

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE E
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

JOSÉ DUARTE MATOS JÚNIOR

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA GESTÃO DA
COMPETITIVIDADE INDUSTRIAL**

FORTALEZA, 2006.

JOSÉ DUARTE MATOS JÚNIOR

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA GESTÃO DA
COMPETITIVIDADE INDUSTRIAL**

Monografia apresentada à Faculdade de Economia,
Administração, Atuaria, Contabilidade e Secretariado,
para obtenção do grau de Especialista em Contabilidade
e Planejamento Tributário.

Orientadora: Profa Ms. Joana D'Arc de Oliveira

FORTALEZA, 2006

JOSÉ DUARTE MATOS JÚNIOR

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA GESTÃO DA
COMPETITIVIDADE INDUSTRIAL**

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Especialização em Contabilidade e Planejamento Tributário, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Planejamento Tributário, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Data da Aprovação: _____ / _____ / _____

Profa. Ms. Joana D’Arc de Oliveira
Orientadora

Prof^ª. Ms. Teresinha Maria Cavalcanti Cochrane - UFC
Coordenadora

A minha esposa, Adriana, com amor, que soube compreender as ausências em muitos momentos importantes de nossas vidas. Pelo apoio, carinho e dedicação recebidos durante o desenvolvimento deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a DEUS, que ao longo da vida me proporcionou saúde, inteligência, sabedoria e discernimento para que eu pudesse alcançar os meus objetivos.

Rendo sinceros agradecimentos à Professora Joana D'Arc, pela sua dedicação e orientação firme e esclarecedora durante o desenvolvimento do trabalho, pois sem sua importante ajuda esta monografia não teria sido concretizada.

Aos meus pais e irmãos que estiveram sempre do meu lado em todos os momentos da minha vida, me apoiando e ensinando a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade.

À professora Terezinha, pela competência na condução da coordenação do curso.

Aos professores do Curso de Contabilidade e Planejamento Tributário, que com bastante competência e dedicação me proveram de conhecimentos importantes.

À Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e ao Conselho Regional de Contabilidade do Ceará, pelo incentivo financeiro e ao meu desenvolvimento profissional.

Aos amigos, amigas e familiares, especialmente ao Flávio, Edmilson, Roberto, Gercina, Lissandra, Germana, Silvinha, Jacinta, José e Charla pelo incentivo e apoio durante a realização deste trabalho.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta monografia.

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

Manuel Gomes da Silva

Uma política tributária, para ser racional, há de manter um equilíbrio ótimo entre o consumo, a produção, a poupança, o investimento e o pleno emprego. Se houver hipertrofia de qualquer desses aspectos em detrimento dos outros, várias perturbações podem suceder com penosas conseqüências para a coletividade.

A tributação deve recair sobre resultados positivos e concretos que atestem a capacidade contributiva.

Aliomar Baleeiro

RESUMO

Analisa-se neste trabalho a influência do planejamento tributário no campo da competitividade entre as empresas, visto que o custo tributário constitui-se um dos elementos de grande impacto na composição do preço final de produtos e serviços. Para a compreensão do tema, faz-se uma revisão da evolução do sistema tributário nacional, revelando a complexidade e instabilidade da carga tributária brasileira. Enfatiza-se a classificação dos tributos, notadamente o Imposto de Renda - IR, o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Atenção especial é dada aos conceitos de competitividade, mercado e estratégia competitiva, bem como aos diversos fatores que influenciam a competição entre os mercados. Identifica-se no trabalho o conceito geral de planejamento tributário, distinguindo-se elisão de evasão fiscal, e as modalidades de enquadramento das empresas para o cálculo e recolhimento de impostos e contribuições sociais: SIMPLES, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado. Para ilustrar o trabalho faz-se uma simulação das possibilidades de planejamento tributário numa indústria têxtil pertencente a indústria de transformação, apresentando os cálculos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, nas modalidades do Lucro Real e do Lucro Presumido. Tem-se como resultado que o planejamento tributário pode ser uma ferramenta importante para redução da carga tributária e conseqüente aumento dos resultados econômicos e financeiros de uma empresa industrial. Propõe-se, assim, a inclusão do planejamento tributário nas estratégias competitivas das empresas, independente de suas escalas produtivas, com o propósito de reduzirem os custos e tornarem-se mais lucrativas e competitivas no âmbito dos mercados em que operam.

Palavras Chaves: Sistema Tributário, Planejamento Tributário, Competitividade, Estratégias Competitivas.

ABSTRACT

This study analyses the influence of tax planning in the context of competition between companies, given that the cost of taxes is one of the highest-impact elements comprising end price of products and services. In order to understand the theme, a revision is made of the evolution of the Brazilian tax system, revealing the complexity and instability of this country's tax burden. Emphasis is given to the classification of taxes, notably Income Tax - IR, Tax on Circulation of Goods and Services - ICMS, -and Tax on General Services - ISSQN. Special attention is paid to competition between markets. The study identifies the general concept of tax planning, notably elimination of tax evasion, and the forms of inclusion of companies for calculation and collection of taxes and welfare duties: Simple, Actual Profit, Assumed Profit and Arbitrated Profit. To illustrate these, this research simulates the possibilities for taxation planning in a textile industry belonging to the transformation industry, presenting calculations for Corporate Income Tax - IRPJ and Welfare Duties on Net Profit - CSLL, in the Actual Profit and Assumed Profit modes. It is concluded that tax planning may be an important tool for reduction of the tax burden and consequent improvement in economic and financial performance of an industrial enterprise. It is thus proposed that tax planning be included amongst competitive strategies in companies, independent of their productive scale, for the purpose of reducing costs and making them more profitable and competitive in the framework of the markets within which they operate.

Key-words: Tax System, Tax Planning, Competitiveness, Competitive Strategy

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 - Alíquotas do ICMS por operações realizadas.....	25
Tabela 1 - Evolução da Carga Tributária – 1947/2005 (Em % do PIB).....	28
Tabela 2 - Arrecadação de Tributos (% do PIB) – 2002/2005.....	29

LISTA DE SIGLAS

BC – Base de Cálculo

CF – Constituição Federal

CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas

CONCLA – Comissão Nacional de Classificação

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

NBM/SH – Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/ Sistema Harmonizado

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RL – Receita Líquida

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SESC – Serviço Social do Comércio

SESI – Serviço Social da Indústria

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Visão Geral do Problema de Pesquisa.....	11
1.2 Objetivos.....	12
1.3 Justificativa.....	12
1.4 Metodologia.....	13
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	15
2.1 Breve Histórico.....	15
2.2 Classificação dos Tributos.....	21
2.2.1 Imposto de Renda – IR.....	23
2.2.2 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS.....	24
2.2.3 Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN.....	26
2.3 Evolução da Carga Tributária.....	27
3 COMPETITIVIDADE.....	31
3.1 O Conceito de Competitividade.....	31
3.2 Elementos da Competitividade.....	34
3.3 Competitividade: Condição para a Sobrevivência no Mercado.....	37
4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA COMPETITIVIDADE EMPRESARIAL.....	43
4.1 Abordagem Conceitual de Planejamento Tributário.....	43
4.2 Opções Tributárias.....	49
4.3 A Indústria de Transformação no Contexto das Atividades econômicas e Tributárias.....	54
4.3.1 Divisões da Indústria de Transformação – Seção “D”.....	55
4.4 Análise Metodológica e de Resultados.....	61
5 CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71
ANEXOS.....	75

1 INTRODUÇÃO

1.1 Visão Geral do Problema de Pesquisa

É aspiração de todo empresário alcançar bons resultados econômicos em seus empreendimentos. As exigências de competitividade requerem cada vez mais esforços dinâmicos e criativos por parte dos gestores impulsionando-os a buscarem estratégias de sobrevivência e manutenção de mercado, através de ferramentas que viabilizem seus negócios.

O planejamento tributário pode ser uma dessas ferramentas de gestão. Com maior destaque nos últimos anos, sua finalidade é suavizar a carga tributária de modo a reduzir o custo operacional das empresas, oferecendo aos gestores de negócios perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes, o que deve ser feito dentro dos limites da legalidade.

A complexidade do sistema tributário nacional e a elevada carga tributária são fatores que penalizam sobremaneira o custo de grande parte das empresas, acarretando, conseqüentemente, grandes transtornos para a gerência dos negócios empresariais. Dessa forma, considera-se como fundamental a utilização do planejamento tributário como uma importante ferramenta para que as empresas possam diminuir os efeitos desses fatores, tornando-se mais competitivas.

A competitividade não está ligada apenas a produtividade, visto que nas atividades industriais não se deve levar em conta apenas a eficiência técnica para que uma empresa possa se tornar mais competitiva, pois o custo tributário também se constitui num dos elementos de fundamental importância no momento de se definir o preço final de produtos e serviços postos a disposição de pessoas físicas ou jurídicas.

Uma das formas para se alcançar a redução dos custos tributários é a utilização do planejamento tributário lícito, no contexto das estratégias empresariais. O planejamento tributário pode interferir diretamente nos ganhos de nichos de mercado, portanto as empresas que não se utilizam dessa ferramenta podem ficar em desvantagem em relação aquelas que

optam por planejarem o pagamento de seus tributos no contexto da complexidade e da instabilidade do Sistema Tributário Nacional.

1.2 Objetivos

- **Objetivo Geral**

Demonstrar a influência do planejamento tributário na competitividade das empresas industriais, notadamente na indústria de transformação.

- **Objetivos Específicos**

- i) Demonstrar as características e a estrutura de funcionamento do Sistema Tributário Nacional;
- ii) Analisar a base conceitual da teoria da competitividade;
- iii) Demonstrar, a partir de dados simulados, o impacto do planejamento tributário na redução dos custos operacionais, no que se refere aos custos tributários das empresas industriais.

1.3 Justificativa

A relevância do estudo da influência do planejamento tributário na redução dos custos tributários, e conseqüentemente dos custos totais, das empresas industriais está no acirramento da competitividade industrial quer a nível nacional quer a nível internacional, com a introdução significativa dos produtos de outros países no Brasil. Ademais, a complexidade do Sistema Tributário Nacional, incluindo a instabilidade na variação das alíquotas praticadas tende a gerar, muitas vezes, condições desiguais de competição no mercado.

Nesse sentido, é de grande importância o estudo e a busca de ferramentas que ajudem na definição de estratégias competitivas por parte dos gestores, sendo o planejamento tributário estratégico fundamental no dias atuais, dado as hipóteses de que:

- i) o custo tributário, ao longo da cadeia produtiva, interfere nos resultados das organizações econômicas;

- ii) o planejamento tributário influencia sobre modo a competitividade das empresas, na medida em que diminui os custos do produto;
- iii) a falta do planejamento tributário pode tornar as empresas menos competitivas.

1.4 Metodologia

Para a elaboração do presente trabalho de monografia utilizou-se em grande medida a pesquisa bibliográfica e documental, acessando livros especializados, periódicos, investigação sistemática em *sites* da Internet que tratam da questão tributária no Brasil, bem como consultas a leis, doutrinas e jurisprudências sobre o assunto.

Para alcançar os objetivos desse trabalho utilizou-se o método monográfico. O método de raciocínio utilizado foi o método dedutivo, partindo-se da Teoria da Competitividade para inferir sobre os mecanismos que levam as empresas industriais a sobreviverem e expandirem-se em um mercado cada vez mais dinâmico em suas formas de competição.

Além disso, o pensamento teórico de autores importantes sobre o Sistema Tributário Nacional e sobre o Planejamento Tributário proporcionou as condições de análise, a partir do exemplo simulado do cálculo da carga tributária de uma empresa da atividade têxtil da indústria de transformação relativo ao IRPJ e a CSLL, objetivando mostrar o impacto do sistema tributário nos custos operacionais das empresas industriais.

O estudo encontra-se estruturado em cinco seções: Esta primeira seção apresenta a introdução dos aspectos a serem analisados na pesquisa, destacando seus objetivos e sua estrutura metodológica. Na segunda seção, apresenta-se um breve histórico do Sistema Tributário Brasileiro focalizando a classificação dos tributos dando ênfase para o Imposto de Renda, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, principais fontes de recursos da União, dos Estados e dos Municípios, respectivamente. Na terceira seção tem-se a apresentação dos diversos conceitos de competitividade, enfatizando o conceito de competitividade como desempenho (competitividade revelada), bem como são apresentados os significados de mercado, estratégia e os diversos fatores influenciadores da competitividade. Na quarta seção é feita

uma abordagem conceitual de planejamento tributário, da elisão e evasão fiscal, apresentando sua importância dentro das estratégias empresariais. Em seguida, mostra-se as modalidades (opções) tributárias, destacando as opções baseadas no lucro real e presumido enfocando as atividades da indústria de transformação. Completando a análise tem-se um exemplo prático, com dados simulados, de planejamento tributário, incluindo a análise e discussão dos resultados. Finalmente são apresentadas as conclusões deste trabalho monográfico.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A evolução tributária brasileira traduz o plano de composição empregado pelo governo central – colonial, imperial e republicano – para financiar as contas públicas, harmonizando-se ao longo do tempo às transformações econômicas e sociais, decorrentes de demandas internas e externas.

O processo de formação do sistema tributário nacional, instituído com base nas rendas coloniais, manifestou sinais de variação desde o Ato Adicional de 1834, os quais estiveram presentes em todas as Constituições republicanas e na Reforma Tributária de 1966.

Porém, uma análise minuciosa de seu desenvolvimento histórico, “levando em conta suas múltiplas dimensões, indica antes uma ‘lenta evolução’ (VARSANO, 1996, p. 19). Para Arretche (2005, p. 71), apenas a Carta Magna de 1988 “operou de fato mudanças expressivas em relação ao *status quo*”. A forma como foi concebida a evolução desse sistema será demonstrada no item seguinte.

2.1 Breve Histórico

Conforme o Código Tributário Nacional, artigo 3º, “Tributo é toda 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 administrativa plenamente vinculada”.

A origem do tributo é remota e sua alternância no tempo e no espaço foi concernente a quem exigiu o seu cumprimento e a quem pagou, ao modo e ao quanto foi pago. Os primeiros tributos foram cobrados na antiguidade, quando os vencidos de guerra eram constrangidos a entregar parte ou a soma de seus bens aos vencedores. A partir daí, a autoridade estatal passa a exigir que seja paga certa importância sobre a produção dos súditos por conta de tributo, sobrevivendo com isso a compreensão de que tributo é a contribuição dos particulares para a subsistência do estado. Na Idade Média os tributos eram concebidos como um donativo dos servos para manutenção dos dispêndios governamentais.

Com o processo de transformação do Estado e a criação das normas constitucionais o termo passou a ser definido como a contribuição dos administrados para prover esse Estado do necessário à promoção do bem-estar social. Atualmente, com fundamento teórico mais elaborado e amparado por leis, o sistema tributário brasileiro não introduz muita novidade em seu componente essencial, como se pode observar no breve histórico apresentado a seguir.

