudicando o desempenho do setor produtivo.

A terceira etapa teve início com a promulgação da Constituição Federal do Brasil em outubro de 1988, e trouxe o engessamento das despesas do setor público, conforme citam Britto et al (1995, p.134):

A Constituição federal de 1988 elevou a participação dos governos subnacionais nos recursos fiscais globais em detrimento da União. Contudo, os esforços rumo à descentralização dos encargos foram muito limitados. A diminuição da parcela federal na partilha dos recursos tributários e a incorporação de uma série de benefícios de natureza social e trabalhista contribuíram para o que alguns autores têm caracterizado como engessamento das despesas do setor público.

Na realidade, a evolução da carga tributária ocorre mediante o aumento dos gastos públicos, sem que ocorra na mesma proporção um aumento da receita do Estado. Então, são criados tributos para cobrir os gastos da máquina pública.

Conclui-se que o Plano Real e a Constituição Federal do Brasil de outubro de 1988 foram os responsáveis pela evolução constante da carga tributária atual, pois o primeiro, cumprindo o papel de reduzir a inflação, também reduziu a arrecadação. Já a Constituição criou uma série de obrigações para o Estado, aumentando sua dívida sem que houvesse uma contrapartida de receitas. Assim, ambos os fatores somados à globalização tornam o Brasil um dos países com a maior carga tributária, conforme retrata a tabela 3 acima.

## 2.4 Carga tributária internacional

No atual estágio de desenvolvimento, além das informações circularem em velocidade cada vez maior, os produtos têm um mercado mundial. Em uma ótica produtiva, o processo de globalização se traduz em uma crescente homogeneização internacional das estruturas de oferta e demanda. Dentre as muitas determinantes que influenciam a internacionalização, há, especificamente, a tributação internacional, e sintetizam-se alguns princípios tributários ligados principalmente a ela sobre as rendas das empresas.

O sistema internacional sobre a renda compreende dois princípios: o da territorialidade e o da Universalidade, e ambos constituem elementos de conexão entre Estados e contribuintes, estabelecendo critérios para definir o poder estatal de tributar, excludentes entre si. A opção por um ou outro princípio varia de acordo com a conveniência e oportunidade em relação às políticas fiscais planejadas e pretendidas pelos países.

### 2.4.1 Princípio da territorialidade

O princípio da territorialidade, também conhecido como *source income taxation* ou base territorial, significa que todas as situações jurídicas que dão origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território de um Estado, geram uma obrigação tributária. A territorialidade tributária é, afinal, decorrência lógica do próprio poder soberano de qualquer Estado, já que todos os fatos ocorridos dentro do seu território são ordenados e disciplinados por seu sistema jurídico.

#### 2.4.2 Princípio da universalidade

O princípio da universalidade, também conhecido como base global, princípio da pessoalidade, princípio da renda mundial ou ainda *world-wide income taxation*, atende melhor às exigências de isonomia entre os contribuintes apenas no mercado doméstico e aqueles atuantes em praças financeiras no exterior, favorecendo-se de benefícios fiscais estrangeiros.

Segundo o princípio da base global do imposto sobre a renda, passam a ser tributados a universalidade dos lucros e os rendimentos e ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Todas as rendas obtidas por pessoas jurídicas sediadas nos Estados que adotam a base global, mesmo as obtidas fora do território nacional, encontram-se dentro do âmbito da incidência do IR.

Em suma, o princípio da base global do IR obriga a taxação da renda onde quer que ela venha a ser produzida, e sua adoção está se tornando cada vez mais freqüente em economias desenvolvidas que exportam capital e investimento.

#### 2.4.3 Fenômeno da bitributação

No que tange à internacionalização da economia, a evasão fiscal é um fenômeno comum e constante que os países buscam combater. Por essa razão, a flexibilidade e previsibilidade do regime tributário em relação aos investimentos internacionais tornam-se necessárias.

Em seu artigo sobre bitributação, Crepaldi (2006) menciona a seguinte situação: a Empresa GM, multinacional fabricante de veículos automotores sediada nos Estados Unidos da América, com 15 filiais localizadas em todo mundo, tem o lucro delas tributado pelo IRPJ em todos esses países.

Nesse contexto, o autor coloca as seguintes questões:

- Como os rendimentos auferidos pelas filiais representam os lucros da matriz?
- A matriz, por sua vez, deveria tributar novamente?

Sobre o assunto, Tôrres (2001, p. 372) aponta que:

A causa prevalecente do problema da bitributação internacional deve-se às relações entre dois ou mais sistemas tributantes de estados soberanos, instigada por inevitáveis concursos de pretensões impositivas sobre um mesmo ato de produção de rendimentos, em base transnacional, pela incidência das normas do Estado da situação da fonte efetiva dos rendimentos (dos países onde se localizam as filiais de

uma multinacional, por exemplo) e pelas normas do Estado de residência (do país onde se localiza a matriz, a sede, da multinacional).

Dessa forma, haverá bitributação quando concorrerem normas de tributação entre países que adotam:

- a) ambos (Estado da filial e Estado da matriz) o princípio da universalidade, na medida em que a legislação interna do estado da fonte (da filial) conceitue como residente (ou como nacional) aquela empresa que possua um estabelecimento permanente em seu território;
- b) um (o Estado da matriz) adote o princípio da universalidade e o outro (o Estado da filial) o da territorialidade.

## 2.5 Conceito e licitude do planejamento tributário

No contexto apresentado, observa-se o alto custo tributário sobre a produção brasileira, que precisa ser minimizado significativamente; assim, torna-se necessário o planejamento da economia tributária de forma lícita.

Trata-se de um estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos tributários, jurídicos e econômicos de determinada decisão gerencial. Na perseguição pela eficácia tributária, buscam-se meios adequados e eficientes que possam materializá-la.

O objetivo dos gestores tributários não é muito diferente dos almejados por gestores de outras áreas, visto que ambos buscam maximizar a riqueza, minimizar o custo e os riscos para as organizações. Para que isso ocorra, é necessária a colocação do planejamento tributário em prática, por meio de ações, dentre as quais, segundo Oliveira, L.M. et al (2005):

- a) minimizar a carga tributária;
- b) postergar a ocorrência dos fatos geradores;
- c) postergar o pagamento dos tributos;
- d) reduzir ou eliminar contingências tributárias;
- e) anular a incidência tributária;
- f) reduzir o tempo utilizado para elaborar as obrigações acessórias;
- g) criar benefícios para clientes e fornecedores.

A otimização da carga tributária é um diferencial para vencer contratos, concorrências, licitações e para a própria sobrevivência da empresa. Muitas vezes, o ganho da empresa é consumido por tributos, tornando-se necessária a prática do planejamento de forma criativa e juridicamente legal, para que essa não se torne uma contingência no futuro.

Assim sendo, considera-se que o planejamento tributário ocorra sempre de forma legal, sem o uso de qualquer artifício ilícito, restringindo a adoção de mecanismos legais que permitam reduzir, postergar ou eliminar a carga tributária. Para validar essa definição, transcreve-se a seguir a opinião de alguns doutrinadores sobre a licitude do planejamento tributário.

Borges (2000, p. 55) destaca que:

[...] a natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributária – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer, com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa, excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

Na opinião de Torres (2001, p.37), com a expressão Planejamento Tributário, “deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma legítima economia de tributos. Independente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados”.

Em Martins (1998b, p.52), lê-se que é “importante observar que o intuito de economizar tributos, além de não ser ilegal, representa, no caso de pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes incumbe gerir os negócios da forma mais rentável possível”.

Já para Greco (2004, p. 12), o tema planejamento tributário reúne tanto aspectos de relevância econômica como jurídica e política. Dessa maneira, o autor afirma:

- Economicamente – Referente à arrecadação tributária e o perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes, em 1999 o então Secretário da Receita Federal, Everaldo Maciel, em seus pronunciamentos declara que das quinhentas maiores empresas do Brasil, cerca da metade não pagava imposto sobre a renda há vários anos. A partir deste dado surge a questão: Como era possível uma pessoa jurídica não apresentar imposto de renda sobre a renda e continuar sólida? A resposta é óbvia: simplesmente o resultado do planejamento tributário.
- Juridicamente – Há dois temas importantíssimos a serem observados no campo do direito. Primeiro o da *isonomia*: como cobrar de quem não tem capacidade contributiva, como também de não se cobrar de quem deveria ter cobrado; Segundo: a *concorrência*, a competição não deve ocorrer mediante a carga tributária, sim pela própria aptidão, qualidade, criatividade ou serviço prestado.

- Politicamente – Ao tratarmos de tributação associamos à arrecadação, o que implica em falar do custeio do Estado. Assim, na medida que a população espera que o Estado desempenhe suas funções, torna-se necessário prover meios financeiros, para que ocorra, desta forma uma ligação entre cidadão e tributação. Outro fator é a utilização por partidos políticos do tema planejamento tributário, para conseguir seus objetivos, desta forma o tema deixa de ser uma questão técnica ou jurídica e transforma-se em um assunto relevante na política.

Ainda para o mesmo autor (2004, p.14), “a variável tributária não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou que interfira na competição. Caso esta situação ocorra, começam a existir reflexos no *market share*, pois determinado contribuinte descobriu uma forma de minimizar a carga tributária e com isto praticar preço menor do que o concorrente”.

Para complementar o conceito de licitude do planejamento tributário, Borges (2001, p.25) cita que “vale enfatizar que inexiste planejamento tributário padrão, pois uma simples discrepância nos aspectos factuais da operacionalidade da empresa poderá torná-lo ineficaz e ilegítimo”.

O mesmo autor, em sua obra Planejamento Tributário, trabalha a possibilidade da economia tributária por meio da suspensão ou deferimento dos tributos IPI e ICMS, e postula que:

Embora em alguns casos seja necessária uma reorganização jurídica da empresa, quando em conjunto é caracterizada a incidência do IPI e ICMS, enquanto, quando tratadas separadamente, temos a exclusão ou, ao menos, redução da incidência tributária, passando a ocorrer apenas à incidência do ISS.

Diante do exposto, percebe-se que há uma tendência, na opinião dos autores, de elaborar o planejamento tributário mediante simulação. Dessa forma, são necessários alguns esclarecimentos para entender a linha tênue que separa planejamento tributário lícito e ilícito.

### 2.5.1 Característica de evasão fiscal

A evasão tem como característica a ilicitude do contribuinte consciente para retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo devido, e evasão é, certamente, o nome dado pela doutrina à sonegação fiscal decorrente da ilicitude. Ocorre no instante ou após a ocorrência do fato gerador, característica do mau administrador. Refere-se àquele que não planeja, pois toda a ação ou omissão praticada e formalizada com esse fim constitui evasão fiscal.

Em um primeiro momento, parece simples a conceituação ou a terminologia usada para identificar a evasão fiscal; porém, durante a realização da pesquisa, encontrou-se a decisão do extinto Tribunal Federal de Recursos, que contraria a lei:

Se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, forem praticados antes da ocorrência do fato gerador, trata-se de elisão; se praticados depois ocorre fraude fiscal. E isto porque, se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido, e, por conseguinte, o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meio lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, portanto, após ter surgido à obrigação tributária específica, qualquer atividade que desenvolvida, ainda que por meios lícitos, só poderá visar à modificação ou a ocultação de uma situação jurídica concretizada em favor do fisco, que poderá legitimamente objetivar contra essa violação de seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que é meramente declaratório (FILHO, 2004 p.34).

A fraude está caracterizada pelo art. 72, Lei nº. 4.502/64, cujo autor cometeu um equívoco, pois, já naquele momento, conseguiu fundir a evasão e elisão fiscal em uma única sentença.

Na opinião de Greco (2004), a postura dominante no Brasil é a de que o contribuinte pode realizar qualquer planejamento tributário, desde que se utilizem meios lícitos, antes do fato gerador, simulando e buscando fazer com que o fato gerador:

- a) não ocorra;
- b) ocorra em dimensão menor do que aquela em que poderia ser verificado;
- c) tenha sua exigência postergada.

Quanto ao fato gerador, o fisco, por vezes, noticia a possibilidade de o comerciante emitir nota fiscal adulterada, com data anterior à saída da mercadoria, ocorrido o ato antes do fato gerador. Na verdade, esse ato nasceu, e não se materializa em razão da evasão. É possível a alegação de desconhecimento da norma na produção de evasão, não havendo dolo. De acordo com a lei, não se caracterizará a fraude, no entanto, haverá a evasão.

Não é incumbido ao legislador formular definições; isso cabe à doutrina. Pode-se dizer que é perigosa toda definição legislativa de conceitos constitucionalmente pressupostos. O legislador não é mais lúcido do que a doutrina. Casualmente, o conceito do art. 116 do CTN, Código Tributário Nacional, é correto, pois assevera que:

[...] fraude é toda ação ou omissão dolosa tendentemente a impedir ou retardar total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a

excluir ou a modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir o seu pagamento, art. 72 Lei nº 4.502/64.

Consoante a Lei Complementar nº. 104, de 10 de janeiro de 2001, foi acrescentado ao artigo 116 do CTN o parágrafo único: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Nesse sentido, Fabretti (2005, p. 134), diz que evasão “consiste em prática contrária à lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”. Para Lopes (2002, p.53), “sempre que o contribuinte, para atingir determinado resultado econômico (redução de carga tributária), viola a regra ou a eficácia jurídica, então, pratica a evasão fiscal”.

### 2.5.2 Característica de elisão fiscal

Vários exemplos práticos de elisão fiscal podem ser apresentados; entretanto, vale lembrar que a elisão não é fruto do acaso, mas sim da licitude do comportamento de vários profissionais, ora advogados, ora contadores no trato com os tributos, na busca de manter empresas e patrimônios minimizando despesas e custos. Com essa ação do particular e de seus colaboradores, surge o Planejamento Tributário e, como fruto do uso do que a lei oferece, na figura do Estado, surge a Elisão Fiscal.

A luta ilícita para burlar o fisco, na terminologia, foi denominada Evasão Fiscal. O estudo que procura a economia fiscal, as lacunas da lei e saídas justas para diminuir os gastos para utilizar-se de um conjunto de atos lícitos denomina-se Elisão Fiscal.

Sobre isso, Fabretti (2005, p.133) postula que “a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por meio de escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei”.

Por sua vez, Schoerpf (2004, p.101) informa que “a elisão pode ser conhecida como planejamento tributário ou economia de tributos, e a evasão tributária, como crime fiscal propriamente dito”. Acentua ainda que:

A elisão fiscal, portanto, sendo prática destinada a evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de modo a ser alcançada economia de tributos, é atividade lícita, que evidentemente não sujeita o seu autor a qualquer penalidade. (...) A evasão fiscal, contudo, tem a conotação da fraude, sendo prática engendrada com o fito de, uma vez já ocorrido o fato gerador, subtrair o seu conhecimento aos agentes fazendários, ou levar a eles um conhecimento qualitativa ou quantitativamente distorcido desse fato, de modo a eximir-se indevidamente distorcido o sujeito passivo da obrigação tributária – agora já nascida – do pagamento do tributo devido, mediante esse artifício fraudulento.

### 2.5.2.1 Elisão fiscal internacional

As empresas multinacionais podem adotar critérios para minimizar a carga tributária embasada em elisão fiscal.

Dando seguimento ao exemplo mencionado no capítulo 2.4.3, Crepaldi (2006 p. 6) menciona a solução adotada para a questão:

Esta empresa transnacional, diante da excessiva onerosidade tributária a que está sendo submetida pela dupla tributação internacional (tributação dos seus rendimentos pelo estado da matriz e pelos países das suas filiais) pode vir adotar a seguinte prática. As suas filiais localizadas em países de elevada carga tributária passam a gastar demasiadamente, comprando bens, serviços e direitos por valores superfaturados de suas filiais localizadas em paraísos fiscais (países onde a carga tributária é inferior a 20%). Assim, as suas filiais localizadas em países de elevada carga tributária, como o Brasil, terão um pequeno lucro, ao passo que as localizadas em paraísos fiscais terão lucros bem maiores, os quais não correspondem a realidade. Desta forma, a nível global terá conseguido a empresa GN diminuir consideravelmente o pagamento de tributos sobre os seus rendimentos, por meio de uma prática de elisão e sonegação fiscal conhecida por Preço de transferência artificial.

Os países compostos pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) adotam critérios que coibem tais práticas, por meio da manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos em operações com pessoas vinculadas ou residentes no exterior. Isso é conhecido como preço de transferência. A tabela abaixo demonstra sua carga tributária:

**TABELA 5 – Carga tributária OCED**

<b>CARGA TRIBUTARIA DOS PAISES MEMBROS DA OCED</b>					
Rankig	Países	C.Trib.	Rankig	Países	C.Trib.
1	Suécia	50,48	17	<b>Brasil</b>	<b>35,91</b>
2	Dinamarca	49,02	18	Reino Unido	35,38
3	Bélgica	45,82	19	Nova Zelandia	34,89
4	Filandia	44,98	20	Portugal*	33,96
5	França	44,24	21	Canada	33,91
6	Noruega	43,95	22	Eslováquia*	33,12
7	Itália	43,45	23	Turquia	33,02
8	Áustria	43,11	24	Polônia*	32,63
9	Luxemburgo	41,68	25	Austrália*	31,5
10	Islândia	40,31	26	Irlanda	30,07
11	República Tcheca	40,01	27	Suíça	29,82
12	Holanda	38,88	28	Japão*	25,84
13	Hungria*	38,34	29	Coréia	25,49
14	Alemanha	36,27	30	EUA	25,39
15	Grécia*	35,97	31	México	19,49
16	Espanha	35,93			
<i>Obs</i>		<i>Dados 2003</i>		<i>(*)Dados 2002</i>	<i>Brasil, 2004</i>

Fonte: Ribeiro (2004)

Assim, haverá bitributação quando concorrerem normas de tributação entre países que adotam:

- a) ambos (Estado da filial e Estado da matriz) o princípio da universalidade, na medida em que a legislação interna do estado da fonte (da filial) conceitue como residente (ou como nacional) aquela empresa que possua um estabelecimento permanente em seu território;
- b) um (o Estado da matriz) adote o princípio da universalidade e o outro (o Estado da filial) o da territorialidade, levando as empresas a adotarem posturas elisivas para minimizar o impacto tributário sobre os rendimentos.

### 2.5.3 Fraude e sonegação

A lei nº. 4.729/6, em seu Art. 1º, cria uma relação do que vem a ser o crime de sonegação, mas não o define, apenas enumera de forma clara o que o constitui. Pode-se verificar que ocorre a ação, omissão e todas as características da fraude, diferenciando a princípio uma da outra no que envolve inclusive as condições pessoais do contribuinte e, nesse caso, a sonegação. Sobre isso, Guerreiro (1998, p. 147) afirma que:

É caracterizada como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir, ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, da natureza ou circunstâncias materiais desse fato ou das condições pessoais do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Portanto só há sonegação quando tiver ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

A Lei nº. 4.502/64 define como fraude toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou ainda diferir o seu pagamento.

É um desafio esclarecer qual o limite entre fraude e sonegação. Na tentativa de uma definição, pode-se cometer um equívoco, pois, conforme Gomes (1974, p.155.), “uma das características da fraude é uso de meios lícitos para contornar a exigência legal. Há fraude à lei com a realização, por meios lícitos, de fins que ela não permite sejam atingidos diretamente, por contrários à sua disposição”.

Para esclarecer o conceito acima, Greco (2004, p. 13) define que:

Por isso podem ser identificadas duas situações distintas às quais a palavra “fraude” pode referir-se: 1) *a fraude à lei*, em que há atos lícitos e violação indireta ao

ordenamento como um todo e frustração à sua imperatividade; e 2) *a fraude contra o Fisco* em que a conduta atinge diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco – existente ou em curso de formação – de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento.

## 2.6 Indústrias de bens de capital

Entre o final da guerra e 1930, segundo Suzigan, (1996, p.4), “inicia-se um importante processo de diversificação industrial, passaram a fabricar alguns produtos como: ferro-gusa, ferramentas elétricas, motores elétricos, máquinas têxteis, equipamentos para refino de açúcar, implementos agrícolas e outros”.

A origem desse processo industrial ocorreu em pequenas oficinas de conserto. Em muitos casos, elas surgiram para realizar consertos de produtos importados, dada a dificuldade de comprá-los do exterior. A partir dessa experiência, os clientes passaram a exigir, e os empresários eram, em muitos casos, imigrantes de primeira ou de segunda geração, com mais experiência prática do que formação técnica.

Assim, Versiani e Suzigan (1999, p.12) mencionam que:

Com a crise do setor agrícola-exportador, no final dos anos vinte, seguida dos efeitos da Grande Depressão sobre a economia brasileira, a ação do Estado em defesa da cafeicultura ajudou indiretamente o desenvolvimento industrial.

A demanda de produtos manufaturados passou a crescer primordialmente em função da renda gerada nas atividades ligadas ao mercado interno, a o nível de renda foi sustentado por políticas macroeconômicas expansionistas implementadas em defesa do setor exportador. A proteção à indústria foi aumentando devido à desvalorização da taxa de câmbio, controle de mercado de câmbio, e controle quantitativo das importações, impostos pela crise cambial. Com isso a indústria passou a liderar o crescimento e a industrialização e avançou substituindo importações de bens de consumo e de alguns bens intermediários.

No fim da década de 1930 e meados dos anos cinqüenta, o Estado passou a financiar e a investir diretamente no desenvolvimento de algumas indústrias de insumos básicos (siderurgia, mineração, álcalis, petroquímica) e a reforçar a infra-estrutura, como energia e transportes. (VERSIANI; SUZIGAN, 1999, p.13).

No início da década de cinqüenta, identificou-se alguns “pontos de estrangulamentos” nas áreas de energia, agricultura, transporte e indústria, o que levou à criação de um Banco de Desenvolvimento (BNDE) em 1952, que, inicialmente, dedicou-se a gerir recursos para os investimentos e infra-estrutura. (MALAN et al., 1977, p. 60-86).

Em seguida, ocorreram outras medidas para a implementação do Plano de Metas, uma política de desenvolvimento industrial, que abrange alguns elementos em postos de

estratégia, organização e instrumentos de promoção e desenvolvimento industrial. Nesse sentido, Versiani e Suzigan (1999, p. 16) mostram que.

1. Articulou o papel do Estado ao do capital privado, nacional e estrangeiro, e estabeleceu metas para investimento em infra-estrutura (energia e transporte) e para o desenvolvimento de indústrias específicas. Para estas foram criados Grupos Executivos integrados por técnicos do governo e por empresários. Esses grupos tinham poderes para administrar incentivo (como por exemplo, concessão de terrenos industriais, isenção de impostos e financiamentos) e para regular o investimento nas respectivas indústrias.
2. Um sistema de proteção que elevou substancialmente o protecionismo a indústria no mercado interno. Esse sistema era constituído principalmente por uma nova tarifa aduaneira, pela primeira vez em bases ad valores e fortemente protecionista (Tarifa de 1957), por uma nova política cambial, com duas categorias de importações (geral e especial), que subsidiava a importação de máquinas, equipamentos e insumos industriais e gravava a importação de bens “menos essenciais” e pela imposição de uma importante barreira não-tarifária às importações representada pela aplicação da Lei do Similar Nacional pelo Conselho de Política Aduaneira (CPA) criado também em 1957.
3. Financiamento ao investimento industrial, principalmente através do BNDE. Embora concentrado inicialmente nas indústrias de base, principalmente siderurgia, o BNDE logo passaria a financiar o investimento privado de capital nacional em praticamente todos os gêneros da indústria de transformação; e
4. Aumento da participação direta do Estado através de investimentos nas indústrias e insumos básicos (siderurgia, mineração, petroquímica) e em infra-estrutura.

Desse modo, história da instalação e expansão do setor de bens de capital no Brasil pautou-se na lógica de substituição de importações, viabilizando a montagem de indústrias diversificadas (RESENDE; ANDERSON, 1999). Nos anos seguintes, ocorreu a criação de empresas estatais, como a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), a Petrobrás e a Companhia Vale do Rio Doce, permitindo a ampliação do setor de máquinas e equipamentos.

A consolidação do setor ocorreu com o II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND), que incluiu algumas medidas:

- a) restrição à importação de equipamentos com similar nacional;
- b) restrição à contratação direta de engenharia estrangeira;
- c) estruturação de projetos compatíveis com a realidade nacional;
- d) prioridade aos fabricantes nacionais e controle nacional na colocação de encomendas (no caso bens de capital sob encomenda);
- e) indução à especialização dos ofertantes, bem como autonomia tecnológica;
- f) padronização das máquinas e equipamentos sempre que possível (MOTTA, 2004).

Esse modelo substituía as importações e protegia a indústria nacional; contudo, o efeito foi contraditório, pois as indústrias tornaram-se ineficientes e tecnologicamente

atrasadas. Em 1990, ocorreu uma reorientação da política econômica, marcada principalmente pela abertura do mercado interno e pela estabilização monetária em 1994, o que alterou diversas cadeias industriais, inclusive a de bens de capital, quando houve um aumento significativo nas importações desses bens.

Todas as grandes economias são, simultaneamente, grandes produtoras, exportadoras e importadoras de bens de capital (FURTADO, 2003). Tradicionalmente, a fabricação de máquinas e equipamentos mais complexos concentra-se nos países desenvolvidos, como Estados Unidos, Japão, Alemanha, Reino Unido, França e Itália, que respondem por 93% da produção (AVELAR, 2004).

Todavia, esse quadro de grande concentração mundial vem mostrando algumas alterações, porque alguns países em desenvolvimento começaram a criar parques industriais importantes, buscando alcançar desenvolvimento tecnológico, como é o caso da China, Coréia do Sul, Taiwan e Brasil (AVELAR, 2004).

Nesse sentido, Furtado (2003, p. 273) postula que:

[...] cada país que possui uma indústria de bens de capital e equipamentos é, ao mesmo tempo, exportador de produtos, categorias de produtos e itens específicos dessas categorias e importador de outros produtos, categorias e itens. O comércio internacional de bens de capital é fortemente influenciado por parâmetros técnicos de desempenho, conjugados a fatores econômicos, comerciais e financeiros.

O desenvolvimento e a competitividade das indústrias de bens de capital estão ligados à disponibilidade de fornecedores de insumos e componentes especializados, mão de obra qualificada e à existência de um sistema tecnológico eficiente. Trata-se de um setor muito sensível às variações, já que fornece máquinas e equipamentos para todas as demais cadeias produtivas.

A produção de bens de capital mais complexos é muito concentrada nos Estados Unidos, Japão e em países da União Européia, especialmente Alemanha e Itália. O perfil das empresas do segmento contempla desde firmas familiares, de pequena e média dimensão, até divisões especializadas de grandes grupos empresariais.

### **2.6.1 Indústrias bens de capital – setor gráfico**

A Associação Brasileira de Indústria de Máquina e Equipamentos (ABIMAQ) é o órgão responsável pelas câmaras setoriais que compõem o segmento das indústrias de bens de capital. É a principal fonte de informações utilizadas na pesquisa, em razão da escassez de

material e indicadores, esclarecendo que não existem indicadores específicos da indústria de bens de capital do setor gráfico, pois esse está inserido no grupo de bens de capital mecânico.

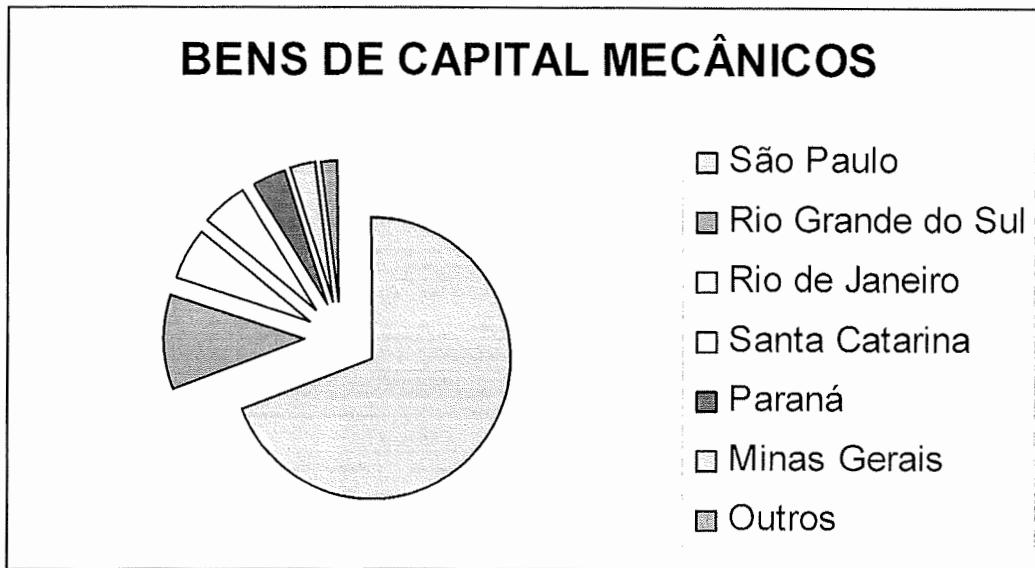
O quadro a seguir demonstra atualmente os 27 sub-setores do referido grupo, denominados câmaras setoriais de responsabilidade da ABIMAQ:

Nº.	SUB- SETORES – ABIMAQ
1	• Alimentícia, Farmacêutica e de Refrigeração Industrial
2	• Fornos e Estufas Industriais
3	• Ferramentarias e Modelações
4	• Máquinas e Equipamentos da Construção Civil
5	• Máquinas e Equipamentos para Jóias e Afins
6	• Ferramentas
7	• Equipamentos para Ginástica
8	• Empilhadeiras
9	• Equipamentos Navais e de Offshore
10	• Equipamentos de Irrigação
11	• Equipamentos Hidráulicos, Pneumáticos e de Automação Industrial.
12	• Controle da Qualidade
13	• Bombas e Motobombas
14	• Ar Comprimido e Gases
15	• Válvulas Industriais
16	• Transmissão Mecânica
17	• Saneamento Básico e Ambiental
18	• Projetos e Equipamentos Pesados
19	• Motores de Combustão Interna e Grupo Geradores
20	• Máquinas Rodoviárias
21	• Máquinas Ferramenta e Sistemas Integrados de Manufatura
22	• Máquinas e Implementos Agrícolas
23	• Máquinas e Equipamentos para Madeira
24	• Máquinas e Equipamentos para Cimento e Mineração
25	<b>• Máquinas e Equipamentos Gráficos</b>
26	• Máquinas e Acessórios Têxteis
27	• Máquinas e Acessórios para a Indústria de Plásticos

#### QUADRO 1 – Sub-Setores da ABIMAQ

Fonte: DEEE – Departamento Economia e Estatística, dez/ 06 – ABIMAQ

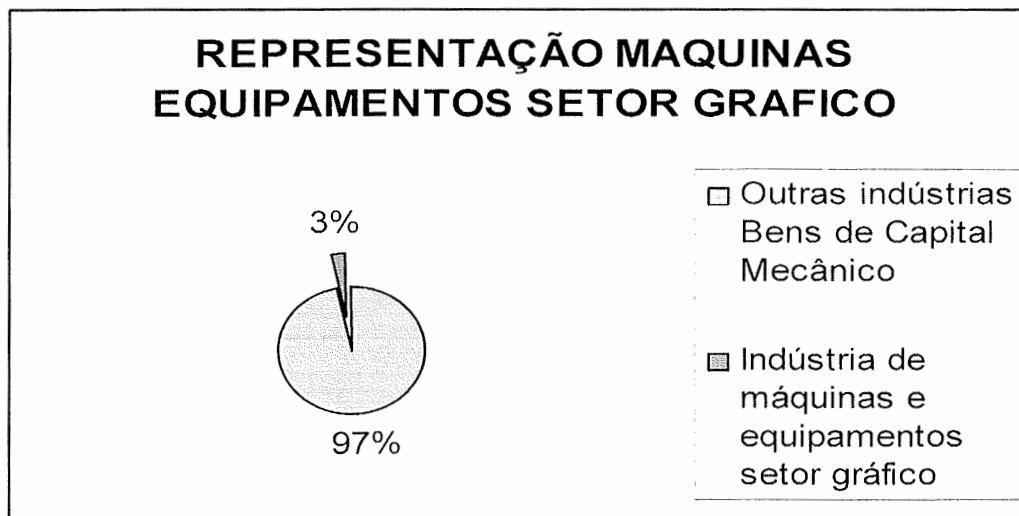
Segundo a ABIMAQ, os bens de capital mecânicos são compostos por 4.500 empresas nacionais, com faturamento em 2006 de R\$ 54.710.970,00. Dessas, 69% encontram-se em São Paulo, e as outras 31% divididas entre os outros estados, conforme o gráfico 2:



**GRÁFICO 2 - Bens de capital mecânico**

Fonte: DEEE – Departamento Economia e Estatística, dez/ 06 – ABIMAQ

O setor de máquinas e equipamentos do setor gráfico compõe os números acima com 130 empresas, na sua maioria caracterizadas de pequeno porte, as quais fabricam máquinas e equipamentos utilizados pelas indústrias gráficas, cartonagens, fábrica de caixas de papelão ondulado e outras empresas de embalagens (vide gráfico 3, a seguir).