Desde a época da colonização os rigorosos impostos exigidos pela Coroa Portuguesa já absorviam boa parte da riqueza do Brasil. Em artigo exposto no Portal Tributário, Carlos de Souza Gomes observa que as extorsões tiveram início com a elevada tributação sobre o cultivo do açúcar e do fumo, “principais culturas desenvolvidas no Brasil colonial, seguidos pela cobrança do quinto, isto é, exação fiscal do Império Português que lhe reservava o direito a quinta parte de toda a extração do ouro obtido pelas jazidas brasileiras”

O período republicano, compreendido entre a Proclamação da República em 1889 e a Revolução de 1930, recebeu como legado boa parte da organização tributária do Império vigorando até a década de 1930. Baseado numa economia essencialmente agrícola, a qual fundamentava-se no comércio exterior – principal fonte de receitas no Império – o Imposto de Importação passou a ser a principal fonte de receita do País, chegando em alguns períodos a equivaler a dois terços da arrecadação pública (VARSANO, 1996).

Isto porque a Constituição de 24 de fevereiro de 1891 optou pela harmonização do sistema tributário proveniente do final do Império, sem mudanças significativas. Porém, em consonância com o regime federativo então criado, seriam necessárias algumas alterações, a fim de prover estados e municípios de receitas que lhes dessem independência financeira para se governarem por si mesmos. Assim, foi adotado o sistema de separação de origem tributária, distinguindo os impostos que deveriam ser da competência de cada unidade. De acordo com Varsano (1996, p. 2) e com os artigos 7º, 9º, 10, 11, 12 e 68 da referida Constituição:

Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes autonomia. Além disto,

tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Pela Constituição de 1934 e várias leis prescritas à época, o sistema tributário brasileiro sofreu efetivas alterações. As mudanças ocorreram sobretudo nas esferas estadual e municipal. Aos estados foi dada competência exclusiva para doutrinar sobre o imposto de vendas e consignações. No mesmo instante impedia que estas unidades federadas procedessem a cobrança do imposto sobre exportação em operações interestaduais, fixando a alíquota do mesmo ao limite máximo de 10%. Aos municípios cabia a exclusividade para criar tributos como imposto de licenças, imposto predial e territorial urbanos, imposto sobre diversões públicas e imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, bem como taxas sobre serviços municipais.

A Constituição de 1934 inovou também ao distribuir a renda dos impostos entre as diferentes esferas de governo. A competência para criar outros impostos, afora os que já eram de sua autoridade exclusiva foi mantida tanto para a União como para os estados. Porém esses tributos

[...] seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios, cabendo a cada um metade da mesma (VARSANO, 1996, p. 3).

Essa Carta foi substituída em 1937 por um texto impositivo no qual revelavam-se as linhas ditatoriais do Estado Novo. Mas, com relação ao sistema tributário fixado na Constituição anterior, pouco alterou. Em 1940, duas Leis Constitucionais foram elaboradas, a de nº 3 e a de nº 4, nos dias 18 e 20 de setembro, respectivamente. A primeira proibia aos estados o lançamento de tributos sobre o carvão mineral e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos. A outra, determinava que seria competência exclusiva da União o imposto único sobre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo, a importação e a exportação de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

A Carta Magna de 1946 operou algumas mudanças no sistema tributário, notadamente no que se refere à discriminação de rendas entre as esferas do governo. No intuito de aumentar a arrecadação dos municípios outorga a eles competência para criar o

imposto do selo municipal e transfere para os mesmos a gestão do imposto de indústrias e profissões até então pertencente aos estados (VARSANO, 1996). Desse modo,

[...] embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos (VARSANO, 1996, p. 5).

No intervalo de 1946 a 1966, os impostos internos sobre produtos ganham importância crescente, como se pode constatar pelo comentário de Varsano (1996, p. 6):

[...] o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornaria, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária do país.

Mesmo assim, a receita tributária não é capaz de atender a demanda dos três níveis de governo, exigindo reforma que era reivindicada desde o final da década de 40 (VARSANO, 1996). Este projeto adquire consistência a partir de 1963 quando é criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, com o objetivo de aprimorar e dar feição moderna à administração fiscal do País:

[...] um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime: a administração fazendária federal foi reorganizada; o IR sofreu revisões que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação; e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com resultado semelhante (VARSANO, 1996, p. 7).

Os trabalhos da comissão culminaram com a prescrição da Emenda Constitucional nº 18/65 – depois de algumas modificações fundiu-se ao texto constitucional de 1967 – e com o Código Tributário – Lei nº 5.172/1966. A Emenda teve como particularidade basilar a centralização do poder federal, restringindo a autonomia das unidades subnacionais. Em artigo publicado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Jackeline Amantino de Andrade e Paulo Garcelaz afirmam que os objetivos da Reforma Tributária de 1966 eram:

- i) eliminar o déficit do governo federal;
- ii) promover o desenvolvimento regional e setorial e a acumulação do capital;
- iii) proporcionar maior flexibilidade para o crescimento e a estabilização econômica;
- iv) diminuir as disparidades regionais de base tributária;
- v) manter a mesma repartição de recursos entre os três níveis de governo.

Com a reforma, os impostos ficaram assim distribuídos pelas três esferas de governo:

- i) Federal: Imposto de Renda - IR (pessoa física e jurídica), Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes; Imposto Único sobre Energia Elétrica; Imposto Único sobre Minerais; Imposto sobre Operações Financeiras; Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações; Imposto Territorial Rural; Imposto sobre Importação e Exportação.
- ii) Estadual: Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM; Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis.
- iii) Municipal: Imposto Predial e Territorial Urbano; Imposto sobre Serviços.

Os autores destacam ainda que as mudanças efetuadas concedem à União maior poder de controle sobre estados e municípios em decorrência da concentração tributária, bem como da absorção dos tributos mais rendosos, passando o Poder Central a exercer mando sobre aquelas divisões territoriais mediante transferências de receitas negociadas.

Na década de 1980 tem início um processo de descentralização do poder, conferindo maior autonomia administrativa às unidades subnacionais. Novos tributos são criados. Em nível estadual, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e no âmbito municipal, o Imposto de Bens Imóveis Intervivos - ITBI. Observa-se também, a partir de 1984, um consistente processo de subtração dos recursos do domínio da União. Isto se deve, em parte, à Emenda Constitucional nº 23/83 que elevou os percentuais do Fundo de

Participação dos Estados - FPE e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM de 9,5% para 12,5% e 13,5% respectivamente em 1984 e para 14% e 16% em 1985.

O sistema tributário elaborado pela Constituição de 1988, diferentemente dos anteriores, foi resultado de um procedimento democrático no qual tomaram parte, principalmente, políticos representantes da Assembléia Nacional Constituinte, naquele período estabelecida. O novo texto constitucional configura alguns avanços em matéria de tributação se comparado ao anterior e inclina-se para os objetivos de modernização dos instrumentos fiscais, tendo em vista a equidade e a reabilitação da autonomia federativa (MACHADO, 1992).

A autonomia fiscal concedida aos estados e municípios pela Carta Magna de 1988, resultou de várias alterações no modelo tributário que vigorou até àquela data. Aos estados foi dada a liberdade para estabelecerem as alíquotas do ICMS ao mesmo tempo em que se suprimia da União o direito de conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Os FPE e FPM, relativos à arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, foram mais uma vez aumentados, chegando a 21,5% e 22,5, respectivamente, a partir de 1993.

Com isso, os recursos disponíveis para a União foram reduzidos sensivelmente, causando dificuldades financeiras ao governo central, obrigando-o a adotar sucessivas medidas para minimizar o desequilíbrio fiscal e financeiro gerado pela diminuição das cotas pecuniárias. Tais medidas contribuíram para piorar a qualidade da tributação e dos serviços prestados (VARSAÑO, 1996). Na visão do autor, a Constituição de 1988.

[...] além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro (VARSAÑO, 1996, p. 16).

Nesse contexto, a reforma tributária apresenta-se como exigência iminente, uma vez que o sistema atual não mais atende às necessidades e evoluções econômicas, seja em esfera nacional ou global. A mencionada reforma deve levar em conta as reais carências da economia brasileira, de forma a garantir o processo de desenvolvimento do País frente à globalização.

2.2 Classificação dos Tributos

De acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) que instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, artigo 5º “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. É o resumo do que prescreve o artigo 145a Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- impostos;

II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Há algum tempo doutrinadores e juristas divergem sobre a classificação dos tributos. Diversas são as posições, mas aqui será apresentada a que defende Machado (2004) classificando o tributo em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

O Código Tributário Nacional – CTN no artigo 16 define imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Diz-se por este motivo que o imposto é “uma exação não vinculada” (MACHADO, 2004, p. 72), exatamente porque não depende de atividade estatal específica. Para o autor, impostos diferenciam-se dos demais tributos pela particularidade de seu fato gerador. Tomando como base essa distinção eles são atribuídos a cada um dos entes federados.

Taxa, de acordo com o estabelecido no artigo 77 do CTN, “é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte”. Na definição de Baleeiro (1998, p. 115) taxa “é a contraprestação de serviços públicos ou de benefícios feitos, posto à disposição ou custeados pelo Estado, em favor de quem paga ou por este provocado”. Dessa forma, pode-se dizer que taxa é uma importância em dinheiro, recebida pelo Estado em troca de algum serviço prestado.

Na legislação tributária brasileira, contribuição de melhoria são taxas decorrentes da valorização de um determinado imóvel ou de outra propriedade, como resultado de obra pública. Em matéria publicada em 01/04/2000, no *site* Comunidade de Cultura na Internet – KPLUS, a advogada Suzi Gomes Hoffman ressalta que a contribuição de melhoria “é um tributo relacionado à construção de obras públicas que valorizam imóveis, de modo que todos aqueles que se beneficiam da construção de uma obra pública devem pagar um tributo em razão desse benefício, que no caso é a valorização imobiliária”.

Contribuições sociais são recursos financeiros que a União tem competência para criar alicerçadas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei [...]

II- do trabalhador e dos demais segurados da previdência social [...]

III- sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Empréstimo compulsório é aquele estabelecido pela União, através de lei complementar, objetivando garantir o pagamento de despesas extraordinárias “decorrentes de calamidade pública, de guerra extrema ou sua iminência” (CF, art. 148).

Feitas estas considerações, nos próximos subitens discorre-se sobre o Imposto de Renda, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Imposto sobre Serviços, principais fontes de recursos da União, dos Estados e dos Municípios, respectivamente.

2.2.1 Imposto de Renda – IR

Imposto de Renda é um tributo federal que incide nos lucros obtidos pelas empresas (Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ) e pelos indivíduos (Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF), a partir de determinada faixa de renda. Está previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal - CF e no artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN.

De acordo com Soares (2005) o IR é um imposto direto e progressivo. Direto porque o cidadão efetua seu pagamento diretamente à União e progressivo porque são aplicadas diferentes alíquotas, tornando-se possível cobrar mais de quem detém melhor condição financeira.

O IR hoje se configura como a principal fonte de receita do governo central e redistribuição das riquezas. Esta opinião é reiterada por Machado (2004, p. 294) quando afirma que:

Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de ‘incentivos fiscais’ [...].

A base de cálculo desse imposto está prevista no artigo 44 do CTN e apóia-se na soma real – fixa ou conjeturada – da renda ou dos proventos tributáveis. Este embasamento varia conforme o tipo de contribuinte: se pessoa jurídica, fundamenta-se no lucro real, arbitrado ou presumido; se pessoa física, no rendimento bruto mensal declarado pelo contribuinte (MACHADO, 2004).

A legislação do Imposto de Renda é indubitavelmente uma das mais complexas no sistema tributário brasileiro. É também uma das mais dinâmicas porque está em contínua mudança, exigindo permanente atualização.

2.2.2 Imposto s/ Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e s/ Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação– ICMS

O ICMS é fonte de receita bastante significativa para os Estados e para o Distrito Federal. É um imposto que onera a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações. O contribuinte desse tributo é qualquer pessoa física ou jurídica que realize freqüentemente transação comercial de mercadoria ou de prestação de serviço, industrial ou comercial.

De acordo com o artigo 155, inciso II da Constituição Federal - CF, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir e cobrar o ICMS. Para tanto, é conferida a cada um deles a faculdade para criar regras próprias, desde que levando em consideração os requisitos exigidos pela Carta Magna e pelo Código Tributário Nacional – CTN.

São diversas as operações e prestações de serviço tributadas distintamente pelo ICMS, com especial previsão de alíquotas diferenciadas por mercadoria/produto e/ou por tipo de movimentação – se interna ou interestadual – e, com referência à movimentação, se o destinatário é ou não contribuinte do imposto.

O ICMS está regulamentado na Lei nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, alterada por Leis Complementares, a de nº. 92/97, 99/99 e a 102/2000. É um tributo proporcional, com alíquotas diferentes para as mercadorias. É não cumulativo, compensando-se o que foi pago em cada operação, do montante cobrado nas transações anteriores (MACHADO, 2004). Isto em obediência ao artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal que determina: “será não-cumulativo, compensando-se o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo distrito Federal”.

O ICMS é também um imposto seletivo “em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (CF, art. 155, § 2º, III). Ao tratar dessa característica relativa à necessidade de consumo das mercadorias Baleeiro (2003, p. 324), faz o seguinte comentário:

A palavra (essencialidade) [...] refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência

civilizada deles, devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.

Em razão da essencialidade, cada estado poderá estabelecer suas alíquotas, como demonstra o quadro abaixo dos percentuais fixados para o ICMS, tendo como exemplificação o Estado do Ceará.

ALÍQUOTAS	OPERAÇÕES / PRESTAÇÕES
25%	I- Nas operações internas com bebida alcoólica, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria, energia elétrica, jóia, ultraleve e asa-delta, gasolina, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis
25%	II- Nas prestações internas com serviço de comunicação.
17%	III- Nas operações internas com todas as mercadorias, exceto aquelas descritas no item I.
17%	IV- Nas prestações internas com serviço de transporte intermunicipal.
12%	V- Nas operações internas realizadas com produtos da indústria de informática, contadores de líquido (NBM/SH 9028.20) e medidor digital de vazão (NBM/SH 9026.20.90).
12%	VI- Nas prestações internas de serviço de transporte aéreo.
12%	VII- Nas operações e prestações interestaduais, exceto serviço de transporte aéreo.
4%	VIII- Nas prestações interestaduais de serviço de transporte aéreo.

Quadro 1 - Alíquotas do ICMS por operações realizadas

Fonte: Oliveira (2005, p. 266)

Vale ressaltar que além das alíquotas diferenciadas os governos mostram-se dispostos a abdicar de receitas tributárias, adotando mecanismos de renúncias fiscais do tipo imunidades, isenções, reduções de base de cálculo e de alíquotas, diferimento do imposto, dilatação de prazo entre outras. Todos eles com o intuito de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios.

A ênfase na concessão generalizada desses benefícios fiscais, via renúncia do ICMS, vem causando um confronto de interesses entre os Estados, configurando o que se convencionou chamar de guerra fiscal.

2.2.3 Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN

O ISSQN ou simplesmente ISS como é mais conhecido, está na área de competência municipal, pois conforme a Constituição Federal de 1988, “compete aos Municípios instituir Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza” (art. 156, IV). Dessa forma, pode-se dizer que todo serviço, independentemente de qual seja a espécie, está incluído na jurisdição da municipalidade municipal, com exceção daqueles instituídos pelo artigo 155, inciso I “b” da Carta Magna.

Para melhor esclarecimento sobre a competência para fixar o ISS, é oportuno transcrever a informação de Franco (2002, p. 2):

Os Municípios, privativamente, legislam sobre o ISS, cada qual dentro do respectivo território, observadas as normas constantes da legislação hierarquicamente superior. Salienta-se, apenas, que como no Distrito Federal está vedada a sua divisão em Municípios (art. 32) este tem competência para legislar e instituir o ISS em seu espaço territorial (§ 1º), cabendo a este a sua arrecadação; e, que nos Territórios da União, mesmo tendo a faculdade para serem divididos em Municípios (art. 34, § 1º), neste a competência para legislar e instituir ISS em seu espaço territorial é da União (art. 24, I), cabendo a esta a arrecadação.

A Constituição Federal ao legislar sobre o ISS determina que os serviços sobre os quais incide o imposto deverão constar em Lei Complementar. Deve-se inferir, portanto, que o instrumento legal competente para determinar os serviços atingidos pelo ISS é restritamente a Lei Complementar (Lei Complementar nº 116/2003).

Sobre o assunto Martins (1989, p. 111) salienta que:

A União empresta apenas seu aparelho legislativo como o faz para a elaboração das Emendas à Constituição”. Logo, somente por meio de Lei Complementar é que se pode determinar os serviços tributáveis pelo ISS, devendo os municípios subordinarem-se a esta lei para estabelecer normas sobre a matéria.

A legislação brasileira considera contribuinte do ISS a pessoa prestadora de serviço, isto é, “quem vende bens imateriais, definidos como serviços através da Lei Complementar [...]. Será a pessoa que fornece trabalho, que loca bens móveis, que loca espaço em bens imóveis, para certos fins o que cede direitos” (FRANCO, 2002, p. 2). Por conseguinte, o

imposto só pode ser reclamado dos indivíduos que realizam, habitualmente e de forma autônoma, prestação de serviço que envolva ônus.

Com relação à base de cálculo a lei determina que seja o preço do serviço. Portanto, ela será o valor bruto, sem nenhum desconto, “o total auferido pelo fornecimento do trabalho (preço) pela locação do bem móvel (aluguel) a determinado título (preço) ou pela cessão de direitos (preço), sem dedução alguma dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço e nem de despesas” (FRANCO, 2002, p. 3).

A alíquota do ISS é estabelecida de acordo com o ordenamento legal de cada município. Entretanto, a Constituição brasileira determina um limite que varia entre 2% e 5%.

O ISS é uma das principais fontes de renda dessa área territorial sendo de grande importância para o desenvolvimento municipal. Contudo, não há contribuinte que não queira se eximir desse ônus. Talvez por desconhecer a sua essencialidade. Cabe aos municípios colocar em prática as exigências constitucionais de facilitar o conhecimento dos consumidores acerca do montante cobrado sobre suas mercadorias/serviços bem como de seu valor para o fomento de ações que visem beneficiar a população como um todo.

2.3 Evolução da Carga Tributária

A carga tributária no Brasil ao longo de sua trajetória, foi veementemente suscetível a influências de alterações ocorridas no sistema tributário nacional, sobretudo a partir da reforma de 1966 que produziu resultados já no ano seguinte. A carência de elementos anterior a 1947 impossibilita um estudo mais apropriado dessa evolução entre as diferentes fases de nossa história. Porém, para Bordin (2006, p. 1), a despeito das limitações metodológicas

[...] dá para perceber que a Carga Tributária durante todo o período imperial foi, na média, semelhante a do percentual verificado no início da série das Contas Nacionais (em torno de 13%). Assim, não é um despropósito afirmar que a carga tributária apresentou uma certa estabilidade no período que vai da Independência até a redemocratização de 1946, passando a ser ascendente a partir de 1947.

Conforme o autor, a carga fiscal brasileira indica tendência de crescimento nos últimos 58 anos, como pode ser observado na Tabela 1.

Tabela 1 - Evolução da carga tributária – 1947/2005 (Em % do PIB)

Ano	Carga Tributária	Ano	Carga Tributária	Ano	Carga Tributária	Ano	Carga Tributária
1947	13,8	1962	15,8	1977	25,6	1992	25,0
1948	14,0	1963	16,1	1978	25,7	1993	25,8
1949	14,4	1964	17,0	1979	24,7	1994	29,8
1950	14,4	1965	19,0	1980	24,5	1995	29,4
1951	15,7	1966	20,9	1981	25,3	1966	29,1
1952	15,4	1967	20,5	1982	26,3	1997	29,6
1953	15,2	1968	23,3	1983	27,0	1998	29,6
1954	15,8	1969	24,9	1984	24,3	1999	31,6
1955	15,0	1970	26,0	1985	24,1	2000	32,6
1956	16,4	1971	25,3	1986	26,2	2001	34,1
1957	16,7	1972	26,0	1987	23,8	2002	35,8
1958	18,7	1973	25,0	1988	22,4	2003	35,5
1959	17,9	1974	25,1	1989	24,1	2004	36,8
1960	17,4	1975	25,2	1990	28,8	2005	37,8
1961	16,4	1976	25,1	1991	25,2	-	-

Fonte: Bordin (2006, p. 3).

Analisando-se a tabela acima, pode-se dizer que o desenvolvimento da carga tributária nacional tem acontecido geralmente com lentidão e de modo gradativo. Porém, em alguns períodos verificam-se algumas variações importantes de crescimento levando-a a patamares mais elevados.

De acordo com Bordin (2006), o fato deve-se às várias mudanças ocorridas no sistema tributário que serão resumidas a seguir: em 1946, sobreveio a reforma constitucional tributária; em 1966 uma intensa reforma foi executada estimulando a arrecadação dos tributos; em 1986 o governo Sarney lançou o plano de estabilização de seu mandato denominado Plano Cruzado; em 1988 foi promulgada a nova Constituição Federal, que alterou substancialmente o sistema tributário, ocasionando a descentralização dos recursos e a recomposição das receitas por meio dos tributos cumulativos; dois anos depois, em 1990, novo plano de estabilização com o governo Collor, motivando a elevação da carga fiscal; em 1994 um conjunto de medidas decorrentes do Plano Real propunham-se a tornar sólida a economia. Por fim, em 1999 o plano de estabilização fiscal aumenta as alíquotas da

contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS e da contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF.

A tabela 2 apresenta, em termos percentuais, a participação dos diferentes tributos, em relação ao PIB.

Tabela 2 - Arrecadação de Tributos (% do PIB) – 2002/2005

TRIBUTOS	2002	2003	2004	2005
Imposto sobre Importação	0,59%	0,52%	0,52%	0,47%
IPI	1,47%	1,26%	1,29%	1,36%
Imposto Sobre a Renda	6,37%	5,98%	5,82%	6,43%
IOF - Imp. Sobre Oper. Financeiras	0,30%	0,29%	0,30%	0,32%
ITR - Imp. Territorial Rural	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%
CPMF - Contrib. Movim. Financeira	1,51%	1,48%	1,50%	1,51%
COFINS - Contrib. Seguridade Social	3,88%	3,83%	4,34%	4,53%
PIS / PASEP	0,96%	1,11%	1,10%	1,14%
CSSL – Cont. Social Lucro Líquido	0,99%	1,08%	1,11%	1,36%
CIDE – Combustíveis	0,54%	0,48%	0,43%	0,40%
SEGUR. Social Servidor	0,33%	0,29%	0,26%	0,19%
FUNDAF	0,03%	0,02%	0,02%	0,02%
Outras Receitas	1,06%	1,58%	1,70%	1,17%
Total da Receita Federal	18,05%	17,94%	18,40%	18,90%
INSS - Previdência Social	5,65%	5,56%	5,72%	5,98%
Total da Receita Federal + INSS	23,71%	23,51%	24,13%	24,89%
FGTS	1,67%	1,60%	1,59%	1,66%
Total Tributos Federais	25,37%	25,11%	25,72%	26,55%
ICMS	7,85%	7,68%	7,83%	7,99%
Previdências Estaduais	0,46%	0,45%	0,71%	0,76%
Outros Tributos Estaduais	0,77%	0,83%	0,87%	0,94%
Total Tributos Estaduais	9,08%	8,96%	9,40%	9,70%
Tributos Municipais	1,29%	1,37%	1,52%	1,42%
Previdências Municipais	0,10%	0,11%	0,16%	0,16%
Total Tributos Municipais	1,39%	1,48%	1,68%	1,58%
TOTAL	35,84%	35,54%	36,80%	37,82%

Fonte: Bordin (2006, p. 4).

Sendo a carga tributária brasileira considerada uma das mais altas do mundo, os governos nacionais – no âmbito federal e estadual – vêm adotando medidas sistemáticas visando reduzir o valor dos impostos com a justificativa de estimular a produção e beneficiar

consumidores. Para tanto, fazem uso de renúncias fiscais, omitindo o debate intrínseco às distorções do sistema tributário nacional. Esta prática, segundo Gonçalves (2006), tem embarçado ainda mais o próprio e favorável processo de reengenharia tributária, tão necessária ao desenvolvimento sustentável do País.

3 COMPETITIVIDADE

3.1 O Conceito de Competitividade

À medida que se intensifica no mercado global a competição, cresce para os governantes, agentes econômicos e acadêmicos a inquietação com os elementos formadores da competitividade. A análise e compreensão da matéria tem sido objeto de muitos estudos que buscam descobrir a razão do êxito ou fracasso de nações, setores da economia e organizações individuais. Contudo, não há um conceito geral, aceito universalmente, que abranja as inúmeras relações de competitividade. Existe sim uma grande variedade de enfoques, com abrangências e pressupostos diversos, os quais tratam a competitividade em seus diferentes níveis: macro, meso e micro.

Como o interesse dessa pesquisa está na capacidade competitiva da firma individual, ou seja, na competitividade em nível microeconômico, pode-se adotar o conceito geral de competitividade de Ferraz, Kupfer e Haguenuer (1995, p. 45) no qual competitividade é a “capacidade da empresa de formular e implementar estratégias concorrenciais, que lhe permita ampliar ou conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado”

Competitividade implica, então, na habilidade da empresa em criar e renovar suas vantagens competitivas, num processo rotineiro, em que o empresário/decisor deve perceber as exigências do ambiente econômico, da estrutura de mercado na qual a firma está inserida, bem como, as prováveis condutas dos concorrentes.

Haguenuer (1989) indica a existência de dois conjuntos de conceitos de competitividade, num contexto microeconômico. O conceito de Competitividade Eficiência ou Competitividade Potencial e o conceito de Competitividade Desempenho ou Competitividade Revelada.

A competitividade eficiência ou potencial refere-se ao conjunto de medidas que refletem a idéia de eficiência técnica como promotora da competitividade. A competitividade desempenho ou revelada refere-se ao fato de existirem outros fatores, além da produtividade, responsáveis pela capacidade competitiva das firmas.

No conceito de competitividade eficiência ou potencial tem-se que a racionalização contínua dos recursos produtivos proporciona níveis de custos de produção cada vez menores, o que possibilita maior margem de manobra no mercado. A competitividade de uma empresa reside na capacidade de produção de bens com maior eficiência face aos seus concorrentes.

A competitividade eficiência ou potencial é sinônimo de produtividade, entendida como uma relação entre a quantidade de produtos produzidos e a quantidade de insumos utilizados na produção, isto é, a competitividade é definida pela escolha da técnica de produção que minimiza os custos.

Nesse sentido, a competitividade enquanto sinônimo de produtividade é um fenômeno *ex-antes*. (KUPFER, 1991, p. 6). Kupfer (1991) ressalta, ainda, que a causa do desempenho das vendas de uma empresa está na sua escolha técnica. Bonelli et. al. (1994) infere que a atenção dispensada na melhoria da produtividade é aquela que aumenta a produção mais do que os insumos necessários à sua efetivação, e, portanto, é redutora de custos, logo permite ganhos de parcela do mercado.

O conceito de competitividade desempenho ou revelada inclui a eficiência técnica como um fator competitivo, entretanto, esta (eficiência técnica) não pode ser confundido com a competitividade em si, dado que existem muitos outros fatores, muitos deles subjetivos ou não mensuráveis responsáveis pela posição competitiva das firmas. Logo, a competitividade desempenho ou revelada é uma síntese dos fatores preço e dos fatores não-preços. (FERRAZ et. al. 1995).

Nesse contexto, não é possível a priori inferir se uma empresa individual é competitiva ou não, ou mesmo se terá um elevado desempenho diante de seus concorrentes ou não. Portanto, a competitividade desempenho ou revelada é um fenômeno *ex-post*, no qual o sucesso competitivo de uma empresa somente pode ser visualizado após a realização de seu produto no mercado.

Barreto e Arkader (1992, p. 395) traduzem a preocupação atual afirmando que o ponto em discussão “não é apenas se uma empresa é hoje competitiva, mas se ela reúne condições, expressas por suas práticas gerenciais e pelo ambiente em que está inserida, de continuar a sê-lo no futuro”.

Para evidenciar os pontos de consenso e discordância entre os conceitos da economia em matéria de competitividade, serão apresentadas a seguir, a opinião de alguns teóricos mostrando, dessa forma, a dificuldade de precisar a definição do termo em virtude dessa divergência.

Possas (1999, p. 40) estabelece uma analogia entre os conceitos de competitividade e concorrência ao afirmar que: “a busca da diferenciação entre produtores é o mecanismo central da concorrência, desde que esta diferenciação lhe proporcione a maior remuneração que possa alcançar, em uma estratégia que procure garantir ao mesmo tempo a sua sobrevivência no mercado”. Conforme este ponto de vista, pode-se então dizer: os elementos que impulsionam essa diversidade são determinantes para as vantagens competitivas das empresas.

Para Baptista a competência organizacional e administrativa é que favorece a competitividade das organizações, como se pode apreender da citação abaixo:

A competência de uma firma deve ser remetida ao poder de valorizar seu capital ao longo do tempo (ou, em outras palavras, de criar e sustentar poder de mercado). É a criação, sustentação e ampliação desta competência básica das firmas que define a sua capacidade em explorar as oportunidades de mercado com que se defrontam e de superar os obstáculos que se antepõem a este objetivo. (BAPTISTA, 1997, p. 11)

O DEPARTAMENTO DE ESTRATÉGIAS DO DESENVOLVIMENTO – DEESD (2006, p. 3) ao realizar um estudo sobre a competitividade no Brasil, explica o vocábulo como sendo “a capacidade que tem a Empresa de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência. Esta capacidade competitiva da Empresa é definida por um amplo conjunto de fatores internos e externos à Empresa”.