**GRÁFICO 3– Máquinas e equipamentos do setor gráfico em relação aos bens de capital mecânico**

Fonte: ABIMAQ (2007) – Adaptado pela autora

Embora sua representatividade seja de apenas 3%, o setor de máquinas e equipamentos do setor gráfico é de grande relevância, pois atende às diversas empresas que compreendem desde a fabricação de cadernos, notas fiscais, formulários, até a produção de embalagens de ondulado e outras embalagens que necessitem de impressão.

Segundo a Associação Brasileira do Papelão Ondulado (ABPO) (2007), o primeiro equipamento produzido foi uma *single* motorizada criada em 1881, na Inglaterra, e implantada na Alemanha em 1886 e na França em 1888. Em 1895, surgiu a primeira onduladeira projetada por Jefferson T. Ferres, da empresa *Sefton Manufacturing Co.*

O faturamento do setor de bens de capital no Brasil corresponde a 5% do faturamento de toda a indústria nacional, e apresenta quadro com empresas de grande porte, normalmente multinacionais, mas também com forte presença de pequenas e médias empresas, principalmente no segmento de máquinas e ferramentas (AVELAR, 2004).

O setor vem perdendo rentabilidade principalmente na fabricação de máquinas pesadas. Para buscar sua continuidade, segundo a Federação de Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), essas empresas procuram diversificar a sua gama de produtos, passando a fabricar peças, realizar montagem, prestar assistência técnica, retíficas, manutenção, inspeção, limpeza industrial e outros serviços para manter-se atuante no mercado.

Em relação a isso, o Brasil apresenta diversas vantagens, dentre elas, a disponibilidade interna do aço, o mercado interno demandante dos produtos e a legislação trabalhista flexível. Contudo, atualmente, as indústrias desse setor deparam-se com dificuldades em razão do câmbio e da carga tributária, considerada pelos adquirentes como muito elevada (ABIMAQ).

Em seu artigo, Valença (2001) menciona que uma empresa elaborou um estudo para implantar uma máquina de impressão em uma indústria de embalagem, e apurou que, no Brasil, o custo total seria superior a 32% do que realmente seria necessário para implantar a mesma máquina em território europeu, em vista da carga tributária federal, estadual e municipal.

Newton Mello, presidente da ABIMAQ, comenta o perigo da desindustrialização em razão do dólar a R\$ 1,90, e principalmente do crescimento da importação das máquinas da China e Taiwan em virtude do custo reduzido. Isso porque diversos fatores favorecem esses países, dentre eles, a carga tributária.

Cita MARRONE (2006, p. 139), “em defesa dos interesses das indústrias brasileira de máquinas e equipamento leva em conta o fato de que os custos de produção na China são realmente baixos.” Dessa forma, a entrada da concorrência chinesa tornou-se inevitável em alguns segmentos. Dentre eles, monitorados desde 2005, encontra-se o setor gráfico, conforme pode-se observar na tabela abaixo, ranking dos principais segmentos ameaçados pela concorrência da China:

**TABELA 06 – Principais segmentos ameaçados no Brasil pela concorrência da China**

Segmento Industrial	Valores Totais (US\$)
Têxteis	41.454.515
Refrigeração	40.510.395
Transmissão	26.577.835
Plástico	21.633.970
Máquinas e Ferramentas	20.616.812
Movimentação	19.932.726
Fornos Industriais	18.973.831
Qualidade	10.082.326
Rodoviárias	9.585.698
<b>Máquinas Gráficas</b>	<b>9.305.704</b>
Ferramentaria	8.092.418
Bombas	7.509.951
Ar-comprimido	5.442.604
Tratamento superficial	3.302.803
Ginástica	2.681.042
Alimentos	2.133.770
Válvulas	1.983.547
<b>Soma Exportações totais dos 17 segmentos listados acima</b>	<b>249.819.947</b>

Fonte: Marrone (2006,p.120-121), adaptado pela autora

Dentre as inúmeras iniciativas, uma seria baixar os custos entre 30% e 40% e tornar o país competitivo (MARRONE, 2006). Quando se trata de redução de custo, o planejamento tributário é uma ferramenta de grande valia a esse setor, uma vez que está entre os setores ameaçados pela concorrência da China e, com a promoção da economia tributária, gera-se a redução do custo.

## **2.6.2 Tributação da industria de bens de capital – setor gráfico**

A política sistêmica da competitividade possui três variáveis de natureza macroeconômicas, responsáveis pela competitividade que afeta a eficiência da competitividade internacional:

- a) taxa de juros:** afeta as indústrias de bens de capital de várias maneiras. Do lado dos fabricantes, juros altos inibem a modernização e os avanços tecnológicos e encarecem o custo do capital de giro das indústrias. Do lado dos compradores, inibem os investimentos em geral e incentivam as aplicações financeiras. O efeito do diferencial de juros internos e externos afeta os investimentos no mercado interno, principalmente os juros altos. No Brasil, o Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES) pratica uma taxa de juros de 12% a.a, enquanto outros países praticam 3% a 4% a.a., dessa forma, importar máquinas tem um custo financeiro menor;
- b) taxa de câmbio:** a sobrevalorização cambial prejudicou bastante a indústria de bens de capital, que enfrentava mercado reprimido e concorrência externa. A desvalorização recente trouxe importações, portanto, contar com uma taxa cambial realista, que reflita a balança de pagamento, é a melhor forma para as indústrias de bens de capital, e fundamental para que elas possam aumentar seu suprimento para o mercado interno e, assim, adquirir condições para agredir o mercado externo;
- c) tributação:** os fabricantes de bens de capital argumentam que a estrutura tributária brasileira incide pesadamente sobre a produção e menos sobre a renda, e sua estrutura em cascata atua contra a desverticalização das empresas, dificultando a modernização do setor.

## 2.7 Tributos indiretos incidentes nas indústrias de bens de capital

Conforme Fabretti (1997), tributos são classificados em diretos e indiretos, e essa classificação possui aspectos mais econômicos do que jurídicos, visto que avalia os impactos causados pelos tributos no patrimônio e nas etapas do volume de produção, circulação e consumo.

Os tributos indiretos, a cada etapa econômica, são repassados ao preço final do produto ou serviço, ressaltando que o consumidor de diferentes classes sociais paga o mesmo tributo, pois essa classificação não diferencia as alíquotas de acordo com a renda dos consumidores. Em relação às empresas, o impacto econômico desses tributos é relevante, posto que, ao contrário dos outros tributos que incidem sobre o lucro, eles ocorrem independentemente de a empresa apresentar lucro.

Nesse sentido, Fabretti (1999, p.177) comenta que:

O industrial transfere os tributos incidentes sobre o processo de industrialização para o preço de venda do produto. O comerciante o adquire para a revenda,

passando a denominá-lo, tecnicamente, mercadoria. Acrescenta ao valor pago na compra os tributos incidentes sobre o processo de comercialização e os repassa para o preço de venda da mercadoria. O consumidor final, último do elo da cadeia produção-circulação-consumo, ao pagar o preço da mercadoria, paga todas os tributos embutidos nesse preço. Não tendo a quem repassá-los, arca com todo o ônus tributário.

A seguir, serão apresentados os principais tributos brasileiros classificados como indiretos.

### 2.7.1 IPI - Imposto sobre produtos industrializados

O IPI incide sobre toda e qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, seja de forma parcial, incompleta ou intermediária (KASSAI, 2004).

- a) **Fato gerador:** as saídas dos produtos industrializados, dos estabelecimentos industriais ou equiparados às indústrias e o desembarque aduaneiro de produtos importados;
- b) **Alíquotas:** são variáveis e seguem a classificação dos produtos da tabela de incidência do IPI, aprovada pelo Decreto Federal nº. 4070, de 28 de dezembro de 2001;
- c) **Base de cálculo:** varia conforme o local da produção nacional ou importada. Quando nacional, a base de cálculo é o preço da operação de saída da mercadoria, quando importada, a base de cálculo será a mesma dos demais impostos aduaneiros, acrescidos desses tributos e dos encargos cambiais pagos pelo importador;
- d) **Princípios constitucionais:** não-cumulatividade prevista no art.153 § 3º, inciso II da Constituição Federal; seletividade, conforme o art.153 § 3º, inciso I da Constituição Federal. O IPI não está sujeito ao princípio da **anterioridade**, já que suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro;
- e) **Legislação:** sua base legal encontra-se na Constituição Federal, em seu art. 153, inciso IV, e foi instituída pelas Leis nº 4502/64, 5172/66, 2637/98 e pelo Decreto 4.544/2002, que estabelece toda a regulamentação, conhecida como RIPI/2002:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

IV – produtos industrializados.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI.

§ 3º O IPI:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

- II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;  
 III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles que correspondem à notação "NT" (não-tributada). Sua alíquota é variável.

O quadro a seguir estabelece os conceitos de industrialização relacionados a situações específicas:

Situações	Conceito
<b>1 Transformação.</b>  <u>Característica principal:</u> nova classificação na TIPI	É exercida sobre matéria-prima, ou produto intermediário, importa na obtenção de espécie nova.
<b>2 Beneficiamento.</b>  <u>Característica principal:</u> o produto resultante não sofre alteração na TIPI, mantendo-se a mesma classificação do produto originário.	A que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, utilização, o acabamento ou a aparência do produto.
<b>3 Montagem</b>  <u>Característica principal:</u> deve resultar um novo produto, ainda que este tenha a mesma ou diferente classificação fiscal dos produtos, partes ou peças reunidas.	A que consiste na reunião de produtos, partes ou peças e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.
<b>4 Acondicionamento Reacondicionamento</b>  <u>Característica principal:</u> verificar se trata-se de embalagem para simples transporte ou de apresentação (Ver RIPI).	A que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria.
<b>5 Renovação ou Recondicionamento</b>	A que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

#### QUADRO 2 – Conceitos de industrialização.

Fonte: Adaptado de Informativo Dinâmico da IOB (Boletim mai/84 p. 493)

#### f) Definições de imunidade:

<b>Imunidade</b>	A imunidade tributária ao IPI encontra-se relacionada no artigo 18 do RIPI, Regulamento do IPI. Em determinados casos, ela é objetiva, refere-se diretamente ao produto, proibindo sua cobrança em qualquer operação em que esses estejam envolvidos. Tais produtos estão relacionados na TIPI seguidos da notação NT
<b>Não Incidência</b>	Não são alcançados pela incidência do IPI os produtos constantes da TIPI com a sigla NT, nem aqueles resultantes de operações expressamente excluídas do conceito de industrialização pelo art. 5º do RIPI, embora classificados em posições tributadas (com alíquotas). As operações realizadas com produtos não tributados não geram obrigações tributárias, ainda que acessórias, relacionadas com a legislação do IPI (salvo a emissão de nota fiscal exigida no inciso II do Art. 310 e outros casos expressamente previstos no RIPI).

continua

## conclusão

<b><u>Isenções</u></b>	Conforme definição do Código Tributário Nacional, é uma exclusão do crédito tributário; portanto, somente podem estar isentos produtos sujeitos à incidência do imposto. As operações com produtos isentos geram as obrigações constantes do RIPI para os produtos tributados, com exceção, obviamente, do lançamento do imposto. Podem ser <ol style="list-style-type: none"> <li><b>objetivas</b> – concedidas aos produtos, sem qualquer vinculação ao contribuinte ou ao adquirente;</li> <li><b>objetivas, sujeitas a requisitos</b> e/ ou condições vinculadas à sua produção, ao adquirente e/ ou à destinação a ser dada ao produto; e</li> <li><b>subjetivas</b> – caso em que somente exclui o crédito tributário quando o titular esteja na situação de contribuinte ou responsável</li> </ol> Nota: O RIPI/ 98 trata das isenções nos seus artigos 44 a 55 – Capítulo 6 – Isenções e Reduções do Imposto.
<b>Alíquota Zero</b>	Conforme interpretação constante do Programa Nacional (PN) 149/74, os produtos com alíquotas reduzidas a zero são produtos tributados, isso é, incluídos no campo de incidência do IPI, muito embora seja evidente que, pela aplicação da alíquota zero, não haja impostos a serem lançados ou recolhidos. As operações com tais produtos sujeitam-se às obrigações constantes do RIPI para os produtos tributados. O artigo 195 do RIPI/ 98, todavia, dispensa escrituração fiscal e o cumprimento de diversas outras obrigações acessórias ao estabelecimento industrial, ou equiparado a ele, que promova saídas de produtos exclusivamente tributados com a alíquota zero, desde que não aproveite créditos incentivados.

**QUADRO 3 – Definições de imunidade, não incidência, isenções e alíquota zero.**

Fonte: A autora

g) **Competência**: União;

h) **Características**: Imposto cobrado por fora, ou seja, uma adicional sobre o valor do serviço e a recuperação do IPI pago por ocasião das compras de matérias-primas, materiais de embalagem e outras mercadorias para utilização no processo de industrialização.

Assim, Borges (2001, p.89) afirma que:

[...] faz se necessário proceder a um criterioso estudo sobre o instituto da isenção do imposto.

Nosso direito positivo considera a figura isentiva como uma forma de exclusão do crédito tributário (a expressão crédito é aqui utilizada no sentido de obrigação do contribuinte ao pagamento do valor representativo do impostos apurados) – vide art. 175 da CTN. Isto significa que, para o direito pátrio, no instituto da isenção há o surgimento da obrigação tributária. O que este instituto impede é o nascimento do crédito tributário (obrigação de pagamento do imposto) por meio da figura do lançamento.

Assim, se o direito vigente neste País adotou o conceito de que a isenção caracteriza “a dispensa legal do pagamento da obrigação tributária devida”, depreende-se que por esse instituto tributário o imposto incide, ou seja ‘é devido; seu pagamento é que fica dispensado.

Da linha de raciocínio desenvolvido nos dois parágrafos anteriores, deduz-se que o produto isento é produto tributado.

O Artigo 519 do Regulamento do IPI considera bens de produção:

a) matérias-primas;

- b) produtos intermediários, inclusive aqueles que, embora não integrem o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo fabril;
- c) produtos destinados à embalagem e ao acondicionamento;
- d) ferramentas empregadas no processo industrial, exceto as manuais;
- e) máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem ao emprego no processo fabril.

Os estabelecimentos industriais adquirentes de mercadorias de um estabelecimento comerciante atacadista e não contribuinte do IPI, conforme previsão no artigo 165 do RIPI 4544/2002, têm permissão de creditarem 50% do IPI que seria destacado na nota fiscal de aquisição.

Assim, para Borges (2001, p. 27), “as idéias e planos voltados à economia de imposto pressupõem o emprego de estruturas e formas jurídicas adequadas, normais, típicas a materialização dos respectivos negócios industriais, operações mercantis e prestação de serviços”.

## 2.7.2 ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

O ICMS incide toda vez que uma mercadoria circula ou presta determinados serviços. Nesse sentido, Kassai (2004, p.7) afirma que:

ICMS no Brasil em 1924 foi instituído e cobrado pela União um tributo semelhante, denominado na época como Imposto sobre Vendas Mercantis, transferidos para competência dos Estados pela Constituição de 1934 sob uma nova denominação de IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações mantidos até 31 de dezembro de 1966, quando foi substituído pelo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

De acordo com o mesmo autor, em 1988, o art. 155, inciso II da Constituição Federal, previu a instituição, pelos Estados e Distrito Federal, do imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações tivessem começado no exterior.

Em 13/09/96, foi promulgada a Lei Complementar 87/96, conhecida por “Lei Kandir”, elaborada pelo ex-deputado federal Antonio Kandir, posteriormente alterada pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/00.

A partir de então, desonerou-se a exportação de produtos não-manufaturados e permitiu-se que as empresas passassem a abater do imposto devido os valores de ICMS embutidos nas aquisições de máquinas, equipamentos e material de consumo. Cada Estado tem sua própria Lei e seu próprio Regulamento do ICMS.

O Regulamento do ICMS de São Paulo, RICMS, foi aprovado pelo Decreto nº. 45.490/00, de 30/11/00, e alterado pelo Decreto nº. 48.534/04, de 09/03/04. O imposto é não-cumulativo, e compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96).

As organizações não devem tomar crédito das entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

É vedado o crédito relativo à mercadoria que entrou no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele; segundo a Lei complementar nº 87/96 art. 3º:

- a) para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;
- b) para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Em conformidade com a Lei complementar nº 87/96, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria der entrada no estabelecimento:

- a) for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, e essa circunstância é imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

- b) for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando da saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;
- c) vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;
- d) vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 23 da LC 87/96).

As obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no período, adicionando-se o saldo credor de período ou períodos anteriores, conforme o caso. Se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

No caso de saldos credores acumulados do ICMS, a Lei estadual poderá permitir que:

- a) sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;
- b) sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Neste contexto as tabelas a seguir evidenciam as alíquotas pertinentes a operações internas no Estado de São Paulo e interestaduais:

**TABELA 7– Alíquotas das operações Internas no Estado de São Paulo**

Alíquota	Descrição da Operação, Mercadoria ou Serviço Tributado.
7%	Operações com arroz, farinha de mandioca, feijão, charque, pão, sal de cozinha, lingüiça, mortadela, salsicha enlatada e vinagre, farinha de trigo, bem como mistura pré-preparada de farinha de trigo classificada no código NBM/SH 1901.20.9900, massas alimentícias não cozidas nem recheadas ou preparadas de outro modo (art.54, §1º, 3).
12%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prestação de serviços de transporte (art. 54, §1º, 2 do ICMS).</li> <li>- Operações com ave, coelho, ou gado bovino, suíno, caprino ou ovino, em pé, e produtos comestíveis resultante de seu abate, em estado natural resfriado ou congelado (art..54, §1º, 4).</li> </ul> <p>Energia elétrica de consumo residencial até 200 kWh; quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros e quando utilizada em propriedade rural que mantiver atividade agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS (art. 54, §5, a,c, d).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Saída de pedra e areia (art. 54, § 1º, 6).</li> <li>- Operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, implementos e tratores agrícola, relacionados na Resolução SF 4 de 16.01.98 (art..54, §7º).</li> <li>- Fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria, bem como nas saídas de refeições coletivas, exceto em qualquer caso de fornecimento ou saída de bebidas (art..54, § 1º, 9).</li> <li>- Nota-diversos produtos com incidência do Imposto sobre alíquota menos onerosa relacionadas no regulamento do ICMS.(art..54, §1º, 9, 10, 12,15 e §6º).</li> </ul>
18%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nas operações ou prestações internas ou naquelas que tiverem sido iniciadas no exterior (art. 54, I, a).</li> <li>- Sobre serviços prestados no exterior (art..54, I, a, § 4º).</li> </ul>
25%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nas operações com mercadorias relacionadas no regulamento, ainda que iniciadas no exterior (art.54, §1º, e 1 § 5º).</li> <li>- Energia Elétrica de consumo residencial que apresentar consumo acima de 200 kWh (art.54, §1º, 4, b).</li> </ul>
4%	- Serviços de transporte aéreo.

Fonte: Informações Objetivas – Calendário IOB/2006

A alíquota é diferenciada para cada mercadoria ou operação, e o fisco aplica o princípio de seletividade previsto na Constituição Federal/88 (Art.155, § 2º, III, CF/88).

O ICMS é um tributo do âmbito estadual; assim, cada Estado tem uma alíquota diferenciada, conforme pode ser observado na tabela abaixo:

**TABELA 8 – Operações interestaduais**

Alíquota	Regiões origem das mercadorias	Regiões destino das mercadorias
7%	Sudeste Sul	Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito – Santo.
12%	Sudeste, Sul, Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo.	Sudeste, Sul e saídas interestaduais para os Estados localizados em quaisquer regiões inclusive o Distrito Federal.

Fonte: Informações Objetivas – Calendário IOB/2006

A alíquota que se aplica no documento fiscal é a da região de destino.

### 2.7.2.1 Desonerações tributárias

São operações e/ ou prestações praticadas que deveriam sofrer a incidência do ICMS; no entanto, ocorre a dispensa legal. Qualquer operação praticada sem incidência deve

possuir legislação pertinente dispensando a exigência. São exemplos de alguns casos de desoneração:

- a) deferimento e suspensão: suspendem temporariamente a exigência do imposto;
- b) imunidade: proibição constitucional para a cobrança de impostos;
- c) não incidência: situação colocada pelo legislador fora do campo de incidência do imposto;
- d) isenção: nesse caso, o imposto é devido; porém, por determinação expressa em lei, há alíquota zero do imposto;
- e) produtos não tributados (N/T): constam na tabela de incidência do IPI com a expressão “N/T” NA TIPI;
- f) redução da base de cálculo: isenção parcial ou dispensa parcial do pagamento do imposto, já que parte do valor não sofrerá incidência do imposto.

### **2.7.3 ISS - Imposto sobre serviços de qualquer natureza**

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador ou de profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência tributária do Estado ou da União (OLIVEIRA, L.M. et al, 2005).

- a) **Fator gerador:** corresponde à prestação de serviços constantes na lista ou relação anexa à Lei complementar mencionada anteriormente, mesmo acompanhada do fornecimento de mercadoria;
- b) **Alíquotas:** variáveis de acordo com o serviço prestado. A legislação municipal determina um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo. A **alíquota mínima** rege-se pela Emenda Constitucional nº. 37/2002, em seu artigo 3º, e inclui o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando alíquota de 2%, a partir da data da publicação da Emenda (13.06.2002), podendo ser reduzida para determinados serviços. A **alíquota máxima** de incidência do ISS foi fixada em 5% pelo art. 8, II, da Lei Complementar 116/2003;

- c) **Base de cálculo**: É o preço da prestação de serviço denominada mão-de-obra, sem nenhuma dedução;
- d) **Legislação**: art. 156, Inciso III da Constituição Federal, regulamentado em suas normas básicas pelo Decreto nº 406/68, com modificações previstas na Lei complementar 56/87. Cada município tem sua legislação específica;
- e) **Competência**: Município e Distrito Federal;
- f) **Característica**: o Imposto está dentro do valor da mercadoria, de acordo com a legislação de cada município, podendo ocorrer a retenção na fonte, e o contratante do serviço será responsável pelo recolhimento.

#### **2.7.4 PIS – Programa de integridade social, e COFINS – contribuição social para o financiamento da seguridade social**

As modalidades não cumulativas entraram em vigor nas seguintes datas: PIS – 01.12.2002; COFINS – 01.12.2004. Atualmente, existem as seguintes modalidades de cobrança:

- a) **Cumulativa**: pessoas jurídicas de direito privado ou equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples e à modalidade não-cumulativa. Basicamente, estão sujeitas a essa modalidade, em regra geral, as empresas que apuram lucro presumido: PIS, 0,65%, e COFINS, 3%. A base de cálculo das contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, inclusive as variações monetárias ativas, excluídos o IPI, as vendas canceladas, os descontos concedidos, a receita de venda de ativo, a receita de exportação, as receitas de serviços realizados no exterior e outros previstos na legislação;
- b) **Não cumulativa**: Normalmente, as empresas sujeitas à não-cumulatividade são tributadas pelo lucro real, com algumas exceções, como as instituições financeiras e as receitas decorrentes da prestação de serviços, como transporte coletivo, hospitalares e de educação, independentemente da forma de tributação adotada. Os percentuais são os seguintes: PIS, 1,65%, e COFINS, 7,6%.

Em virtude da não-cumulatividade, apura-se crédito sobre:

- a) bens adquiridos para revenda;

- b) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) energia elétrica consumida no estabelecimento das pessoas jurídicas;
- d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa;
- e) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto se optante pelo Simples;
- f) encargos, depreciação e amortização de máquinas e equipamentos de bens incorporados ao ativo imobilizado, a partir de 01.05.2004.

A base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento mensal, o total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente da sua denominação ou classificação fiscal, excluindo: isentas; alíquota zero, não operacionais, decorrentes de venda de ativo permanente, venda de álcool, vendas canceladas, descontos, reversões de provisões, recuperações de crédito baixadas como perda e revenda de mercadorias, cujas contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituição tributária, mediante apuração do crédito obtido deduzido do débito, apurando-se o valor a recolher ou creditar.

Assim, conforme se segue:

- a) PIS CREDOR = Crédito > Débito
- b) PIS DEVEDOR = Débito > Crédito
- c) COFINS CREDOR = Crédito > Débito
- d) COFINS DEVEDOR = Débito > Crédito

Segundo Oliveira, G.P. (2004), para efeito de planejamento tributário, os valores que geram direitos a crédito precisam ser superiores a 60,61% para promover uma economia fiscal. Para determinar essas alíquotas, 1,65% PIS e 7,6% COFINS, o governo considerou os critérios apresentados na tabela seguinte:

**TABELA 9 – Demonstrativo do valor adicionado 60,61% - PIS**

Para o PIS					
Débito	100%				
Crédito	60,61%				
	39,39%	1,65%	=	100%	0,65%
EXEMPLO:					
	10.000,00				
	6.061,00				
	3.939,00	1,65%	=	100%	0,65%
	65				65

Fonte: Oliveira, G.P. (2004, p.154).

## 2.8 Impostos diretos incidentes nas indústrias de bens de capital

Os impostos diretos graduam os contribuintes de acordo com sua capacidade contributiva, e são os mesmos indivíduos que arcam com o ônus da respectiva contribuição (FABRETTI; FABRETTI, 2006). O mesmo autor (1999, p. 213) complementa que tributos “diretos são aqueles que reacem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito”. Assim, os tributos diretos são o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

### 2.8.1 Imposto de renda das pessoas jurídicas

De acordo com o art. 143 do Código Tributário Nacional, o imposto de renda incide sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza:

Art. 143 – O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador à aquisição da disponibilidade econômica e jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104 de 10.01.2001)

§2º - Na hipótese de receita ou rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade para fins da incidência do importo referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104 de 10.01.2001).

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº. 3.000/99, a base de cálculo do IRPJ será determinada pelo montante real, presumido ou arbitrado, das rendas ou proventos de qualquer natureza, condicionado a certas circunstâncias previstas em lei.

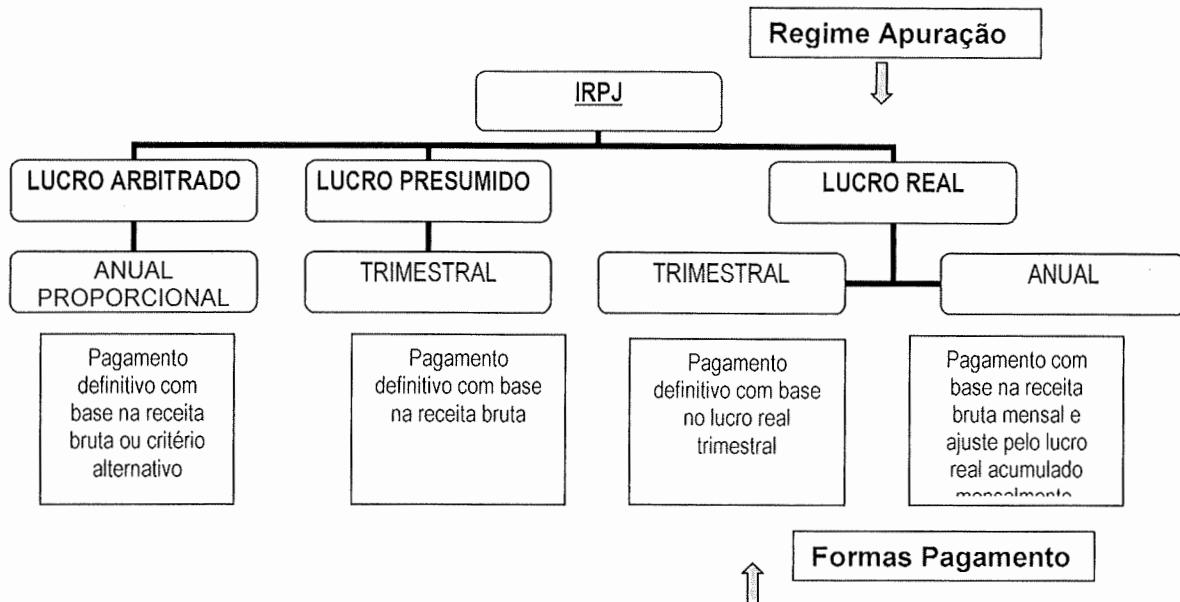
**a) Alíquotas:** Em todas as formas de tributação: real, presumido ou arbitrado, a alíquota do imposto de renda corresponde:

- 15% sobre a base de cálculo de ambas as formas de tributação;
- 10% sobre o excedente a 240.000,00 ao ano, ou proporcional a período de atividade.

**b) Modalidades atuais de tributação das pessoas jurídicas:** Com base no exposto, pode-se resumir o enquadramento da seguinte forma:

- **Obrigadas pelo lucro real:** As pessoas jurídicas que se enquadram em qualquer dos incisos do art. 246 da Lei nº. 3.000/99 estão obrigadas ao lucro real, podendo optar apenas por apurar de forma trimestral ou anual (estimativa) com balanço ou balancete de suspensão ou redução;
- **Não obrigadas pelo lucro real:** As pessoas jurídicas que não se enquadram em qualquer dos incisos do art. 246 da Lei nº. 3.000/99 podem optar por apurar tanto pelo lucro real (trimestral ou anual/ estimado) como pelo lucro presumido;
- **Obrigadas pelo lucro arbitrado:** Ausência absoluta de confiança na escrituração contábil. Não poderão optar por nenhuma forma de tributação prevista nos itens anteriores, devendo arbitrar um lucro e tributar por meio de auto-arbitramento ou pela autoridade fiscal.

A figura a seguir sintetiza as formas de pagamento do imposto de renda de pessoa jurídica:



**FIGURA 2 – Síntese das formas de pagamento do IRPJ**

Fonte: OLIVEIRA, L. M. et al (2005) adaptado pela autora

### 2.8.1.1 Tributação pelo lucro real

A legislação em vigor conceitua lucro real como o resultado contábil líquido transscrito em livro próprio, denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). No lucro real, ocorre o ajuste pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. Após os referidos ajustes extra-contábeis, obtém-se o lucro real considerado como base de cálculo.

Assim, torna-se irrelevante o fato de que determinada despesa não seja aceita como dedutível para fins de imposto de renda ou, da mesma maneira, uma determinada receita considerada não tributável. Em ambos os casos, independentemente das disposições legais e fiscais, ambas são registradas contabilmente e ajustadas no LALUR.

Nesse sentido, Latorraca (2000, p.231) menciona que:

A base de cálculo do imposto sobre a renda é determinada a partir de um instituto do Direito Comercial: o lucro líquido do exercício. Além disso, a legislação tributária estrutura-se com base em inúmeros conceitos do Direito Comercial, tais como: balanço patrimonial, patrimônio líquido, reservas, incorporações, cisão, dividendo, etc. Muitos desses institutos ingressam no mundo jurídico com base em conceitos e princípios que pertencem à contabilidade. O direito vai buscar na contabilidade critérios e procedimentos técnicos e transforma-os em atos jurídicos.

De acordo com Oliveira, G.P. (2005, p. 95), lucro real é conceituado:

Como sendo o resultado contábil líquido antes do IRPJ e CSLL, transscrito em livro próprio - denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) – ajustadas pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. Desses ajustes chamados de extracontábeis obtém –se o lucro real, considerado como base para cálculo de IRPJ.

Dessa forma, o lucro real é aquele que ocorre efetivamente na empresa, resultado das receitas, deduzidos os custos e despesas, devendo ser ajustado à legislação fiscal no livro LALUR, para efeito de apuração dos tributos IRPJ E CSLL.

O regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº. 3000/99, art. 246, determina as pessoas obrigadas a apurar o IRPJ com base no lucro real:

**Pessoas Jurídicas Obrigadas à Apuração do Lucro Real**

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de quarenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-caledário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

Parágrafo único. As pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste artigo poderão apurar seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Subtítulo.

A empresa obrigada à apuração pelo lucro real poderá optar por:

- a) lucro real trimestral: no final de cada trimestre (31.mar, 30.jun, 30.set e 31.dez), mediante as demonstrações contábeis obrigatórias ajustadas no LALUR, apura-se o imposto de renda devido, que deverá ser recolhido no último dia do mês subsequente ao trimestre;
- b) lucro real anual (estimado): no final de cada mês, está obrigada a estimar o lucro que corresponderá ao resultado da multiplicação sobre a receita bruta mensal da pessoa jurídica por determinado percentual, de acordo com as atividades operacionais desenvolvidas pela pessoa jurídica.

A tabela seguinte demonstra as informações acima:

**TABELA 10 – Coeficiente de lucro estimado**

Atividades Operacionais	Percentuais (%)
Revenda de combustíveis	1,6
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518) Vendas e Comércios.	8
Serviços de transporte de cargas e Serviços Hospitalares	
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16
Instituições financeiras, seguradoras, e entidades previdência privada	
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32
Intermediação de negócios	
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis).	