Nesta linha de raciocínio Nunes (1997) ressalta quatro pontos:

- i) O conceito de competência manifesta-se num complexo de vários componentes da empresa, tais como tecnologia, gerência, locação entre outras, que tornam possível a sobrevivência e o crescimento da mesma nos mercados onde exerce suas atividades.

- ii) Uma organização não pode ser concebida em si mesma; deve ao contrário ser comparada a outras empresas que disputam com ela determinados mercados num certo espaço de tempo.
- iii) A significação de competitividade está intimamente ligada à idéia de sustentabilidade, ou seja, a empresa deve ter competência para se manter no mercado, garantindo a própria sobrevivência e alavancando seu desenvolvimento.
- iv) A competitividade é influenciada pelo ambiente no qual a empresa está inserida. Contudo, “isto não significa dizer que ela não seja capaz de mudar o ambiente em seu favor, muito pelo contrário, pois, muitas firmas na realidade são capazes de alcançar posições de destaque nos mercados em que atuam, influenciando diretamente nas regras do jogo” (NUNES, 1997, p. 99).

Após estas considerações, o autor adverte que as empresas só podem se manter competitivas num ambiente de forte concorrência harmonizando-se com às exigências do mercado “de forma a obter um maior grau de eficiência, elevando a produtividade e/ou reduzindo custos. Esta é, sem dúvida, uma condição *sine qua non* para garantir o seu crescimento a longo prazo no referido contexto” (NUNES, 1997, p. 99).

Esta posição é ratificada por Silva (2001) segundo o qual a competitividade não depende só da empresa, mas de vários fatores à sua volta. Estes foram denominados por ele de sistêmicos, estruturais e internos.

3.2 Elementos da Competitividade

As firmas devem constantemente criar e renovar suas vantagens competitivas no mercado. Esse é um processo dinâmico que exige, sobretudo, habilidade para a formulação de estratégias consistentes baseadas nas percepções que os empresários possuem do ambiente interno e externo da empresa na qual gerencia.

É importante observar que as estratégias competitivas ocorrem em um determinado ambiente produtivo e competitivo próprio do espaço regional, guiadas por vários fatores que vão determinar o desempenho das empresas individuais, das estruturas industriais e/ou das

nações. No que se refere a empresa individual, os fatores competitivos podem ser internos à empresa, estruturais e externos à empresa.

Os fatores internos à empresa estão sob pleno domínio das decisões estratégicas e gerenciais da empresa, portanto, estão no âmbito das atividades de gestão, inovação, produção e dos recursos humanos, sendo o sucesso competitivo empresarial atribuído a própria capacidade dos gestores. A composição, ampliação e a direção a serem tomadas em relação ao conjunto dos recursos disponíveis, tangíveis e/ou intangíveis, de uma empresa são fatores internos sob a responsabilidade do gestor.

Ainda no contexto dos fatores internos à empresa, têm-se os fatores de gestão, de produção, as atividades de inovação e os fatores de recursos humanos. No processo de gestão, os gestores têm ao seu dispor as técnicas de administração, a comercialização, o marketing, as finanças e as decisões estratégicas. O processo de produção conta com as rotinas de manufatura, ou seja, diz respeito a gestão da produtividade e da eficiência. A inovação utiliza-se do Departamento de Pesquisa e Desenvolvimento. A gestão de recursos humanos abrange a qualificação e o treinamento da mão-de-obra. Enfim, os fatores internos à empresa é um conjunto de fatores pertencentes ao cotidiano da empresa.

Fatores internos são aqueles inerentes à empresa, resultantes da maneira como ela desenvolve seu processo de gestão; da visão que ela tem do mercado e do ambiente em que está inserida, bem como das metas e objetivos que pretende alcançar, a fim de conquistar e/ou manter participação no mercado. Como exemplo o autor cita:

A capacidade empresarial, a estratégia e a forma de gestão da firma, a busca pela inovação presente nos objetivos e na rotina da firma, os recursos produtivos que a firma possui, a compreensão do mercado e dos fatores sistêmicos, a flexibilidade nas decisões, a capacidade de cooperação entre a firma e os componentes do seu macroambiente (cliente, fornecedor, concorrente) [...] (SILVA, 2001, p. 40).

Os fatores estruturais referem-se ao funcionamento da indústria à qual a empresa individual está inserida. O ambiente concorrencial da indústria, ou seja, do conjunto de empresas individuais que concorrem entre si guarda elementos próprios resultantes das ações individuais de cada empresa, contudo, uma ação individual não é suficiente para modificar o *status quo* da estrutura competitiva industrial.

Afora o ambiente, a empresa está inserida numa estrutura de mercado peculiar ao tipo de produto ou serviço que ela desenvolve. Este modelo de mercado determina a oferta e a demanda, da mesma forma que estabelece o modo específico de regulação da concorrência (SILVA, 2001). Estes elementos o autor intitula de fatores estruturais da competitividade, os quais, para Coutinho e Ferraz (1995, p. 20), “são aqueles que, mesmo não sendo inteiramente controlados pela firma, estão parcialmente sob sua área de influência e caracterizam o ambiente competitivo que ela enfrenta diretamente”. São fatores estruturais da competitividade, além do mercado, a concorrência, ou seja, os preceitos que determinam o procedimento e a estrutura da empresa com relação aos consumidores, competidores e meio ambiente.

Os fatores externos à empresa, ou seja, as externalidades são fatores sistêmicos que se caracterizam pelo fato dos gestores não poderem interferir sobre eles. São fatores macroeconômicos, políticos-institucionais, sociais, infra-estruturais, entre outros.

Os fatores sistêmicos que exercem influência externa à empresa, é denominado sistêmico justamente porque caracteriza o sistema em que a firma está inserida e que ela não pode controlar” (SILVA, 2001, p. 38). Como exemplo de fator sistêmico o autor menciona o Estado, no papel de promover o crescimento econômico lança os instrumentos de política financeira, de modo a tornar possível sua intervenção na economia, estimulando ou reprimindo o crescimento. Acrescenta ainda que o Estado

[...] utiliza-se de políticas monetárias para aumentar ou diminuir a oferta de moeda e, portanto, o nível de taxa de juros e o nível de investimento da economia. As políticas fiscais definem os gastos governamentais, incentivando ou não o crescimento da economia em virtude de compras e investimentos do Estado. Este é capaz de alterar a política tributária, aumentando ou reduzindo os tributos segundo os interesses gerais ou específicos de cada mercado e define subsídios e transferências com a finalidade de estimular determinados setores. O Estado interfere nas exportações e importações por meio da administração da taxa cambial e controle das operações de câmbio, definindo o tipo de câmbio adotado, se fixo ou flutuante, e a forma de intervenção governamental no mercado cambial. Além disso, o Estado pode exercer influência em alguns mercados por meio da regulamentação direta da atividade de produção ou mesmo pela fixação de preços de alguns produtos ou remuneração de alguns fatores (SILVA, 2001, p. 38).

3.3 Competitividade: Condição para a Sobrevivência no Mercado

Ainda conforme Silva (2001), o moderno ambiente econômico – que estabelece a conquista da competitividade como exigência para sobreviver no mercado – requer agentes econômicos empreendedores, atentos às transformações do mundo do trabalho e, principalmente, de absoluta competência para dirigir e potencializar os recursos produtivos, incorporando no dia-a-dia da organização o conceito dinâmico de competitividade para melhor conduzir suas estratégias.

- **Mercado**

Mercado é um conjunto de atividades de compra e venda de bens ou serviços em determinada região. É a relação entre a oferta – pessoas ou empresas que desejam vender – e a procura – pessoas ou empresas que intencionam comprar. Logo, toda situação em que sucede compra e venda – real ou potencialmente – é uma situação de mercado. “O mercado, portanto, corresponde à demanda por um grupo de produtos substituídos, próximos entre si” (KUPFER e HASENCLEVER, 2002, p. 35).

Kotler (2000, p. 140) define mercado como “o conjunto de todos os compradores, efetivos e potenciais, de uma oferta ao mercado”. Ele ainda explica:

O tamanho de um mercado depende do número de compradores que possa existir para uma determinada oferta no mercado. O mercado potencial é o conjunto de consumidores que demonstram um nível de interesse suficiente por uma oferta ao mercado. O interesse dos consumidores não basta para definir um mercado. Consumidores potenciais devem possuir renda suficiente e devem ter acesso à oferta. O mercado disponível é o conjunto de consumidores que possuem renda, interesse e acesso a uma determinada oferta.

Para atuar nessa relação o agente econômico, isto é, aquele responsável pelo bom funcionamento de uma empresa, precisa estar alerta a componentes de mercado que fazem o diferencial e assim manter a organização atenta às transformações mais expressivas para o sucesso dos negócios. Para tanto, deverá ter idéia clara acerca de mercado consumidor, mercado concorrente e mercado fornecedor.

O mercado consumidor constitui-se de clientes atuais – os que já fazem uso de produtos/serviços de uma empresa – e de clientes potenciais – os que têm as necessidades e as condições requeridas como ideais para adquirir os produtos/serviços, mas não desejam ainda possuí-los. Com isso, torna-se importante conhecer bem quem são as pessoas ou as organizações que irão adquirir produtos ou serviços, pois quanto mais informação obtiver mais chance terá uma empresa de definir quais são os produtos ou serviços que melhor atendam às necessidades de seu mercado consumidor. A competição de mercado pode se dar na disputa por mercados atuais ou pela busca de novos consumidores, nos mercados potenciais.

O mercado concorrente é formado por aquelas pessoas ou empresas que oferecem mercadorias/serviços idênticos ou análogos aos que uma certa organização pretende oferecer, visando a satisfação do consumidor. Nessa análise, para que uma atividade empresarial possa se manter no mercado também é necessário que se identifique bem quem são os concorrentes, que produtos e serviços oferecem, quais seus pontos fortes e fracos, se os clientes são fiéis, etc.

O mercado fornecedor consiste no conjunto de pessoas ou organizações que abastecem a empresa de matéria-prima, equipamentos, mercadorias e outros materiais necessários. Saber quem são eles, onde estão, se têm quantidades disponíveis e suficientes de matéria-prima, que preços e condições de fornecimento praticam, será fundamental para a estratégia de suprimentos sistemáticos de sua empresa.

Muito se tem debatido acerca do mercado e de sua influência sobre os indivíduos. No mundo globalizado, em tempo de aceleradas mudanças e acirrada concorrência, as empresas vêm passando por grandes impactos. Manter-se no mercado é um enorme desafio, como demonstra Fortes (1999, p. 64):

Constantemente as empresas estão frente a desafios totalmente novos, diferentes dos habituais, normalmente extrapoláveis, pois a velocidade das mudanças é mais rápida do que a resposta praticada habitualmente. De acontecimentos repetitivos, prognosticáveis e previsíveis, que proporcionavam uma rotina na tomada de decisões, a organização empresarial irá ter à sua frente cenários parcialmente previsíveis, aumentando o nível e o volume de surpresas, ficando reservado, para os próximos anos, os maiores índices de turbulência ambiental até então experimentados pelos planejadores, mesmo aqueles habituados a enfrentar situações e contingências bastante adversas.

Nesse contexto, é indispensável que as empresas estejam preparadas para enfrentar o novo, desenvolvendo estratégias para acompanhá-lo. Carecem, também, de maior eficiência e condições favoráveis para alcançar posição competitiva. Do contrário correm o risco de desaparecerem do mercado.

- **Estratégia empresarial**

Estratégia é um conceito de origem remota. Platão (1983, p. 253), importante filósofo grego, aproximadamente em 350 a.C, já utilizou o termo em sua obra literária Diálogos, para determinar a capacidade de saber praticar a guerra. Surgiu nas fileiras militares segundo Ansoff (1977) e denotava a habilidade para superar os inimigos. No meio empresarial, porém, seu emprego é mais recente e pode adquirir diversos significados.

O conceito de estratégia é relativamente novo para a literatura de Administração. A sua origem histórica pode ser situada na arte militar, onde é um conceito amplo, vagamente definido, de uma campanha militar para aplicação de forças em grande escala contra um inimigo. A estratégia opõe-se à tática, que é um sistema específico de emprego dos recursos disponíveis. A ligação com o uso no meio empresarial foi proporcionada em 1948 por Von Neumann e Morgenstem em sua atualmente famosa teoria dos jogos. [...] Como seria de se esperar, alguns autores recorrem à teoria dos jogos para definir a estratégia como um conjunto de áreas específicas em termos de produtos e mercados enquanto outros a definiram no sentido militar, como o conceito amplo do campo de atuação da empresa (ANSOFF, 1977, p. 99).

Essa ambigüidade induz Ansoff (1977) a formular uma definição mais abrangente do termo estratégia, complementando os pensamentos anteriores, pois na sua visão os dois significados se completam. Explicando estratégia como sendo a esfera concernente à adaptação da empresa ao seu ambiente, estabelece que a mesma é formada de quatro elementos básicos os quais ele denominou de componentes do elo comum:

- i) Conjunto de produtos e mercados: união de empresas industriais que delimitam sua atuação em termos de produtos e mercados.
- ii) Vetor de crescimento: mostra o caminho pelo a empresa movimenta-se com relação a seus produtos e mercado. Este segmento é representado por quatro situações basilares que sofrem variações, influenciadas pelo produto e pelo

mercado: penetração no mercado, desenvolvimento de produtos, desenvolvimento de mercados e diversificação.

- iii) Vantagem competitiva: resume-se na habilidade da empresa para identificar circunstâncias favoráveis definidas pelo conjunto de produtos e mercados como também pelo vetor de crescimento. Tem por objetivo determinar peculiaridades e harmonização de produtos e mercados que oferecem à empresa segura posição concorrencial.

De acordo com Pascale e Athos (1982, p. 90) estratégia “diz respeito ao plano de ação da empresa, que a leva a alocar recursos escassos ao longo do tempo para chegar aonde quer, a partir de onde se encontra”.

Porter (1991) é certamente o autor de maior influência no estudo da estratégia empresarial. Para o autor estratégia competitiva refere-se a um posicionamento exclusivo da unidade empresarial, sendo uma forma de competir singular que diferencie uma empresa de outra concorrente. “O lema da estratégia competitiva é ser diferente. Significa escolher, de forma deliberada, um conjunto diferente de atividades para proporcionar um mix único de valor”. (PORTER, 1999, p. 52).

Logo estratégia é um método, um caminho de ação, compondo-se de um conjunto de atividades que sustente as vantagens competitivas da firma.