Fonte: Receita Federal (2007)

Durante o ano calendário, a pessoa jurídica que optar por essa forma de recolhimento poderá reduzir ou suspender o pagamento do imposto mensal, caso demonstre, por meio da elaboração de balanço ou balancete levantado para tal fim, que a soma dos valores já recolhidos, correspondentes aos meses do mesmo ano-calendário, é superior ao valor do imposto devido, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme dispõe o artigo 230:

Art.230 – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei. 8981, de 1995, art.35 e Lei 9430, de 1996, Art. 2º)

§ 1º - Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (lei.8981 de 1995, art.35 § 1º)

I – deverão ser levantados com observância das leis comerciais do imposto devido no decorrer do ano calendário.

II – somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário

§ 2º Estão dispensados do pagamento mensal as pessoas jurídicas que através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (lei nº 8981, de 1995, Art. 135, § 2º, e Lei 9065, de 1995, Art. 1º)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das subseções II e IV (Lei nº 8981 de 1995, art. 35 § 3º, e Lei nº 9065, de 1995, art. 1º)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8981, de 1995, Art.135. § 4º, e Lei 9065, de 1995).

### 2.8.1.2 Tributação de lucro presumido

É uma forma de tributação simplificada a ser exercida pela empresa não obrigada à apuração pelo lucro real, conforme previsto no RIR 3000/99, manifestada pelo pagamento do DARF com código específico da primeira quota ou quota única.

As pessoas jurídicas costumavam adotar o critério de elaborar o REDARF (retificação do DARF), caso observassem que a opção adotada não proporcionava economia tributária. Entretanto, a IN nº. 403 de 11.03.04 determinou no seu art. 10 que a correção do código de receita será indeferida.

Sobre isso, Oliveira,G.P. (2005, p.104) afirma que:

Lucro presumido constitui uma forma de tributação simplificada a ser exercida pelas empresas de modesto porte desde que não estejam obrigadas, no ano-calendário, à complexa apuração trimestral do IRPJ baseada no lucro real, que pressupõe uma escrituração contábil capaz de apurar o resultado fiscal do trimestre, antes do último dia do mês subsequente.

Continua o mesmo autor (2005, p.178) que “lucro presumido difere do conceito de lucro real, visto tratar-se de uma presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações caso não houvesse contabilidade”.

Então, deduz-se que o lucro presumido, como a própria nomenclatura indica, é a presunção de uma renda, uma forma simplificada de apuração da base de cálculo restrita aos contribuintes não obrigados ao lucro real. A pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido, conforme o art. 527 da Lei 3000/99:

- a) deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- b) deverá manter livro registro de inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes ao término do ano-calendário;
- c) deverá manter em boa guarda e ordem, enquanto não tiver decorrido o prazo decadencial e não forem prescritas as eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal;
- d) poderá ser dispensada da escrituração contábil se mantiver o Livro Caixa escruturado com toda sua movimentação financeira, inclusive bancária.

Da mesma forma que o lucro real trimestral à pessoa jurídica deve ser recolhido trimestralmente, sua apuração é resultante da aplicação de percentuais variáveis, conforme

tabela mencionada no lucro real estimado, de acordo com o ramo de atividade da pessoa jurídica, sobre as receitas brutas auferidas no trimestre correspondentes às atividades operacionais da empresa, adicionados todos os resultados positivos decorrentes de receitas acessórias da pessoa jurídica.

A IN nº. 104, de 24-08-98, autoriza a apuração das receitas pelo regime de caixa, ou seja, ao contrário do lucro real, que é de competência, o presumido permite apurar o lucro com base nos recebimentos efetivos das receitas, o chamado regime de caixa.

#### **2.8.1.3 Mudança de regime tributário**

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2005) mencionam situações de acordo com ADI SRF nº. 05, de 31.10.01, em que a pessoa jurídica é obrigada a alterar de lucro presumido para lucro real, por exemplo: rendimento ou ganho do exterior e abertura de filial controlada ou controladora no exterior.

Sendo assim, conforme o art. 2º, deverá proceder à apuração por meio do regime de lucro real trimestral, a partir do trimestre em que ocorrer o fato que gere a obrigatoriedade, salientando que não retroage em 1º de janeiro; nesse caso, seria mudança de regime fiscal em razão de prejuízo fiscal.

A primeira declaração deverá apresentar o saldo anterior; dessa maneira, o empresário fica obrigado a levantar o inventário para elaborar o balanço de abertura.

#### **2.8.1.4 Tributação: lucro arbitrado**

É a forma pela qual o lucro é arbitrado pelo Fisco, pelo procedimento de ofício ou pelo próprio contribuinte, denominado auto-arbitramento. Tal método somente deverá ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a utilização do lucro real ou estimado. O fisco pode utilizar-se dela quando o contribuinte recusar-se ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades. (OLIVEIRA, L.M et al. 2005).

Nesse caso, a base de cálculo do imposto será determinada com a aplicação sobre a receita bruta auferida em cada trimestre dos percentuais constantes da tabela abaixo, acrescida

em 20% sobre a tabela prevista no lucro real por estimativa mensal, exceto instituições financeiras cujo percentual fixo é de 45%.

**TABELA 11 – Coeficiente do lucro arbitrado quando conhecer a receita bruta**

Atividades	Percentuais
Revenda de combustíveis	1,92
Atividades em geral 9RIR/ 1999, art. 518	9,6
Serviços de transporte de cargas	
Serviços hospitalares	
Serviços de transporte (exceto o de carga)	19,2
Instituições financeiras, seguradoras, e entidades de previdência privada	45
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	38,4
Intermediação de negócios	
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	

Fonte: Receita Federal (2007)

Quando houver o desconhecimento da receita bruta, os percentuais para determinar o lucro arbitrado recaem sobre outras variáveis, determinadas somente por meio de procedimento de ofício. A tabela seguinte demonstra essa possibilidade:

**TABELA 12 – Coeficiente do lucro arbitrado quando não conhecer a receita bruta**

Bases Alternativas	Coeficiente
- Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais.	1,5
- Soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido.	0,04
- Valor do capital, inclusive correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade.	0,07
- Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial	0,05
- Valor das compras de mercadorias efetuadas no mês	0,4
- Soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.	0,4
- Soma dos valores devidos no mês a empregados	0,8
- Valor mensal do aluguel	0,9

Fonte: Receita Federal (2007)

## 2.8.2 Contribuição social sobre o lucro líquido

É uma das fontes de recursos prevista no art. 195 da Constituição Federal para atender ao programa de seguridade social, qualquer alteração só poderá ser exigida após 90

dias da sua publicação. Dessa forma, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) segue os mesmos regimes de apuração do IRPJ: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

Além do imposto de renda, a pesquisa trata dos pontos fundamentais desse tributo, para a compreensão do planejamento tributário voltado às indústrias de bens de capital, setor gráfico.

#### **2.8.2.1 CSLL: lucro real trimestral ou anual**

Nesse regime de tributação de lucro real, a base de cálculo será o resultado apurado por meio de balancete ou balanço patrimonial referente ao período de apuração, antes do pagamento do IRPJ e CSLL, ajustado com as adições, exclusões e compensações permitidas, de acordo com a legislação. Sobre isso, Higuchi, Higuchi, Higuchi (2005, p. 725) salienta que:

O art. 3º da IN nº 390, de 30-01-04, dispõe que se aplica a CSLL às mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Aquela redação encontra-se no vigente art. 57 da Lei nº 8.981 de 20-01-95. O art. 49 da I. N. nº 93, de 24-12-97, dispunha que se aplicam a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430/96. Essa Instrução omitiu a expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL”. Aquela omissão levou o fisco a lavrar, indevidamente, inúmeros autos de infração, ao considerar como indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL os custos e as despesas indedutíveis, exclusivamente, na apuração do lucro real. O 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (ac. nº 101-92.553/99 no DOU de 26-05-99, 101-94.286/2003 no DOU de 22.09.03 e 107-07.315/2003 no DOU de 10.03.03).

O Higuchi, Higuchi, Higuchi (2005, p.724) trata da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, ao apontar que:

O art. 2º da Lei nº 8.034/90 alterou a base de cálculo da CSLL instituída pela Lei nº 7.689/88. O art. 21 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL. O art. 1º da Lei nº. 9.316/99 dispõe que o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Com aquelas alterações, a partir de 01-01-2001, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real determinarão a base de cálculo da CSLL tomando o lucro contábil, antes da provisão para o imposto de renda e para a CSLL, ajustado pela:

1. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
2. adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período- base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;

3. adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;
4. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
5. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas;
6. exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base;
7. adição das despesas indedutíveis a que se refere o art. 13 da Lei no 9.249/95;
8. adição de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (art. 21 da MP no 2.158-35/01/);
9. adição do valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (art. 60 da Lei no 9.532/97);
10. exclusão do valor das provisões técnicas das operadoras de planos de assistência à saúde, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
11. adição do valor de ajustes decorrentes de métodos de preços de transferências.

#### 2.8.2.2 CSLL: lucro real

Aplica-se o percentual determinado abaixo sobre as receitas, conforme a atividade operacional. Veja-se a tabela seguinte:

**TABELA 13 – Coeficiente de obtenção da base de cálculo CSLL**

ATIVIDADES OPERACIONAIS	%
Receita Bruta de venda de mercadorias	12%
Receita Serviços	32%

Fonte: IOB – Calendário Mensal de obrigações (2007)

Base de Cálculo: Multiplicar as receitas correspondentes a cada atividade pelo respectivo percentual, obtendo-se a base de cálculo estimada. Adicionar as demais receitas não relacionadas com a atividade da empresa;

- a) Alíquota: de 9% sobre a base de cálculo, conforme art. 37 da Lei nº. 10.637/02.

#### 2.8.2.3 CSLL: lucro presumido

Utiliza-se o mesmo critério do lucro arbitrado, obtendo por meio da aplicação da tabela 10 o lucro presumido:

- a) Base de Cálculo: Multiplicar as receitas correspondentes a cada atividade pelo respectivo percentual, obtendo assim a base de cálculo presumida. Adicionar as demais receitas não relacionadas à atividade da empresa;
- b) Alíquota: de 9% sobre a base de cálculo, conforme art. 37 da Lei nº. 10.637/02.

#### 2.8.2.4 CSLL: lucro arbitrado

Nesta modalidade, a base de cálculo cuja receita bruta seja conhecida corresponderá a 12% ou 32%, valor ao qual deverá acrescer os ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras e outros resultados positivos de atividades acessórias. Caso a receita bruta seja desconhecida, o lucro arbitrado será obtido por meio de procedimentos de ofício.

O art. 55 da Lei nº. 8.981/95 trata da receita bruta desconhecida na apuração do lucro arbitrado, a base de cálculo deve ser a mesma do imposto de renda, para cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro. Higuchi, Higuchi, Higuchi (2005, p.79).

#### 2.8.3 CSLL negativa

Oliveira, L.M. et al (2005, p.201) menciona que “o lucro líquido contábil, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizado pela legislação, pode ser reduzido pela compensação de base de cálculo negativa da CSLL, apurada em períodos anteriores para fins determinação da contribuição sobre o lucro”.

Nesse sentido, Higuchi, Higuchi, Higuchi (2005, p.733) afirma que:

A partir de 01-01-95, a redução da base de cálculo positiva por compensação da base negativa está limitada a 30% (art. 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 16 da Lei nº 9.065/95). Assim, se a base de cálculo da CSLL antes da compensação for de R\$ 1.000,00, a redução máxima permitida com a compensação da base negativa de períodos anteriores é de R\$ 300,00.

O autor esclarece que o respectivo limite de compensação não se aplica ao resultado decorrente da exploração rural, conforme o art. 41 da MP nº 2158-35/01 e o art. 16 da Lei 9.065/95. Segundo Oliveira, L.M. et al (2005, p.201), “não existe prazo de prescrição para compensação”; por essa razão, os prejuízos apurados e acumulados podem ser compensados por tempo indeterminado.

Vale ressaltar que, no caso de apuração da CSLL pelo lucro real trimestral, cada trimestre é considerado um período de apuração distinto. O lucro tributável de um trimestre não pode ser compensado com base de cálculo negativa de contribuição de trimestres subsequentes, exceto em empresas rurais ou que participem do Programa Especial de Exportação, assim como o prejuízo operacional de um trimestre só pode ser compensado nos trimestres seguintes com lucros da mesma natureza (OLIVEIRA, L.M. et al, 2005).

Em resumo, planejar é antecipar fatos, e o planejamento tributário exige que os gestores façam a escolha certa para minimizar o impacto tributário. Todavia, para que isso

ocorra em uma perfeita e legal elisão fiscal, é necessário conhecer todos os aspectos relevantes da carga tributária e das indústrias de bens de capital.

Neste tópico, elaborou-se uma revisão da literatura com bases necessárias referentes a tributos, evidenciou-se a carga tributária e sua relevância no mercado interno e externo, o desenvolvimento das indústrias de bens de capital nacional e a importância dos tributos nesse setor para buscar competitividade e perpetuidade no mercado.

## 2.9 Tributos sobre a renda: um comparativo internacional

Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 1998), os sistemas tributários passaram a ter reflexos internacionais, o que provocou várias alterações visando a reduzir as alíquotas e distorções provocadas pelos tributos, facilitando os investimentos e entradas de capital em seu mercado financeiro.

A globalização aumentou as possibilidades de as empresas reduzirem as despesas com impostos, o que gerou distorções no comércio internacional e aumentou o fluxo de capital para paraísos fiscais. Conforme dados obtidos no Banco Central (BACEN, 2004) os oito maiores investidores no Brasil compreendem:

**TABELA 14 – Os oito maiores investidores diretos no Brasil nos últimos 5 anos**

Investimento Estrangeiro Direto		
Últimos 5 anos	US\$	% Total Capital
<b>EUA</b>	37.940,20	21,56
<b>Países Baixos</b>	25.469,37	14,47
<b>Espanha</b>	17.371,97	9,87
<b>Ilhas Cayman</b>	12.965,72	7,37
<b>França</b>	11.969,73	6,80
<b>Alemanha</b>	8.088,33	4,60
<b>Portugal</b>	7.994,52	4,54
<b>Japão</b>	5.410,75	3,07
<b>Total (10 países)</b>	127.210,59	72,28
<b>Total Geral.....</b>	176.002,25	100

Fonte: Bacen (2004) adaptado pela autora

Dentre os maiores investidores, encontram-se os EUA. Como representante da Europa, a Espanha, e dos países asiáticos, o Japão. Esses países foram escolhidos para um comparativo internacional.

### 2.9.1 Pontos principais do imposto sobre a renda dos países selecionados

A seguir, serão apresentados, para cada um dos países mencionados acima, quadros e tabelas dos pontos principais que influenciam o cálculo do imposto sobre a renda, para uma análise comparativa.

#### a) Brasil:

Dados	Principais informações
Competência para cobrança/ tributos	União
Leis	Código Tributário Nacional –CTN (L.5172/66), RIR 3000/99
Órgão responsável	Receita Federal
Avaliação estoques/ Legal	PEPS, Custo Médio Ponderado
Prejuízo/ compensação	Os prejuízos podem ser compensados por tempo indeterminado, respeitando o limite de 30% do lucro apurado no exercício.
Tributos sobre a renda e alíquotas	IRPJ – 15%; AIR – 10% s/ excedente R\$ 20.000/ mês
Despesas com Depreciação	O art. 305 do RIR 3000/99 disciplina que poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período a importância correspondendo à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. O art. 310 do RIR 3000/99 declara que a taxa anual dedutível será fixada em função do prazo que se possa esperar utilização econômica do bem. Porém, a Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias para cada espécie do bem.

QUADRO 4 – Pontos principais do imposto sobre a renda do Brasil

Fonte: Caldeira (2006) adaptada pela autora

TABELA 15 – Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica-Brasil

Apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica	Em Reais
Lucro antes do imposto de renda	245.000,00
<b>Adições</b>	
Excesso juros sobre o capital próprio	5.000,00
<b>Exclusões</b>	
Resultado de equivalência patrimonial	8.500,00
<b>Subtotal</b>	<b>241.500,00</b>
Imposto de renda	36.225,00
Contribuição social	21.735,00
Adicional de imposto de renda – 10% s/ excesso R\$ 240.000,00	150,00
<b>Tributos sobre a renda a pagar</b>	<b>58.110,00</b>

Fonte: Price WaterhouseCoopers (2004) (adaptado pela autora)

**b) Estados Unidos da América:**

Dados	Principais informações - EUA
Competência pela cobrança/tributos	Congresso Nacional
Leis	U.S. Code - Título 26- Subtítulo A - Capítulo I - Sub-capítulo A - Parte II utiliza mais dois regulamentos: <i>Internal Revenue Income Tax Regulations</i>
Órgão responsável	<i>Internal Revenue Service</i>
Avaliação Estoques/ Legal	Valor histórico ou de mercado, PEPS ou UEPS desde que autorizado
Prejuízo fiscal / compensação	Permite compensar prejuízo com 2 anos de lucro anteriores ou até 20 anos com lucros posteriores.
Despesas com Depreciação	Após 1986, as propriedades utilizadas pela empresa, o custo do capital deve ser recuperado, com o uso do Sistema Modificado Acelerado de Recuperação dos Custos (MACRS). Os períodos gerais de recuperação dos custos com imobilizados são: 3, 5, 7, 10, 15, 20, 27, 35 e 39 anos. Algumas propriedades mais tangíveis devem ser recuperadas em 3, 5, 7 e 10 anos, como os automóveis (5 anos), o método utilizado de saldos decrescentes em 200% e depois passando para o método de depreciação linear, maximizando a dedução da depreciação. Propriedades localizadas na classe 15 e 20 anos são depreciadas, usando o método de saldos decrescentes 150% com um ajuste mais tarde para o método depreciação linear, podendo por determinação fiscal utilizar o Sistema Alternativo de Depreciação que, basicamente, representa o método linear. Propriedades comerciais são depreciadas em 39 anos pelo método linear.

**QUADRO 5 – Pontos principais do imposto sobre a renda dos EUA**

Fonte: Caldeira (2006) adaptado pela autora

**TABELA 16 – Imposto sobre a renda nos EUA**

Lucro Tributável		Imposto acumulado	Alíquota s/ excesso
Acima	Abaixo		
0	50.000,00		15%
50.000,01	75.000,00	7.500,00	25%
75.000,01	100.000,00	13.750,00	34%
100.000,01	335.000,00	22.250,00	39%
335.000,01	10.000.000,00	113.900,00	34%
10.000.000,01	15.000.000,00	3.400.000,00	35%
15.000.000,01	18.333.333,00	5.150.000,00	38%
18.333.333,01		6.146.667,00	35%

fonte: PriceWaterhouseCoopers (2004) (adaptado pela autora)

TABELA 17 – Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica-EUA

<b>Apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica</b>		<b>Em dólares</b>
Lucro antes do imposto de renda		1.000.000,00
<b>Adições</b>		
Contribuições de caridade (em excesso)		200.000,00
<b>Deduções</b>		
Deduções permitidas pela legislação fiscal não exigidas em confronto com o livro de apuração de renda		100.000,00
100% de dividendos provenientes de propriedade subsidiária americana		150.000,00
<b>Subtotal</b>		<b>950.000,00</b>
<b>Aplicação das alíquotas acima</b>		
Sobre a primeira faixa 50.000 (0 a 50.000) – 15%		7.500,00
Sobre a próxima faixa 25.000 (50.000 – 75.000) – 25%		6.250,00
Sobre a próxima faixa 25.000 (75.000 – 100.000) – 34%		8.500,00
Sobre a próxima faixa 235.000 (100.000 – 335.000) – 39%		91.650,00
Sobre o excesso de 335.000 (335.000 – 950.000) – 34%		209.100,00
<b>Tributos sobre a renda a pagar</b>		<b>323.000,00</b>
Menos – benefícios fiscais, como Crédito Fiscal – Exterior		(80.000,00)
<b>Imposto a ser pago</b>		<b>243.000,00</b>

fonte: PriceWaterhouseCoopers(2004) (adaptado pela autora)

### c) Japão:

<b>Dados</b>	<b>Principais informações</b>
Competência pela cobrança/ tributos	Congresso nacional japonês
Leis	Lei no. 1887, aprimorada em 1995 através da lei no.13. O Cabinet order implementou a principal legislação do imposto de renda no país, por meio da Ordem Congresso Nacional no. 96 e Ordem do Ministério das Finanças japonês no.11.
Órgão responsável	Congresso nacional
Avaliação estoques/ legal	Usam várias metodologias, privilegiando-se do menor valor. Não aceita a regra custo ou valor de mercado; dos dois o menor, podendo adotar PEPS- UEPS. Custo médio corrigido, método da mais recente compra para essa empresa.
Prejuízo fiscal/ compensação	A empresa pode compensar os prejuízos por sete anos consecutivos e seguidos após o ano de perda ou compensar com lucro auferido um ano antes.
Despesas com Depreciação	O montante depreciável deve ser calculado usando um dos métodos estipulados e aprovados pelo Cabinet Order, com o: <ul style="list-style-type: none"> <li>- os ativos com valores inferiores a 100.000 ienes pode ser deduzido integralmente em 1 ano;</li> <li>- os ativos com valores inferiores a 200.000 ienes pode ser deduzido integralmente em 3 anos, dividindo o custo em montante igual para cada ano;</li> <li>- método linear;</li> <li>- método de saldos decrescentes</li> <li>-método de unidade de produção</li> </ul> A vida útil dos ativos imobilizados são determinadas pelo regulamento fiscal japonês

QUADRO 6 – Pontos principais do imposto sobre a renda do Japão

Fonte: Caldeira (2006), adaptado pela autora

**TABELA 18 – Alíquota do imposto sobre a renda no Japão**

<b>Sociedades Anônimas (Ordinary Corporations)</b>	
Empresa com capital maior que 100 milhões de ienes	30%
Empresa com capital menos ou igual a 100 milhões de ienes	
* com lucro anual maior que 8 milhões de ienes	30%
* com lucro anual inferior a 8 milhões de ienes	22%

Fonte: Japan (2004)

**TABELA 19 – Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica-Japão**

<b>Apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica</b>	<b>Em ienes</b>
Lucro antes do imposto de renda	1.000,00
Adições	
Provisões e reservas acima do permitido	110,00
Despesas com entretenimento acima do limite	60,00
Doações em excesso	10,00
Bônus para diretores (excesso)	30,00
Subtotal	1.210,00
Deduções	
Dividendos de outras empresas japonesas, após deduzidas as despesas financeiras atribuídas	100,00
Lucro tributável	1.110,00
Imposto de renda – 30%	333,00
Menos – crédito fiscal sobre despesas com P & D (máximo)	46
Imposto a ser pago	287

Fonte: PriceWaterhouseCoopers (2004) (adaptado pela autora)

#### d) Espanha:

<b>Dados</b>	<b>Principais informações – Espanha</b>
<b>Competência pela cobrança/tributos</b>	Congresso nacional
<b>Leis</b>	Lei nº 43/1995, reais decretos-lei também têm o poder de alterar a legislação tributária do país, tendo como última alteração o decreto lei real no. 5/2004.
<b>Órgão responsável</b>	Receita Federal espanhola.
<b>Avaliação Estoques/ Legal</b>	Custo médio ponderado, PEPS- UEPS- em caso de alteração no método, deve ser detalhada em notas explicativas, após ser autorizada pela receita federal.
<b>Prejuízo fiscal / compensação</b>	As bases de cálculos negativos poderão ser compensadas até os próximos 15 anos sucessivos.
<b>Despesas com Depreciação</b>	Serão dedutíveis, para efeitos fiscais, os valores de amortização de imobilizado que representem a depreciação do bem material ou imaterial. Os valores são calculados: - aplicação dos coeficientes de amortização linear estabelecidos nas tabelas de amortização oficialmente aprovadas; meio de coeficiente nas tabelas de amortização prescrita: 1,5 ativo se tiver período inferior a 5 anos; 2,0 ativo com período de amortização entre 5 e 8 anos; 2,5 ativo com período acima de 5 anos. A empresa só poderá criar um plano de amortização se for aceito pela Secretaria de Administração Tributária da Espanha.

**QUADRO 07 – Pontos principais do imposto sobre a renda da Espanha**

Fonte: Caldeira(2006) adaptado pela autora

**TABELA 20 – Alíquota do imposto sobre a renda - Espanha**

Determinadas por empresas	alíquotas
Maioria das empresas	35%
Sociedades: mútuas de seguro, previdência social, cooperativas de crédito, associações profissionais, câmaras profissionais, sindicatos dos trabalhadores, partidos políticos, entidades sem fins lucrativos. Uniões, federações e confederações de cooperativas.	25%
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas	20%
Empresas determinadas pela lei 49/2002 9 (empresas com incentivo fiscal sem fins lucrativos)	10%
Fundos de investimentos	1%
Fundos de pensão regulados conforme a lei de planos e dos planos do fundo de pensão	0%
Empresas que se dediquem às explorações subterrâneas de hidrocarbonetos	40%
Obs: na Espanha, aplicação da alíquota na base de cálculo do imposto é denominada “quota integra”.	

Fonte: Caldeira (2006) (adaptado pela autora).

**TABELA 21 – Exemplo de apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica - Espanha**

Apuração dos tributos sobre a renda pessoa jurídica	Em euros
Lucro antes do imposto de renda	2.000.000,00
<b>Adições</b>	
Doações para entidades não qualificadas na legislação e multas	10.000,00
Depreciação de imobilizado em excesso	100.000,00
Provisão para devedores duvidosos (em excesso)	150.000,00
<b>Subtotal</b>	2.260.000,00
<b>Menos</b>	
Compensação de prejuízos exercidos anteriores – 1999	600.000,00
<b>Lucro tributável</b>	1.660.000,00
<b>Imposto de renda – 35% (quota integra)</b>	581.000
<b>Deduções</b>	
Imposto sobre dividendos	15.000
<b>Créditos fiscais sobre investimentos anti-poluição – 10% (90.000)</b>	9.000
<b>Imposto de renda a pagar</b>	557.000

Fonte: PriceWaterhouseCoopers (2004) (adaptado pela autora)

## 2.9.2 Considerações e diferenças do imposto sobre a renda entre os países

Segundo Caldeira (2006, p. 93), “todos os países definem a renda como todo e qualquer tipo de arrecadação da empresa independentemente da fonte de onde originam os recursos”. Um importante cuidado desses países está relacionado com a receita oriunda de outros países, evitando assim a dupla tributação.

Em relação aos estoques, pode-se citar dois pontos de convergência:

- o método PEPS (FIFO), utilizado pelo fisco dos quatro países;
- todos os países exigem que seja comprovada as mudanças de metodologia da avaliação de estoques, devendo ser disfundidas em relatórios financeiros. (CALDEIRA, 2006).

No que tange às despesas com depreciação, todos os países apresentaram grandes diferenças, não ocorrendo nenhuma semelhança quanto à forma e metodologia de mensuração da depreciação dos ativos imobilizados.

Quanto à compensação de prejuízos fiscais, percebe-se que, exceto o Brasil, todos têm um espaço temporal para compensação; a única limitação é que, no Brasil, a compensação está limitada a 30% do lucro auferido no período. No Japão e EUA, as empresas podem compensar os prejuízos com lucro anteriores.

Quanto às alíquotas, existe uma grande variação, pois diversas são as formas de se apurar o imposto a pagar. No Brasil, existem dois tipos de tributos sobre a renda: IRPJ E CSLL, totalizando 24%, além de um adicional de 10%, caso as empresas ultrapassem o limite determinado em lei.

No modelo americano são contempladas faixas pré-determinadas, em que se aplicam as alíquotas estabelecidas. As empresas japonesas, no entanto, estabelecem alíquotas com base no capital da empresa. Já a Espanha tem o mais simples sistema de aplicação de alíquota: sobre a renda, aplicam-se 35%, com algumas exceções ligadas a atividades específicas.

As teorias, conceitos e definições apresentada neste capítulo, fundamenta a necessidade e a importância dos gestores conhecerem os aspectos legais para promover a economia tributária, auxiliando o planejamento tributário estratégico e operacional que será apresentado no capítulo a seguir.

### 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Este capítulo está reservado para tratar da importância do planejamento tributário, por meio de conceitos, características, planejamentos estratégicos e operacionais, que justifiquem a necessidade dessa prática no processo de tomada de decisão.

A própria palavra **planejamento**, na sua essência, implica uma simulação, uma tentativa de vislumbrar o futuro aliado ao nível de conhecimento do gestor, para tomar uma decisão que resulte em benefícios para a empresa.

O mesmo ocorre com o planejamento tributário; de maneira específica, voltado a excluir, minimizar ou postergar a carga tributária sobre as indústrias em geral, especialmente as indústrias de bens de capital do setor gráfico, fator já mencionado no capítulo 2.6.2, que trata da necessidade de redução dos custos frente ao mercado competitivo.

Conforme Campos (1987, p.21), “o planejamento tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar os seus negócios de forma a pagar o mínimo de tributos.” Dessa forma, o planejamento tributário é uma opção pela qual o empresário decide a melhor forma de conduzir os seus negócios.

#### 3.1 Tipos de planejamento tributário

Existem duas teorias conflitantes de pensamento em relação ao grau de responsabilidade da empresa no que se refere ao seu próprio destino. A primeira, conhecida como Teoria de Mercado, estabelece que o sucesso da empresa está relacionado com a habilidade dos gestores responsáveis pela compreensão das forças econômicas e sociais predominantes.

A segunda, Planejamento e Controle, acredita que os gestores têm o controle sobre o destino da empresa, portanto, podem manipular, ou seja, planejar e controlar. A Teoria do Mercado interpreta o significado e reage a eles, enquanto a outra considera que tudo ocorre de forma dinâmica, planejando, executando e controlando (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1992).

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimando recursos a serem empregados e definindo e atribuindo responsabilidades por um determinado período para que os objetivos estabelecidos sejam alcançados, proporcionando uma situação

viável para avaliar as implicações de decisões presentes no futuro. Então, o exercício do planejamento tende a reduzir a incerteza e a minimizar os desvios na busca dos objetivos pré-estabelecidos.

Planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação aos acontecimentos de fatos reais, e isso envolve a opção entre várias alternativas de ações possíveis que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro (NAKAGAWA, 1995).

O planejamento não está ligado a uma série de regras a serem seguidas para que, após determinado tempo, obtenha-se o planejado. Pelo contrário, devem ser estruturadas com base nas características da empresa que busca, em última instância, a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 114), o planejamento envolve os seguintes passos:

- a) projeção de cenários;
- b) definição de objetivos a serem seguidos;
- c) avaliação das ameaças e oportunidades ambientais;
- d) detecção dos pontos fortes e fracos da empresa;
- e) formulação e avaliação de planos alternativos; e
- f) escolha e implementação do melhor plano alternativo.

Oliveira, G.P (2005, p.185-6) menciona que “na prática, quanto maior e mais dinâmica for à empresa, mais sofisticado será seu planejamento fiscal. Do ponto de vista empresarial, ou seja, analisando seus efeitos na estrutura gerencial e contábil-financeira, o planejamento tributário pode ser: Planejamento estratégico e Planejamento operacional”.

### 3.1.1 Conceito de planejamento estratégico

Planejamento estratégico é aquele que define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, buscando o equilíbrio dinâmico e o rumo a ser seguido pela empresa, visando a obter um nível de otimização na relação empresa com o seu ambiente (OLIVEIRA, D.P.R, 1993).

As decisões estratégicas dizem respeito ao estabelecimento da relação entre a empresa e o ambiente, preocupando-se com a maneira pela qual ela se relaciona com o ambiente novo e dinâmico, buscando garantir sua sobrevivência (ANSOFF, 1990).

Nesse contexto, o planejamento estratégico tributário resulta em alterações de algumas características da empresa para promover a economia tributária desejada, como: estrutura de capitais, localização, tipos de empréstimos, contratação de mão-de-obra, fusão, cisão, incorporação, etc (OLIVEIRA, G.P. 2005).

### 3.1.2 Conceito de planejamento operacional

Planejamento operacional é a formalização, por meio de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas, descrevendo os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa, e seu produto é o orçamento (NAKAGAWA, 1995). Assim, o planejamento operacional tributário, como aponta Oliveira, G.P. (2005, p. 185) “refere-se aos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelo costume, ou seja, na forma específica de contabilizar determinadas operações e transações, sem alterar suas características básicas”.

## 3.2 Planejamento estratégico tributário

O planejamento estratégico precisa identificar as oportunidades que a empresa possa explorar e as ameaças ou problemas que podem colocar em risco o seu negócio. Além desse enfoque, denominado análise ambiental externa, é preciso identificar claramente os pontos em que a empresa apresenta um desempenho melhor do que o dos concorrentes, chamados de pontos fortes, e também os aspectos em que ela pode ser facilmente superada por eles.

Nesse sentido, Drucker (1984, p.133) informa que:

Planejamento estratégico é o processo contínuo de, sistematicamente e com o maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvem riscos; organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas decisões e, através de uma retroalimentação organizada e sistemática, medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas alimentadas.