Para Porter (1999) uma estratégia ocorre em três momentos:

- i) Num primeiro momento a empresa define sua opção de posicionamento estratégico exclusivo no mercado, que a diferencie de seus concorrentes em forma, conteúdo e grau de importância das atividades de geração de valor;
- ii) O segundo momento, a empresa seleciona atividades a serem feitas, e também aquelas de não devem ser feitas, de forma coerente com o posicionamento estratégico definido. As atividades não podem ser conflitantes.
- iii) O terceiro momento refere-se ao delineamento da compatibilidade entre as atividades escolhidas para serem executadas no momento

anterior, num processo de sinergia entre elas. As atividades devem ser consistentes com a estratégia competitiva adotada. Devem gerar valor, ao mesmo tempo em que proporcione a queda nos custos de produção. Ou seja, o esforço competitivo deve ser otimizado.

Percebe-se, então, que no entendimento de Porter (1999) a prática de uma estratégia competitiva constitui o cerne da aplicação de uma vasta fórmula que ditará a maneira como determinada empresa irá concorrer, definir suas metas e qual política adotará para executá-las. Conforme o autor,

Cada empresa que compete em uma indústria possui estratégia competitiva, seja ela explícita ou implícita. Esta estratégia tanto pode ter se desenvolvido explicitamente por meio de um processo de planejamento como ter evoluído implicitamente através das atividades dos vários departamentos funcionais da empresa (PORTER, 1991, p. 14).

Em geral, a estratégia pode ser utilizada “como guia do comportamento global da empresa” (PORTER, 1991, p. 18). O autor chama atenção para o importante aspecto holístico da estratégia: “A essência da formulação de uma estratégia competitiva é relacionar uma companhia ao seu meio ambiente” (PORTER, 1991, p. 22).

O livro *Estratégia: A Busca da Vantagem Competitiva*, que publicou em parceria com Montgomery no ano de 1988, reafirma a importância da estratégia no mundo globalizado para a sobrevivência das empresas:

Os avanços em planejamento estratégico não poderiam ter surgido em época mais adequada. Empresas de todo o mundo enfrentam uma competição crescente, tanto nacional quanto internacional, à medida que as barreiras ao comércio internacional caem e a interferência dos governos se retrai. Hoje, mais do que nunca, a definição de estratégias bem fundamentadas deixou de ser um luxo, passando a ser uma necessidade. Para enfrentar um ambiente mais competitivo há necessidade de uma análise mais sofisticada e de uma maior rapidez na transformação do planejamento em ação (MONTGOMERY e PORTER, 1998, p XI).

Planejar é deliberar antecipadamente – o que fazer, como fazer e quando fazer – de modo flexível e alicerçado em informações, estimativas e finalidades. O planejamento oferece à empresa alternativas para traçar seus objetivos e alcançá-los. A quantidade e qualidade das informações de que a empresa dispõe sobre seus negócios determinam a possibilidade de estar à frente da concorrência e alcançar bom êxito. Sendo bem utilizada, a informação confere

poder, favorecendo o empresário na busca de competitividade para se manter no mercado. Uma das formas desse controle pode ser efetivada através do planejamento tributário, objeto de estudo do próximo capítulo.

4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA COMPETITIVIDADE EMPRESARIAL

4.1 Abordagem Conceitual de Planejamento Tributário

As contínuas medidas fiscais adotadas pelo Governo brasileiro no âmbito fiscal vêm contribuindo para aumentar a carga tributária no País, tornando mais complexa a questão administrativa e financeira dos agentes econômicos em suas empresas. A fim de preservarem sua lucratividade e de atrair os consumidores as organizações precisam reduzir, dentro dos parâmetros legais, um dos seus maiores custos: os tributos. Uma das formas encontradas para resolver o problema de forma lícita é a adoção do planejamento tributário que permite as empresas anteciparem um exame crítico das funções gerenciais, especialmente aquelas relacionadas à carga tributária que incide sobre suas operações comerciais.

Atualmente, ouve-se muito falar em planejamento tributário, algumas vezes sem se ter a idéia exata do real significado desse termo. O auditor fiscal da Receita Federal, Olavo de Fernandes, em artigo publicado no caderno Economia e Negócios do Jornal Diário da Região (São José do Rio Preto – SP) afirmou que:

Uns pensam que é simplesmente “algum trambique” para pagar menos impostos, outros que é algo muito complicado que somente grandes empresas podem ter acesso a ele, e tem até aqueles que acham que é algo misterioso, portanto, tão difícil e inacessível que não se animam a procurá-lo (FERNANDES, 2003, Jornal Diário da Região – Caderno Economia e Negócios).

Pode-se dizer, de maneira simples, que o planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga tributária imposta às pessoas jurídicas, configurando-se como uma importante ferramenta dentro do planejamento estratégico empresarial que possibilita encontrar uma alternativa legal no universo jurídico-contábil que apresente um menor ônus tributário possível, com o cuidado de se antecipar sempre a ocorrência do fato gerador do tributo. Para isso, exige-se uma considerada dose de conhecimento técnico por parte de administradores e responsáveis pelas estratégias no ambiente corporativo.

Para Pesce (2005), planejamento tributário consiste na construção de um conjunto de operações, que estão consubstanciadas em negócios ou atos jurídicos ou situações materiais que, em relação a outro conjunto de operações, com o mesmo resultado econômico, representa carga tributária menor e, portanto, resultado econômico maior.

Por sua vez, Borges (2000, p. 55) menciona que:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – 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.

Conforme Zanluca, em artigo intitulado: Planejamento tributário; todos nós precisamos dele!, disponível no *site* do Portal Tributário: o planejamento tributário tem por objetivo a economia regular do valor a ser pago ao governo, visando impedir a incidência do fato gerador do tributo; reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou a base de cálculo; ou retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento sem a ocorrência de multa.

De acordo com Vieira (2005), em artigo disponível no *site* da Fundação Escola Superior de Planejamento Tributário, o planejamento tributário:

é formado por um conjunto de medidas permanentes que objetivam a economia de tributos, de maneira legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras. Diversos especialistas apontam como sinônimos a elisão fiscal e também a economia legal.

Vieira, referindo-se ao tributarista Admir da Silva Oliveira, lembra que o planejamento antecipado é um instrumento para que a empresa procure a melhor forma de enquadramento dentro da legislação, para pagar a menor carga tributária possível, porque além de excessiva a carga tributária brasileira muda frequentemente. É um exercício preventivo que possibilita, segundo o tributarista Ademir da Silva Oliveira, o planejamento de investimentos futuros, evitando gastos excessivos ao mesmo tempo em que procura melhorar o faturamento.

Não existe um modelo padrão de planejamento tributário, pois para cada caso poderá haver particularidades diferentes, apresentando-se de várias formas, como será visto em alguns exemplos a seguir:

- i) **Opção tributária:** escolher entre Lucro Real ou Presumido, para fins de tributação do IRPJ e CSLL, aquele que represente um menor custo tributário, através de análise fiscal-contábil;
- ii) **Exportação indireta:** como as vendas para o exterior são imunes, ao invés de exportarem diretamente, as empresas podem optar em fazer a exportação através de intermediários (de preferência pertencente ao mesmo conglomerado), em operação interna tributada, pois estarão transferindo para estes intermediários créditos no exato montante do ICMS que onerou essa saída, e que será pago ao fisco com os seus legítimos créditos acumulados de ICMS. Dessa maneira, os detentores de crédito acumulado de ICMS evitam o complicado e moroso processo tradicional de apropriação e transferência previsto na legislação tributária. Para isso, os documentos fiscais que acobertarem tal operação deverão ser efetivos e legítimos e que a operação tenha ocorrido efetivamente;
- iii) **Recuperação de créditos extemporâneos (ICMS / IPI):** é feita por meio de um exame minucioso de toda a escrituração fiscal durante o período em que a mesma está sujeita à fiscalização, objetivando resgatar créditos que porventura deixaram de ser aproveitados. Essa análise é baseada em consultas, decisões e Jurisprudências emitidas, as quais embora públicas não têm o mesmo poder de circulação das leis, o que dificulta o conhecimento do contribuinte sobre o assunto e, conseqüentemente, o impossibilita de reclamar o que lhe é de direito;
- iv) **Substituição tributária - ressarcimento de impostos recolhidos a maior:** várias mercadorias, por exigência legal, estão sujeitas ao pagamento do ICMS sob o regime de substituição tributária como veículos, combustíveis, refrigerantes etc. O recolhimento do imposto é feito tomando-se por base um valor arbitrado pelo fisco, estimativa muitas vezes superior ao preço de venda efetivamente praticado no mercado. Nesse caso o contribuinte pode requerer a devolução dos valores recolhidos a maior, seja por solicitação de ressarcimento ou mediante crédito escritural, conforme os termos da legislação estadual;
- v) **Multa por recolhimento espontâneo de tributos em atraso:** o Código Tributário Nacional, artigo 138, determina a exclusão da multa no recolhimento espontâneo

de débitos em atraso, inclusive parcelamento, devendo ser cobrado apenas a atualização monetária e juros de mora. Todavia, os órgãos da administração pública encarregados da arrecadação e fiscalização dos impostos só permitem o recolhimento em atraso se no mesmo estiver inserido a multa;

- vi) **Material de uso e consumo:** segundo a Constituição Federal vigente o ICMS e o IPI são impostos não-cumulativos, devendo ser compensado nas saídas de mercadorias e/ou serviços o tributo pago nas operações anteriores. A Lei Complementar nº 87/1996 admitiu o direito ao crédito, inclusive do material de uso e consumo. Contudo, a referida lei, por intermédio de contínuas dilatações de prazo vem adiando inconstitucionalmente esse direito;
- vii) **Lei Complementar nº 102/2000:** alterou itens importantes da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) ocasionando muita polêmica pelo fato de onerar extremamente a produção. Uma lei só pode vigorar a partir do ano seguinte ao da aprovação, não devendo ser cobrado do contribuinte imposto relativo a período anterior à referida validação. Configura-se, portanto, inconstitucionalidade, taxar mercadorias sobre as quais ainda não haja incidência legal da tributação, cabendo medida judicial por parte do contribuinte que se sentir lesado.

O gerenciamento das obrigações fiscais não pode ser visto apenas como exigência habitual, mas sim como estratégia organizacional independentemente do seu porte ou setor. A elevada carga tributária, bem como, os custos de conformidade – aqueles referentes a dispêndios acessórios que dizem respeito às instâncias do fisco – se não submetidos a controle poderão ensejar a extinção de muitas empresas que não estejam preparadas para enfrentar os novos desafios que se impõem no mercado.

Para se fazer um planejamento tributário com eficácia e licitude é necessário saber distinguir com bastante clareza a diferença entre elisão e evasão fiscal.

A **evasão fiscal** consiste na prática de atos pelos contribuintes que infringem a lei, cometidos após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com o propósito de reduzi-la ou ocultá-la, sendo classificada, portanto, como crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/1990). Quem estiver praticando a evasão fiscal estará mascarando seu comportamento

de forma fraudulenta e causando um prejuízo enorme aos negócios, ao governo e por extensão à sociedade como um todo.

A elisão fiscal é um ato lícito praticado pelo contribuinte a fim de postergar ou eliminar o fato gerador do imposto “com o objetivo de evitar a ocorrência desse fato imponible, buscando a minoração e redução dos tributos” (OLIVEIRA, 2006, p. 8).

De acordo com Aldem Johnston Barbosa Araújo, em texto inserido no *site* Jus Navigandi, em 2002, sobre a elisão fiscal e seus aspectos econômicos e jurídicos, a elisão fiscal:

É um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.

Pode ser caracterizada como um negócio indireto, de perfeita concordância entre as partes e destinado à economia fiscal. Inclui-se na área do planejamento tributário, constituindo-se dever do bom administrador. De acordo com Malerbi (1994, p. 27):

[...] toda pessoa é livre para direcionar sua atividade econômica de modo a pagar o menor tributo, bem como para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo a que conduza a um encargo tributário menos gravoso.

Amaral (2002) ressalta que a economia legal de impostos pode ser realizada em três esferas:

- i) No campo de ação da própria empresa: por intermédio de providências gerenciais que tornem possível a não ocorrência do fato gerador do imposto, reduzindo ou atrasando, dessa forma, o montante devido. Um exemplo de elisão fiscal nessa área é a mudança da empresa para outro Estado da federação que oferece incentivo fiscal;
- ii) No âmbito administrativo: procurando meios previstos em lei que assegurem uma redução do ônus tributário. Para adiar o pagamento de um auto de infração o contribuinte pode dentro do prazo previsto impugnar o referido auto de infração,

no âmbito administrativo, podendo provar que o Estado está cobrando o tributo indevidamente, ou ganhar tempo devido o adiamento do pagamento do imposto.

- iii) Na zona de atividade do Poder Judiciário: contestando a legitimidade do tributo por meio de ação judicial, visando suspender o pagamento ou reduzir sua alíquota e/ou base de cálculo. Isto pode ocorrer se houver contradição entre as normas tributárias, pois no Direito Tributário vigora o princípio da dúvida em benefício do contribuinte. Cabe ao próprio contribuinte descobrir os tais casos de não ocorrência.

Os comentários apresentados sobre elisão fiscal demonstram unanimidade quanto ao direito do contribuinte de decidir-se por um procedimento que lhe confira menor encargo do ponto de vista tributário.

Esse modo de pensar é ratificado por Marcus Vinícius Guimarães de Souza, em artigo publicado no boletim de número 127, no *site* do Boletim Jurídico, segundo o qual:

[...] a medida é articulada com base em um planejamento, aceito e aplicado pelo contribuinte, preocupado com a saúde financeira de sua empresa que, em favor da própria manutenção de suas atividades, recorre a profissionais habilitados para a minoração da pesada carga tributária a que está sujeito. Para tanto, vale-se de procedimentos absolutamente lícitos, desenvolvidos sobretudo pela técnica contábil, tendentes – sobretudo – a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação.

À luz desses ensinamentos, pode-se resumir elisão fiscal como um proceder realizado através de planejamento tributário, voltado à economia no pagamento de impostos. É uma ação lícita que busca identificar alternativas nas quais – respeitando-se as normas jurídicas – conduzem a uma carga tributária menor. Analisando-se sob o aspecto do direito individual do contribuinte e respectiva garantia para se auto-organizar, trata-se de prática integralmente lícita. Não obstante, o Estado procura impedir ou dificultar as práticas elisivas, através de normas muitas vezes ocasionadoras de embates.

Recentemente foi criada a Lei Complementar nº 104/2001 que visa dar suporte à Administração Tributária para combater a elisão fiscal. A referida Lei altera o Código

Tributário Nacional introduzindo no artigo 116, o parágrafo único abaixo, com a seguinte redação:

A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos 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.

O dispositivo supra tem sido alvo de muitas críticas, pois doutrinadores contrários ponderam que essa norma é ofensiva ao princípio da legalidade contido na Carta Magna, o qual não pode ser desconsiderado sob pena de se colocar em risco a ordem jurídica estabelecida.