O processo de planejamento estratégico é constituído pelos seguintes elementos, conforme salientam Chiavenato e Sapiro (2003, p. 41):

1. Declaração de missão: a missão é o elemento que traduz as responsabilidades e pretensões da organização junto ao ambiente e define o “negócio” delimitando o seu ambiente de atuação. A missão da organização representa sua razão de ser, o seu papel na sociedade. Ela é, claramente, uma definição que antecede o diagnóstico estratégico.
2. Visão de negócios: a visão de negócios mostra uma imagem da organização no momento da realização de seus propósitos no futuro. Trata-se não de predizer o

futuro, mas sim de assegurá-lo no presente. A visão de negócios cria um “estado de tensão” positivo entre o mundo como ele é e como gostaríamos que fosse (sonho). Pode servir também como uma fonte inspiradora, um chamamento que estimule e motive as pessoas a verem realizada com sucesso a missão declarada. A visão de negócios associada a uma declaração de missão compõe a intenção estratégica da organização.

3. Diagnóstico estratégico externo: o diagnóstico estratégico externo procura antecipar oportunidades e ameaças para a concretização da visão, da missão e dos objetivos empresariais. Corresponde à análise de diferentes dimensões do ambiente que influenciam as organizações. Estuda também as dimensões setoriais e competitivas. A formulação de estratégias a partir da análise competitiva está baseada no modelo proposto por Porter, composto de cinco forças atuantes sobre a organização: o poder da barganha dos clientes e fornecedores; a ameaça de substitutos e novos concorrentes entrantes e a rivalidade dos atuais concorrentes.

4. Diagnóstico estratégico interno: corresponde ao diagnóstico da situação da organização diante das dinâmicas ambientais, relacionando às suas forças e fraquezas e criando as condições para a formulação de estratégias que representam o melhor ajustamento da organização no ambiente em que atua. O alinhamento dos diagnósticos externos e internos produz as premissas que alicerçam a construção de cenários.

5. Fatores-chave de sucesso: a inclusão da avaliação dos determinantes de sucesso no processo de planejamento empresarial foi proposto por Ansoff em 1980. Esse recurso metodológico é uma etapa do processo, inserindo-se entre o diagnóstico e a formulação das estratégias propriamente ditas. Elas procuram evidenciar questões realmente críticas para a organização, emergindo dos elementos apontados na análise realizada com a aplicação do modelo SWOT, de cuja solução dependerá a consecução da missão. Os determinantes de sucesso são também denominados fatores críticos de sucesso e encaminham as políticas de negócios.

6. Sistemas de planejamento estratégico: o propósito dos sistemas de planejamento estratégico é a formulação de estratégias e sua implementação pelo processo de construção das ações segundo as quais a organização perseguirá a consecução de sua visão de negócios, missão e objetivos e de sua implementação por meios de planos operacionais. Foram propostas metodologias para a operação de sistemas de planejamento estratégico englobando a etapa de formulação e a de implementação e controle das estratégias.

7. Definição de objetivos: há autores que inserem objetivos no processo de formulação das estratégias, como os seguidores do modelo Harvard, e há aquelas que trabalham a definição dos objetivos como parte separada da formulação das estratégias, como os seguidores do modelo Ansoff. De qualquer maneira, a organização persegue simultaneamente diferentes objetivos em uma hierarquia de importância, de prioridade ou de urgência.

O planejamento tributário deve integrar o planejamento estratégico da empresa, devendo ser conduzido de forma dinâmica, compartilhado e monitorado com medidas de desempenho por meio de indicadores estabelecidos no planejamento do processo. A estratégia de economizar tributos pode ser aplicada a diversos deles.

Borges (2001) trabalha as várias situações de IPI, ICMS, ISS E IR, que promovem a economia tributária por meio da postergação, deferimento ou operações de não incidência, originados de um delineamento estrutural determinado e analisados dentro de um cenário pré-estabelecido.

O custo tributário difere de acordo com as atividades econômicas. Levando-se em consideração suas finalidades sociais, científicas ou econômicas, é possível observar essas variações por meio de um planejamento estratégico que, uma vez administrado, possibilita à empresa colocar seus produtos no mercado com preço competitivo.

Por outro lado, a ausência de planejamento tributário conduz à desvantagem no campo da competitividade no mercado, assim como as empresas que praticam o planejamento têm uma forte perspectiva de ganhos em relação aos concorrentes. O mercado atual busca, além de qualidade, condições de pagamento e menor preço; portanto, o planejamento é um fator de diferenciação determinante para assegurar a competitividade e a continuidade da entidade no mercado. A falta de observância gera um desequilíbrio na formação do preço final do produto e, em certos casos, favorece a concorrência desleal.

Desse modo, Oliveira, L.M. et al (2005, p.38) postula que:

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Nesse contexto, Borges (2001, p. 47), menciona que “o sucesso da Gerência de impostos e taxas, no desempenho de suas atribuições gerais e específicas, entre outros relevantes aspectos, de um positivo relacionamento técnico-profissional com outras gerências que integram o universo da administração geral da empresa”, e complementa que esse relacionamento em um intercâmbio de idéias, informações, experiências e instruções voltadas à satisfação das necessidades dos departamentos e associadas à promoção da economia tributária

O mesmo autor (2001) aponta alguns aspectos dos relacionamentos técnico-profissionais que visam a realizar atribuição específica a uma das gerências envolvidas no processo de minimizar o custo, mencionados a seguir.

### **3.2.1 Contribuição do departamento de engenharia de produção com o planejamento tributário**

A interação entre os departamentos é significativa na obtenção da eficiência e no desenvolvimento dos processos de aproveitamento dos créditos dos impostos indiretos (IPI e ICMS) e de seus respectivos débitos.

Em sua obra, Borges (2000) menciona algumas questões que colaboram no planejamento tributário:

**A. Forma e características do processo de utilização da matéria-prima, intermediária na industrialização e comercialização.**

Embasado nos esclarecimentos necessários sobre o emprego da matéria-prima e produto intermediário é possível através do staff técnico, proceder a um criterioso estudo para, em seguida, articular os procedimentos adequados ao processo de creditamento dos impostos indiretos.

**B. Características, especificidades, grau de pureza, mistura ou associação, acondicionamento e finalidades dos produtos de industrialização própria.**

A formalização desses esclarecimentos sobre as peculiaridades na composição industrial dos produtos é de suma importância, pois implica na classificação fiscal dos produtos, somente desta forma o responsável pelo planejamento tributário, poderá realizar, criteriosamente a tarefa de inserção dos produtos industrializados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), nesta etapa o exato conhecimento das características e particularidades do produto industrializado que viabilizando classificação em duas ou mais posições da TIPI, salientando que a exata classificação dos produtos industrializados é primordial para o correto recolhimento do IPI, evitando problemas fiscais no futuro, ou mesmo, tributando a maior, em virtude da falta de conhecimento e planejamento.

**C. Natureza, características e particularidades na transformação de matérias-primas e produtos intermediários em uma nova espécie.**

Deve obter os esclarecimentos necessários sobre as peculiaridades dos processos operacionais na transformação em novos produtos, na realidade a não observância destas características leva a incidência de anomalias fiscais, em virtude da inadequada e imprópria indicação das operações realizadas como: conserto, no lugar de beneficiamento; acondicionamento técnico, no lugar de acondicionamento promocional, reparo, no lugar de recondicionamento; montagem, no lugar de montagem industrial; limpeza no lugar de restauração, etc.

### 3.2.2 Contribuição do departamento de compras com o planejamento tributário

Segundo Borges (2000, p. 50) esse relacionamento contribui “ativamente no relevante processo de redução de custos operacionais e administrativos da empresa. Na verdade, é através de um positivo entrosamento relacional”, ou seja, ativa a troca de informações entre os departamentos.

Para o autor (2000), a gerência de impostos e taxas poderá orientar sobre as implicações e vantagens fiscais contidas em contratos de aquisição de mercadorias e de bens que possam integrar o ativo imobilizado da empresa, com vistas ao desenvolvimento de um trabalho preventivo capaz de identificar alternativas no processo de obtenção de mercadorias e bens que possibilitem uma econômica tributária, seja ela por meio da exclusão, adiamento ou redução do custo tributário incidente.

Vale ressaltar que se justifica o trabalho preventivo, pois muitos fornecedores não dispõem de assessoria tributária e, por consequência, incorrem em erros e o adquirente pode

sofrer sanções fiscais. Esse intercâmbio promove vantagens fiscais nas aquisições de mercadorias e bens, considerando a redução do custo tributário. Conseqüentemente, propicia a minimização do preço de venda, o que contribui para o incremento das vendas.

Para tanto, é necessário:

- a) analisar a classificação fiscal dos produtos adquiridos, pois ela determina a alíquota aplicável no processo de quantificação do IPI e ICMS;
- b) analisar a escolha da natureza, estrutura e forma de negócio na aquisição que possibilite a obtenção do menor custo tributário, como substituir compra dos produtos por sua industrialização sob encomenda;
- c) identificar a existência de incentivos ou favores fiscais específicos ao fornecimento dos bens que a empresa pretende adquirir.

Segundo Borges (2000, p. 51) outro fator importante

É identificar os períodos nos quais serão concentrados os maiores volumes de compras de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens e bens de revenda, pois estes geram créditos de IPI e ICMS, ocorrendo saldos credores que devem ser gerenciados eficazmente, adotando diversas providências no sentido de utilizá-los de imediato, pois a permanência desses saldos credores implica perda financeira considerável.

Uma forma de minimizar o processo inflacionário consiste na transferência do crédito acumulado do ICMS para os estabelecimentos fornecedores como pagamento de aquisições, observando os limites previstos na legislação pertinente.

### 3.2.3 Contribuição do departamento de vendas com o planejamento tributário

Borges (2001) ressalta a importância desse departamento no processo de administração global da empresa, visto que a adoção de política de preços dos produtos a serem comercializados representa fator principal na competitividade.

Atualmente, os preços são estabelecidos pelo mercado; desse modo, não sobra alternativa a não ser minimizar os custos. Uma das balizas importantes no processo de precificação consiste nas características e implicações fiscais das respectivas vendas, devendo o responsável pelo planejamento tributário instruir esse departamento sobre os seguintes aspectos (BORGES, 2000, p.53): indicação da alíquota do ICMS específica à venda de cada produto;

- a) indicação da base de cálculo do ICMS adequada à venda de cada produto;
- b) indicação de favores fiscais, na área do ICMS, próprios à venda de determinados produtos;
- c) especificação da alíquota do IPI própria à venda de cada produto;
- d) especificação da base de cálculo do IPI adequado à venda de cada produto;
- e) especificação de estímulos fiscais, na área do IPI, próprios à venda de determinados produtos, ou seja, esclarecer ao departamento quando o montante do IPI integra ou não a base de cálculo do ICMS.

### **3.2.4 Contribuição do departamento contábil com o planejamento tributário**

Deve ocorrer uma perfeita sincronização e identidade entre o departamento de escrita fiscal e o contábil. Sobre isso, Borges (2001, p.53) afirma que, “na realidade, são inúmeras as implicações decorrentes das divergências entre os valores registrados nas escritas fiscais e contábeis, representantes de um mesmo fato administrativo”. São destacados os possíveis questionamentos das autoridades fiscais em decorrência de suas fiscalizações; assim sendo, a ação deve ser conjugada e periódica.

A contabilidade, além das normas fiscais, deve verificar se os fatos estão de acordo com os princípios geralmente aceitos, inclusive os relativos ao ativo permanente.

A contabilidade tributária é um ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas empresas, adaptando-se as diferentes atividades exercidas, cada uma com a sua particularidade tributária, cabe a contabilidade tributária identificar os encargos fiscais, além de adaptar-se o dia-a-dia da empresa as obrigações tributárias, visando cumprir as diversas obrigações acessórias, evitando expor as entidades a sanções fiscais e legais.

A legislação tributária atropela os resultados econômicos, para por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor – o resultado fiscal, que nada tem a ver com o resultado econômico, enfatiza Fabretti (2001).

É comum encontrar empresas com prejuízos econômicos, ao qual a legislação determina ser acrescentado despesas consideradas indedutíveis, gerando assim um lucro fiscal denominado “lucro real”

Consoante Fabretti (2001, p. 29), “o método da contabilidade Tributária consiste basicamente em: a) adequado planejamento tributário (que exige conhecimento da legislação tributária); b) relatórios contábeis eficazes que demonstrem a exata situação das contas do patrimônio líquido e dos resultados (exige conhecimento de contabilidade).” Desta forma a gestão tributária eficaz ocorre diante de planejamento contábil e tributário realizado de forma adequada, a seguir menciona-se algumas considerações de planejamento contábil e tributário, para melhor compreensão da gestão tributária.

### **3.2.4.1 Planejamento contábil**

Somente os registros contábeis realizados de forma eficiente fundamentam o processo decisório dos gestores tributários que precisam planejar suas ações embasados em relatório e informações confiáveis, desta forma a contabilidade, entre as diversas funções, é um importante instrumento de informações para tomada de decisões. Um bom planejamento contábil inicia na elaboração de forma adequada de um plano de contábil adequada a natureza jurídica da empresa, atividades econômica(s), região de localização, estrutura, legislações pertinentes. O que permite ao gestor uma infra-estrutura capaz de contribuir no processo decisório.

Fabretti (2001, p. 31) afirma “Fundamental é, sem dúvida a função de fornecer elementos para a correta gestão do negócio, permitindo tomada de decisões eficazes”.

Ressalta-se a importância do conhecimento do gestor tanto no aspecto legal, tributário quanto aos pontos relevantes da entidade, para elaborar um plano contábil eficaz.

### **3.2.4.2 Planejamento tributário**

O planejamento tributário trata de um estudo prévio, permitindo antes da realização do fato administrativo, observar os efeitos econômicos e jurídicos, optando-se pelas alternativas legais menos onerosas, desta forma o gestor estará realizando o planejamento tributário na sua essência.

Com o mercado competitivo principalmente entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia da empresa, pois através de análise aos balanços destas, percebe-se que os tributos são mais representativos do que o próprio custo de produção ou comercialização. (MARTINEZ, 2002)

Enfatiza-se que nem sempre as empresas brasileiras têm condições de realizar o planejamento tributário dado o custo com as operações necessárias para sua execução. Esclarecendo que existem muitas alternativas legais válidas para as grandes empresas, mas inviáveis para as pequenas empresas, no entanto, a contabilidade tem condições de fornecer diversas alternativas, favorecendo este público.

Como já enfatizado, o planejamento tributário é um estudo prévio das necessidades e realizações empresariais, portanto a participação da contabilidade no estudo será vital no momento de implementar a ferramenta de gestão tributária, desta forma estará colaborando de forma decisiva para a continuidade dos negócios, juntamente com outros profissionais da área jurídica, produção, fiscal, financeira, juntos promovem o menor impacto no fluxo de caixa da empresa, esta estrutura é chamada de comitê de planejamento tributário, pois agrupam conhecimentos específicos da administração empresarial, contábil, direito, financeiro, além da participação dos empresários envolvidos (BORGES 2000) (MARTINEZ, 2002).

Salientando que todo planejamento tributário deve ser elaborado e sustentado em informações devidamente elaborados, pois do contrário pode gerar uma evasão fiscal, que promove redução da carga tributária, mas por descumprimento das determinações legais, classificada como sonegação fiscal.

### **3.2.5 Contribuição do departamento jurídico com o planejamento tributário**

O bom relacionamento contribui para que a empresa tenha sucesso em suas pretensões, pleitos e demandas judiciais. O departamento jurídico deve ser acionado sempre que a empresa realize operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços sobre os quais os Fiscos federal, estadual, distrital e municipal manifestem entendimentos fiscais desprovvidos de legitimidade ou juridicidade. Exemplos de algumas situações:

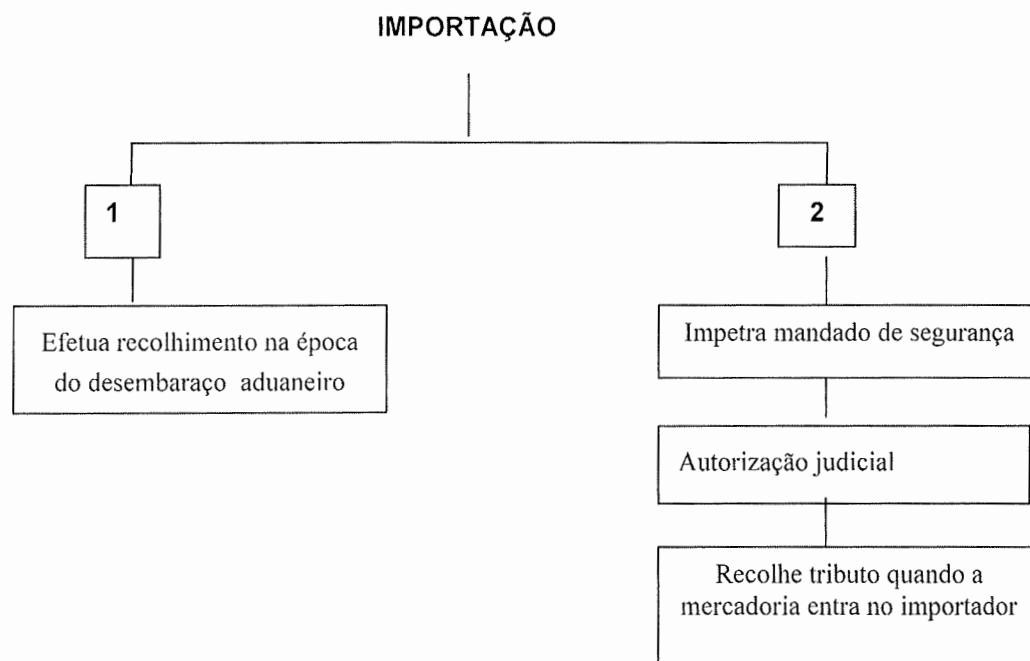
#### **3.2.5.1 Definição do critério temporal da hipótese de incidência do ICMS corresponde a importações de mercadorias para o exterior**

A questão fiscal implica saber qual o exato momento em que deverá ser recolhido o ICMS incidente em uma importação de mercadoria, pois as autoridades fiscais entendem que o momento adequado para proceder a tal recolhimento é o do desembarque aduaneiro da mercadoria importada.

Outra linha de entendimento fundamenta-se na disposição do Convênio nº. 66/68, que adota como fato gerador nessa operação o “recebimento, pelo importador, de mercadoria ou bem, importados do exterior” (ART.2º INCISO I DO REFERIDO CONVÊNIO).

Cabe à empresa definir um critério: ou acatar ao entendimento do fisco efetuando o recolhimento por ocasião do desembaraço aduaneiro ou solicitar Mandado de Segurança, para obter autorização judicial, visando a liberar as mercadorias e efetuar o recolhimento na data efetiva de sua entrada.

Nesse sentido, Borges (2000) afirma que a segunda alternativa apresenta-se extremamente vantajosa, em razão da dilatação do prazo de pagamento, contribuindo para o incremento de seu capital de giro. A figura seguinte representa uma das hipóteses apresentadas:



**FIGURA 3 – Hipótese de recolhimento do ICMS- importação.**

Fonte: Da autora

### **3.2.5.2 Inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS nas operações realizadas por estabelecimento equiparado à indústria**

Com relação à inclusão ou não do IPI na base de cálculo do ICMS realizada por estabelecimentos equiparados à indústria, verifica-se que os próprios agentes arrecadadores têm entendimentos contrários:

- a) **Entendimento do fisco de SP e de outros estados:** o fisco de SP e o de outros estados sinalizam para incluir o IPI lançado nas notas fiscais referente às operações realizadas nesses estabelecimentos na base de cálculo do ICMS, com respaldo na disposição normativa inserida no item 4, § 1º do art. 24, Lei 6.374/89-SP, considerada por manifestações opositivas inconstitucional (BORGES, 2000 p. 56).
- b) **Entendimento do fisco federal:** por meio de uma interpretação do art. 155, § 2º, XI da Constituição Federal em vigor, o entendimento do fisco federal defende a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, desde que preencha as seguintes condições: realizada entre contribuintes, relativa a um produto destinado à industrialização ou comercialização e configure fato gerador de ambos os impostos (IPI/ICMS).

Com base no exposto, percebe-se que a Constituição Federal não procedeu à diferenciação entre estabelecimentos industriais ou equiparados, não sendo assim legítimo que uma lei estadual o faça. Dessa forma, o contribuinte deve, juntamente com os departamentos, analisar a questão e adotar uma das alternativas, conforme cita Borges (2000, p. 57):

- (a) acomodar-se à exigência do fisco estadual – posição que demonstra bastante conservadorismo fiscal
- (b) questionar em juízo a inconstitucionalidade da comentada exigência fiscal, providenciando, na forma prevista em lei e mediante chancela judicial, o depósito em juízo da parcela (representativa do ICMS) oriunda desta ilegítima exigência; ou
- (c) não incluir o IPI na composição da base de cálculo do ICMS, incidente nas saídas promovidas por estabelecimentos equiparados a industriais quando preenchidas as condições previstas na Constituição Federal, e, na eventualidade de um questionamento fiscal através de auto de infração, adotar o adequado instrumento legal de defesa do contribuinte.

Sabe-se que a decisão a ser tomada vai depender da postura da organização. Diante dessas divergências, o gestor deve orientar o caminho da prudência e, nesse caso, fazer o depósito em juízo e aguardar uma decisão judicial.

### **3.2.5.3 Exigência fiscal referente inclusão de descontos e abatimentos incondicionais na base de cálculo do IPI**

A legislação do IPI determina que não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, as diferenças ou os abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (art.15 da Lei nº 7.798, de 10-7-89). Resumindo, a legislação exige o

débito do IPI sobre a parcela não cobrada e tampouco recebida pelo vendedor. Sobre isso, Borges (2000, p. 57) delineia que:

[...] esta exigência é inconstitucional e, por conseguinte, desprovida de juridicidade, em face dos argumentos mencionados. A Constituição Federal estabelece em seu art. 146, inciso III, letra a, que cabe à Lei Complementar definir as bases de cálculos dos impostos nele discriminados, fundamentando-se no princípio constitucional da recepção, a legislação complementar pertinente ao IPI é o Código Tributário Nacional, cujo art. 47 determina que a base de cálculo deste imposto corresponde ao valor da operação de que ocorrer a saída. Entende-se como valor da operação o montante efetivamente pago pelo comprador e recebido pelo vendedor, desta forma a base de cálculo do IPI é o total a receber e não como determina a legislação do IPI.

Cabe, porém, ao departamento responsável pelo planejamento tributário, juntamente com o departamento jurídico, analisar os seguintes fatos.

- a) quantificar o IPI incidente na venda de produto industrializado, mediante a adoção de uma base de cálculo em que estejam inseridos os descontos e abatimentos incondicionais;
- b) questionar, em juízo, a inconstitucionalidade da comentada exigência fiscal, providenciando, na forma prevista em lei e mediante chancela judicial, o depósito em juízo da respectiva parcela (representativa do IPI);
- c) simplesmente não inserir os valores representativos dos descontos ou abatimentos incondicionais na base de cálculo do IPI. Caso seja questionada pelo fisco, com base no auto de infração, cabe à empresa adotar instrumento legal em defesa do contribuinte. (BORGES, 2000 p. 58)

### **3.2.6 Operações com a Zona Franca de Manaus e o planejamento tributário**

As hipóteses de beneficiamento que exigem identificar as várias alternativas, por exemplo, atividades semelhantes localizadas em territórios diferentes, exigem analisar o volume dessa economia, caso a empresa esteja localizada em outro território, alterando assim o custo do produto.

Borges (2001, p. 92) cita um exemplo de planejamento tributário específico às operações com a Zona Franca de Manaus:

Determinada empresa, domiciliada no Município de São Paulo, desenvolve a industrialização de produtos destinados à satisfação de necessidades secundárias de subsistência.

A subsequente comercialização realiza-se com débitos do IPI e ICMS.

Os aludidos processos de industrialização e comercialização abrangem as seguintes fases:

- a) aquisição de matérias-primas e produtos intermediários para a fabricação de partes e peças;
  - b) importação de componentes diretamente do exterior;
  - c) reunião das partes, peças e componentes (montagem industrial);
  - d) comercialização dos produtos resultantes da montagem, no mercado atacadista;
- O elevado ônus fiscal incidente na comercialização do referido produto está dificultando consideravelmente sua mercantilização.

#### **Questão fiscal oriunda do fato escrito**

Em face do exposto, pretende-se com este trabalho obter resposta à seguinte questão: Como desenvolver parcialmente a operação retrodescrita, no Município de Manaus, para obter uma significativa redução do ônus fiscal?

#### **Resposta à questão formulada**

A empresa domiciliada no Município de São Paulo (A) deve criar uma subsidiária integral (B) no Município de Manaus.

A empresa A procederá à aquisição das matérias-primas e dos produtos intermediários para a fabricação das partes e peças.

As referidas partes e peças serão vendidas pela empresa A para a empresa B (sua subsidiária integral domiciliada no Município de Manaus). A empresa B, por meio de seu estabelecimento industrial, procede à importação dos componentes e, em seguida, realiza a aludida operação de montagem. Em decorrência da operação de montagem industrial, processada mediante a reunião das partes, peças e componentes, resultará o produto acabado, cujas unidades serão vendidas pela empresa B para a Empresa A e para outras empresas situadas fora do Município de Manaus. A empresa A, por sua vez, procederá à revenda das unidades adquiridas, para terceiros.” [...]

#### **IPI**

Não há incidência do IPI, pois se trata de revenda de produtos finais. Contudo, alertamos os contribuintes para que, neste aspecto, cada situação seja analisada isoladamente, verificando se na operação o revendedor não está equiparado a industrial. Ocorrendo tal “equiparação” aplica-se a isenção do IPI.

#### **ICMS**

Há nessa operação a incidência do ICMS.

Em face de todo o exposto, depreende-se que a prática da operação acima delineada possibilitará uma significativa redução do ônus tributário.

Nesse contexto, a mudança de território trouxe à empresa benefícios fiscais, resultando em uma economia tributária. Então, é necessário uma análise entre a economia tributária e outros fatores (mercado, logística) na tomada de decisão de mudar a empresa de local.

### **3.2.7 Disputas tributárias**

O principal elemento que norteia a relação jurídico-tributária é que todo tributo deve ser instituído por lei (art.150, inciso I, da CF). Dessa maneira, toda vez que o contribuinte sentir-se compelido a contribuir de forma mais onerosa do que a estabelecida, ou que a norma

não esteja de acordo com o ordenamento jurídico, poderá contestar tal exigência administrativa ou judicialmente pela ação de contestação.

Cabe, porém, uma prévia análise do contribuinte sob o ponto de vista custo/benefício, por meio da avaliação sob a ótica econômica, identificando os valores a serem discutidos no processo e comparando-os com os custos, honorários advocatícios, taxas processuais, tempo despendido com o processo e consequências junto à administração tributária.

### 3.2.8 Planejamento tributário específico: cisão total - IPI E ICMS

Borges (2001) relata o caso de uma empresa situada em São Paulo que explora atividades industriais e prestação de serviços, a qual optou pela reestruturação societária por meio de uma cisão total. A empresa original será chamada de **A**, a de prestação de serviço de **B** e a industrial, de **C**, todas em São Paulo, mas em localidades diferentes.

Em consequência da cisão, torna-se necessário dar saída, da empresa **A** para a empresa **C**, de bens do ativo imobilizado, produtos acabados e de matérias-primas, intermediárias e de embalagens adquiridas de terceiros no mercado nacional.

Em conformidade com aspectos fiscais, na transferência dos bens do ativo imobilizado da empresa **A** para **C**, não haverá incidência do IPI, pois a empresa **A** não industrializou os produtos, e também não haverá incidência do ICMS, por se tratar de bens de uso próprio, e não de comercialização.

Os aspectos societários, entretanto, dizem o contrário, ou seja, há incidência pelas seguintes razões:

- a) IPI: quando realizado um ato ou negócio jurídico concernente à mutação de sua posse ou propriedade em qualquer lugar do território nacional, ressalvada as regiões privilegiadas por lei (por exemplo, a Zona Franca de Manaus);
- b) ICMS: quando realizado um ato ou negócio jurídico-mercantil atinente à transferência dos direitos de posse ou propriedade de mercadorias nos limites geográficos do Estado ou do Distrito Federal, identificados para tal fim, no momento da saída, entrada ou fornecimento dos referidos bens.

Em virtude dessas considerações, é preciso reformular os aspectos operacionais do negócio jurídico-societário, conforme segue:

- a) A empresa **B** funcionará em um estabelecimento situado em domicílio diverso daquele onde se encontra o estabelecimento da empresa **A**;
- b) A empresa **C** funcionará temporariamente no mesmo local de **A**. Estrategicamente, impede-se assim a concretização dos critérios temporais das hipóteses de incidência do ICMS e do IPI, possibilitando entender que esses impostos não incidirão sobre a operação de cisão;
- c) Posteriormente, a empresa **C** procederá à mudança de seu estabelecimento para o domicílio ideal à sua atividade econômica, pois a saída de mercadorias por motivo de mudança do estabelecimento não concretizará os aspectos temporais das hipóteses de incidência do IPI e ICMS, devendo informar aos órgãos competentes a referida mudança.

### **3.2.9 Planejamento tributário: leasing ou financiamento**

Silva (2002) relata que uma empresa em Minas Gerais, em 2002, apurou um lucro líquido antes do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de R\$ 345.760,56. Após os ajustes no livro LALUR, todavia, apurou-se a importância de R\$ 65.847,78 a recolher. Os gestores da empresa previam um cenário semelhante para 2003, ou seja, uma repetição dos resultados, acrescentando apenas uma correção de 8,5% ao ano.

No início do ano, a empresa resolveu renovar a frota de veículos e se deparou com duas alternativas oferecidas pelo banco: *leasing* ou financiamento. Como ela não tinha capital de giro disponível, seguem abaixo as condições oferecidas para as alternativas:

- a) LEASING: taxa de 2,1% ao mês, mais IOF. Montante de R\$ 52.000,00 – Prestação mensal de R\$ 5.572,91, totalizando R\$ 66.874,92. Aquisição em fevereiro/2003;
- b) FINANCIAMENTO: taxa de 1,6% ao mês, mais IOF. Montante de R\$ 52.000,00 – Prestação mensal de R\$ 5.286,59, totalizando R\$ 63.439,08. Aquisição em fevereiro/2003.

No final de 2003, portanto, os pagamentos efetuados seriam:

- a) LEASING: R\$ 61.302,91;
- b) FINANCIAMENTO: R\$ 58.152,49.

Para melhor compreender o exposto, segue a tabela abaixo:

**TABELA 22 – Comparação entre leasing e financiamento**

<b>Dados</b>	<b>2002</b>	
Lucro Líquido	345.760,56	
IRPJ+CSLL (19,0443%)	65.847,78	
Correção prevista de 8,5% / 2003	2003	
Lucro Líquido	375.150,00	
IRPJ+CSLL (19,0443%)	71.444,79	
<b>Dados</b>	<b>Leasing</b>	<b>Financiamento</b>
Valor líquido	52.000,00	52.000,00
Taxa de juros a.m.	2,10%	1,60%
Prazo 12 meses c/ IOF	66.874,82	63.439,08
Prazo exercício 2003 = 11 meses	61.302,01	58.152,49
<b>LEASING &gt; FINANCIAMENTO</b>		<b>58.152,49</b>

Fonte: Silva 2002 p. 59, adaptado pela autora

Com base nessas informações, tudo indica que a melhor estratégia para adquirir a frota de veículos seria por meio de financiamento, pois resultaria em uma economia de R\$ 3.149,52. Contudo, pelo planejamento tributário, ao considerar a projeção dos resultados, o lucro líquido estimado seria de R\$ 375.150,00, e os tributos correspondentes (IRPJ+CSLL) R\$ 71.444,80.

Para efeito de planejamento tributário, o *leasing* apresenta uma vantagem sobre o financiamento, pois pode ser considerado totalmente como despesa. No financiamento, as despesas são os juros e a depreciação do ativo imobilizado. Segue abaixo uma tabela demonstrando a simulação:

**TABELA 23 – Simulação da economia tributária leasing e financiamento**

**SIMULAÇÃO - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

<b>LEASING</b>	<b>FINANCIAMENTO</b>	
DADOS	375.150,00	DADOS
LUCRO LÍQUIDO/2003	61.302,01	LUCRO LÍQUIDO/2003
		10.485,82
		9.533,33
	313.847,99	355.130,84
IRPJ + CSLL (19,0443%)	59.770,15	IRPJ + CSLL (19,0443%)
<b>ECONOMIA TRIBUTÁRIA</b>	<b>7.862,03</b>	<b>67.632,18</b>

Fonte: Silva (2002 p. 59), adaptado pela autora

Observa-se nessa situação uma economia tributária de R\$ 7.862,03, superior à economia financeira apresentada pela opção do financiamento, de R\$ 3.149,52. No caso do

financiamento vale esclarecer que a depreciação contribuirá para minimizar o custo dos períodos seguintes. Desta forma antes da tomada decisão o gestor deve levar em consideração os diversos aspectos.

Cada caso mencionado demonstra alguma alternativa diferente para promover vantagem competitiva buscando; reduzir, eliminar ou postergar a carga tributária. Os efeitos evidenciam a capacidade de interferência do gestor no processo produtivo por meio do planejamento tributário; desse modo, quem praticá-lo poderá colocar a empresa em condições de competitividade.

### **3.3 Planejamento operacional tributário**

Para que o planejamento ocorra de forma adequada, não basta ter contato apenas com idéias criativas, mas formalizar, descrever o plano, políticas e objetivos operacionais da empresa, aplicar e controlar, comparando o planejado com o realizado.

Nesse contexto, Oliveira, G.P. (2005, p.189) alerta para a necessidade de se “observar algumas regras básicas já aplicadas pelas organizações empresariais à frente do processo de elaboração de plano voltados a legitima economia de tributos”.

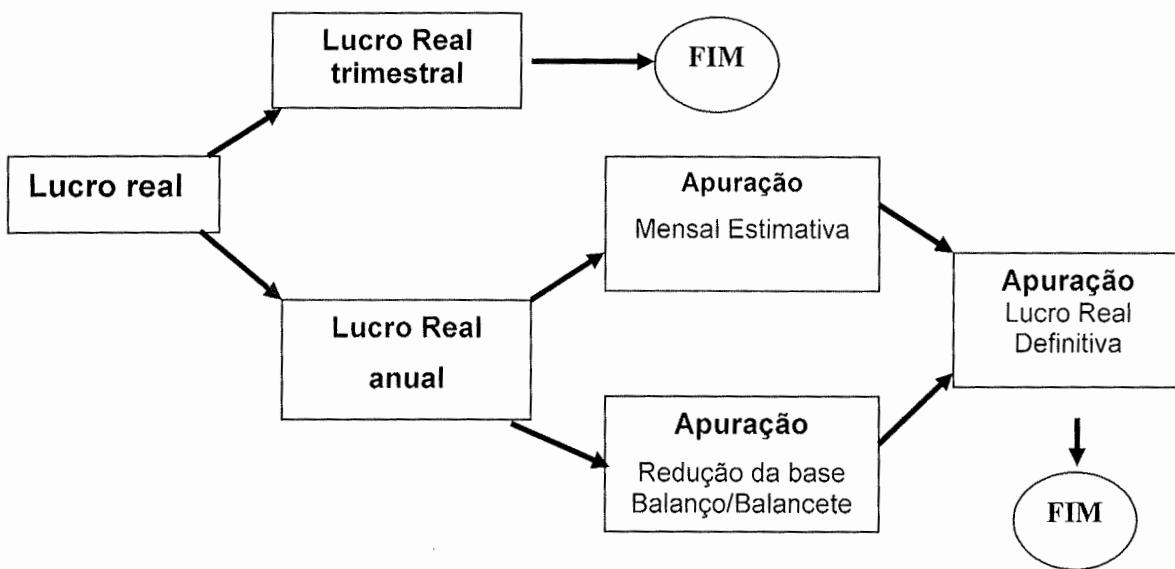
#### **3.3.1 Regime de tributação**

Neste tópico, pretende-se apresentar a prática do planejamento tributário no dia-a-dia da empresa, demonstrando como o gestor pode utilizar meios legais para amenizar o custo tributário. O regime tributário é uma opção realizada no início de cada exercício, e cabe ao gestor tributário decidir por esse ou aquele regime que promova economia tributária.

No mesmo sentido, Oliveira G.P. (2005, p.189) afirma que:

Logo no início de cada ano, surge uma importante questão: as pessoas jurídicas que não possuem impedimento algum para optar por um regime de tributação (lucro presumido, real ou arbitrado) devem defini-lo para fins de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Como consequência, a opção realizada pelo contribuinte implica na obrigatoriedade de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) na mesma base definida.

A figura seguinte apresenta um exemplo de esquema de tributação do lucro real:



**FIGURA 4 – Esquema tributação do lucro real**

Fonte: Da autora

### 3.3.1.1 Lucro real x presumido

A opção pelo lucro real ou presumido deve estar baseada na margem de lucro da empresa antes do IRPJ e CSLL, obtida nas demonstrações contábeis no período anterior e em sua projeção. Sabe-se que a base-cálculo do lucro presumido é determinada pela aplicação dos percentuais determinados na legislação sobre a receita bruta. Assim, se a margem de lucro é superior a 8% sobre a receita bruta, é conveniente optar pelo regime de tributação do lucro presumido.

Sobre isso, Oliveira G.P. (2005, p. 189) comenta que:

À primeira vista, é concedida preferência maior de tributação com base no lucro presumido pela facilidade do cálculo do IRPJ e CSLL, além de reduzir o valor dos serviços terceirizados em escritórios de contabilidade, pois a legislação fiscal exige das empresas tributadas por esse regime apenas a escrituração do Livro Caixa. Tal fundamentação distorce análise mais aprofundadas para fins de planejamento tributário.

Observa-se que o fato de a legislação fiscal não exigir a contabilização, aceitando apenas o livro caixa, não implica que a empresa não precisa de escrituração contábil, até porque se uma empresa mudar do regime tributário presumido para o lucro real, o art. 19, parágrafo único da Lei 8.541/92, a mudança exige o levantamento patrimonial em 1º de janeiro subsequente ao do último período-base no qual foi tributado pelo lucro presumido para estruturar o balanço de abertura em razão da alteração regime tributário.

### 3.3.1.2 Lucro real anual x lucro real trimestral

As empresas, obrigadas ou não ao lucro real, podem adotar os critérios de apuração trimestral ou anual. Vale mencionar que a escolha pelo lucro real trimestral deve ser analisada, pois apresenta as seguintes desvantagens:

- a) a cada trimestre, o contribuinte deverá elaborar as demonstrações contábeis e ajustar no livro de apuração denominado LALUR, aumentando o trabalho e as chances de erros;
- b) suponha-se que ocorra uma situação de prejuízo em um determinado trimestre: esse só poderá ser compensado na proporção de 30% nos períodos posteriores; já no lucro real anual dentro do próprio exercício, seria compensado em 100%, ou seja, na sua totalidade;
- c) o adicional de imposto de renda no trimestral fica condicionado a R\$ 60.000,00, se ocorresse o fato citado no item 2, perderia o direito dedução naquele trimestre; já no lucro real anual, no final do período, quando elaborar apuração definitiva, utilizará R\$ 240.000,00; portanto, mesmo que ocorra um prejuízo em algum mês ou trimestre, será utilizado por ocasião da apuração anual definitiva.

Nesse sentido, Oliveira, G.P. (2005, p 190) ressalta que:

[...] no caso de apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro real trimestral, cada trimestre é considerado um período de apuração distinto, e o lucro tributável apurado num trimestre não poderá ser compensado com prejuízos fiscais ou bases negativas de contribuição social sobre o lucro do trimestre subsequente.

Segundo o mesmo autor (2005, p.191), “as empresas tributadas pelo lucro real e efetuam os recolhimento trimestralmente, aconselha que no próximo ano, altere esta opção realizando anualmente recolhimentos mensais por estimativa, reduzindo ou suspendendo com base em balancete ou balanço”. Segue, um exemplo:

**TABELA 24 – Lucro real anual x lucro real trimestral**

<b>APURAÇÃO TRIMESTRAL</b>	<b>Valor</b>
Prejuízo Fiscal no 1º trimestre de 2004	250.000,00
Lucro real no 2º trimestre de 2004	50.000,00
Prejuízo compensável (30% s/50.000,00)	15.000,00
Base de Calculo após compensação do prejuízo 1º trim./2004	35.000,00
IRPJ E CSLL a recolher	8.400,00
<b>APURAÇÃO ANUAL</b>	<b>Valor</b>
Prejuízo Fiscal no 1º trimestre de 2004	250.000,00
Lucro real no 2º trimestre de 2004	50.000,00
(-)Prejuízo compensável	200.000,00
IRPJ E CSLL a recolher	<i>Zero</i>

Fonte: Oliveira, G.P (2005, p.191)

Pelo exemplo, observa-se que a opção pelo lucro real trimestral resultaria no recolhimento do IRPJ de R\$ 8.400,00. Porém, na opção lucro real estimado com balanço ou balancete de suspensão ou redução não haveria recolhimento, ou seja, uma economia tributária.

### 3.3.2 Depreciação acelerada

A maioria das empresas adota as taxas anuais de depreciação de seus imobilizados, como aquelas previstas no Regulamento do Imposto Renda (RIR), artigos 305 a 323. Para itens do imobilizado com excessivo desgaste ou rápida obsolescência, entretanto, pode-se aplicar a possibilidade advinda do art. 310, § 2, do RIR, de solicitar ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT), ou a outro instituto oficial, um laudo para adoção de taxas de depreciação adequadas às condições de desgaste dos bens.

O RIR permite, sem laudo, que se contabilizem os efeitos de turnos superiores ao normal na vida útil dos bens móveis, conhecidos como depreciação acelerada. Assim, tais bens são depreciados em conformidade com as horas diárias de operação, conforme abaixo:

**TABELA 25 – Depreciação acelerada – turnos**

<b>Turnos</b>	<b>Índice</b>
Um turno de oito horas	1
Dois turnos de oito horas	1,5
Três turnos de oito horas	2

Fonte: Oliveira G.P. (2005, p.2001), adaptado pela autora

A comprovação ocorre mediante documentos, por exemplo, os cartões de ponto dos funcionários. A taxa de depreciação dos bens adquiridos usados está prevista no art. 311 do RIR, e deverá ser calculada com a observação do prazo de vida útil o maior, entre:

- a) metade do prazo da vida útil admissível para o bem adquirido novo;
- b) o restante da vida útil do bem, considerada essa em relação à primeira instalação para utilização.

Sobre isso, Oliveira G.P., (2005, p. 195) considera que “uma máquina, cuja vida útil quando era de dez anos, se for adquirida após quatro anos da primeira instalação, será depreciada pelo restante da vida útil do bem, ou seja, em seis anos, e não pela metade da vida útil do bem que seria de cinco anos”.

A depreciação incentivada é um fomento federal, concedido para promover a compra de máquinas. Desse modo, serão admitidas taxas adicionais de depreciação, que serão registradas no LALUR, diferentemente da depreciação acelerada, que registra e contra os valores adicionais na contabilidade. Existem várias formas de incentivo, como cita Oliveira G.P. (2005, p. 192-193):

- Os bens do Ativo Permanente Imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art.; 5º)
- É permitida depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, sem prejuízo da depreciação normal, das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados ao uso na produção industrial incorporados ao Ativo Fixo do adquirente no período compreendido entre 12 de junho de 1991 e 31 de dezembro de 1993 e utilizados no processo de produção.(Lei nº 8.191 de 11 de junho de 1991, Art. 2º).
- As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão depreciar, em 24 quotas mensais, o custo de aquisição ou construção de máquinas e equipamentos adquiridos entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1993, utilizados pelos adquirentes para exibição, produção, ou de laboratório de imagens ou de estúdios de som para obras audiovisuais conceituadas no Art. 2º da Lei nº 8.401, de 8 de janeiro de 1992.

O mesmo autor (2005, p. 194) menciona um exemplo:

[...] uma empresa industrial foi autorizada a utilizar uma depreciação acelerada calculada pela aplicação da taxa depreciação usualmente admitida, sem prejuízo da depreciação normal, a uma máquina de sua propriedade com vida útil estimada em 10 anos (depreciação de 10% ao ano) avaliada em R\$ 50.000,00.”

**TABELA 26 – Depreciação acelerada – postergação**

Ano	NA CONTABILIDADE				PARA FINS FISCAIS			
	Lucro antes IRPJ	Depreciação Normal R\$	Lucro antes IR	Despesas IR R\$	Depreciação Acelerada R\$	Lucro Real R\$	IR Pagar R\$	Diferença R\$
1	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	5.000,00	4.000,00	600,00	750,00
2	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	5.000,00	4.000,00	600,00	750,00
3	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	5.000,00	4.000,00	600,00	750,00
4	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	5.000,00	4.000,00	600,00	750,00
5	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	5.000,00	4.000,00	600,00	750,00
6	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	(5.000,00)	14.000,00	2.100,00	(750,00)
7	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	(5.000,00)	14.000,00	2.100,00	(750,00)
8	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	(5.000,00)	14.000,00	2.100,00	(750,00)
9	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	(5.000,00)	14.000,00	2.100,00	(750,00)
10	14.000,00	5.000,00	9.000,00	1.350,00	(5.000,00)	14.000,00	2.100,00	(750,00)
	50.000,00		13.500,00		-		13.500,00	-

Fonte: Oliveira G.P. (2005, p. 195)

Verifica-se que o total de despesa de IRPJ apurado pela contabilidade é igual ao IRPJ a recolher apurado pelo LALUR. Nessa forma de depreciação, o que ocorre é um adiantamento do IRPJ que, no futuro, será exigido da empresa.

### 3.3.3 Remuneração aos sócios

O RIR permite que os lucros apurados contabilmente a partir de 1º de janeiro de 1996 e distribuídos aos sócios ou acionistas por empresas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estejam sujeitos à incidência do IRRF. Então, a escrituração contábil mostra-se como forma eficiente de economia tributária.

As empresas com regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado poderão distribuir lucros sem tributação aos sócios, desde que obedecam ao limite de isenção prevista no inciso I, § 2º, art. 48 da IN SRF 93/98. A parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor base de cálculo do imposto deverá diminuir todos os impostos e contribuições federais (IRPJ, CSLL, PIS E COFINS) aos quais a pessoa jurídica estiver sujeita.

A seguir, tem-se uma tabela com a distribuição do lucro aos sócios com e sem escrituração contábil:

**TABELA 27– Distribuição lucro aos sócios com e sem escrituração contábil**

<b>EMPRESA TRIBUTAÇÃO LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>Valor</b>
Faturamento do 4º trimestre	375.000,00
Valor base de calculo IRPJ (lucro presumido)	30.000,00
(-) IRPJ devido no 4º trimestre	4.500,00
(-) CSLL devido no 4º trimestre	4.050,00
(-) PIS devido no 4º trimestre	2.437,50
(-) COFINS devido no 4º trimestre	11.250,00
<b>Valor a ser distribuído aos sócios com isenção do IRRF</b>	<b>7.762,50</b>
<b>DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO CONTÁBIL DE R\$ 20.000,00</b>	<b>Valor</b>
<b>Sem escrituração contábil</b>	
Lucro contábil distribuído	20.000,00
(-) Parcela isenta	7.950,00
(=)Base de calculo do IRRF	12.050,00
IRR (ATÉ 27,5).....	3.313,75
<b>DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO CONTÁBIL DE R\$ 20.000,00</b>	<b>Valor</b>
<b>Com escrituração contábil</b>	
Lucro contábil distribuído	20.000,00
<b>I.R.R.F.....</b>	<b>Zero</b>

Fonte: Oliveira, G.P. (2005, p.196)

A opção por realizar a escrituração contábil justificará o procedimento pela economia obtida do IRRF aos sócios. Caso o lucro líquido apurado seja inferior ao valor determinado, de acordo com as regras focalizadas na distribuição do lucro presumido, prevalecerá a isenção sobre a distribuição dos lucros presumidos, líquidos do imposto e das contribuições devidas.

### 3.3.4 Ganho de capital

Ganho de capital é a diferença positiva de venda do Ativo Permanente e seus respectivos custos contábeis, independentes do regime de tributação. Com algumas exceções previstas em lei, a determinação do ganho ou perda de capital terá como base o valor contábil, diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, conforme art.418, § 1º, RIR.

É preciso observar as disposições especiais que permitem isenção. Um exemplo é no caso de ganho de capital obtido de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, cf. art.184, §5º da CF, isento de IR e de outros impostos federais, estaduais e municipais (OLIVEIRA, G.P., 2005).

Sobre isso, o mesmo autor (2005, p. 198) menciona que:

O Decreto-Lei 1598/77, art. 31 §4º permite o contribuinte diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens desapropriados:  
a) transfira para reserva especial de lucros;

- b) aplica no prazo máximo de dois anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ou ganho de capital; e
- c) discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata a letra “b”, em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período.

A venda de bens do ativo permanente de forma parcial, o contribuinte poderá, para determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração, ajuste este elaborado no livro LALUR. É possível observar que o reconhecimento da venda e o reconhecimento do seu lucro obedecem ao regime de competência. Assim, Oliveira G.P. (2005, p.198) assevera que:

Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial do período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle do lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração serão registrados no LALUR.

### 3.3.5 Regime de caixa e de competência

Devem ser observadas, para fins de planejamento tributário, as questões temporais relacionadas ao faturamento e à apropriação de custos e despesas. A não observância do regime de competência leva as empresas a incorrer em erros, pois, para fins de apuração do lucro real, não importa a data do faturamento da despesa ou custo, mas sim a sua correlação com as receitas.

Considerando o exemplo citado por Oliveira G.P. (2005), referente ao aluguel recebido antecipadamente em 2004, esse não será reconhecido como receita na época do recebimento, mas deverá ser apropriado de forma igual pelos meses em que foi estabelecido como vigência do contrato de locação. O mesmo acontece com despesas que tenham um contrato ou apólice que estabeleçam um período de vigência. Segue um exemplo:

TABELA 28 – Contabilização regime de competência ou caixa

<b>Período Aluguel</b>	<b>12 meses</b>
<b>Valor da receita mensal (12.000/12)</b>	<b>1.000,00</b>
<b>Contabilização p/ ocasião recebimento antecipado</b>	
D- Caixa	
C- Receita Antecipação Aluguel	12.000,00
<b>Contabilização mensal da receita</b>	
D- Receita Antecipação Aluguel	
C- Receitas de aluguel	1.000,00
<b>Valor da receita apropriar de fev/04 a dez/04</b>	<b>11.000,00</b>
IRPJ (ATÉ 25%).....	2.750,00
CSLL (9%).....	990,00
PIS 1,65%.....	181,50
COFINS 7,6%.....	836,00
<b>TOTAL IMPOSTOS POSTERGADOS.....</b>	<b>4.757,50</b>

Fonte: Oliveira (2005, p. 200), adaptado pela autora.

A observância da lei permite uma economia tributária de R\$ 4.757,50. Se apropriado mensalmente o valor da receita antecipada, várias situações permitem que as receitas sejam reconhecidas por mais tempo, fazendo com que os encargos tributários sejam distribuídos ao longo de sua geração, como aplicações financeiras com juros pré-fixados, juros sobre notas promissórias a vencer e outros (OLIVEIRA G.P., 2005).

### 3.3.6 Faturamento antecipado e venda para entrega futura

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem apurar seus resultados conforme o regime de competência, observando as disposições da lei comercial, segundo a qual receitas serão computadas quando da realização, independentemente de seu recebimento. Dessa forma, se for emitida uma nota de faturamento antecipado, o fato é o recebimento da moeda; o que determina a receita realizada é a entrega do produto ao comprador, momento chamado de realizado.

Faturamento antecipado difere de venda para entrega futura, em que a empresa negocia bens já produzidos que, por conveniência e interesse do comprador, serão entregues no futuro *in loco*. Embora o bem continue em posse da vendedora, essa é apenas uma depositária, e esse bem deve ser tributado no período de competência, ou seja, emissão de venda para entrega futura (OLIVEIRA G.P., 2005).

Neste capítulo, foram mencionadas diversas situações que promovem a economia tributária, que utilizando tanto o planejamento estratégico quanto o operacional, priorizando sempre a observância do fato gerador. Em outras palavras, deve-se destacar que o planejamento precisa ocorrer mediante simulações de situações antes de o fato ocorrer, pois essa é uma das premissas do planejamento tributário.

Todas as situações citadas evidenciam uma economia tributária, que contribuem para a competitividade por meio da redução dos custos. Conseqüentemente, melhora os preços e prazos de recebimento, e demonstra que sua adoção é um diferencial que promove a continuidade e o sucesso das empresas que utilizam esses planejamentos para suas decisões tributárias.

## 4 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente capítulo trata da elaboração de um questionário, instrumento utilizado para o levantamento de dados por amostragem. Segundo Hill e Hill (2002, p.83), “é muito fácil elaborar um questionário. Por outras palavras, não é fácil escrever um bom questionário que forneça dados que permitam testar adequadamente as hipóteses investigadas”.

Para Barros e Lehfeld (2000, p.90), “o questionário é o instrumento mais usado para o levantamento de informações. Não está restrito a uma quantidade de questões, porém aconselha-se que não seja muito exaustivo, desanimando o pesquisador”.

De acordo com Gil (1999), o questionário é uma técnica de investigação composta por um número mínimo razoável de questões escritas, direcionadas a pessoas para conhecer suas opiniões, expectativas, crenças e informações.

Já para Malhotra (2001, p.274), a elaboração de um questionário persegue três objetivos:

1. traduzir a informação desejada em um conjunto de questões que o respondente possa responder;
2. motivar e incentivar o entrevistado a se envolver com o assunto;
3. minimizar o erro através de um bom planejamento.

Assim, nesta pesquisa, procurou-se elaborar questões simples e objetivas, de forma que o respondente se sentisse motivado e envolvido no assunto, minimizando os possíveis desvios de suas respostas.

### 4.1 Universo e amostra

Para Malhotra (2001, p.301) “população é a soma de todos os elementos que compartilham algum conjunto comum de características, conformando o universo para o propósito da pesquisa”.

Gil (1999, p.100) conceitua a amostra como um “subconjunto do universo, por meio do qual estabelecem ou se estimam as características desse universo”.

Na visão de Hill e Hill (2002, p.42), “só é possível considerar uma parte dos casos que constituem o Universo. Esta parte designa-se por amostra. Assim, o que o investigador pretende ou pode fazer, na maioria das situações, é analisar os dados da amostra”.

O universo pesquisado é composto por 130 indústrias de bens de capital do setor gráfico de origem nacional, e a amostra por aquelas associadas à ABIMAQ, que somam 42 indústrias.

Em relação à ABIMAQ, a pesquisadora teve acesso ao seu cadastro, que contém nome, endereços, contatos, correio eletrônico e telefones, permitindo assim o envio do questionário pelo correio eletrônico. Do total enviado, 30 questionários foram respondidos efetivamente, apesar de todas as indústrias terem sido contatadas 2 vezes e esclarecidas sobre a finalidade e o conteúdo.

#### **4.1.1 Características das indústrias de bens de capital que compõem a amostra pesquisada**

Nesta pesquisa, é utilizado o questionário como instrumento para o levantamento de dados, e a população engloba 130 indústrias de bens de capital, segundo o site da ABIMAQ.

A amostra para aplicação dos questionários é composta pelas indústrias associadas à ABIMAQ, órgão que representa as indústrias no Brasil. Os dados cadastrais dessa amostra foram obtidos no site da ABIMAQ (2007), banco setorial - CSMEG, departamento responsável pelas indústrias de bens de capital do setor gráfico, em que se encontram associadas 42 empresas, para as quais foi enviado o questionário.

Para fins desta pesquisa, solicitou-se que o questionário fosse respondido pelos gestores responsáveis pela apuração dos tributos nas empresas, com a finalidade de evidenciar o grau de compreensão e a prática em relação ao seu planejamento tributário.

#### **4.2 Elaboração do questionário**

Após a análise de diversas alternativas, optou-se por elaborar um questionário com questões fechadas e assertivas. A escala escolhida para as assertivas foi aquela desenvolvida por Rensis Likert, pela qual os respondentes, além de concordar ou discordar das afirmações, avaliam um fenômeno em uma escala de, geralmente, cinco alternativas. Ressalta-se que, independentemente de seu número, é importante que as questões estejam balanceadas.

Sobre isso, Gunther (2003, p.27) teoriza que:

[...] considerando o conjunto de itens que compõem uma escala tipo Likert, é importante que parte dos itens seja invertida de tal maneira que ora ‘concordo’ (bom, aplica-se) ora ‘discordo’ (ruim, não se aplica) represente atitude favorável nos dois itens da escala de ambiente de trabalho (EAT).

De acordo com Barbetta (2002), a escala de Likert é largamente utilizada na sua forma original ou em adaptações para diferentes tipos de estudo, e seu sucesso reside na sua sensibilidade de apurar conceitos de manifestações de qualidades: reconhece oposição entre contrários, gradientes de intensidade e situação intermediária, e tem uma relação adequada entre acurácia e precisão.

Essa escala é caracterizada por vários itens em forma de afirmações e, para cada afirmação, o respondente deve dar o seu nível de concordância em relação aos itens a serem analisados. Aos níveis de concordância são dados valores numéricos, que são somados, fornecendo o escore total de um indivíduo. A média aritmética ponderada, ou Ranking Médio (RM) e a moda (pontuação mais freqüente) fornecem subsídios para situar devidamente o indivíduo no total de questões.

A “quantificação” de concordância é obtida pela soma das pontuações (freqüência) e pela média aritmética ponderada nos vários itens, levando em conta sua polaridade: itens negativamente orientados têm pontuação invertida em relação a itens positivamente orientados, conforme o tabela abaixo:

**TABELA 29 – Escala Tipo Likert aplicada no questionário**

ESCALA TIPO LIKERT		
ALTERNATIVAS	PONTUAÇÃO	
	Assertivas positivas	Assertivas negativas
Discordo totalmente	1	5
Discordo parcialmente	2	4
Nem concordo nem discordo	3	3
Concordo parcialmente	4	2
Concordo totalmente	5	1

Fonte:Da autora

Para quantificar cada tópico, foram avaliadas as respostas das questões que dimensionam o conhecimento, a prática e a atitude dos respondentes:

- Conhecimento:** implica saber se o respondente conhece formalmente, por escrito ou de forma explícita, o exposto na questão;
- Prática:** implica saber se o respondente ou a empresa colocam em prática o exposto na questão;
- Atitude:** implica saber o juízo e a concordância que o respondente tem sobre o exposto na questão.

Para aferição de resultados o critério adotado considera 70% das respostas como satisfatória. No primeiro momento, é abordada a estatística descritiva para visualização e análise das distribuições. Em seguida, efetua-se a parte de estatística inferencial.

#### 4.3 Premissas dos testes estatísticos

Após o recebimento dos questionários, utilizou-se o Banco de Dados tabulado em planilha eletrônica do Excel da Microsoft e recursos disponíveis nesse aplicativo para cálculos matemáticos e estatísticos através de funções, gráficos e tabelas expostos no decorrer deste capítulo. Os dados coletados foram analisados através da Estatística Descritiva e, na parte inferencial, foram usados testes estatísticos não paramétricos.

Sobre isso, Triola (1999, p. 3-8) menciona que:

- A **Estatística** é uma coleção de métodos para planejar experimentos, obter dados e organizá-los, resumi-los, analisá-los, interpretá-los e deles extrair conclusões.
- Um **parâmetro** é uma medida numérica que descreve uma característica de uma **população**.
- Uma **estatística** é uma medida numérica que descreve uma característica de uma **amostra**.

Hair Jr. (2005, p.289,) complementa que:

Há dois grupos principais de procedimentos estatísticos. Os grupos chamados de **paramétricos** e **não-paramétricos**. A principal diferença entre eles reside nas suposições subjacentes a respeito dos dados. Em geral, quando os dados são mensurados utilizando-se uma escala de intervalo ou de razão e a amostra é grande, a estatística paramétrica é adequada. Também se supõe que os dados da amostra são coletados de populações normais (gráfico em formato de sino). Quando a suposição de uma distribuição normal não é possível, o pesquisador deve usar estatísticas não-paramétricas. Quando os dados são mensurados utilizando-se uma escala ordinal ou nominal, geralmente não é apropriado fazer a suposição de que a distribuição é normal; portanto, a estatística não-paramétrica deve ser empregada.

O método estatístico para coleta e organização utilizado é denominado de descritivo e inferencial. Sobre o assunto, Crespo (1998, p. 13) informa que:

A Estatística é uma parte de Matemática Aplicada que fornece métodos para a coleta, organização, descrição, análise e interpretação de dados e sua utilização dos mesmos para tomada de decisões.

A coleta, a organização e a descrição dos dados estão a cargo da Estatística Descritiva, enquanto a análise e a interpretação desses dados ficam a cargo da Estatística Indutiva ou Inferencial.

Com a finalidade de identificar se há ou não associação entre o nível de percepção dos gestores frente aos tipos de assertivas e aos atributos identificados no perfil dos respondentes, elaborou-se a análise por meio das seguintes técnicas:

- a) tabela de contingências;
- b) estatística qui-quadrado;
- c) coeficiente de contingência modificado;
- d) teste p- value.

#### 4.3.1 Tabela de contingência

A tabela de contingências também é chamada de distribuição conjunta de duas variáveis, e permite descrever o grau de associação existente entre ela: é possível avaliar a “força” do relacionamento e, caso haja uma associação forte, pode-se prever os valores de uma variável através dos valores da outra.

Se as variáveis forem independentes, isso é, se a associação entre elas for fraca, as freqüências na tabela de contingências devem distribuir-se de forma aleatória, seguindo o padrão dos totais marginais (total na última coluna da tabela). Se, porém, houver uma associação entre as variáveis, elas serão dependentes, e as freqüências na tabela de contingências deverão seguir algum padrão, diferente daquele apresentado pelos totais marginais.

A primeira tabela de contingência é a “Tabela de distribuição das freqüências observadas” entre as duas variáveis em estudo. O total marginal nesta tabela fornece as proporções que, teoricamente, deveriam ocorrer e que aparecem na segunda tabela: “Tabela de freqüências esperadas”. Um rápido exame nestas duas tabelas mostra se as freqüências observadas estão razoavelmente distantes ou não das freqüências esperadas.

Sob a condição de independência, nota-se que as freqüências observadas são bem próximas das esperadas e, caso haja associação entre as variáveis, a distância entre as freqüências observadas e as esperadas é significativamente grande.

#### 4.3.2 Estatística Qui-Quadrado

Sobre o assunto, Viali Jr., (2004 p.126) determina que:

Supondo-se que as duas variáveis qualitativas em estudo apresentem  $n$  categorias e outra  $s$  categorias mutuamente excludentes. Neste caso, a medida a ser utilizada baseia-se na diferença entre os valores observados e esperados em cada uma das categorias.

O uso desta medida contrapõe os resultados observados (simbolizados pela letra O) pelo pesquisador com aqueles resultados esperados (simbolizados pela letra E) obtidos a partir de uma hipótese teórica de independência entre os atributos.

Assim, se os resultados observados forem próximos aos esperados, isto sugere independência entre os atributos, caso contrário, estaremos afastados da hipótese de independência, sugerindo-se uma associação entre os atributos.

Levando-se isto em consideração, utiliza-se uma estatística chamada de Qui-Quadrado, que mede a discrepância entre os valores.

A comparação entre as freqüências observadas e as esperadas é materializada em uma estatística, chamada de Qui-Quadrado ( $X^2$ ), terceira tabela de contingências, que mede a discrepância entre os valores, e é definida por:

$$X^2 = \sum \frac{(O - E)^2}{N}$$

onde:

O = freqüência observada

E = freqüência esperada

N = total geral.

O valor de  $X^2$  calculado é comparado com um valor tabelado, chamado  **$X^2$  crítico**.

Segundo Triola (1999, p. 180), “**um valor crítico** é o número na fronteira que separa os valores das estatísticas amostrais prováveis de ocorrerem dos valores que têm pouca chance de ocorrer”. Para o cálculo de  $X^2$  crítico, foi utilizada a função estatística apropriada disponível no Excel, cuja composição é:

“INV.QUI(probabilidade; graus\_liberdade)”.

Se  $X^2$  calculado for maior que  $X^2$  crítico, há indicação de associação entre as variáveis.  $X^2$  tabelado depende do **número de graus de liberdade** (definido pelo número de colunas e linhas da tabela) e de uma margem de erro de 5% adotada em trabalhos científicos.

Para Triola (1999, p.146), “o **número de graus de liberdade** para um conjunto de dados corresponde ao número de valores que podem variar após terem sido impostas certas restrições a todos os valores”. A estatística  $X^2$  apenas fornece a informação de associação ou não entre as variáveis. Quanto maior o valor de  $X^2$ , maior será o grau de associação (ou a “força”) entre as variáveis.

No entanto, julgar a associação não é fácil, pois não se tem um grau de comparação para saber se esse valor é alto ou não. Observada a associação entre as variáveis, pode-se então quantificar seu valor. Para isso, utiliza-se uma outra medida devida, a Karl Pearson, denominada **Coeficiente de Contingência C**.

#### 4.3.3 Coeficiente de contingência (C):

O Coeficiente de Contingência permite **quantificar** a associação (grau de dependência) entre as variáveis a partir da estatística  $X^2$ . Teoricamente, é um número entre zero e um: será zero quando as variáveis forem independentes (não estiverem associadas), e 1 quando forem totalmente dependentes.  $C = 0,50$  (ou 50%) indica um grau de associação moderado. Sua representação matemática é:

$$C = \sqrt{\frac{X^2}{X^2 + N}}$$

Contudo, mesmo quando existe uma associação perfeita entre as variáveis, esse coeficiente pode não ser igual a 1. Uma alteração possível e utilizada neste trabalho é o Coeficiente de Contingência Modificado ( $C^*$ ), cuja expressão é:

$$C^* = C / [(k / (k - 1))]^{1/2}$$

onde  $k$  é igual ao valor mínimo entre o número de linhas e o número de colunas da tabela.