4.2 Opções Tributárias

Dependendo do porte (faturamento) da empresa, as pessoas jurídicas podem escolher a opção tributária que represente o menor desembolso financeiro possível, pois a existência de um planejamento fiscal poderá representar uma maior capitalização do negócio, possibilitando menores preços, maior lucratividade e a sobra de recursos para fazer novos investimentos. E em função disso, a opção pelo regime tributário deve ser planejada desde o início das atividades de uma empresa ou no início de cada ano, onde escolhendo a modalidade mais apropriada evita-se desencaixes monetários desnecessários para a empresa, possibilitando que se chegue ao final de cada período com a definição segura da melhor opção a ser tomada.

Com isso, é preciso conhecer as diferentes opções tributárias existentes, em conformidade com legislação em vigor. Quais sejam: SIMPLES, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

O SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte foi instituído pela Lei nº 9.317/1996. Caracteriza-se pela forma simplificada e englobada de recolhimento de tributos e contribuições, tendo como base de apuração a receita bruta.

Enquadram-se no SIMPLES

- i) **como microempresa** - as pessoas jurídicas que tenham auferido ou que venham auferir receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00;
- ii) **como empresa de pequeno porte** - as pessoas jurídicas que tenham auferido ou que venham auferir receita bruta igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (Lei nº 11.196/05).

O valor recolhido através do SIMPLES engloba o recolhimento que as empresas teriam com Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (parcial), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/PASEP, COFINS, IPI e as contribuições previdenciárias a cargo da pessoa jurídica, inclusive as devidas por empresas rurais e as contribuições destinadas ao SESC, SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE, a seus congêneres, bem como as relativas ao salário família, cujas alíquotas progressivas poderão ser observadas na Lei nº 11.196/05. Poderá também ser incluído o ICMS e o ISS, desde que o Estado ou Município em que a empresa esteja estabelecida venha aderir ao SIMPLES através de convênio.

Enquadram-se na opção pelo Lucro Real

Estão obrigadas a fazerem a apuração pelo Lucro Real as pessoas jurídicas relacionadas no art. 246 do RIR/1999, com nova redação dada pela Lei nº 10.637/2002, conforme a seguir:

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Art. 246 – RIR/1999):

- i) cuja receita total no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- ii) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidores 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-calendário, 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 resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviço (factoring).

Segundo Fabretti (2006, p. 192), “o lucro real é apurado a partir do resultado contábil do período-base, que pode ser positivo (lucro) ou negativo (prejuízo). Logo, pressupõe escrituração contábil regular e mensal”.

Esse lucro é calculado com base no resultado contábil efetivamente apurado pela empresa, com adições, exclusões e compensações previstas na legislação, aplicando-se sobre ele as alíquotas do Imposto de Renda e Contribuição Social vigentes. A apuração desse lucro é feita de forma extracontábil através do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (criado pelo decreto-lei nº 1.598/1977), que se destina a controlar os registros que influenciam a determinação do lucro real. Geralmente essa modalidade de tributação é utilizada por empresas de médio e grande porte.

As empresas que fizerem a opção pelo lucro real poderão fazer a apuração de duas formas: trimestralmente, com quatro períodos definidos dentro do ano; e anualmente, com antecipações mensais em bases estimadas, cuja apuração guarda similaridade ao do lucro presumido.

As pessoas jurídicas que se submeterem ao regime de tributação do lucro real têm, portanto, a opção pelo pagamento do imposto em bases estimadas mensais, apurando-se o lucro real anualmente, com a possibilidade de suspensão ou redução do imposto com base em balanços ou balancetes periódicos.

Enquadram-se no Lucro Presumido

O lucro presumido ou estimado também é um conceito tributário. Tem a finalidade de facilitar o pagamento do imposto de renda, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real, que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia do mês subsequente ao encerramento do trimestre (FABRETTI, 2006, p. 204).

O autor ainda afirma que essa modalidade de apuração consiste em presumir ou estimar o lucro como um percentual sobre a receita bruta, onde esse percentual, que é fixado em lei, varia de acordo com o tipo de atividade.

Na opção pela tributação baseada no Lucro Presumido, o imposto devido é calculado com base em um lucro que não é formalmente apurado, mas, estimado com base em uma alíquota fixa definida em lei sobre a receita ou faturamento da empresa. Será sobre esse lucro que a empresa irá recolher o Imposto de Renda e a Contribuição Social devida (Contribuição Social sobre o Lucro – CSL). Devem ser consideradas na base desse cálculo demais receitas previstas na legislação como os ganhos de aplicações financeiras e os ganhos de capital.

As pessoas jurídicas que não estiverem enquadradas nas hipóteses em que é obrigatória a apuração do resultado através do lucro real podem fazer a opção pelo lucro presumido. Porém, feita a opção pela tributação com base no lucro presumido, esta será definitiva em relação a todo o ano calendário quando realizado o pagamento da primeira ou da quota única correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.718/1998).

As regras básicas para a apuração do lucro presumido estão apresentadas nos artigos 516 a 528 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) e algumas alterações posteriores.

Relativamente às contribuições de PIS e COFINS (que incidem sobre o faturamento - receita bruta), as empresas que fizerem a opção pelo lucro real terão a incidência dessas contribuições no regime não-cumulativo, ou seja, ocorre quando se abate em cada operação o montante das contribuições cobradas nas anteriores. Já as que fizerem a opção pelo lucro presumido, a incidência de PIS e COFINS será no regime cumulativo, ou seja, ocorre quando as contribuições incidem em todas as etapas da cadeia produtiva, em cascata.

Já o lucro arbitrado é uma prerrogativa do fisco, pois este poderá arbitrar o lucro, na forma da lei, nas hipóteses em que a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for desclassificada, como veremos a seguir (FABRETTI, 2006, p. 208):

- i) se o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- ii) se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária;
 - determinar o lucro real;
- iii) se o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, no caso de opção pelo lucro presumido;
- iv) se o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- v) se o comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro de sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;
- vi) se o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizadas para resumo e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Também em ocasiões excepcionais, ou em casos fortuitos, ou de força maior (art. 531 do RIR/1999), como definido em lei civil, a pessoa jurídica poderá se utilizar da tributação baseada no lucro arbitrado. Um exemplo de caso fortuito seria o incêndio do local onde estariam guardados livros e documentos fiscais. É a forma de tributação menos utilizada, visto que sobre o faturamento trimestral são aplicados percentuais para determinação da base de cálculo.

Atualmente utiliza-se a alíquota de 15% para o cálculo do Imposto de Renda sobre o lucro apurado, mais o adicional de 10% referente a parcela do lucro que exceder o valor de R\$ 20.000,00 mensais, ou R\$ 60.000,00 trimestrais; e a alíquota de 9% para a Contribuição sobre o Lucro – CSL.

4.3 Indústria de Transformação no contexto das Atividades Econômicas e Tributárias

Passa-se a partir de agora a dar um enfoque ao setor da indústria de transformação dentro do universo de atividades econômicas existentes, conceituando e demonstrando sua classificação e os impostos e contribuições sociais mais comuns que incidem na referida atividade da economia (a título de informação e de ilustração deste trabalho monográfico).

Entende-se por indústria como sendo toda atividade humana que, através do trabalho, transforma matérias-primas em outros produtos, para em seguida serem comercializados, ou não, e que, normalmente, possuem maior valor agregado.

A indústria de transformação compreende as atividades que envolvem as transformações físicas, químicas ou biológicas de materiais, substâncias ou componentes com a finalidade de se obter produtos novos. Os materiais, substâncias ou componentes transformados são insumos produzidos nas atividades agrícolas, florestais, de mineração, da pesca ou produtos de outras atividades industriais. As atividades da indústria de transformação são, freqüentemente, desenvolvidas em “plantas” ou fábricas, utilizando máquinas movidas por energia motriz e equipamentos de uso manual. É também considerada como atividade industrial a produção manual ou artesanal, inclusive quando desenvolvida em domicílios, assim como a produção vendida diretamente nos estabelecimentos onde é produzida, como, por exemplo, as padarias e os ateliês de costura. Além da transformação, a renovação ou a reconstituição de produtos são, geralmente, consideradas como atividade da indústria (como por exemplo, a recauchutagem de pneus).

A Indústria de Transformação encontra-se classificada no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) na Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), no código Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Fiscal (CNAE Fiscal).

A classificação do CONCLA é oficialmente adotada pelo sistema estatístico nacional e pelos gestores de registro da administração pública brasileira, organizando (classificando) todas as atividades econômicas existentes no país em Seção, Divisão, Grupo, Classe e Subclasse.

No âmbito dessa monografia será utilizada a classificação a nível de Divisão das atividades da Indústria de Transformação, organizada naquela classificação na Seção “D”, com a ramificação de 23 Divisões (15 a 37), como veremos a seguir.

4.3.1 Divisões da Indústria de Transformação – Seção “D”

De acordo com o CONCLA/CNAI/Fiscal/IBGE a Indústria de Transformação está assim organizada, a nível de 2 dígitos.

15 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Esta divisão compreende o processamento ou transformação de produtos da agricultura, pecuária e pesca em alimentos e bebidas para uso humano ou animal. Está organizada por atividades que processam e transformam diferentes tipos de produtos como carne, pescados, leite, frutas e legumes, gorduras e óleos, grãos e produtos de moagem etc. Compõem também a referida divisão os estabelecimentos que produzem e vendem seus próprios produtos, como por exemplo, as padarias, quando têm na venda da produção própria a principal fonte de renda.

16 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DO FUMO

Esta divisão compreende a fabricação de produtos do fumo ou de mistura do fumo com seus sucedâneos, bem como a fabricação de filtros para cigarros e cigarrilhas.

17 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TÊXTEIS

Esta divisão compreende as atividades de preparação das fibras têxteis, a fiação, a tecelagem (plana ou não). Também compõe a referida divisão as atividades de acabamento de fios, tecidos e artigos têxteis e do vestuário.

18 - CONFECCÇÕES DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS

Esta divisão compreende a confecção, por costura, de roupas para adultos ou crianças, de qualquer material (tecidos planos ou de malha, couros etc) e para qualquer uso (roupas íntimas, sociais, profissionais etc), confeccionados em série ou sob medida. Os serviços de confecção (corte, costura etc) e a confecção de acessórios de vestuário para uso pessoal ou profissional e as roupas e acessórios de peles fazem parte dessa divisão.

19 - PREPARAÇÃO DE COUROS E FABRICAÇÃO DE ARTEFATOS DE COURO, ARTIGOS DE VIAGEM E CALÇADOS

Esta divisão compreende o curtimento e outras preparações do couro; a fabricação de artefatos de couro, inclusive de couros artificiais; a fabricação de bolsas e de artigos de viagem de qualquer material; e a fabricação de calçados para todos os usos e suas partes, de qualquer material e por qualquer processo, inclusive a moldagem.

20 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE MADEIRA

Esta divisão compreende o desdobramento, a preservação e a imunização da madeira; a fabricação de madeira laminada, compensada, prensada ou aglomerada; a fabricação de produtos de madeira para construção, para embalagem, para uso industrial, comercial ou doméstico e as construções pré-fabricadas; e a fabricação de produtos de cortiça, bambu, vime, junco, palha ou outros materiais trançados.

21 - FABRICAÇÃO DE CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL

Esta divisão compreende a fabricação de pastas de celulose, papel, papelão e seus artefatos.

22 - EDIÇÃO, IMPRESSÃO E REPRODUÇÃO DE GRAVAÇÕES

Esta divisão compreende as atividades de edição de jornais, livros, revistas e outras publicações; as atividades de edição integrada com a impressão; os serviços de impressão e outros serviços gráficos (encadernação, pautação, produção de matrizes etc). A edição on-line

quando feita adicionalmente às formas tradicionais de edição (impressa) faz parte da referida divisão.

23 - FABRICAÇÃO DE COQUE, REFINO DE PETRÓLEO, ELABORAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS NUCLEARES E PRODUÇÃO DE ÁLCOOL

Esta divisão compreende a transformação de carvão mineral obtido em coquearias independentes, o refino de petróleo, a obtenção de combustíveis nucleares, a produção de álcool para qualquer fim, a fabricação de produtos a partir de minerais betuminosos, a atividade de formulação de combustíveis líquidos a partir da mistura de correntes de hidrocarbonetos e a atividade de refino de óleos lubrificantes usados.

24 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS

Esta divisão compreende a transformação de matérias-primas orgânicas ou inorgânicas por processo químico e a formulação de produtos; a produção de gases industriais, fertilizantes, resinas e fibras, farmoquímicos e medicamentos, defensivos agrícolas e de uso domissanitário, produtos de limpeza e perfumaria, tintas, explosivos e outros produtos químicos; a fabricação de produtos petroquímicos básicos e intermediários; e a produção de carvão mineral.

25 - FABRICAÇÃO DE ARTIGOS DE BORRACHA E DE MATERIAL PLÁSTICO

Esta divisão compreende a fabricação de produtos de borracha ou de material plástico.

26 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE MINERAIS NÃO-METÁLICOS

Esta divisão compreende a fabricação de vidro em todas as formas e por qualquer processo, e seus artefatos; a fabricação de produtos cerâmicos ou de barro cozido, de cimento, de gesso ou de materiais semelhantes; o aparelhamento e outros trabalhos em pedras; o beneficiamento de minerais não-metálicos quando esta atividade não está associada à extração.

27 - METALURGIA BÁSICA

Esta divisão compreende a conversão de minérios ferrosos e não-ferrosos em produtos metalúrgicos; a produção de laminados, relaminados, trefilados, reterfilados (chapas, bobinas, barras, perfis, trilhos, vergalhões, fio-máquina etc.); a produção de canos e tubos; a produção de peças fundidas de metais ferrosos e não-ferrosos; a produção de barras forjadas (laminados não-planos).

28 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE METAL – EXCLUSIVE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Esta divisão compreende a fabricação de estruturas metálicas e obras de caldeira pesada para diversas aplicações, caldeiras, tanques e reservatórios metálicos utilizados como instalação para armazenamento ou uso industrial; a fabricação de produtos de serraria, forjaria, estamparia, funilaria, metalurgia de pó, artigos de cutelaria, embalagens metálicas e ferramentas manuais; a fabricação de artefatos metálicos para uso doméstico e pessoal; os serviços de tratamento de metais.

29 - FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Esta divisão compreende a fabricação de máquinas e equipamentos, inclusive os componentes mecânicos, partes e peças, para as atividades industriais, agrícolas, extração e construção, transporte e elevação de cargas e pessoas, para ventilação, refrigeração, instalações térmicas ou outras atividades semelhantes; a fabricação de ferramentas elétricas; a fabricação de peças para máquinas e equipamentos produzidos nesta divisão; a instalação, manutenção ou reparação de máquinas e equipamentos produzidos nesta divisão.

30 - FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS PARA ESCRITÓRIO E EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA

Esta divisão compreende a fabricação de máquinas para escritório (mecânicas, elétricas ou eletrônicas); a fabricação de computadores e outras máquinas e equipamentos para processamento de dados, inclusive os equipamentos periféricos; a fabricação de peças para máquinas e equipamentos produzidos nesta divisão.