#### 4.3.4 Teste P-Value

Para testar a validade de uma afirmação resultante do teste Qui-Quadrado, utilizado neste trabalho, foi utilizado o teste do P-Value. Os valores de P-Value dão um grau de confiança, ao rejeitar a hipótese de que não há associação entre as variáveis.

O nível de significância adotado *a priori* nos testes realizados neste trabalho e mais comumente utilizado em trabalhos científicos é 0,05 (5%). Para o cálculo do P-Value, utiliza-se função estatística apropriada disponível no Excel, cuja composição é:

“TESTE.QUI (intervalo\_real; intervalo Esperado)”, que retorna o teste para independência: o valor da distribuição qui-quadrado para a estatística e o grau apropriado de liberdade.

Se o nível de significância adotado ( $\alpha = 0,05$ ) for maior que o P-Value, há associação entre as variáveis em estudo.

Sobre isso, Triola (1999, p. 180) assevera que “um **valor P** (ou **valor de probabilidade**) é a probabilidade de obter um valor da estatística amostral de teste no mínimo tão extremo como o que resulta dos dados amostrais, na suposição de não haver associação entre as variáveis”. Assim, o questionário foi estruturado em três partes:

- a) a primeira tem quatro questões fechadas, buscando identificar o perfil dos respondentes e das empresas quanto ao nível de instrução, a função exercida, o porte das empresas e o regime de tributação ao qual se enquadra atualmente;
- b) a segunda tem 9 questões assertivas, procurando evidenciar a compreensão, por parte dos gestores, sobre planejamento tributário;
- c) a terceira tem 11 questões assertivas, voltadas às práticas realizadas e à interação entre os departamentos das indústrias de bens de capital do setor gráfico, para que ocorra o planejamento tributário. Destaca-se que, para que os respondentes não sejam influenciados, as partes em que o questionário foi dividido não foram mencionadas, evitando tornar as respostas tendenciosas.

As questões foram elaboradas visando a evidenciar quesitos relacionados à pesquisa e munir a pesquisadora com fundamentações para o alcance dos objetivos do trabalho e responder o problema com base nos testes estatísticos descritos acima, o que será demonstrado no capítulo seguinte.

## 5 TABULAÇÃO, DIMENSIONAMENTO E ANÁLISE DA PESQUISA E RESULTADOS:

### 5.1 Estatística descritiva

- a) **objetivo:** Dimensionar as respostas referentes ao perfil dos entrevistados buscando dar uma visão geral da amostra recolhida;
- b) **tamanho da amostra:** Trinta respondentes denominados de “gestores” neste trabalho porque foram escolhidos respondentes encarregados do aspecto tributário das Empresas contatadas;
- c) **fonte:** Questionário aplicado em empresas descritas acima, situadas na região metropolitana de São Paulo, durante os meses de **maio a junho** de 2007;
- d) **elaboração:** As tabelas e gráficos foram elaborados pela autora, tomando por base o Banco de Dados em anexo, usando os recursos disponível no Aplicativo Excel, da Microsoft.

#### 5.1.1 Análise descritiva dos gestores e características das empresas

As questões de 1 a 4 têm como objetivo analisar o perfil dos gestores quanto ao nível de instrução e função exercida, juntamente com as características da empresa em relação ao faturamento e enquadramento tributário.

##### 5.1.1.1 Nível de escolaridade do gestor

A questão 1 foi formulada da seguinte forma: **Qual o seu grau de instrução?**

A questão analisada busca identificar o grau de instrução dos gestores tributários das indústrias de bens de capital do setor gráfico respondentes do questionário.

**TABELA 30 – Distribuição por nível de escolaridade**

Nível de Escolaridade	FR	%
Fundamental	4	13,3%
Ensino Médio Técnico	8	26,7%
Graduação	8	26,7%
Pós-Graduação	7	23,3%
Mestrado	3	10,0%
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>100,0%</b>

Percebe-se que 40% dos gestores destas empresas têm curso fundamental e ensino médio técnico; 50% curso de graduação e pós-graduação e 10% mestrado. Desta forma, as maiorias das decisões são tomadas por gestores com nível de escolaridade variando entre Ensino Médio Técnico e Graduação (76,7%), conforme demonstra o gráfico nº 4.

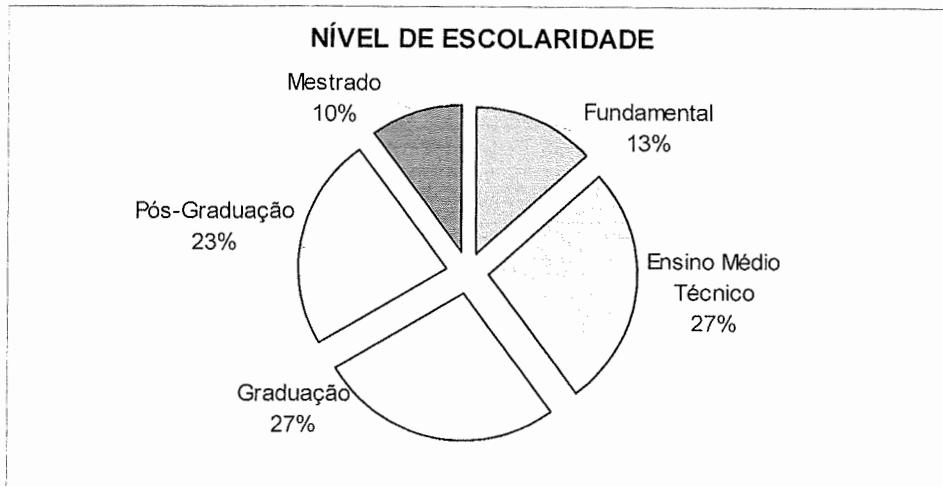


GRÁFICO 4 – Distribuição percentual por nível de escolaridade

### 5.1.1.2 Função dos gestores das indústrias de bens de capital

A questão 2 foi formulada da seguinte forma: **Assinale a alternativa sobre a função exercida**

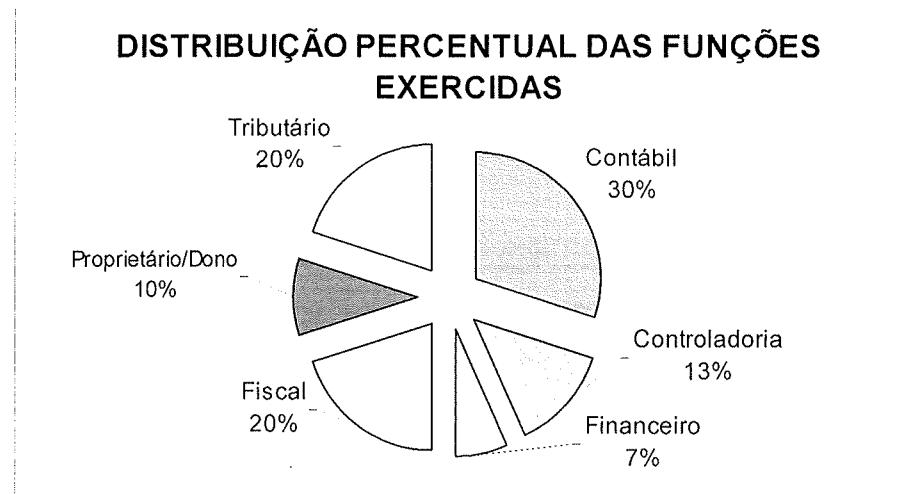
A questão oferece ao respondente seis alternativas, em que ele deve identificar sua respectiva função dentro da indústria.

TABELA 31 – Distribuição por funções exercidas pelos gestores tributários

Função	FR	%
Contábil	9	30,0%
Controladoria	4	13,3%
Financeiro	2	6,7%
Fiscal	6	20,0%
Proprietário/Dono	3	10,0%
Tributário	6	20,0%
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>100,0%</b>

Observa-se na tabela 31 que apenas 6,7% exercem funções financeiras, 10% destes gestores são os próprios donos das indústrias de bens de capital e cerca de 83% dividem-se

em funções ligadas diretamente à área contábil, fiscal, tributário e controladoria. Conforme demonstra o gráfico nº. 5 a seguir:



**GRÁFICO 5 – Distribuição percentual das funções exercidas pelos gestores tributários**

### 5.1.1.3 Faturamento das indústrias de bens de capital

A questão 3 foi formulada da seguinte forma? **Qual o faturamento bruto da empresa em 2006?**

Identificar o faturamento bruto desta indústria no ano de 2006, e correlacionar com a opção de regime de tributação respondido na questão 4.

**TABELA 32 – Distribuição por faturamento das indústrias de bens de capital em 2006**

Faturamento/2006	Número de Empresas	%
até 240.000	11	36,7%
240.001 a 433.756	7	23,3%
433.757 a 2.400.000	7	23,3%
Acima 2.400.001	5	16,7%
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>100,0%</b>

A tabela 32 evidencia que das indústrias respondentes 36,7% apresentaram faturamento em 2006 de até R\$ 240.000,00, classificadas de acordo com a receita federal como microempresas (ME), 46,7% apresentaram em 2006 faturamento de R\$ 240.001,00 até R\$ 2.400.000,00 classificadas como empresas de pequeno porte (EPP) e apenas 16,7% tem faturamento acima de R\$ 2.400.001,00, denominadas pela classificação da receita federal como Média a Grandes Empresas, conforme o gráfico nº. 6 a seguir.

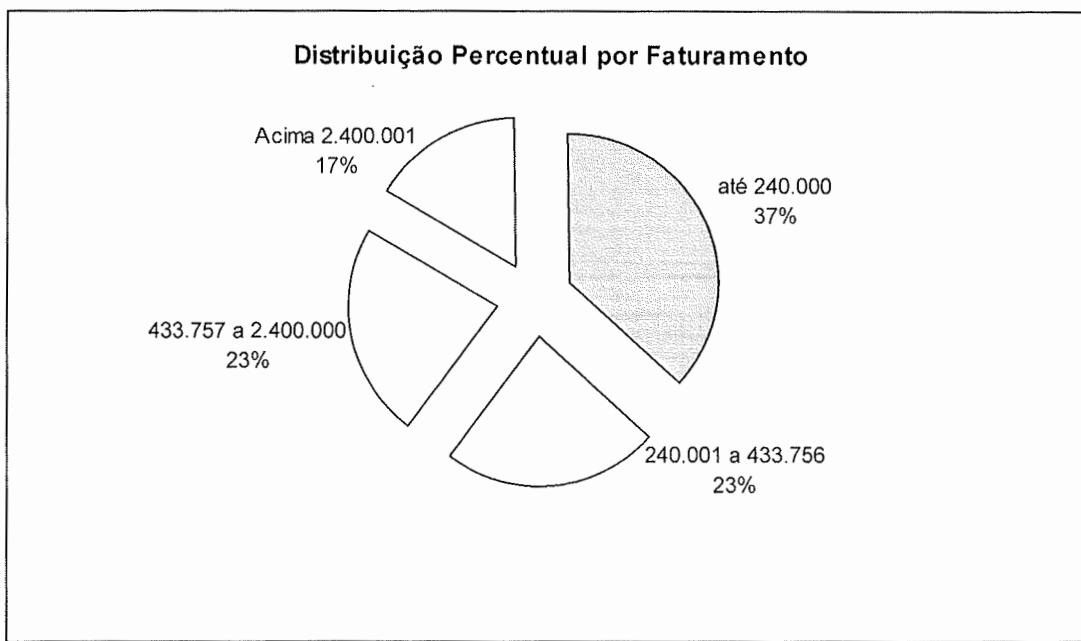


GRÁFICO 6 – Distribuição percentual do faturamento das indústrias de bens de capital em 2006

#### 5.1.1.4 Regime tributário das indústrias de bens de capital

A questão 4 foi formulada da seguinte forma? **Qual o regime de tributação que a empresa se enquadra?**

Identificar qual a forma de tributação em que as indústrias respondentes encontram-se enquadrada atualmente.

TABELA 33 – Distribuição do enquadramento tributário em 2007

Enquadramento	FR	%
<b>Simples</b>	<b>11</b>	<b>36,7%</b>
<b>Lucro presumido</b>	<b>8</b>	<b>26,7%</b>
<b>Lucro Real Trimestral</b>	<b>1</b>	<b>3,3%</b>
<b>Lucro Real Estimado</b>	<b>10</b>	<b>33,3%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>100,0%</b>

As indústrias de bens de capital enquadram-se 63,3% no lucro simples e presumido, sendo que 36,7% encontram-se enquadradas no lucro real trimestral e estimado, conforme demonstra o gráfico 7.

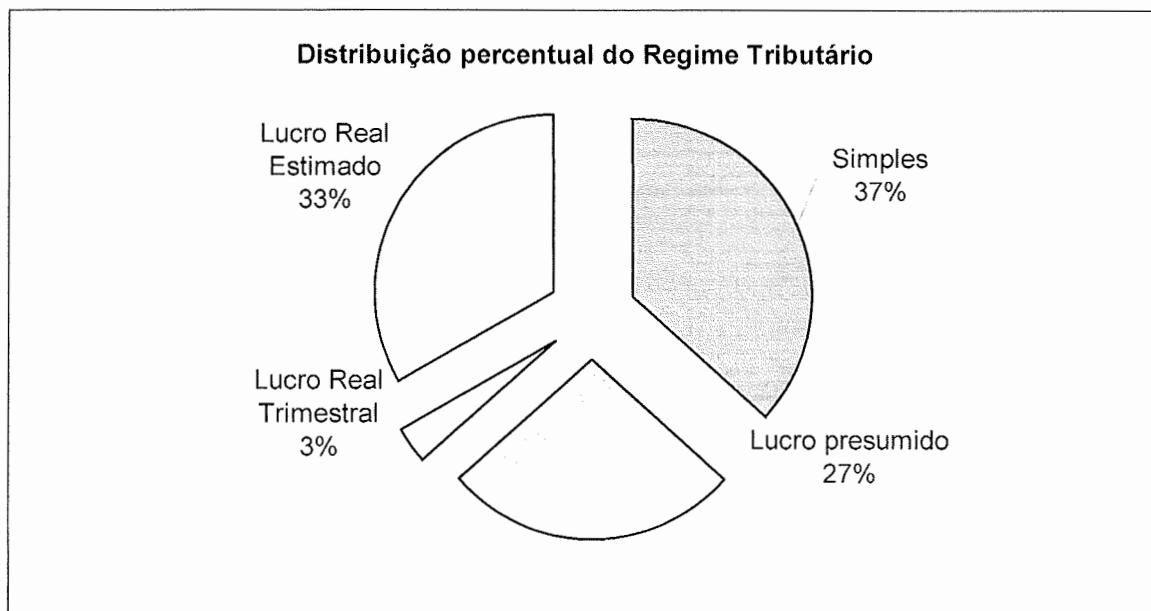


GRÁFICO 7 –Distribuição percentual por enquadramento tributário em 2006

## 5.2 Freqüências do nível de instrução em relação ao faturamento e regime tributário

O quadro de freqüência a seguir, estão agrupadas o nível de instrução do gestor com o faturamento e enquadramento das indústrias respondentes.

GRAU DE INSTRUÇÃO Tributação Faturamento	FUNDAMENTAL	TÉCNICO			GRADUAÇÃO			PÓS GRADUAÇÃO			MES TRADO	TOTAL	
		PRESU- MIDO	SIM- PLES	ESTI- MADO	PRESU- MIDO	SIM- PLES	ESTI- MADO	PRESU- MIDO	SIM- PLES	TRIMES- TRAL	ESTI- MADO		
Até 240.000	4		4				1			2			11
De 240.001 a 433.756		1		2		2			1				17
De 433.757 a 2.400.000			1	2				2					27
Acima de 2.400.001							3			1	1		5
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>30</b>

QUADRO 08 – Freqüência de faturamento e enquadramento em relação nível de instrução

O quadro de freqüência acima apresenta a seguinte distribuição de freqüência que:

- A) 4 dos respondentes ( $4/30 = 13\%$ ) tem grau de instrução nível **fundamental**, com faturamento de até R\$ 240.000,00 e enquadram-se atualmente no simples;
- B) 8 dos respondentes ( $8/30 = 27\%$ ) tem grau de instrução de nível **técnico**, destes 4 (4/8) correspondem a 50% enquadram-se no simples todos com faturamento de até R\$ 240.000,00, na seqüência 3 (3/8) correspondem a 37,5% enquadram-se no lucro real estimado, com faturamento variando entre R\$ 240.001,00 a 2.400.000,00 e 1 (1/8) corresponde a 12,5% enquadra-se no lucro presumido com faturamento entre R\$ 240.001,00 a 433.756,00.

- C) 8 dos respondentes ( $8/30 = 27\%$ ) tem grau de instrução de **graduação**, destes 4 (4/8) correspondem a 50% enquadram-se no lucro presumido com faturamento variando entre R\$ 240.001,00 a R\$ 2.400.000,00, na seqüência 3 (3/8) correspondem a 37,5% enquadram-se no lucro real estimado, todos com faturamento acima de R\$ 2.400.001,00 e 1 (1/8) corresponde a 12,5% enquadra-se no simples com faturamento inferior a R\$ 240.000,00.
- D) 7 dos respondentes ( $7/30 = 23\%$ ) tem **pós-graduação**, destes 3 (3/7) correspondem a 42,86% enquadram-se no lucro presumido com faturamento de R\$ 240.000,00 até 2.400.000,00 outros 2 (2/7) correspondem a 28,5% enquadram no lucro simples com faturamento até 240.000,00, na seqüência tem-se 2 (2/7) corresponde a 28,5% enquadra-se no lucro real com faturamento acima de 2.400.000,00, dividindo entre lucro real estimado e trimestral.
- E) 3 dos respondentes ( $3/30 = 10\%$ ) tem **mestrado**, todos se enquadram no lucro real estimado com faturamento variando entre R\$ 240.001,00 a R\$ 2.400.000,00.

O gráfico 8 evidencia a tabela de freqüência.

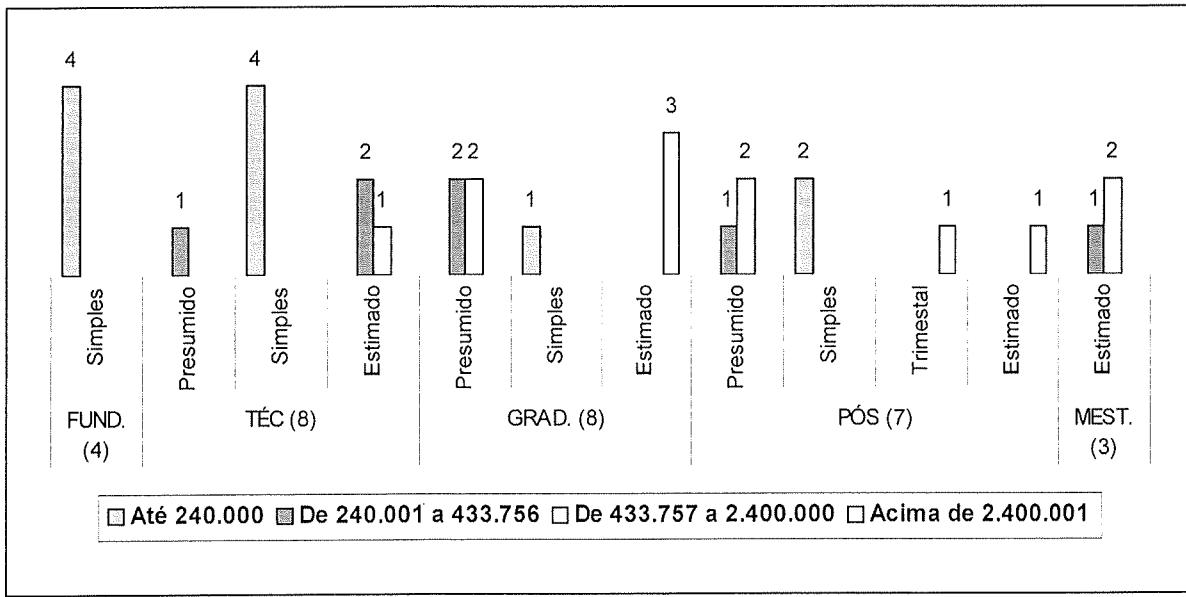


GRÁFICO 8 – Freqüência de faturamento e enquadramento em relação nível instrução

Observa-se que as indústrias enquadradas como simples, a maioria dos gestores tem o nível de instrução fundamental, enquanto todos os gestores com nível de instrução de mestrado optaram pelo lucro real.

Observando-se apenas a variável do faturamento, nota-se que há empresas enquadradas no Lucro Real, embora não sejam obrigadas a esta opção, uma vez que o faturamento no ano não excedeu R\$ 48.000.000,00, conforme art. 246 do RIR.

Pode-se considerar que a opção destas empresas ocorreu mediante a economia tributária.

No entanto, é bom ressaltar que o enquadramento no Lucro Real pode ser obrigatório por outros fatores previstos no RIR, os quais precisam ser considerados.

### 5.3 Compreensão dos gestores quanto a planejamento tributário

Para quantificar foram avaliadas as respostas das questões que dimensionam o conhecimento, a prática e a atitude dos respondentes.

- Conhecimento: implica saber se o respondente conhece formalmente, por escrito ou de forma explícita o exposto na questão.
- Prática: implica saber se o respondente ou a empresa coloca em prática o exposto na questão.
- Atitude: implica em saber o juízo, a concordância, que o respondente tem sobre o exposto na questão.
- 

#### 5.3.1 Estatística descritiva:

##### a) Objetivo:

Aferir o nível de compreensão do gestor em relação ao planejamento tributário

##### b) Conceituação e interpretação das alternativas:

DIMENSIONAMENTO E RANKING MÉDIO DA COMPREENSÃO GESTORES					
AFERIÇÃO DE:	QUESTÕES	PONTUAÇÃO MÉDIA	FREQÜÊNCIAS	INTERPRETAÇÃO	CONOTAÇÃO
CONHECIMENTO	5-O planejamento tributário tem como objetivo evitar, excluir ou postergar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de forma a ser alcançada a economia tributária desejada, evitando qualquer penalidade ao autor, fato este obtido através da evasão fiscal.	3,5	7 discordam, 5 indiferentes e 18 concordam.	Maioria não significativa (60%) concorda com a assertiva	SATISFATÓRIO  continua

CONHECIMENTO	6- O objetivo do gestor tributário é semelhante aos almejados por gestores de outras áreas, pois ambos desejam minimizar o custo e os riscos e maximizar a riqueza da empresa.	3,9	1 discorda, 8 indiferentes e 21 concordam.	Significativa maioria (70%) concorda com a assertiva	conclusão MUITO SATISFATÓRIO
CONHECIMENTO	7- Planejamento tributário é um diferencial, possibilitando as empresas vencer contratos, concorrências, licitações e promovendo a própria sobrevivência no mercado atual, onde todos se preocupam em reduzir os custos.	3,3	5 discordam, 14 indiferentes e 11 concordam.	Significativa porcentagem (47%) de indiferentes, significando que não conhecem.	POUCO SATISFATÓRIO
PRÁTICA	8- A empresa aplica o planejamento tributário apenas nos tributos sobre o resultado, uma vez que os demais envolvem departamentos (compra/venda) que desconhecem os aspectos tributários.	3,2	10 discordam, 9 indiferentes e 11 concordam.	Freqüências praticamente equilibradas com apenas 37% de concordantes	POUCO SATISFATÓRIO
PRÁTICA	9- Para promover a economia tributária em alguns casos é necessária uma reorganização jurídica.	3,2	10 discordam, 7 indiferentes e 13 concordam.	Freqüências praticamente equilibradas entre discordantes e concordantes.	POUCO SATISFATÓRIO
PRÁTICA	10- O planejamento tributário padrão pode ser aplicado nas empresas de um mesmo setor, uma vez que as variáveis e os tributos são os mesmos.	3,4	11 discordam, 5 indiferentes e 14 concordam.	Freqüência fraca tendendo aos concordantes (47%)	POUCO SATISFATÓRIO
ATITUDE	11- A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro alto, promovendo a insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.	3,9	3 discordam, 5 indiferentes e 22 concordam.	Significativa maioria de concordantes (73%)	MUITO SATISFATÓRIO
ATITUDE	12- Preocupa-se com regras básicas que aplicadas adequadamente promovem a economia tributária: depreciações aceleradas, provisões etc.	3,4	5 discordam, 12 indiferentes e 13 concordam.	Significativa freqüência de indiferentes (40%) indicando que não sabem se a empresa pratica adequadamente o exposto na assertiva.	POUCO SATISFATÓRIO
ATITUDE	13- Planejamento tributário exige a educação continuada em razão das constantes alterações tributárias.	3,8	3 discordam, 9 indiferentes e 18 concordam.	60% de concordantes e 30% de indiferentes	SATISFATÓRIO
<b>PONTUAÇÃO MÉDIA POR RESPONDENTE = 3,5</b>					

QUADRO 09 – Conceituação e interpretação das alternativas de compreensão do gestor

c) Tabela de distribuição de freqüências:

TABELA 34– Distribuição de Freqüências Q5 a Q13

Pontuação	FREQÜÊNCIAS ABSOLUTAS										TOTAL
	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13		
1	0	0	1	3	1	1	0	2	0	8	
2	7	1	4	7	9	10	3	3	3	47	
3	5	8	14	9	7	5	5	12	9	74	
4	14	15	6	2	8	5	15	7	9	81	
5	4	6	5	9	5	9	7	6	9	60	
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>270</b>	

Pontuação	FREQÜÊNCIAS RELATIVAS										TOTAL
	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13		
1	0,0%	0,0%	3,3%	10,0%	3,3%	3,3%	0,0%	6,7%	0,0%	3,0%	
2	23,3%	3,3%	13,3%	23,3%	30,0%	33,3%	10,0%	10,0%	10,0%	17,4%	
3	16,7%	26,7%	46,7%	30,0%	23,3%	16,7%	16,7%	40,0%	30,0%	27,4%	
4	46,7%	50,0%	20,0%	6,7%	26,7%	16,7%	50,0%	23,3%	30,0%	30,0%	
5	13,3%	20,0%	16,7%	30,0%	16,7%	30,0%	23,3%	20,0%	30,0%	22,2%	
<b>TOTAL</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	

d) Análise:

O Ranking Médio neste construto e a observância das freqüências em cada questão (quadro 09) compõem uma conotação geral pouco satisfatória nas respostas sobre a maioria das assertivas apresentadas

A distribuição de freqüências não aponta uma tendência única, com 20% de respostas discordantes, 27% de indiferentes e 52% concordantes.

A distribuição em dois níveis: “Abaixo de bom” e “Bom e ótimo” leva a concluir que a percepção dos entrevistados sobre a compreensão do gestor em relação ao planejamento tributário é pouco satisfatória. O gráfico abaixo ilustra a distribuição percentual em dois níveis:

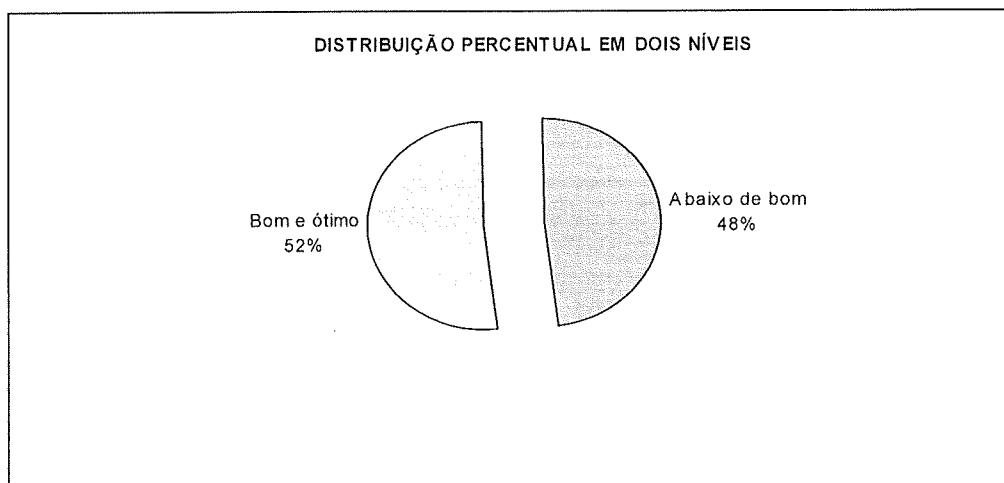


GRÁFICO 9 – Distribuição percentual em níveis compreensão dos gestores tributários

Considera-se como um nível bom e ótimo se a distribuição de nível fosse superior a 70%, como o nível foi de 52% torna-se insatisfatório, desta forma torna-se necessário analisar os fatores: escolaridade, função, faturamento e enquadramento tributário, buscando evidenciar o que apresentar maior influencia.

**d) Conclusão:**

Considerando o estabelecido *a priori* como significativa maioria para “Bom e ótimo” de 70% e como tal nível nesta parte foi de 52%, pode-se concluir como pouco satisfatória a percepção dos entrevistados frente ao conhecimento sobre Planejamento Tributário.

### 5.3.2 Estatística inferencial

#### 5.3.2.1 Em relação à escolaridade dos gestores

1<sup>a</sup> questão: As respostas do construto III dependem da escolaridade dos entrevistados?

- Resolução:

**a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado:**

**TABELA 35 – Contingência para o teste Qui-Quadrado Q1/compreensão**

Níveis	FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS					TOTAL
	FUNDAMENTAL	MÉDIO	GRADUAÇÃO	PÓS	MESTRADO	
Abaixo de bom	31	48	26	20	4	129
Bom e ótimo	5	24	46	43	23	141
<b>TOTAL</b>	<b>36</b>	<b>72</b>	<b>72</b>	<b>63</b>	<b>27</b>	<b>270</b>
FREQÜÊNCIAS ESPERADAS						
Níveis	FUNDAMENTAL	MÉDIO	GRADUAÇÃO	PÓS	MESTRADO	TOTAL
Abaixo de bom	17,20	34,40	34,40	30,10	12,90	129
Bom e ótimo	18,80	37,60	37,60	32,90	14,10	141
<b>TOTAL</b>	<b>36</b>	<b>72</b>	<b>72</b>	<b>63</b>	<b>27</b>	<b>270</b>
QUI – QUADRADO						
Níveis	FUNDAMENTAL	MÉDIO	GRADUAÇÃO	PÓS	MESTRADO	TOTAL
Abaixo de bom	11,07	5,38	2,05	3,39	6,14	28,03
Bom e ótimo	10,13	4,92	1,88	3,10	5,62	25,64
					$\chi^2 =$	53,67

**b) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:**

**TABELA 36 – Funções estatísticas para testes associação entre variáveis –Q1/compreensão**

TESTE QUI - QUADRADO		TESTE P-VALUE	
Margem de erro =	5%	Significância =	0,05
Graus de liberdade =	4	P-Value =	6,2E-11
X <sup>2</sup> calculado =	53,67		
X <sup>2</sup> crítico =	9,49		
X <sup>2</sup> calculado > X <sup>2</sup> crítico → há associação		Significância (alfa) > P-value → há associação	

**c) Conclusão:**

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem da escolaridade dos entrevistados.

**d) Grau de Contingência: C = 86%**

**e) Observação:**

Há uma associação muito forte (C = 86%) entre o nível de percepção sobre a compreensão do gestor das práticas do Planejamento Tributário e o grau de escolaridade dos respondentes.

Observando-se a Tabela Qui-Quadrado cujos valores quanto maiores indicam maior dependência (ou associação) nota-se que os entrevistados com nível Fundamental de escolaridade são os que apresentaram a percepção mais baixa: “Abaixo de bom” = 11,07.

### 5.3.2.2 Em relação à função dos gestores

2<sup>a</sup> questão: A função exercida pelo respondente tem associação com as respostas?

- Resolução:

**a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado:**

**TABELA 37 – Contingência para o teste Qui-Quadrado Q2/compreensão**

Níveis	FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS							TOTAL
	Financeiro	Controladoria	Proprietário/Dono	Tributário	Fiscal	Contábil		
Abaixo de bom	9	11	12	13	37	47		129
Bom e ótimo	9	25	15	41	17	34		141
<b>TOTAL</b>	<b>18</b>	<b>36</b>	<b>27</b>	<b>54</b>	<b>54</b>	<b>81</b>		<b>270</b>
FREQÜÊNCIAS ESPERADAS								
Níveis	Financeiro	Controladoria	Proprietário/Dono	Tributário	Fiscal	Contábil		TOTAL
Abaixo de bom	8,6	17,2	12,9	25,8	25,8	38,7		129
Bom e ótimo	9,4	18,8	14,1	28,2	28,2	42,3		141
<b>TOTAL</b>	<b>18</b>	<b>36</b>	<b>27</b>	<b>54</b>	<b>54</b>	<b>81</b>		<b>270</b>
QUI – QUADRADO								
Níveis	Financeiro	Controladoria	Proprietário/Dono	Tributário	Fiscal	Contábil		TOTAL
Abaixo de bom	0,02	2,23	0,06	6,35	4,86	1,78		15,31
Bom e ótimo	0,02	2,04	0,06	5,81	4,45	1,63		14,01
						X <sup>2</sup> =		29,31

**b) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:**

**TABELA 38 – Funções estatísticas para testes associação entre variáveis –Q2/compreensão**

TESTE QUI – QUADRADO		TESTE P-VALUE	
Margem de erro =	5%	Significância =	0,05
Graus de liberdade =	5	P-Value =	2,0E-05
X <sup>2</sup> calculado =	29,31		
X <sup>2</sup> crítico =	11,07		
X <sup>2</sup> calculado > X <sup>2</sup> crítico → há associação		Significância (alfa) > P-value → há associação	

**c) Conclusão:**

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem da função exercida pelos entrevistados.