31 - FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS, APARELHOS E MATERIAIS ELÉTRICOS

Esta divisão compreende a fabricação de produtos para geração, distribuição e controle de energia elétrica; a fabricação de lâmpadas e equipamentos de iluminação; a fabricação de aparelhos de sinalização e alarme; a fabricação de fios, cabos e outros materiais, aparelhos ou equipamentos para uso elétrico, inclusive para veículos; a fabricação de cabos de fibra óptica para transmissão de dados; a fabricação de peças para máquinas e equipamentos produzidos nesta divisão; a instalação, manutenção ou reparação de máquinas e equipamentos produzidos nesta divisão.

32 - FABRICAÇÃO DE MATERIAL ELETRÔNICO E DE APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÕES

Esta divisão compreende a fabricação de material eletrônico básico; a fabricação de aparelhos e equipamentos de telefonia e radiotelegrafia, equipamentos de comunicação de dados, por cabos, microondas ou via satélite; a fabricação de receptores de rádio e televisão, reprodução, gravação ou amplificação de som e vídeo; a fabricação de peças para máquinas e equipamentos produzidos nesta divisão; a instalação, manutenção e reparação de sistemas de telecomunicações (equipamentos transmissores de rádio e televisão, estações telefônicas, para radiotelefonia e radiotelegrafia).

33 - FABRICAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INSTRUMENTAÇÃO MÉDICO-HOSPITALARES, INSTRUMENTOS DE PRECISÃO E ÓPTICOS, EQUIPAMENTOS PARA AUTOMAÇÃO INDUSTRIAL, CRONÔMETROS E RELÓGIOS

Esta divisão compreende a fabricação de aparelhos e instrumentos para usos médico-cirúrgicos, odontológicos e de laboratório; a fabricação de aparelhos e instrumentos de precisão e óptico (científicos e técnicos); a fabricação de equipamentos para automação industrial; a fabricação de cronômetros e relógios; a fabricação de mobiliários de usos médico-cirúrgicos; a fabricação de peças para máquinas e equipamentos produzidos nesta divisão; a instalação e manutenção dos equipamentos produzidos nesta divisão.

34 - FABRICAÇÃO E MONTAGEM DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, REBOQUES E CARROCERIAS

Esta divisão compreende a fabricação de veículos automotores para transporte de pessoas ou mercadorias; a fabricação de cabines, carrocerias, reboques e semi-reboques para veículos automotores; a fabricação de peças e acessórios para os veículos produzidos nesta divisão; a fabricação de bancos e estofados para veículos; a fabricação de contêineres.

35 - FABRICAÇÃO DE OUTROS EQUIPAMENTOS DE TRANSPORTE

Esta divisão compreende a construção de embarcações e estruturas flutuantes; a construção de veículos ferroviários e aeronaves; a fabricação de motocicletas, bicicletas e outros equipamentos de transporte; a fabricação de peças e acessórios para os veículos produzidos nesta divisão; a fabricação de cadeiras de rodas e veículos semelhantes para inválidos; a manutenção e reparação de embarcações em estaleiros, veículos ferroviários e aeronaves.

36 - FABRICAÇÃO DE MÓVEIS E INDÚSTRIAS DIVERSAS

Esta divisão compreende a fabricação de artigos do mobiliário de qualquer material para qualquer uso; a lapidação de pedras preciosas ou semipreciosas e a fabricação de artigos de ourivesaria; a fabricação de instrumentos musicais, de artigos para pesca e esportes, de brinquedos e produtos diversos não compreendidos em outras divisões.

37 - RECICLAGEM

Esta divisão compreende a transformação de sucatas e resíduos através de compactação, tratamentos químicos, físicos, etc., em matérias-primas secundárias, permitindo nova transformação. Os produtos obtidos pela reciclagem serão utilizados na indústria.

Relativamente a incidência de tributos na seção compreendida pela indústria de transformação, pode-se afirmar que dentre aqueles que incidem em toda cadeia produtiva, os impostos e contribuições sociais comuns a todas as divisões são: IRPJ, IPI, ICMS, PIS e

COFINS. Apesar da Contribuição Previdenciária, FGTS e da CPMF serem importantes e bastante comuns a todas as atividades econômicas, não serão mencionadas neste capítulo.

Face ao exposto anteriormente, serão mostrados nos Anexos I e II a composição desses impostos e contribuições sociais incidentes nas atividades da indústria de transformação (por divisão – 15 a 37), com as devidas alíquotas, de acordo com a legislação vigente, tendo como referência as modalidades de tributação baseadas no lucro real e no lucro presumido. O Ceará será o Estado usado como referência.

4.4 Análise Metodológica e de Resultados

Para uma compreensão mais fidedigna do que o planejamento tributário significa na prática, será visto a seguir uma simulação de cálculo da carga tributária de uma empresa da atividade de fabricação de produtos têxteis (Divisão 17 da Indústria de Transformação).

Nesse contexto, demonstra-se, em situação hipotética, o quanto (em valores monetários) referida empresa apuraria a partir da aplicação de duas modalidades (opções) tributárias. O objetivo é comparar os resultados das opções escolhidas, demonstrando a importância do planejamento tributário como estratégia empresarial no processo de escolha da opção tributária mais vantajosa, com o propósito de reduzir o custo tributário e, com isso, ofertar produtos e serviços mais baratos e competitivos no mercado. Argumenta-se, então, que uma das maneiras de se fazer o planejamento tributário é a partir da escolha adequada da forma de tributação, entre lucro real e lucro presumido.

No caso em análise, será levado em conta apenas o cálculo dos seguintes tributos: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL. O cálculo será baseado nas modalidades de tributação do lucro real (estimativa) e do lucro presumido.

Para se fazer o cálculo do IRPJ e da CSLL deve-se observar o seguinte:

i) Para Lucro Real Estimativa

- **IRPJ:** 15% sobre o lucro apurado (8% do total do faturamento/receita de vendas de produtos mais 32% do total do faturamento/receita de vendas de serviços) mais adicional de 10% quando exceder o valor de R\$ 20.000,00 mensais.
- **CSLL:** 9% sobre o lucro apurado (12% do faturamento/receita de vendas de produtos e/ou prestação de serviço);

Obs.: Nesta modalidade deverão ser observadas as inclusões, exclusões e compensações (prejuízos) previstas em regulamento.

ii) Para o Lucro Presumido

- **IRPJ:** 15% sobre o lucro apurado (8% do faturamento/receita de vendas de produtos + 32% do faturamento de vendas de serviços) mais adicional de 10% quando exceder o valor mensal de R\$ 20.000,00;
- **CSLL:** 9% sobre o lucro apurado (12% do faturamento/receita de vendas de produtos e/ou prestação de serviço);

Tanto para o lucro real como para o presumido deve ser observado também o conceito de receita bruta, bem como os valores que deverão ser considerados como inclusões e exclusões da receita para o cálculo de impostos e/ou contribuições, na forma da legislação em vigor, como por exemplo: ganhos de capital, receita de juros, receita de aluguéis de bens, rendimento de aplicações financeiras, o ICMS incidente sobre as vendas e o ISS incidente sobre os serviços (inclusões), o IPI incidente nas vendas, devoluções de vendas e vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos (exclusões) etc.

Exemplo: A empresa Indústria de Confecções Esperança Ltda (nome fictício) apresentou no mês de junho/2006 o seguinte resultado:

Vendas de Produtos Acabados.....	3.000.000,00
Vendas de Serviços.....	400.000,00
Receita de Juros.....	30.000,00
Receita de Aluguel de Bens do Ativo Permanente.....	40.000,00
IPI sobre as vendas de produtos.....	300.000,00
ICMS sobre as vendas de produtos.....	510.000,00
Imposto sobre serviços – ISS.....	20.000,00
Devoluções de vendas.....	80.000,00
Descontos incondicionais.....	50.000,00
Prejuízo Fiscal.....	200.000,00
Imposto de Renda retido (ganhos de capital).....	1.000,00

CÁLCULOS

I - Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

IRPJ – Lucro Real Estimado

Receita Bruta:

Venda de mercadoria.....	3.000.000,00
Prestação de serviço.....	400.000,00
Total receita bruta.....	3.400.000,00

Deduções para apuração da Base de Cálculo (apenas com mercadoria):

IPI.....	300.000,00
Devoluções de venda.....	80.000,00
Descontos incondicionais.....	50.000,00
Total de deduções.....	(430.000,00)
Prejuízo fiscal.....	(200.000,00)
Receita líquida para apuração da Base de Cálculo (3.400.000,00 – 630.000,00).....	2.770.000,00

Lucro apurado:

8% sobre a Receita Líquida com venda de mercadoria (8% de 2.370.000,00).....	189.600,00
32% sobre a Receita Líquida com prestação de serviço (32% de 400.000,00).....	128.000,00
Total lucro apurado (mercadoria + serviço).....	317.600,00
Acréscimos de ganhos de capital.....	70.000,00
Base de cálculo do IRPJ (317.000,00 + 70.000,00).....	387.600,00

IRPJ:

Alíquota normal (15% de 387.600,00).....	58.140,00
Adicional de 10% - excesso lucro apurado (10% de 367.600,00).....	36.760,00
Imposto retido na fonte (ganhos de capital).....	(1.000,00)
Total do Imposto de Renda a recolher.....	93.900,00

IRPJ – Lucro Presumido

Receita Bruta:

Venda de mercadoria.....	3.000.000,00
Prestação de serviço.....	400.000,00
Total receita bruta.....	3.400.000,00

Deduções para apuração da Base de Cálculo (apenas com mercadoria):

IPI.....	300.000,00
Devoluções de venda.....	80.000,00
Descontos incondicionais.....	50.000,00
Total de deduções.....	(430.000,00)
Receita líquida para apuração da Base de Cálculo (3.400.000,00 – 430.000,00).....	2.970.000,00

Lucro apurado:

8% sobre a Receita Líquida com venda de mercadoria (8% de 2.570.000,00).....	205.600,00
32% sobre Receita Líquida com prestação de serviço (32% de 400.000,00).....	128.000,00
Total lucro apurado (mercadoria + serviço).....	336.000,00
Acréscimos de ganhos de capital.....	70.000,00
Base de cálculo do IRPJ (336.000,00 + 70.000,00).....	406.000,00

IRPJ:

Alíquota normal (15% de 406.000,00).....	60.900,00
Adicional de 10% - excesso lucro apurado (10% de 336.000,00).....	38.360,00
Imposto retido na fonte (ganhos de capital).....	(1.000,00)
Total do Imposto de Renda a recolher.....	97.900,00

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

CSLL – Lucro Real Estimado

Receita Bruta:

Venda de mercadoria.....	3.000.000,00
Prestação de serviço.....	400.000,00
Total receita bruta.....	3.400.000,00

Deduções para apuração da Base de Cálculo (apenas com mercadoria):

IPI.....	300.000,00
Devoluções de venda.....	80.000,00
Descontos incondicionais.....	50.000,00
Total de deduções.....	(430.000,00)
Prejuízo fiscal.....	(200.000,00)
Receita líquida para apuração da Base de Cálculo (3.400.000,00 – 630.000,00).....	2.770.000,00

Base de cálculo:

Aplicação do percentual de 12% sem receita líquida.....	332.400,00
Acréscimos de ganhos de capital.....	70.000,00
Total da base de cálculo (332.400,00 + 70.000,00).....	402.400,00
CSLL do mês (9% de 402.400,00).....	36.216,00
Valor da CSLL a recolher.....	36.316,00

CSLL – Lucro Presumido

Receita Bruta:

Venda de mercadoria.....	3.000.000,00
Prestação de serviço.....	400.000,00
Total receita bruta.....	3.400.000,00

Deduções para apuração da Base de Cálculo (apenas com mercadoria):

IPL.....	300.000,00
Devoluções de venda.....	80.000,00
Descontos incondicionais.....	50.000,00
Total de deduções.....	(430.000,00)
Receita líquida para apuração da Base de Cálculo (3.400.000,00 – 430.000,00)..	2.970.000,00

Base de cálculo:

Aplicação do percentual de 12% sem receita líquida.....	356.400,00
Acréscimos de ganhos de capital.....	70.000,00
Total da base de cálculo (356.400,00 + 70.000,00).....	426.400,00
CSLL do mês (9% de 426.400,00).....	38.376,00
Valor da CSLL a recolher.....	38.376,00

Diante do caso prático demonstrado, pode-se concluir que a escolha de uma modalidade tributária de forma equivocada levará a empresa a desembolsar mais recursos para o pagamento de tributos (impostos e contribuições) e, conseqüentemente, tornando-a menos lucrativa e menos competitiva no mercado.

Pode-se observar, portanto, que a empresa fazendo a apuração com base no lucro presumido recolherá um valor maior tanto do Imposto de Renda como da Contribuição Social sobre o Lucro (Lucro Real: IRPJ - R\$ 93.900,00 e CSLL - R\$ 36.216,00; Lucro Presumido: IRPJ - R\$ 97.900,00 e CSLL - R\$ 38.376,00). Isto se deve ao fato de que no lucro presumido não é possível a pessoa jurídica utilizar o valor de qualquer prejuízo fiscal apurado no

exercício como fator de redução da base de cálculo do imposto e da contribuição, pois a utilização deste prejuízo pressupõe a escrituração contábil regular, formalidade exigida apenas para as empresas obrigadas a apuração pelo lucro real.

Nesse caso, a empresa optante pela tributação com base no lucro presumido (modalidade criada para facilitar a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL) estará recolhendo desnecessariamente mais tributos, visto que, se fosse efetuada a escrituração contábil regular, ela poderia demonstrar uma situação de prejuízo real, ou seja, não haveria lucro real para servir como fato gerador dos tributos. Com isso, pode-se afirmar que muitas vezes o custo para a utilização da completa escrituração contábil pode ser inferior ao montante dos tributos que estão sendo recolhidos através do lucro presumido, pois a ausência de escrituração contábil dificulta o planejamento tributário, fiscal e a gestão dos negócios.

Portanto, tendo em vista o exemplo estudado, pode-se concluir que não só na indústria têxtil, como nas demais atividades industriais, o planejamento tributário interfere diretamente na competitividade entre as empresas no mercado. Para que as empresas industriais tornem-se mais competitivas nos tempos atuais não basta apenas que se preocupem com a eficiência produtiva (técnica), devido a representatividade dos tributos nos custos operacionais empresarial, em virtude da alta carga tributária praticada no Brasil.

Além da concorrência doméstica, a globalização da economia e o conseqüente ingresso de produtos estrangeiros no mercado nacional, as organizações empresariais devem estar atentas para a efetivação do planejamento tributário, passando a considerá-lo uma questão de sobrevivência e um elemento diferenciador de gestão empresarial voltada à lucratividade e competitividade.