**d) Grau de Contingência: C = 44%**

**e) Observação:**

Há uma associação moderada (C = 44%) entre o nível de percepção sobre a compreensão do gestor das práticas do Planejamento Tributário e a função exercida pelos entrevistados.

**5.3.2.3 Em relação ao faturamento das indústrias bens de capital**

3º Questão: O faturamento bruto tem associação com as respostas?

• Resolução:

**a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado**

**TABELA 39 – Contingência para o teste Qui-Quadrado Q3/compreensão**

Níveis	FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS				TOTAL
	Até 240.000	240.001 a 433.756	433.757 a 2.400.000	Acima de 2.400.001	
Abaixo de bom	64	32	16	17	129
Bom e ótimo	35	31	29	46	141
<b>TOTAL</b>	<b>99</b>	<b>63</b>	<b>45</b>	<b>63</b>	<b>270</b>
FREQÜÊNCIAS ESPERADAS					
Níveis	Até 240.000	240.001 a 433.756	433.757 a 2.400.000	Acima de 2.400.001	TOTAL
Abaixo de bom	47,30	30,10	21,50	30,10	129
Bom e ótimo	51,70	32,90	23,50	32,90	141
<b>TOTAL</b>	<b>99</b>	<b>63</b>	<b>45</b>	<b>63</b>	<b>270</b>
QUI – QUADRADO					
Níveis	Até 240.000	240.001 a 433.756	433.757 a 2.400.000	Acima de 2.400.001	TOTAL
Abaixo de bom	5,90	0,12	1,41	5,70	13,12
Bom e ótimo	5,39	0,11	1,29	5,22	12,01
				X <sup>2</sup> =	25,13

**b) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:**

**TABELA 40 – Funções estatísticas para testes associação entre variáveis Q3/compreensão**

TESTE QUI - QUADRADO		TESTE P-VALUE	
Margem de erro =	5%	Significância =	0,05
Graus de liberdade =	3	P-Value =	1,4E-05
X <sup>2</sup> calculado =	25,13		
X <sup>2</sup> crítico =	7,81		
X <sup>2</sup> calculado > X <sup>2</sup> crítico → há associação		Significância (alfa) > P-value → há associação	

**c) Conclusão:**

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem do faturamento bruto nas empresas em que atuam os entrevistados.

**d) Grau de Contingência: C = 58%**

**e) Observação:**

Há uma associação de moderada para forte (C = 58%) entre o nível de percepção sobre a compreensão do gestor das práticas do Planejamento Tributário e o faturamento das empresas em que atuam os entrevistados

### 5.3.2.4 Em relação ao regime tributário das indústrias bens de capital

4º Questão: O regime tributário da empresa tem associação com as respostas?

- Resolução:

**a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado:**

**TABELA 41 = Contingência para o teste Qui-Quadrado Q4/compreensão**

Níveis	FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS				TOTAL
	Presumido	Simples	Real trimestral	Real estimado	
Abaixo de bom	29	64	16	26	135
Bom e ótimo	43	35	17	55	150
<b>TOTAL</b>	<b>72</b>	<b>99</b>	<b>33</b>	<b>81</b>	<b>285</b>
FREQÜÊNCIAS ESPERADAS					
Níveis	Presumido	Simples	Real trimestral	Real estimado	TOTAL
Abaixo de bom	34,11	46,89	15,63	38,37	135
Bom e ótimo	37,89	52,11	17,37	42,63	150
<b>TOTAL</b>	<b>72</b>	<b>99</b>	<b>33</b>	<b>81</b>	<b>285</b>
QUI - QUADRADO					
Níveis	Presumido	Simples	Real trimestral	Real estimado	TOTAL
Abaixo de bom	0,76	6,24	0,01	3,99	11,00
Bom e ótimo	0,69	5,62	0,01	3,59	9,90
				<b>X<sup>2</sup> =</b>	<b>20,90</b>

**b) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:**

**TABELA 42 – Funções estatísticas para testes associação entre variáveis –Q4/compreensão**

TESTE QUI – QUADRADO		TESTE P-VALUE	
Margem de erro =	5%	Significância =	0,05
Graus de liberdade =	3	P-Value =	1,1E-04
$\chi^2$ calculado =	20,90		
$\chi^2$ crítico =	7,81		
$\chi^2$ calculado > $\chi^2$ crítico → há associação		Significância (alfa) > P-value → há associação	

**c) Conclusão:**

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem do regime tributário das empresas em que atuam os entrevistados.

**d) Grau de Contingência: C = 37%**

**e) Observação:**

Há uma associação de fraca para moderado (C = 37%) entre o nível de percepção sobre a compreensão do gestor das práticas do Planejamento Tributário e o regime tributário das empresas em que atuam os respondentes.

### 5.3.2.5 Conclusão final da compreensão dos gestores em relação ao planejamento tributário

O quadro abaixo demonstra o grau de associação observado através dos testes estatísticos.

Tributo	Categoria com maior dependência	Nível	Associação Geral
Escolaridade	Fundamental	Abaixo de bom	Forte
Função profissional	Tributário	Abaixo de bom	Moderada
Faturamento	Até 240.000	Abaixo de bom	Moderada para forte
Regime Tributário	Real estimado	Abaixo de bom	Fraca para moderada

**QUADRO 10 – Resumo dos testes de associação com os atributos dos respondentes**

Pelos testes estatísticos de associação entre as variáveis, o fator que mais influenciou as respostas foi o nível de escolaridade dos entrevistados, que demonstraram uma baixa percepção sobre a compreensão que deve ter o gestor de planejamento tributário.

Pelas descrições e inferências realizadas, a maioria dos respondentes tem um nível insatisfatório de percepção sobre a compreensão que deve ter o gestor sobre Planejamento Tributário.

O fator Escolaridade e Faturamento apresentaram a associação mais forte entre os atributos submetidos a testes de dependência estatísticos.

## 5.4 Práticas de planejamento tributário das indústrias de bens de capital do setor gráfico

### 5.4.1 Estatística descritiva

#### a) Objetivo:

Aferir o nível de aplicação do Planejamento Tributário nas Empresas em que atuam os respondentes.

#### b) Questões

DIMENSIONAMENTO E RANKING MÉDIO DAS PRÁTICAS PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO					
AFERIÇÃO DE:	QUESTÕES	PONTUAÇÃO MÉDIA	FREQÜÊNCIAS	INTERPRETAÇÃO	CONOTAÇÃO
CONHECIMENTO	Q14 - O departamento de compra da empresa além de verificar os quesitos: preço, qualidade e prazo analisa os créditos tributários pertinentes ao efeito da aquisição da matéria prima e insumos necessários para a produção buscando o planejamento tributário.	3,2	4 discordam, 16 indiferentes e 10 concordam.	Razoável maioria (53%) de indiferentes indica desconhecimento sobre a assertiva.	POUCO SATISFATÓRIO
CONHECIMENTO	Q15 - O departamento de venda analisa o melhor momento, forma e local visando à economia do débito tributário, possuindo como base a legislação para fundamentar a melhor decisão de venda.	3,2	7 discordam, 13 indiferentes e 10 concordam.	20 respondentes (67%) discordam ou não sabem indica desconhecimento sobre a assertiva.	POUCO SATISFATÓRIO
PRÁTICA	Q16 - As questões 14 e 15 são analisadas pelos departamentos fiscais e tributários e informada aos departamentos responsáveis pela compra e venda estratégicas para minimizar o custo tributário.	2,9	12 discordam, 10 indiferentes e 8 concordam.	22 (73%) discordam ou não sabem, confirmando a interpretação das questões 14 e 15 indicando o não entendimento ou a falta de prática sobre a proposta da assertiva.	INSATISFATÓRIO continua

ATITUDE	Q17 - Os tomadores de decisões têm como princípio, antes da realização de qualquer negócio, consultar os responsáveis para elaboração de um planejamento tributário.	2,9	11 discordam, 11 indiferentes e 8 concordam.	22 (73%) dos respondentes discordam ou são indiferentes, indicando uma fraca atitude diante da assertiva.	continuação INSATISFATÓRIO
PRÁTICA	Q18 - A empresa preocupa-se com a sincronização entre os departamentos evitando as falhas na apuração dos tributos e promovendo a economia tributária.	3,1	11 discordam, 7 indiferentes e 12 concordam.	18 (60%) de discordantes ou indiferentes indicando pouca prática na proposta da assertiva.	POUCO SATISFATÓRIO
PRÁTICA	Q19 - Com relação a investimento, a empresa analisa os aspectos tributários e qual decisão resultaria em economia tributária.	2,9	9 discordam, 15 indiferentes e 6 concordam.	24 (80%) de discordantes e indiferentes indicando um mínimo de prática na proposta da assertiva.	INSATISFATÓRIO
ATITUDE	Q20 - O mercado atualmente é quem determina o preço do produto, neste caso empresa utiliza o planejamento tributário como diferencial na competitividade.	3,1	9 discordam, 11 indiferentes e 10 concordam.	20 (67%) de discordantes e indiferentes indica uma percepção fraca perante a assertiva.	POUCO SATISFATÓRIO
ATITUDE	Q21 - Os incentivos fiscais, reduções ou mesmo isenções são utilizados por Estados e Municípios como atrativos de investimento. Do ponto de vista empresarial, apenas este aspecto deve ser levado em consideração no momento de decisão de transferência da empresa.	3,3	8 discordam, 9 indiferentes e 13 concordam.	17(57%) com um nível abaixo de bom de discordantes (com a pontuação invertida) indica uma atitude favorável sobre o único aspecto abordado na assertiva.	POUCO SATISFATÓRIO
PRÁTICA	Q22 - O prazo de recebimento e entrega de mercadorias é observado pelos responsáveis, uma vez que estes determinam o prazo de pagamento dos tributos.	3,1	10 discordam, 8 indiferentes e 11 concordam.	Sem apontar uma tendência há indícios de prática fraca da proposta da assertiva.	POUCO SATISFATÓRIO continuação

ATITUDE	Q23 - Considera o custo da mão de obra dos profissionais da área de planejamento tributário um fator que dificulta a realização do planejamento no setor das indústrias de bens de capital, em razão da incerteza do custo benefício.	2,2	19 discordam, 6 indiferentes e 5 concordam.	19 (63%) de respostas discordantes (com pontuação invertida) indicando a concordância com a assertiva.	conclusão INSATISFATÓRIO
CONHECIMENTO	Q24 - Quanto às aplicações financeiras na tomada de decisão não observados os ônus tributários.	3,1	11 discordam, 7 indiferentes e 12 concordam.	Sem apontar uma tendência há indícios de fraco conhecimento sobre o exposto na assertiva	POUCO SATISFATÓRIO

**QUADRO 11 – Conceituação e interpretação das alternativas de prática de planejamento tributário**

De maneira geral, pode-se inferir uma conotação insatisfatória sobre a proposta declarada no objetivo de evidenciar as práticas planejamento tributário.

**c) Tabela de distribuição de freqüências:**

**TABELA 43 – Distribuição de freqüências das práticas planejamento tributário**

Pontuação	FREQÜÊNCIAS ABSOLUTAS												TOTAL
	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24		
1	2	2	3	2	2	2	2	3	2	10	3	33	
2	2	5	9	9	9	7	7	5	8	9	8	78	
3	16	13	10	11	7	15	11	9	8	6	7	113	
4	7	5	4	5	9	4	6	7	9	4	6	66	
5	3	5	4	3	3	2	4	6	3	1	6	40	
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>330</b>	

Pontuação	FREQÜÊNCIAS RELATIVAS												TOTAL
	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24		
1	6,7%	6,7%	10,0%	6,7%	6,7%	6,7%	6,7%	10,0%	6,7%	33,3%	10,0%	10,0%	10,0%
2	6,7%	16,7%	30,0%	30,0%	30,0%	23,3%	23,3%	16,7%	26,7%	30,0%	26,7%	23,6%	
3	53,3%	43,3%	33,3%	36,7%	23,3%	50,0%	36,7%	30,0%	26,7%	20,0%	23,3%	34,2%	
4	23,3%	16,7%	13,3%	16,7%	30,0%	13,3%	20,0%	23,3%	30,0%	13,3%	20,0%	20,0%	20,0%
5	10,0%	16,7%	13,3%	10,0%	10,0%	6,7%	13,3%	20,0%	10,0%	3,3%	20,0%	12,1%	
<b>TOTAL</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	

**d) Análise:**

A distribuição de freqüências aponta tendência do nível intermediário para baixo, com 34% das respostas discordantes, 34% indiferentes e apenas 32% concordantes.

A distribuição das freqüências leva a concluir que o planejamento tributário não é adotado de forma correta e eficiente pelas empresas. O nível de “neutro” em 34% faz supor que os entrevistados não conhecem, não sabem ou não entenderam o exposto nas questões. O gráfico a seguir ilustra a distribuição em dois níveis:

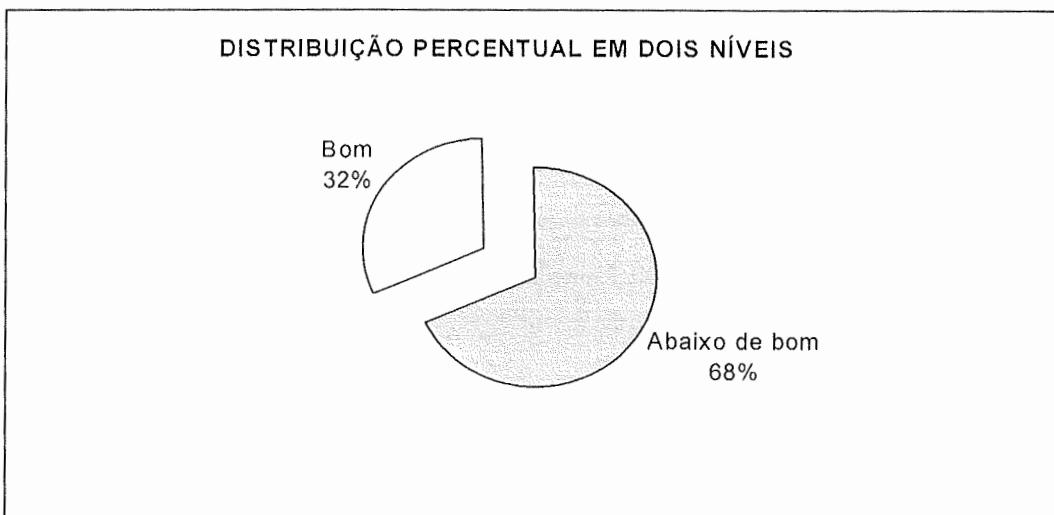


GRÁFICO 10 – Distribuição percentual em níveis de prática do planejamento tributário

#### 5.4.1.1 Em relação à escolaridade dos gestores

1<sup>a</sup> questão: As respostas dependem da escolaridade dos entrevistados?

- Resolução:

##### a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado:

TABELA 44 – Contingência para o teste Qui-Quadrado Q1/prática

Níveis	FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS					TOTAL
	Fundamental	Técnico	Graduação	Pós	Mestrado	
Abaixo de bom	39	78	44	50	13	224
Bom e ótimo	5	10	44	27	20	106
<b>TOTAL</b>	<b>44</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>77</b>	<b>33</b>	<b>330</b>

Níveis	FREQÜÊNCIAS ESPERADAS					TOTAL
	Fundamental	Técnico	Graduação	Pós	Mestrado	
Abaixo de bom	29,87	59,73	59,73	52,27	22,40	224
Bom e ótimo	14,13	28,27	28,27	24,73	10,60	106
<b>TOTAL</b>	<b>44</b>	<b>88</b>	<b>88</b>	<b>77</b>	<b>33</b>	<b>330</b>

Níveis	QUI – QUADRADO					TOTAL
	Fundamental	Técnico	Graduação	Pós	Mestrado	
Abaixo de bom	2,79	5,59	4,14	0,10	3,94	16,57
Bom e ótimo	5,90	11,80	8,76	0,21	8,34	35,01
					$\chi^2 =$	<b>51,57</b>

##### b) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:

TABELA 45 – Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q1/prática

TESTE QUI - QUADRADO			TESTE P-VALUE	
Margem de erro =	5%		Significância =	0,05
Graus de liberdade =	4		P-Value =	1,7E-10
$\chi^2$ calculado =	51,57			
$\chi^2$ crítico =	9,49			
$\chi^2$ calculado > $\chi^2$ crítico → há associação		Significância (alfa) > P-value → há associação		

**c) Conclusão:**

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem da escolaridade dos entrevistados.

**d) Grau de Contingência:  $C = 52\%$**

**e) Observação:**

Há uma associação moderada entre o grau de escolaridade dos respondentes e seu nível de percepção sobre o Planejamento Tributário adotado na empresa em que atuam.

Observando-se a Tabela Qui-Quadrado cujos valores quanto maiores indicam maior dependência ou associação, nota-se que os entrevistados de nível técnico são os que apresentaram percepção mais alta: “Bom e ótimo = 11,80”.

**5.4.1.2 Em relação à função dos gestores**

2<sup>a</sup> questão: A função exercida pelo respondente tem associação com as respostas?

- Resolução:

**a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado:**

**TABELA 46 – Contingências para o teste Qui-Quadrado Q2/prática**

FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS							
Níveis	Controladora	Proprietário/Dono	Tributário	Financeiro	Contábil	Fiscal	TOTAL
Abaixo de bom	19	28	25	20	83	49	224
Bom e ótimo	25	5	41	2	16	17	106
<b>TOTAL</b>	<b>44</b>	<b>33</b>	<b>66</b>	<b>22</b>	<b>99</b>	<b>66</b>	<b>330</b>
FREQÜÊNCIAS ESPERADAS							
Níveis	Controladora	Proprietário/Dono	Tributário	Financeiro	Contábil	Fiscal	TOTAL
Abaixo de bom	29,87	22,40	44,80	14,93	67,20	44,80	224
Bom e ótimo	14,13	10,60	21,20	7,07	31,80	21,20	106
<b>TOTAL</b>	<b>44</b>	<b>33</b>	<b>66</b>	<b>22</b>	<b>99</b>	<b>66</b>	<b>330</b>
QUI-QUADRADO							
Níveis	Controladora	Proprietário/Dono	Tributário	Financeiro	Contábil	Fiscal	TOTAL
Abaixo de bom	3,95	1,40	8,75	1,72	3,71	0,39	19,93
Bom e ótimo	8,36	2,96	18,49	3,63	7,85	0,83	42,12
						$\chi^2 =$	<b>62,05</b>

**b) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:**

**TABELA 47 – Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q2/prática**

TESTE QUI – QUADRADO		TESTE P - VALUE	
Margem de erro =	5%	Significância =	0,05
Graus de liberdade =	5	P-Value =	4,6E-12
$\chi^2$ calculado =	62,05		
$\chi^2$ crítico =	11,07		
$\chi^2$ calculado > $\chi^2$ crítico $\rightarrow$ há associação		Significância (alfa) > P-value $\rightarrow$ há associação	

**c) Conclusão:**

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem da função exercida pelos entrevistados.

**d) Grau de Contingência:  $C = 56\%$**

**e) Observação**

Há associação de moderada para forte entre as respostas neste construto e a função exercida pelos entrevistados na empresa.

Observando-se a Tabela Qui-Quadrado cujos valores quanto maiores indicam maior dependência ou associação, nota-se que os entrevistados que desenvolvem sua função no Departamento Tributário são os que apresentaram percepção mais alta: “Bom e ótimo = 18,49”.

**5.4.1.3 Em relação ao faturamento das indústrias de bens de capital**

3º Questão: O faturamento bruto tem associação com as respostas?

- Resolução:

**a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado:**

**TABELA 48 – Contingências para o teste Qui-Quadrado Q3/prática**

Níveis	FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS				TOTAL
	Até 240.000	240.001 a 433.756	433.757 a 2.400.000	Acima de 2.400.001	
Abaixo de bom	102	61	33	28	224
Bom e ótimo	19	16	22	49	106
<b>TOTAL</b>	<b>121</b>	<b>77</b>	<b>55</b>	<b>77</b>	<b>330</b>
FREQÜÊNCIAS ESPERADAS					
Níveis	Até 240.000	240.001 a 433.756	433.757 a 2.400.000	Acima de 2.400.001	TOTAL
Abaixo de bom	82,13	52,27	37,33	52,27	224
Bom e ótimo	38,87	24,73	17,67	24,73	106
<b>TOTAL</b>	<b>121</b>	<b>77</b>	<b>55</b>	<b>77</b>	<b>330</b>
QUI – QUADRADO					
Níveis	Até 240.000	240.001 a 433.756	433.757 a 2.400.000	Acima de 2.400.001	TOTAL
Abaixo de bom	4,81	1,46	0,50	11,27	18,03
Bom e ótimo	10,15	3,08	1,06	23,81	38,11
				$\chi^2 =$	<b>56,14</b>

**c) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:**

**TABELA 49 – Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q3/prática**

TESTE QUI - QUADRADO		TESTE P – VALUE	
Margem de erro =	5%	Significância =	0,05
Graus de liberdade =	4	P-Value =	3,9E-12
$\chi^2$ calculado =	56,14		
$\chi^2$ crítico =	9,49		
$\chi^2$ calculado > $\chi^2$ crítico → há associação		Significância (alfa) > P-value → há associação	

**c) Conclusão:**

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem do faturamento bruto nas empresas em que atuam os entrevistados.

**d) Grau de Contingência: C = 54%****e) Observação:**

Há associação moderada entre as respostas neste construto e a classificação das empresas quanto ao seu faturamento bruto.

Esta associação está acentuada no nível “Bom e ótimo” nas empresas cujo faturamento bruto está acima de 2.400.001, como observado na tabela Qui-Quadrado, cujo valor de 23,81 é o mais alto de todas as caselas.

**5.4.1.4 Em relação ao regime tributário das indústrias de bens de capital**

4º Questão: O regime tributário da empresa tem associação com as respostas?

- Resolução:

**a) Tabelas de Contingência para o teste Qui-Quadrado:****TABELA 50 – Contingências para o teste Qui-Quadrado Q4/prática**

Níveis	FREQÜÊNCIAS OBSERVADAS				TOTAL
	Presumido	Simples	Real trimestral	Real estimado	
Abaixo de bom	48	102	18	56	224
Bom e ótimo	40	19	4	43	106
<b>TOTAL</b>	<b>88</b>	<b>121</b>	<b>22</b>	<b>99</b>	<b>330</b>
FREQÜÊNCIAS ESPERADAS					
Níveis	Presumido	Simples	Real trimestral	Real estimado	TOTAL
Abaixo de bom	59,73	82,13	14,93	67,20	224
Bom e ótimo	28,27	38,87	7,07	31,80	106
<b>TOTAL</b>	<b>88</b>	<b>121</b>	<b>22</b>	<b>99</b>	<b>330</b>
QUI – QUADRADO					
Níveis	Presumido	Simples	Real trimestral	Real estimado	TOTAL
Abaixo de bom	2,30	4,81	0,63	1,87	9,61
Bom e ótimo	4,87	10,15	1,33	3,94	20,30
				$\chi^2 =$	<b>29,91</b>

**b) Tabelas de funções estatísticas para testes de associação entre as variáveis em estudo:**

**TABELA 51 – Funções estatísticas para testes de associação entre variáveis Q4/prática**

TESTE QUI - QUADRADO		TESTE P-VALUE	
Margem de erro =	5%	Significância =	0,05
Graus de liberdade =	3	P-Value =	1,4E-06
X <sup>2</sup> calculado =	29,91		
X <sup>2</sup> crítico =	7,81		
X <sup>2</sup> calculado > X <sup>2</sup> crítico → há associação		Significância (alfa) > P-value → há associação	

### c) Conclusão:

Há evidências estatísticas suficientes que indicam que as respostas dependem do regime tributário das empresas em que atuam os entrevistados.

### d) Grau de Contingência: C = 41%

### e) Observação:

Há uma associação de fraca para moderado (C = 41%) entre as respostas e a classificação das empresas quanto seu regime tributário.

Na tabela Qui-Quadrado observa-se maior associação no nível “Bom e ótimo” na casela de contingência com o regime de tributação simples (=10,15)

#### 5.4.1.5 Conclusão final das práticas do planejamento tributário

O quadro a seguir demonstra através dos testes estatísticos o nível e grau de associação observado em relação às práticas de planejamento tributário.

Atributo	Categoria com maior dependência	Nível	Associação Geral
Escolaridade	Técnico	Bom e ótimo	Moderada
Função profissional	Tributário	Bom e ótimo	Moderada
Faturamento	Acima de 2.400.001	Bom e ótimo	Moderada
Regime Tributário	Simples	Bom e ótimo	Fraca para moderada

**QUADRO 12 – Resumo dos testes de associação com os atributos dos respondentes**

Através dos testes estatísticos de associação entre as variáveis, os resultados indicam que de forma geral todos podem ser considerados de moderados para fraco, no entanto, em relação ao atributo escolaridade a categoria com maior dependência é o nível técnico, função os que trabalham no departamento tributário, faturamento as empresas acima de 2.400.001.

## 5.5 Análise geral da pesquisa

Após análise descritiva e inferencial das questões que fizeram parte do questionário aplicado aos gestores tributários das indústrias de bens de capital do setor gráfico, realizou-se um estudo com a finalidade de identificar o perfil dos gestores, características das empresas

respondentes, bem como a compreensão e as práticas dos gestores com relação ao planejamento tributário.

Os perfis dos gestores dividem-se entre nível de escolaridade e função. Observou-se que a maioria das decisões são tomadas por gestores de nível de escolaridade variando entre o ensino médio técnico e a graduação correspondentes a 76,7%, enquanto com relação à função, 83% dos respondentes atuam diretamente com a área contábil, fiscal, tributária ou de controladoria.

As características das empresas dividem-se entre o faturamento e o regime tributário aplicado. Constatou-se que 83,3% das empresas respondentes classificam-se, de acordo com a Receita Federal, em microempresas e empresas de pequeno porte. Quanto à opção pelo regime tributário, 63,3% das empresas respondentes optam pelo simples ou lucro presumido.

A análise estatística constatou que o nível de escolaridade demonstra a influência quanto à opção pelo regime tributário, quanto às empresas optantes pelo simples, 72,7% tem nível de escolaridade variando entre fundamental e o curso técnico, a maioria das empresas possui faturamento inferior a R\$ 240.000,00. No entanto, todas as empresas com faturamento superior a R\$ 2.400.001,00, o nível de escolaridade dos seus gestores são graduados ou especialistas.

Quanto ao grau de compreensão dos gestores em relação ao planejamento tributário é possível observar no quadro 09 páginas 123/124, que a maioria das assertivas foi considerada pouco satisfatória, demonstrando que a maioria dos respondentes tem um nível insatisfatório de compreensão necessária ao gestor que atua com o planejamento tributário. O fator escolaridade e faturamento são os que apresentam grau de associação mais relevante, nota-se que eles sabem da premissa básica do planejamento tributário que é a economia tributária, mas desconhecem a aplicação no dia-a-dia.

Em relação às práticas do planejamento tributário nota-se de maneira geral um resultado insatisfatório, conforme quadro 11 páginas 131/133, uma vez que os gestores tributários das indústrias de bens de capital do setor gráfico demonstram desconhecer as várias práticas citadas nas assertivas. Um dos fatores que apresentou maior evidência estatística de influência sobre as práticas de planejamento tributário foi o grau de escolaridade, demonstrou-se que os gestores que possuem apenas o curso técnico ou os profissionais que atuam no departamento tributário das empresas respondentes apresentam algum grau de utilização das práticas tributárias.

As empresas com faturamento superior a R\$ 2.400.001,00, consideradas empresas de médio a grande porte, preocupam-se mais com o nível de escolaridade, uma vez que a pesquisa evidenciou que existia maior concentração de respondentes cujo nível de escolaridade eram graduados ou especialistas.

No entanto, a pesquisa de maneira geral indica uma baixa percepção quanto à compreensão necessária ao gestor de planejamento tributário, bem como a ausência de práticas de planejamento tributário nas indústrias respondentes. Vale ressaltar que em razão do grande número de pequenas empresas envolvidas na pesquisa, cerca de 83%, contra 17% de empresas classificadas entre médias e grandes, o resultado geral mencionado encontra-se distorcido face à realidade das médias e grandes empresas, nas quais os gestores apresentaram uma compreensão maior a respeito do planejamento tributário e utilizam-se de algumas práticas de planejamento tributário.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 6.1 Conclusão

O presente trabalho buscou obter evidências empíricas sobre a percepção dos gestores das indústrias de bens de capital do setor gráfico em relação aos conceitos de tributos, planejamento tributário, compreensão e utilização destes pelos gestores no seu dia-a-dia nas empresas.

Para atingir o objetivo proposto, apresentou-se um referencial teórico caracterizado, por definir e conceituar os aspectos principais relacionados com os tributos no segmento da cadeia produtiva de bens de capital do setor gráfico, seguido de uma abordagem dos aspectos do planejamento estratégico e operacional tributário através de algumas simulações, demonstrando sua contribuição na redução dos custos e maximização do lucro.

A busca dos instrumentos normativos a respeito dos tributos, tornou-se necessário um apurado reconhecimento da legislação tributária, destacando a elevada carga tributária e sua complexidade, inclusive quando comparada a de países desenvolvidos utilizados na pesquisa.

A carga tributária em níveis atuais exige a adoção de um sistema de controle da variável tributo, tornando crucial a identificação de alternativas que possibilitem aos empresários uma economia, contribuindo desta forma para a eficácia das estratégias competitivas do setor, uma vez que aquele que adota o planejamento tributário apresenta ganhos significativos em relação aos concorrentes.

Numa etapa seguinte, aplicou-se um questionário aos gestores responsáveis pela área tributária nas indústrias de bens de capital do setor gráfico integrantes da população estudada. Quando questionados revelaram suas percepções quanto à compreensão e prática do planejamento tributário nas indústrias onde atuam como responsáveis pela área tributária.

A questão elaborada na pesquisa foi a seguinte: **Qual a percepção dos gestores das indústrias de bens de capital em relação às práticas de planejamento tributário?**

Os dados obtidos foram testados e analisados no capítulo 5, sendo apresentados por meio de funções, tabelas e gráficos. Utilizaram-se os elementos estatísticos, com o objetivo de identificar o grau de percepção e prática destes gestores, por meio das seguintes técnicas: Estatística Qui-Quadrado, Teste P-Value, Tabela de Contingências e Coeficiente de

Contingência Modificado. Conclui-se que a percepção da compreensão dos gestores das indústrias de bens de capital do setor gráfico quanto ao planejamento tributário é baixa, tendo sido observado pelos testes estatísticos de associação aplicados nas assertivas que o fator que mais influenciou foi o nível de escolaridade dos respondentes. Observou-se que conhecem a proposta do planejamento tributário de promover a economia tributária, e reconhecem que a educação continuada é necessária para atender as constantes alterações tributárias.

Quanto à prática do planejamento tributário, a distribuição de freqüências nos leva a concluir que o planejamento tributário não é adotado de forma eficiente pelas indústrias bens de capital do setor gráfico de maneira geral. Por meio dos testes estatísticos de associação aplicado nas assertivas o fator nível de escolaridade esteve presente novamente, identificando que apenas os respondentes de nível técnico evidenciaram adotar de forma moderada as práticas do planejamento tributário. Observa-se que entre as funções exercidas, os que apresentaram adoção de algumas das práticas de planejamento tributário descritas no questionário, foram os respondentes que atuam no departamento tributário.

Identificou-se que a maioria das empresas com faturamento superior a R\$ 433.756,00 preocupam-se mais com o nível de escolaridade dos profissionais que atuam como responsáveis pela área tributária das suas empresas, pois 91,67% dos respondentes destas empresas possuem nível de escolaridade variando entre graduação, especialistas e mestrando, desta forma, observa-se que a medida que o faturamento das indústrias de bens de capital do setor gráfico aumentam, estas preocupam-se com nível de escolaridade dos gestores, embora os melhores resultados de compreensão e prática identificou-se nos gestores de nível técnico.

Evidencia-se a importância do desenvolvimento profissional dos gestores tributários atuantes neste setor, principalmente nas microempresas e pequenas empresas, para melhorar o grau de compreensão e em consequência a prática do planejamento tributário como forma de minimizar os custos e tornar estas empresas em condições de praticar preços condizentes com o mercado, melhorando a competitividade e promovendo sua continuidade.

## 6.2 – Recomendações

No desenvolvimento da pesquisa, identificou-se a baixa percepção dos gestores quanto à compreensão do planejamento tributário e em consequência a ausência das práticas de planejamento tributário nas indústrias de bens de capital do setor gráfico.