5 CONCLUSÃO

Devido a complexidade do sistema tributário nacional, a elevada carga tributária praticada atualmente no Brasil e as tendências mundiais de acirramento da competitividade nos mercados, as empresas deverão hoje se utilizar de ferramentas cada vez mais eficazes visando tornarem-se mais competitivas, sobretudo, porque a competitividade industrial, bem como nos demais setores da economia não se vincula somente a eficiência produtiva (técnica), onde a escolha do *mix* de produção que maximize o lucro respondia substancialmente pela sobrevivência e expansão das empresas nos seus mercados.

Atualmente, existem vários fatores responsáveis pela competitividade. Aliados ao fator produtividade estão os elementos que vão além do quesito eficiência técnica. Por essa razão, pode-se concluir que o planejamento tributário está inserido nos demais fatores, ou seja, é uma estratégia empresarial de competitividade revelada, onde através dele as empresas procuram de forma lícita reduzir a carga tributária incidente na produção e venda de seus bens e serviços.

As empresas, mesmo que de pequeno porte, que não utilizam o planejamento tributário como uma das peças fundamentais dentro das estratégias empresariais, provavelmente estarão em desvantagem em relação àquelas que se utilizam dessa ferramenta e se tornarão menos lucrativas e menos competitivas. Na decisão de utilizar a ferramenta planejamento tributário, deve ser de forma acertada e que não infrinja qualquer dispositivo legal, pois em não sendo dessa forma com certeza a consequência será um desembolso financeiro maior ou indesejável.

Atualmente no Brasil, a economia legal não é mais considerada simples escolha do contribuinte, e sim uma necessidade empresarial. Sendo o ônus tributário um dos maiores pesos na definição do preço final da mercadoria/serviço, cabe ao empresário eficiente encontrar meios para reduzi-lo ao máximo dentro dos parâmetros da lei, possibilitando maior competitividade a seus negócios. Com a globalização da economia e o consequente ingresso de produtos estrangeiros no mercado nacional, as organizações devem atentar para o planejamento tributário, passando a considerá-lo uma questão de sobrevivência e um elemento diferenciador de gestão empresarial voltada à lucratividade.

A redução da carga tributária, mediante auxílio do planejamento tributário, possibilita à empresa aumentar sua liquidez e, conseqüentemente, tornar menos expressiva a carência de recursos em curto prazo. Assim, pode-se obter vantagem na definição do preço final do produto/serviço, favorecendo o aumento das vendas e a fidelidade dos clientes.

Analisando os resultados apresentados em caso prático estudado verifica-se que em um dado período do ano uma empresa da indústria têxtil teria um desembolso financeiro de R\$ 6.060,00 a maior, ou seja, um prejuízo tributário de 4,65%, se a mesma equivocadamente fizer a escolha tributária menos vantajosa, que no caso seria a apuração e recolhimento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL com base no Lucro Presumido. Com isso, resultaria em uma disponibilidade financeira menor, impossibilitando que a mesma possa investir mais recursos em seus negócios. Apesar de ter sido um caso hipotético, na prática esse tipo de resultado pode ser bastante comum, visto que muitas empresas ainda não se preocupam em contratar serviços de profissionais gabaritados e com vasta experiência na área jurídico-contábil. Portanto, pode-se concluir que o planejamento tributário se constitui numa ferramenta de fundamental importância dentro das estratégias empresarias para que as pessoas jurídicas possam reduzir o custo tributário, com vistas a se tornarem mais lucrativas e competitivas face aos resultados econômicos positivos que poderão alcançar com a economia de recursos financeiros no exato momento em que forem realizar a apuração e o pagamento de tributos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial**. 2002. Disponível em: http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=6. Acesso em: 10 nov. 2006.

ANDRADE, Jackeline Amantino de; GARCELAZ, Paula. Sistema tributário municipal. Disponível em: <http://nutep.ca.ufrgs.br/pesquisas/tributario.htm>. Acesso em: 14 jul. 2006.

ANSOFF, H. Igor. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw Hill, 1977.

ARAÚJO, Aldem Johnston Barbosa. Elisão fiscal como fenômeno econômico e seus desdobramentos jurídicos. **Jus Navengandi**, Teresina, ano 6, n. 59, out. 2002. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3285>. Acesso em 15 ago. 2006.

ARAÚJO, Osnaldo. **Ambiente de marketing**. Disponível em: <http://www.dearaujo.ecn.br/cgi-bin/asp/AmbienteDeMarketing.asp>. Acesso em: 14 ago. 2006.

ARRETECHE, Marta. **Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104&cript=sci>. Acesso em: 14 jul. 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BAPTISTA, Margarida. A Abordagem Neo-Schumpeteriana: desdobramentos normativos e implicações para a política industrial. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CENTROS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ECONOMIA, 25. 1997, Recife – PE. **Anais...** Recife – PE, Associação Nacional dos Centros de Pós-Graduação em Economia, 1997. Disponível em: <http://www.com.fea.usp.br>. Acesso em: 14 jul. 2006.

BARRETO, Antônio Sérgio; ARKADER, Rebeca. **Novos paradigmas de competitividade**. Implicações para a atuação do sistema BNDES. 1992. Disponível em: http://www.e-bnds.com/conhecimento/livro_ideias/livro-16.pdf. Acesso em: 14 jul. 2006.

BONELLI, Regis; FLEURY, Paulo Fernando; FRITCH, Winston. Indicadores microeconômicos do desempenho competitivo. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 29, n. 2, p. 3-19, abr-jun, 1994.

BORDIN, Luis Carlos Vitali. **Padrões tributários no Brasil**. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/bf-bancos/estudos/eooo2019.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2006.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

COUTINHO, Luciano; FERRAZ, João Carlos. **Estudo da competitividade da indústria brasileira**. 3. ed. Campinas: Papyrus, 1995.

DEPARTAMENTO DE ESTRATÉGIAS DE DESENVOLVIMENTO - DEESD.

Competitividade: conceituação e fatores determinantes. Disponível em:

<<http://www.finep.gov.br>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado:** impostos e contribuições das empresas. São Paulo: Atlas, 2006.

FERNANDES, Olavo de. Planejamento tributário. **Diário da Região.** São Paulo, 11 jun. 2003. Caderno Economia e Negócios. Disponível em:

<<http://www.bef.com.br/textos/ver.asp?tipo=art&id=31>>. Acesso em: 15 ago. 2006

FERRAZ, J. C.; KUPFER, D; HAGUENAUER, L. **Made in Brasil:** desafios competitivos para indústrias. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

FORTES, Waldyr Gutierrez. **Transmarketing:** estratégias avançadas de relações públicas no campo do marketing. São Paulo: Summus, 1999.

FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. **Aspectos estruturais do imposto sobre serviços.**

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3400&p=2>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

GOMES, Carlos de Souza. **Retrato tributário brasileiro.** Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributaria280306.htm>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

GONÇALVES, José Sidnei. **Carga tributária elevada, renúncias fiscais e desempenho da agricultura.** Disponível em: <<http://www.iea.sp.gov.br/out/verTexto.php?codTexto=5312>>.

Acesso em: 14 jul. 2006.

HAGUENAUER, Lia. **Competitividade:** conceitos e medidas. Uma resenha da bibliografia recente com ênfase no caso brasileiro. Rio de Janeiro: UFRJ, 1989.

HOFFMAN, Suzy Gomes. **Tributação no Brasil e as contribuintes.** Disponível em:

<<http://www.kplus.cosmo.com.br/materia.asp?co=26&rv=Direito>>. Acesso em: 14 jul. 2006.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing:** a edição do novo milênio. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Comissão Nacional de Classificações. Classificação Nacional de Atividades Econômicas-Fiscal – CNAE Fiscal. Disponível em: <<http://www.cnae.ibge.gov.br>> Acesso em: 05 out. 2006.

KUPFER, D. **Padrões de concorrência e competitividade.** Rio de Janeiro: UFRJ, 1991. (TD IEI/UFRJ, n. 265).

_____.; CORREA, P. G. **Padrões de concorrência e dinâmica competitiva:** o caso da Indústria Brasileira de Máquinas – Ferramenta. Rio de Janeiro: UFRJ, 1991. (TD IEI/UFRJ, n. 264).

_____.; HASENCLEVER, Lia. **Economia industrial:** fundamentos teóricos e práticos no Brasil. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MALERBI, Diva Prestes M. **Elisão tributária**. São Paulo: Malheiros, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O ISS e a competência municipal expressa no artigo 24, item II, da Emenda Constitucional n. 18**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MONTGOMERY, Cynthia A; PORTER, Michael E. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Belém: Cejup, 1995.

NUNES, R. A noção de competitividade. **Revista Economia & Empresa**. São Paulo, v. 4, n. 2, p. 99-101, abr/jun, 1997.

OLIVEIRA, Francisco Wildys de. **ICMS & Processo Fiscal**. 9. ed. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Marcos Vasconcelos Rodrigues de. **Norma geral anti-elisão**. Inexistência no ordenamento jurídico pátrio. Disponível em: <<http://www.biblioteca.sebrae.com.br>>. Acesso em 15 ago. 2006.

PASCALÉ, Richard Tanner; ATHOS, Antony G. **As artes gerenciais japonesas: métodos e sistemas dos executivos japoneses adaptados à realidade ocidental**. 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 1982.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

PESCE, Ricardo Amaral. Planejamento Tributário. **JUS Naviganti**. Teresina, ano 9, n. 553, 11 jan. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6016>. Acesso em: 19 out. 2006.

PLATÃO. **Diálogos**. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**. Técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

POSSAS, Silvia. **Concorrência e competitividade: notas sobre estratégia e dinâmica seletiva na economia capitalista**. São Paulo: Hucitec, 1999.

SILVA, Christian Luiz da. Competitividade e estratégia empresarial: um estudo de caso da indústria automobilística brasileira na década de 1990. **Revista FAE**, Curitiba, v. 4, n. 1. p. 35-48, jan/abr. 2001.

SILVA, Luis Antônio Cardoso da. **Reestruturação pós-fordista da produção e suas conseqüências sobre as novas formas de gestão**. Disponível em:

<<http://www.pg.cefetpr.br/ppgep/revista/revista2005/PDF2/Art06Vol11Nr2.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2006.

SOARES, Laura Tavares. **Política social**. Disponível em: <http://www.Ipp-uerj.net/outrobrasil-laura_2005.doc>. Acesso em: 14 jul. 2006.

SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães de. Elisão e evasão fiscal. **Boletim Jurídico**, Uberaba (MG), a. 3, nº 127. Disponível em:<<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>> Acesso em: 5 nov. 2006.

VARSANO, Ricardo A. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. (Texto para discussão n. 405).

VIEIRA, Cristiano. **Alternativa para deixar o Leão com fome**. Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/noticias-det.php?id=1629>>. Acesso em : 10 set. 2006

ZALUNCA, Júlio César. Artigos e temas tributário. **Planejamento Tributário: todos nós precisamos dele!** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>. Acesso em: 05 out. 2006.

ANEXOS

ANEXO I

PIS, COFINS E CSLL NA INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO (LUCRO REAL/LUCRO PRESUMIDO)

CNAE	ATIVIDADE	Regime Cumulativo		Regime Não Cumulativo		Lucro Presumido - CSLL			Lucro Real Estimativa- CSLL			Lucro Real Trim.- CSLL
		PIS	COFINS	PIS	COFINS	B. C.	Alíquota	Alíquota Final	B. C.	Alíquota	Alíquota Final	Alíquota
15	Fabricação de Produtos Alimentícios e Bebidas	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
16	Fabricação de Produtos do Fumo	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
17	Fabricação de Produtos Têxteis	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
18	Confecção de Artigos do Vestuário e Acessórios	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
19	Prep. de Couros e Fab. de Art. de Couro, Art. de Viagem e Calç.	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
20	Fabricação de Produtos da Madeira	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
21	Fabricação de Celulose, Papel e Produtos de Papel	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
22	Edição, Impressão e Reprodução de Gravações	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
23	Fabr. de Coque, Refino de Petr., Elab. de Comb. Nucl. e Prod. de Álcool	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
24	Fabricação de Produtos Químicos	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
25	Fabricação de Artigos de Borracha e Plástico	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
26	Fabricação de Produtos de Minerais Não-Metálicos	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
27	Metalurgia Básica	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
28	Fabricação de Produtos de Metal - Excluídas Máquinas e Equipamentos	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
29	Fabricação de Máquinas e Equipamentos	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
30	Fabr. de Máq. para Escritório e Equip. de Infor. e de Sistemas Eletrônicos	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
31	Fabricação de Máquinas, Aparelhos e Materiais Elétricos	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
32	Fabr. de Mat. Eletr. e de Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
33	Fabricação de Equipamentos de Instrumentação Médico	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
34	Fabr. e Montagem de Veículos Automotores, Reboques e Carrocerias	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
35	Fabricação de Outros Equipamentos de Transporte	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
36	Fabricação de Móveis e Indústrias Diversas	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%
37	Reciclagem	0,65%	3,00%	1,65%	7,65%	12,00%	9,00%	1,08%	12,00%	9,00%	1,08%	9,00%

Fonte: Legislação Vigente

ANEXO II

IRPJ, IPI E ICMS NA INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO (LUCRO REAL/LUCRO PRESUMIDO)

CNAE	ATIVIDADE	Lucro Presumido - IRPJ				Lucro Real - IRPJ		IPI	ICMS
		B. C.	Alíquota	Alíquota Final	Adicional	Alíquota	Adicional		
15	Fabricação de Produtos Alimentícios e Bebidas	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
16	Fabricação de Produtos do Fumo	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
17	Fabricação de Produtos Têxteis	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
18	Confecção de Artigos do Vestuário e Acessórios	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
19	Prep. de Couros e Fabr. de Art. de Couro, Art. de Viagem e Calçados	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
20	Fabricação de Produtos da Madeira	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
21	Fabricação de Celulose, Papel e Produtos de Papel	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
22	Edição, Impressão e Reprodução de Gravações	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
23	Fabr. de Coque, Refino de Petr., Elab. de Comb. Nucl. e Prod. de Álcool	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
24	Fabricação de Produtos Químicos	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
25	Fabricação de Artigos de Borracha e Plástico	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
26	Fabricação de Produtos de Minerais Não-Metálicos	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
27	Metalurgia Básica	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
28	Fabricação de Produtos de Metal - Exclusive Máquinas e Equipamentos	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
29	Fabricação de Máquinas e Equipamentos	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
30	Fabr. de Máq. para Escrit. e Equip. de Infor. e de Sist. Eletrônicos	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
31	Fabricação de Máquinas, Aparelhos e Materiais Elétricos	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
32	Fabr. de Mat. Eletr. e de Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
33	Fabricação de Equipamentos de Instrumentação Médico	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
34	Fabr. e Mont. de Veíc. Automotores, Reboques e Carrocerias	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
35	Fabricação de Outros Equipamentos de Transporte	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
36	Fabricação de Móveis e Indústrias Diversas	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%
37	Reciclagem	8,00%	15,00%	1,20%	10,00%	15,00%	10,00%	10,00%	17,00%

Fonte: Legislação Vigente