Desta forma percebe-se o esquecimento por parte dos pesquisadores quanto a focar o estudo do planejamento tributário em setores específicos, como contribuição para redução dos custos, utilizando-se a variável do custo tributário, sugere-se um aprofundamento de estudos abordando os seguintes aspectos:

- Identificação das razões da falta de preparo dos gestores tributários, atuantes nas microempresas e empresas de pequeno porte;
- Determinação das práticas usuais nas indústrias em relação ao planejamento tributário;
- Análise crítica da ausência de investimento das indústrias, no capital intelectual voltado à área tributária;

Essas sugestões acenam para a possibilidade de contribuir com a continuidade e competitividade das microempresas e empresas de pequeno porte atuantes no setor. Destaca-se o aprofundamento no desenvolvimento dos gestores tributários atuantes, para melhor performance da sua função e em consequência nas empresas que estão inseridos, bem como contribuir para ampliação de estudos científicos de planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

ABIMAQ – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. 2007. Disponível em: <<http://www.abimaq.com.br>>. Acesso em: 20 jul. 2007.

ABPO - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO PAPELÃO ONDULADO. A história do papelão ondulado desde suas origens até os dias atuais.[2007. Disponível em: <<http://www.abpo.org.br/historia.htm>>. Acesso em: 20 jul. 2007.

AMARAL, G. L. et al. **Carga tributária potencial brasileira**. Paraná, out. 2006. Disponível em:<[http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/CARGA\\_TRIBUTARIA\\_POTENCIAL\\_BRASILEIRA\\_2006.pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/CARGA_TRIBUTARIA_POTENCIAL_BRASILEIRA_2006.pdf)>. Acesso em: 14 jul 2007.

\_\_\_\_\_ ; OLENIKE, J. E. **Carga tributária bate novo recorde e atinge 38,8% do PIB em 2006**. São Paulo: IBPT, fev. 2007. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.viw.php?estudo\\_id=03afdbd66e7929b125f8597834fa83a4](http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.viw.php?estudo_id=03afdbd66e7929b125f8597834fa83a4)>. Acesso em: 06 jun.2007 .

ANSOFF, H. I. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.

AVELAR, A. P. **Relatório final DPP-FINEP para o setor de bens de capital**. Araraquara, 2004. Mimeografado.

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Dados estatísticos**. Brasil, 2004. Disponível em: <<http://www.bacen.gov.br>>. Acesso em: 15.jun.2007.

BARBETTA, P. A. **Estatística aplicada às ciências sociais**. Santa Catarina: UFSC, 2002.

BARROS, A. J. S. B.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia**. 2.ed. São Paulo, Makron Books, 2000.

BERTOLUCCI, A. V. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento**. 2005. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

BORGES, H. B. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_ ; **Gerência de impostos: IPI, ICMS E ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 31.ed. São Paulo, Saraiva. 2003.

\_\_\_\_\_. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988. São Paulo: Atlas, 2002a.

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 4544, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 dez. 2002b.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei nº 406, 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. ICMS. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 1968.

\_\_\_\_\_. Decreto lei nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do IPI. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, 1998

\_\_\_\_\_. Decreto lei nº 4070, de 28 de dezembro de 2001. Aprova Tabela de Incidência do IPI – TIPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2001a.

\_\_\_\_\_. Emenda constitucional nº 37, de 12 de julho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1996a.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa SRF nº 403, de 11 de março de 2004. Dispõe sobre a retificação de erros no preenchimento do Documento de Arrecadação da Receita Federal (DARF) e da outras providencias. **Diário Oficial da União**. Brasília; 14 mar. 2004.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda (RIR). **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, 1999.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Poder Legislativo. Brasília: Imprensa Nacional, 1965a.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.729**, de 14 de julho de 1965: define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Poder Legislativo. Brasília: Imprensa Nacional, 1965b.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Congresso Nacional Brasília. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1966.

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989. Altera a legislação do Imposto sobre produtos industrializados - IPI e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília; 11 jul. 1989.

\_\_\_\_\_. Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992, Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, 24 dez. 1992.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8981, de 20 de Janeiro de 1995. Altera a legislação tributaria federal e da outras providências (UFIR). **Diário Oficial da União**. Poder executivo, Brasilia, 23 jan. 1995a.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, 20 jan. 1995b.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta, da outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, 1996b.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9718, de 27 de novembro de 1998. Aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. **Diário Oficial da União**, Brasília; 28 nov. 1998.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-comutatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e da formação do patrimônio do servidor público (PASEP), nos casos específicos; sobre o pagamento e o 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. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, 2002c.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o artigo 8.º do Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, 16 dez. 1987.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996c.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 92, de 23 de setembro de 1997. Altera a legislação do imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. **Diário Oficial da União**, Brasília; 11 dez. 1997.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999. Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília; 20 dez. 1999.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 102, de 11 de julho de 2002. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências". **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jul. 2002d.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, 11 jan. 2001b.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 116, de 01 de outubro de 2003. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, 1966.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 2158-35, de 23 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo. Brasília, 24 ago. 2001c.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Legislação**: Imposto de Renda Pessoa Jurídica. [2007]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Grupo2/Legislacao.htm>>. Acesso em: 23 jul. 2007.

BRITTO, R. et al. **Reforma tributária e federação**. São Paulo: Unesp, 1995.

CALDEIRA, L. M. **Impacto dos tributos sobre a renda na geração de valor das empresas**: um estudo comparativo internacional. 2006. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2006.

**CALENDARIO ESTADUAL –Revista IOB – Informações Objetivas. Calendário mensal dos tributos Estaduais**, Revista nº. 52 – p. ?? – 2006.

**CALENDARIO ESTADUAL –Revista IOB – Informações Objetivas. Calendário mensal dos tributos Estaduais**, Revista nº. 17 – p. ?? – 2007.

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

CARVALHO, P. B. **Teoria da norma tributária**. 2.ed. São Paulo: Revista de Tributa, 1981.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, I.; SAPIRO, A. **Planejamento estratégico fundamentações e aplicações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COOPER, D. R; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Artmed, 2003.

CREPALDI, S. A. **Aspectos da bitributação internacional: o caso brasileiro**. 23 out. 2006. Disponível em: <<http://www.justributario.com.br/arquivos/ARTIGO%20ASPECTOS%20DA%20BITRIBUTAO%20INTERNACIONAL.doc>>. Acesso em: 02 jul.2007.

CRESPO, A. A. **Estatística fácil**. São Paulo: Saraiva, 1998.

DEEE- Departamento de Economia e Estatística da ABIMAQ-Associação Brasileira da Indústria de Máquinas- INDICADORES CONJUNTURAIS DEZ/06 – CEIMAQ- [www.abimaq.org.br](http://www.abimaq.org.br) Acesso em 02.01.2007

- DRUCKER, P. **Introdução à Administração**. São Paulo: Pioneira, 1984.
- FABRETTI, L. C. C. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1997.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- \_\_\_\_\_; FABRETTI, D. R. **Direito Tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. São Paulo: Atlas, 2006.
- FIGUEIREDO, S.; GAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1992.
- FILHO, Hélio Pereira da Motta. **Planejamento Tributário: Como obter na pequena empresa maiores resultados pagando legalmente menos tributos**. Dissertação, 2004.(Pós-graduação em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina Santa Catarina,2004.
- FRANCO, J. L. Aspectos gerais da legislação tributária no Brasil. In: GITMAN, L. J. **Princípios da administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.
- FURTADO, C. **Formação Econômica do Brasil**. 31. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.
- GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOMES, O. **Introdução ao direito civil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.
- GUERREIRO, R. N. Planejamento tributário: os limites da licitude e de ilicitude. In: ROCHA, V. O. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética 1998. 2º v.
- GUNTHER H. **Como elaborar um questionário**. Brasília: UNB,2003.
- HAIR JR., J. T. et al: **Fundamentos dos métodos de pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de renda: interpretação e prática**. São Paulo: IR Publicações, 2005.
- HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Silabo, 2002.

IBPT - INSTITUTO BRASILEIRO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Quantidade de normas editadas no Brasil:** 18 anos da Constituição Federal de 1988. Paraná, 05 out. 2006. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 12 jun. 2007.

\_\_\_\_\_. **Carga Tributária Brasileira bate novo recorde e atinge 38,8% do PIB em 2006, crescendo próximo de 1 ponto percentual.** Paraná, 28 fev. 2007 Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006\\_CARGA\\_TRIBUTARIA\\_BRASILEIRA.pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_CARGA_TRIBUTARIA_BRASILEIRA.pdf)> Acesso em: 12 jun. 2007.

JAPAN. Ministry of finance. **Introduction to the Japanese tax system and lincom corporate taxation.** 2004. Disponível em: <<http://mof.go.jp/engliesch/tax>>. Acesso em: 20 jun. 2007.

KASSAI, J. R. et al. **Contabilidade tributaria I – ICMS.** 2004. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LATORRACA, N. Direito tributário: imposto de renda das empresas. Atualizado até 31-12-99 por Rutná Navarro Guerreiro e Sérgio Murilo Zalona Latorraca. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, R. F. F. **Crime de sonegação fiscal.** Curitiba: Juruá, 2002.

MALAN, P. S. et al. **Política econômica externa e industrialização no Brasil, 1939/52.** Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1977. (Relatório de Pesquisa; nº. 36)

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

MARRONE, P. China e o seu efeito sobre a indústria de máquinas e equipamentos do Brasil. São Paulo: ABIMAQ, 2006.

MARTINEZ, M. P. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva.** Curitiba: IBPT, 26 ago. 2002. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 16 set. 2007.

MARTINS, I. G. S. O caminho mais adequado. **Tribuna da Magistratura**, n. 126, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.academus.pro.br/professor/ivesgranda/artigosentrevisa.htm> Acesso em: 02 nov. 2006

\_\_\_\_\_. Carga tributária insuportável. **NF online**, ago. 2004. Disponível em: <<http://www.noticiasforenses.com.br/artigos/online/ives-191.htm>>. Acesso em: 02 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Da sanção tributária.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998a.

\_\_\_\_\_. **O princípio da moralidade do direito tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998b.

\_\_\_\_\_. (coord). **Processo judicial tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOSSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria seu papel na administração de empresas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, M. F. T. Bens de capital. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 3, mar. 2004.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1995.

ECD - ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION D DEVELOPMENT.

**Harmful tax competition:** an emerging global issue. Paris, 1998.

OLIVEIRA, D. P. R. **Excelência na administração estratégica:** a competitividade para administrar o futuro das empresas. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária** São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário e o valor das empresas brasileiras.** 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Corporate taxes 2004-1005:** worlwide summaries. New Jersey: Wiley, 2004.

RESENDE, M. F. C.; ANDERSON, P. **Mudanças estruturais na indústria de bens de capital.** Brasília: IPEA, jul. 1999. (Texto para discussão; nº 658)

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Considerações sobre a supremacia dos tratados internacionais.** 2004. [http://www.ibpt.com.br/artigos/artigos.viw.php?artigo\\_id=7cbbc409ec990f19c78c75bd1e06f215](http://www.ibpt.com.br/artigos/artigos.viw.php?artigo_id=7cbbc409ec990f19c78c75bd1e06f215) - Acesso> 20.04.2007

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas: São Paulo: Atlas, 1999.

SÃO PAULO. Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. 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 .**Diário Oficial do Estado.** São Paulo, 01 dez. 2000.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 48.534/04, de 09 de março de 2004. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços - RICMS e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado.** São Paulo, 10 mar. 2004.

\_\_\_\_\_. Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadoria e serviços e da outras providencias. **Diário Oficial do Estado.** São Paulo, 27 dez. 1996.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. **Diário Oficial do Estado**. São Paulo, 02 mar. 1989.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o artigo 8.º do Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**. São Paulo, 16 dez. 1987.

SCHOERPF, P. **Crimes contra a ordem tributária**: aspectos constitucionais, tributários e penais. Curitiba: Juruá, 2004.

SELLTIZ, C. et. al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: EPU, 1989.

SILVA, M. G. **Incentivos fiscais como instrumento do planejamento tributário em Goiás**. 2002. 139 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Blumenau, 2002.

SUZIGAN, W. As empresas do governo e o papel do estado na economia brasileira. In: REZENDE, F. (ed.). **Aspectos da participação do Estado na economia**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1996.

TÔRRES, H. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TRIOLA, M. F. **Introdução à estatística**. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

VALENÇA, A. C. V. **Indústria de máquinas e equipamentos do setor celulose e papelão**. 2001. Disponível em: <<http://www.abimaq.com.br/camaras/cshistorico.asp>>. Acesso em: 20 jul. 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

VERSIANI, F. R; SUZIGAN, W. **O processo brasileiro de industrialização**. 1999. Disponível em: <<http://www.unb.br/face/eco/textos/industrializacao.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2006.

VIALI JUNIOR, L. **Análise bidimensional**: material didático. São Paulo: PUC, 2004.

## APENDICE A - QUESTIONÁRIO

Assinale com "X" a alternativa correta

1 Qual grau de instrução		2 Em qual departamento desenvolve a sua função?					
<input type="checkbox"/> Fundamental <input type="checkbox"/> Ensino Médio Técnico <input type="checkbox"/> Graduação <input type="checkbox"/> Pós-Graduação <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutorado <input type="checkbox"/> Outros		<input type="checkbox"/> Controladoria <input type="checkbox"/> Tributário <input type="checkbox"/> Contábil <input type="checkbox"/> Proprietário/Dono <input type="checkbox"/> Financeiro <input type="checkbox"/> Fiscal <input type="checkbox"/> Outros					
3 Qual o faturamento bruto da sua empresa em 2006?		4 Em qual regime tributação a empresa se enquadra?					
<input type="checkbox"/> até 240.000 <input type="checkbox"/> 240.001 a 433.756 <input type="checkbox"/> 433.757 a 2.400.000 <input type="checkbox"/> acima de 2.400.001		<input type="checkbox"/> Lucro presumido <input type="checkbox"/> Lucro real trimestral <input type="checkbox"/> Simples <input type="checkbox"/> Lucro real estimado <input type="checkbox"/> Lucro arbitrado					
<b>Coloque um X na nota que representa sua resposta nas assertivas abaixo</b>							
discordo plenamente	1	2	indiferente	3	4	concordo plenamente	5
5	Planejamento tributário tem como objetivo evitar, excluir ou postergar a ocorrência do fato gerador, de forma a alcançar a economia tributária desejada de forma lícita.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
6	O objetivo do gestor tributário é semelhante aos almejados por gestores de outras áreas, ambos desejam minimizar os custos e os riscos e maximizar a riqueza da empresa.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
7	Planejamento tributário é um diferencial, possibilitando às empresas vencerem contratos, concorrências e licitações, promovendo a própria sobrevivência no mercado atual, onde todos se preocupam em reduzir os custos.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
8	A empresa aplica o planejamento tributário apenas nos tributos sobre o resultado, uma vez que os demais envolvem departamentos (compra/venda) que desconhecem os aspectos tributários.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
9	Para promover a economia tributária em alguns casos é necessária uma reorganização jurídica.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
10	O planejamento tributário padrão pode ser aplicado nas empresas de um mesmo setor, uma vez que as variáveis e os tributos são os mesmos.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
11	A realidade tributária brasileira é complexa, resultando em custo financeiro alto, promovendo a insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações acessórias exigidas pelo fisco.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
12	Preocupa-se com regras básicas que aplicadas adequadamente resultam em economia tributária: depreciações aceleradas, provisões, etc.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
13	Planejamento tributário exige a educação continuada em razão das constantes alterações tributárias.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
14	O departamento de compra além de priorizar quesitos: preço, prazo e qualidade, analisam os créditos tributários pertinentes da aquisição da matéria prima e insumos necessários para a produção buscando o planejamento tributário.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
15	O departamento de venda analisa o melhor momento, forma e local visando à economia do débito tributário possuindo como base a legislação para fundamentar a melhor decisão de vendas.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
16	As questões 14 e 15 são analisadas pelos departamentos fiscais e tributários e informada aos departamentos responsáveis pela compra e venda estratégicas para minimizar o custo tributário.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
17	Os tomadores de decisões têm como princípio, antes da realização de qualquer negócio, consultar os responsáveis para elaboração de um planejamento tributário.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
18	A empresa preocupa-se com a sincronização dos departamentos evitando falhas na apuração dos tributos e promovendo a economia tributária.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
19	Com relação a investimento. A empresa analisa os aspectos tributários e qual decisão resultaria em economia tributária					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
20	O mercado atual é quem determina o preço do produto, neste caso a empresa utiliza o planejamento tributário como diferencial na competitividade.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
21	Os incentivos fiscais, reduções ou mesmo isenções são utilizados por Estados e Municípios como atrativos de investimento. Do ponto de vista empresarial, apenas este aspecto deve ser levado em consideração no momento da decisão de transferência da empresa de local.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
22	O prazo de recebimento e entrega de mercadorias é observado pelos responsáveis, uma vez que estes determinam o prazo de pagamento dos tributos.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
23	Considera-se o custo da mão de obra dos profissionais da área de planejamento tributário um fator que dificulta a contratação do serviço, em razão da incerteza do custo benefício.					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	
24	Quanto às aplicações financeiras na tomada decisão são observados os ônus tributários?					1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/>	

## APENDICE B – APRESENTAÇÃO QUESTIONÁRIO

São Paulo, 03 de abril de 2007

As

### **Industrias de bens de capital**

Na condição de mestrandas da FECAP – Fundação e Comercio Álvares Penteado em Controladoria e Contabilidade Empresarial, estou realizando um trabalho de conclusão de curso, na área tributária com tema: **ANÁLISE DAS PRÁTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS INDÚSTRIAS BRASILEIRAS DE BENS DE CAPITAL: SETOR GRÁFICO**, sob a orientação do Professor Dr. Cláudio Parisi,. Desta forma através do site da ABIMAQ e sua autorização previa, tive acesso ao cadastro dos associados, para enviar via e-mail um questionário, que deverá ser respondido pelo gestor (responsável) tributário da empresa, O questionário tem como propósito identificar o nível de compreensão e prática dos gestores tributários das industrias de bens de capital.

Desde já agradeço a sua colaboração e permaneço a sua disposição para enviar analise do questionário.

Atenciosamente

Maria Aparecida Campos da Silva

Mestranda – FECAP – Fundação e Comércio Álvares Penteado

## APENDICE C - BANCOS DE DADOS

### TABULAÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS: PERFIL DOS RESPONDENTES.

Questionário	1-Grau de Instrução	2- Em qual departamento desenvolve sua função?	3- Qual o faturamento bruto da sua empresa em 2006?	4- Em qual regime tributário a empresa se enquadra?
1	Graduação	Tributário	Acima de 2.400.001	Lucro presumido
2	Graduação	Tributário	240.001 a 433.756	Lucro presumido
3	Ensino Médio Técnico	Fiscal	Até 240.000	Simples
4	Mestrado	Controladoria	Acima de 2.400.001	Lucro real estimado
5	Fundamental	Financeiro	Até 240.000	Simples
6	Graduação	Contábil	433.757 a 2.400.000	Lucro real estimado
7	Pós-Graduação	Proprietário/Dono	433.757 a 2.400.000	Lucro Presumido
8	Ensino Médio Técnico	Fiscal	Até 240.000	Simples
9	Graduação	Tributário	433.757 a 2.400.000	Lucro presumido
10	Mestrado	Controladoria	Acima de 2.400.001	Lucro real estimado
11	Pós-Graduação	Fiscal	Acima de 2.400.001	Lucro presumido
12	Graduação	Fiscal	240.001 a 433.756	Lucro presumido
13	Pós-Graduação	Tributário	433.757 a 2.400.000	Lucro presumido
14	Ensino Médio Técnico	Fiscal	433.757 a 2.400.000	Lucro presumido
15	Graduação	Financeiro	Até 240.000	Simples
16	Pós-Graduação	Contábil	240.001 a 433.756	Lucro real trimestral
17	Ensino Médio Técnico	Contábil	Até 240.000	Simples
18	Fundamental	Contábil	Até 240.000	Simples
19	Ensino Médio Técnico	Contábil	240.001 a 433.756	Lucro real estimado
20	Pós-Graduação	Proprietário/Dono	Até 240.000	Simples
21	Ensino Médio Técnico	Contábil	Até 240.000	Simples
22	Fundamental	Contábil	Até 240.000	Simples
23	Ensino Médio Técnico	Contábil	240.001 a 433.756	Lucro real estimado
24	Pós-Graduação	Proprietário/Dono	Até 240.000	Simples
25	Mestrado	Tributário	240.001 a 433.756	Lucro real estimado
26	Ensino Médio Técnico	Fiscal	240.001 a 433.756	Lucro real trimestral
27	Fundamental	Contábil	Até 240.000	Simples
28	Pós-Graduação	Tributário	Acima de 2.400.001	Lucro real estimado
29	Graduação	Controladoria	Acima de 2.400.001	Lucro real estimado
30	Graduação	Controladoria	Acima de 2.400.001	Lucro real estimado

## BANCO DE DADOS – CONTINUAÇÃO - ASSERTIVAS:

Questionário	5-O planejamento tributário tem como objetivo evitar, excluir ou postergar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de forma a ser alcançada a economia tributária desejada, evitando qualquer penalidade ao autor, fato este obtido através da evasão fiscal.	6-O objetivo do gestor tributário é semelhante aos almejados por gestores de outras áreas, pois ambos desejam minimizar o custo e os riscos e maximizar a riqueza da empresa.	7-Planejamento tributário é um diferencial, possibilitando as empresas vencer contratos, concorrências, licitações e promovendo a própria sobrevivência no mercado atual, onde todos se preocupam em reduzir os custos.
1	Concordo	Concordo	Discordo
2	Concordo	Concordo	Indiferente
3	Discordo	Indiferente	Discordo
4	Concordo plenamente	Concordo	Concordo
5	Discordo	Discordo	Discordo plenamente
6	Concordo	Indiferente	Indiferente
7	Indiferente	Concordo	Indiferente
8	Discordo	Concordo	Discordo
9	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo
10	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
11	Concordo	Concordo	Concordo
12	Indiferente	Indiferente	Indiferente
13	Concordo	Concordo	Concordo plenamente
14	Indiferente	Concordo	Indiferente
15	Concordo	Concordo plenamente	Concordo
16	Concordo	Concordo	Concordo plenamente
17	Concordo	Concordo	Indiferente
18	Discordo	Indiferente	Indiferente
19	Concordo	Concordo	Indiferente
20	Concordo	Concordo	Concordo
21	Concordo	Concordo	Indiferente
22	Discordo	Indiferente	Indiferente
23	Concordo	Concordo	Indiferente
24	Concordo	Concordo	Concordo
25	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
26	Discordo	Indiferente	Indiferente
27	Discordo	Indiferente	Indiferente
28	Concordo	Concordo plenamente	Concordo plenamente
29	Indiferente	Concordo plenamente	Discordo
30	Indiferente	Indiferente	Indiferente

## BANCO DE DADOS – ASSERTIVAS – CONTINUAÇÃO:

Questionário	8-A empresa aplica o planejamento tributário apenas nos tributos sobre o resultado, uma vez que os demais envolvem departamentos (compra/venda) que desconhecem os aspectos tributários.	9- Para promover a economia tributária em alguns casos é necessária uma reorganização jurídica.	10- O planejamento tributário padrão pode ser aplicado nas empresas de um mesmo setor, uma vez que as variáveis e os tributos são os mesmos.
1	Concordo plenamente	Concordo	Concordo
2	Discordo	Discordo	Discordo
3	Indiferente	Indiferente	Discordo plenamente
4	Concordo plenamente	Discordo	Concordo plenamente
5	Discordo plenamente	Discordo plenamente	Concordo
6	Concordo plenamente	Concordo	Concordo plenamente
7	Discordo	Concordo	Indiferente
8	Indiferente	Concordo	Discordo
9	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
10	Discordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
11	Discordo	Concordo	Concordo
12	Concordo plenamente	Indiferente	Indiferente
13	Discordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
14	Indiferente	Discordo	Indiferente
15	Discordo	Discordo	Concordo
16	Discordo	Concordo	Concordo plenamente
17	Indiferente	Indiferente	Discordo
18	Indiferente	Discordo	Discordo
19	Concordo	Discordo	Discordo
20	Indiferente	Concordo	Indiferente
21	Indiferente	Indiferente	Discordo
22	Indiferente	Discordo	Discordo
23	Concordo	Discordo	Discordo
24	Indiferente	Concordo	Indiferente
25	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
26	Discordo	Indiferente	Discordo
27	Discordo	Discordo	Discordo
28	Concordo plenamente	Indiferente	Concordo
29	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
30	Concordo plenamente	Indiferente	Concordo plenamente

## BANCO DE DADOS – ASSERTIVAS – CONTINUAÇÃO

Questionário	11- A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro alto, promovendo a insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.	12-Preocupa-se com regras básicas que aplicadas adequadamente promovem a economia tributária: depreciações aceleradas, provisões etc.	13- Planejamento tributário exige a educação continuada em razão das constantes alterações tributárias.
1	Concordo	Concordo	Concordo plenamente
2	Concordo	Concordo	Indiferente
3	Discordo	Discordo	Indiferente
4	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
5	Indiferente	Concordo	Discordo
6	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
7	Concordo	Indiferente	Indiferente
8	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
9	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
10	Concordo	Concordo plenamente	Concordo plenamente
11	Discordo	Concordo	Concordo
12	Concordo	Indiferente	Indiferente
13	Indiferente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
14	Concordo	Indiferente	Concordo
15	Concordo plenamente	Concordo	Concordo
16	Concordo plenamente	Concordo	Concordo
17	Concordo	Indiferente	Indiferente
18	Concordo	Indiferente	Indiferente
19	Concordo	Indiferente	Concordo
20	Concordo	Indiferente	Concordo
21	Concordo	Indiferente	Indiferente
22	Concordo	Indiferente	Indiferente
23	Concordo	Indiferente	Concordo
24	Concordo	Indiferente	Concordo
25	Indiferente	Discordo	Concordo plenamente
26	Indiferente	Discordo	Indiferente
27	Discordo	Concordo	Discordo
28	Concordo	Indiferente	Discordo
29	Concordo plenamente	Discordo plenamente	Concordo plenamente
30	Indiferente	Discordo plenamente	Concordo

## BANCO DE DADOS – ASSERTIVAS – CONTINUAÇÃO:

Questionário	14- O departamento de compra da empresa além de verificar os quesitos: preço, qualidade e prazo analisa os créditos tributários pertinentes ao efeito da aquisição da matéria prima e insumos necessários para a produção buscando o planejamento tributário;	15- O departamento de venda analisa o melhor momento, forma e local visando à economia do débito tributário, possuindo como base a legislação para fundamentar a melhor decisão de venda.	16- As questões 14 e 15 são analisadas pelos departamentos fiscais e tributários e informada aos departamentos responsáveis pela compra e venda estratégicas para minimizar o custo tributário.
1	Concordo	Concordo	Concordo
2	Concordo	Concordo	Concordo plenamente
3	Indiferente	Discordo	Discordo
4	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
5	Discordo	Indiferente	Discordo
6	Concordo	Concordo plenamente	Indiferente
7	Indiferente	Indiferente	Discordo plenamente
8	Concordo	Concordo	Concordo
9	Indiferente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
10	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Indiferente
11	Concordo	Concordo	Concordo
12	Indiferente	Indiferente	Indiferente
13	Indiferente	Indiferente	Concordo plenamente
14	Indiferente	Discordo	Discordo
15	Indiferente	Discordo	Indiferente
16	Indiferente	Indiferente	Indiferente
17	Indiferente	Indiferente	Discordo
18	Indiferente	Indiferente	Indiferente
19	Discordo plenamente	Discordo plenamente	Discordo plenamente
20	Indiferente	Indiferente	Discordo
21	Indiferente	Indiferente	Discordo
22	Indiferente	Indiferente	Indiferente
23	Discordo plenamente	Discordo plenamente	Discordo plenamente
24	Indiferente	Indiferente	Discordo
25	Discordo	Discordo	Indiferente
26	Indiferente	Discordo	Discordo
27	Concordo	Indiferente	Indiferente
28	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo
29	Indiferente	Indiferente	Indiferente
30	Concordo	Concordo	Discordo

## BANCO DE DADOS – ASSERTIVAS – CONTINUAÇÃO:

Questionário	17-Os tomadores de decisões têm como princípio, antes da realização de qualquer negócio, consultar os responsáveis para elaboração de um planejamento tributário.	18- A empresa preocupa-se com a sincronização entre os departamentos evitando as falhas na apuração dos tributos e promovendo a economia tributária.	19- Com relação à investimento, a empresa analisa os aspectos tributários e qual decisão resultaria em economia tributária.	20-O mercado atualmente é quem determina o preço do produto, neste caso empresa utiliza o planejamento tributário como diferencial na competitividade.
1	Concordo	Concordo	Concordo	Concordo
2	Concordo	Indiferente	Indiferente	Concordo
3	Indiferente	Discordo	Indiferente	Indiferente
4	Concordo	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
5	Discordo	Discordo	Indiferente	Indiferente
6	Indiferente	Concordo	Indiferente	Concordo plenamente
7	Discordo	Discordo	Discordo	Discordo
8	Indiferente	Concordo	Discordo	Discordo
9	Concordo plenamente	Concordo	Concordo	Concordo plenamente
10	Indiferente	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo plenamente
11	Concordo plenamente	Concordo	Indiferente	Indiferente
12	Discordo	Discordo	Discordo	Discordo
13	Concordo	Concordo	Indiferente	Concordo
14	Discordo	Discordo	Indiferente	Discordo
15	Discordo	Indiferente	Indiferente	Indiferente
16	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Concordo
17	Discordo	Indiferente	Discordo	Discordo
18	Indiferente	Discordo	Indiferente	Indiferente
19	Discordo plenamente	Discordo plenamente	Discordo plenamente	Discordo plenamente
20	Discordo	Concordo	Indiferente	Indiferente
21	Discordo	Indiferente	Discordo	Discordo
22	Indiferente	Discordo	Indiferente	Indiferente
23	Discordo plenamente	Discordo plenamente	Discordo plenamente	Discordo plenamente
24	Discordo	Concordo	Indiferente	Indiferente
25	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Concordo
26	Indiferente	Discordo	Discordo	Indiferente
27	Indiferente	Indiferente	Discordo	Discordo
28	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Concordo	Indiferente
29	Indiferente	Concordo	Concordo	Concordo
30	Concordo	Discordo	Indiferente	Indiferente

## BANCO DE DADOS – ASSERTIVAS – CONTINUAÇÃO:

Questionário	21- Os incentivos fiscais, reduções ou mesmo isenções são utilizados por Estados e Municípios como atrativos de investimento. Do ponto de vista empresarial, apenas este aspecto deve ser levado em consideração no momento de decisão de transferência da empresa de local.	22- O prazo de recebimento e entrega de mercadorias é observado pelos responsáveis, uma vez que estes determinam o prazo de pagamento dos tributos.	23- Considera o custo da mão de obra dos profissionais da área de planejamento tributário um fator que dificulta a realização do planejamento no setor das indústrias de bens de capital, em razão da incerteza do custo benefício.	24- Quanto às aplicações financeiras na tomada de decisão são observados os ônus tributários?
1	Concordo plenamente	Discordo	Concordo	Concordo
2	Discordo plenamente	Indiferente	Indiferente	Concordo
3	Discordo	Discordo	Concordo plenamente	Discordo plenamente
4	Concordo plenamente	Concordo plenamente	Discordo plenamente	Concordo plenamente
5	Indiferente	Discordo	Indiferente	Indiferente
6	Concordo plenamente	Concordo	Discordo	Concordo
7	Concordo	Indiferente	Discordo	Indiferente
8	Discordo	Indiferente	Discordo	Concordo
9	Discordo	Concordo	Discordo	Concordo plenamente
10	Discordo plenamente	Concordo plenamente	Discordo plenamente	Concordo plenamente
11	Indiferente	Concordo	Indiferente	Indiferente
12	Concordo	Concordo	Concordo	Discordo
13	Indiferente	Concordo plenamente	Indiferente	Concordo plenamente
14	Indiferente	Indiferente	Discordo plenamente	Indiferente
15	Concordo	Indiferente	Discordo	Concordo
16	Concordo plenamente	Indiferente	Discordo	Indiferente
17	Concordo plenamente	Discordo	Discordo plenamente	Discordo
18	Concordo	Discordo	Discordo plenamente	Discordo
19	Indiferente	Discordo plenamente	Discordo	Discordo plenamente
20	Indiferente	Concordo	Discordo plenamente	Discordo
21	Concordo plenamente	Discordo	Discordo plenamente	Discordo
22	Concordo	Discordo	Discordo plenamente	Discordo
23	Indiferente	Discordo plenamente	Discordo	Discordo plenamente
24	Indiferente	Concordo	Discordo plenamente	Discordo
25	Discordo	Concordo	Discordo	Concordo
26	Concordo	Discordo	Concordo	Discordo
27	Concordo	Indiferente	Concordo	Indiferente
28	Discordo	Concordo	Indiferente	Concordo plenamente
29	Discordo plenamente	Concordo	Discordo plenamente	Concordo plenamente
30	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Indiferente