

Volumen 5 - Número Especial- Octubre/Diciembre 2018

# REVISTA INCLUSIONES

REVISTA DE HUMANIDADES  
Y CIENCIAS SOCIALES

ISSN 0719-4706

*O desafio social e a consciência  
da educação no Brasil*

EDITORES

Maicon Herverton Lino Ferreira da Silva

Allyne Evellyn Freitas Gomes

Faculdade Alpha, Brasil

**221 B**

**WEB SCIENCES**

#### CUERPO DIRECTIVO

##### Directora

**Mg. © Carolina Cabezas Cáceres**  
*Universidad de Los Andes, Chile*

##### Subdirector

**Dr. Andrea Mutolo**  
*Universidad Autónoma de la Ciudad de México, México*

**Dr. Juan Guillermo Mansilla Sepúlveda**  
*Universidad Católica de Temuco, Chile*

##### Editor

**Drdo. Juan Guillermo Estay Sepúlveda**  
*Editorial Cuadernos de Sofía, Chile*

##### Editor Científico

**Dr. Luiz Alberto David Araujo**  
*Pontificia Universidad Católica de Sao Paulo, Brasil*

##### Cuerpo Asistente

##### Traductora Inglés

**Lic. Pauline Corthorn Escudero**  
*Editorial Cuadernos de Sofía, Chile*

##### Traductora: Portugués

**Lic. Elaine Cristina Pereira Menegón**  
*Editorial Cuadernos de Sofía, Chile*

##### Portada

**Sr. Felipe Maximiliano Estay Guerrero**  
*Editorial Cuadernos de Sofía, Chile*

#### COMITÉ EDITORIAL

**Dra. Carolina Aroca Toloza**  
*Universidad de Chile, Chile*

**Dr. Jaime Bassa Mercado**  
*Universidad de Valparaíso, Chile*

**Dra. Heloísa Bellotto**  
*Universidad de Sao Paulo, Brasil*

**Dra. Nidia Burgos**  
*Universidad Nacional del Sur, Argentina*

**Mg. María Eugenia Campos**  
*Universidad Nacional Autónoma de México, México*

**Dr. Lancelot Cowie**  
*Universidad West Indies, Trinidad y Tobago*

**Dr. Francisco José Francisco Carrera**  
*Universidad de Valladolid, España*

**Mg. Keri González**  
*Universidad Autónoma de la Ciudad de México, México*

**Dr. Pablo Guadarrama González**  
*Universidad Central de Las Villas, Cuba*

**Mg. Amelia Herrera Lavanchy**  
*Universidad de La Serena, Chile*

**Dr. Aleksandar Ivanov Katrandzhiev**  
*Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria*

**Mg. Cecilia Jofré Muñoz**  
*Universidad San Sebastián, Chile*

**Mg. Mario Lagomarsino Montoya**  
*Universidad de Valparaíso, Chile*

**Dr. Claudio Llanos Reyes**

*Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile*

**Dr. Werner Mackenbach**

*Universidad de Potsdam, Alemania  
Universidad de Costa Rica, Costa Rica*

**Mg. Rocío del Pilar Martínez Marín**

*Universidad de Santander, Colombia*

**Ph. D. Natalia Milanesio**

*Universidad de Houston, Estados Unidos*

**Dra. Patricia Virginia Moggia Münchmeyer**

*Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile*

**Ph. D. Maritza Montero**

*Universidad Central de Venezuela, Venezuela*

**Mg. Liliana Patiño**

*Archiveros Red Social, Argentina*

**Dra. Eleonora Pencheva**

*Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria*

**Dra. Rosa María Regueiro Ferreira**

*Universidad de La Coruña, España*

**Mg. David Ruete Zúñiga**

*Universidad Nacional Andrés Bello, Chile*

**Dr. Andrés Saavedra Barahona**

*Universidad San Clemente de Ojrid de Sofía, Bulgaria*

**Dr. Efraín Sánchez Cabra**

*Academia Colombiana de Historia, Colombia*

**Dra. Mirka Seitz**

*Universidad del Salvador, Argentina*

**Dra. Leticia Celina Velasco Jáuregui**

*Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores  
de Occidente ITESO, México*

**COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL**

**Comité Científico Internacional de Honor**

**Dr. Adolfo A. Abadía**

*Universidad ICESI, Colombia*

**Dr. Carlos Antonio Aguirre Rojas**

*Universidad Nacional Autónoma de México, México*

**Dr. Martino Contu**

*Universidad de Sassari, Italia*

**Dr. Luiz Alberto David Araujo**

*Pontificia Universidad Católica de Sao Paulo, Brasil*

**Dra. Patricia Brogna**

*Universidad Nacional Autónoma de México, México*

**Dr. Horacio Capel Sáez**

*Universidad de Barcelona, España*

**Dr. Javier Carreón Guillén**

*Universidad Nacional Autónoma de México, México*

**Dra. Isabel Cruz Ovalle de Amenabar**

*Universidad de Los Andes, Chile*

**Dr. Rodolfo Cruz Vadillo**

*Universidad Popular Autónoma del Estado de  
Puebla, México*

**Dr. Adolfo Omar Cueto**

*Universidad Nacional de Cuyo, Argentina*

**Dr. Miguel Ángel de Marco**

*Universidad de Buenos Aires, Argentina*

**Dra. Emma de Ramón Acevedo**

*Universidad de Chile, Chile*

**Dr. Gerardo Echeita Sarrionandia**

*Universidad Autónoma de Madrid, España*

**Dra. Patricia Galeana**

*Universidad Nacional Autónoma de México, México*

**Dra. Manuela Garau**

*Centro Studi Sea, Italia*

**Dr. Carlo Ginzburg Ginzburg**

*Scuola Normale Superiore de Pisa, Italia  
Universidad de California Los Ángeles,  
Estados Unidos*

**Dr. José Manuel González Freire**

*Universidad de Colima, México*

**Dra. Antonia Heredia Herrera**

*Universidad Internacional de Andalucía, España*

**Dr. Eduardo Gomes Onofre**

*Universidade Estadual da Paraíba, Brasil*

**Dra. Blanca Estela Zardel Jacobo**

*Universidad Nacional Autónoma de México, México*

**Dr. Miguel León-Portilla**

*Universidad Nacional Autónoma de México, México*

**Dr. Miguel Ángel Mateo Saura**

*Instituto de Estudios Albacetenses “don Juan  
Manuel”, España*

**Dr. Carlos Tulio da Silva Medeiros**

*Diálogos en MERCOSUR, Brasil*

**Dr. Álvaro Márquez-Fernández**

*Universidad del Zulia, Venezuela*

**Dr. Oscar Ortega Arango**

*Universidad Autónoma de Yucatán, México*

**Dr. Antonio-Carlos Pereira Menaut**

*Universidad Santiago de Compostela, España*

**Dr. José Sergio Puig Espinosa**

*Dilemas Contemporáneos, México*

**Dra. Francesca Randazzo**

*Universidad Nacional Autónoma de Honduras,  
Honduras*

**Dra. Yolanda Ricardo**

*Universidad de La Habana, Cuba*

**Dr. Manuel Alves da Rocha**

*Universidade Católica de Angola Angola*

**Mg. Arnaldo Rodríguez Espinoza**

*Universidad Estatal a Distancia, Costa Rica*

**Dr. Miguel Rojas Mix**

*Coordinador la Cumbre de Rectores Universidades  
Estatales América Latina y el Caribe*

**Dr. Luis Alberto Romero**

*CONICET / Universidad de Buenos Aires, Argentina*

**Dra. Maura de la Caridad Salabarría Roig**

*Dilemas Contemporáneos, México*

**Dr. Adalberto Santana Hernández**

*Universidad Nacional Autónoma de México,  
México*

**Dr. Juan Antonio Seda**

*Universidad de Buenos Aires, Argentina*

**Dr. Saulo Cesar Paulino e Silva**

*Universidad de Sao Paulo, Brasil*

**Dr. Miguel Ángel Verdugo Alonso**

*Universidad de Salamanca, España*

**Dr. Josep Vives Rego**

*Universidad de Barcelona, España*

**Dr. Eugenio Raúl Zaffaroni**

*Universidad de Buenos Aires, Argentina*

**Comité Científico Internacional**

**Mg. Paola Aceituno**

*Universidad Tecnológica Metropolitana, Chile*

**Ph. D. María José Aguilar Idañez**

*Universidad Castilla-La Mancha, España*

**Mg. Elian Araujo**

*Universidad de Mackenzie, Brasil*

**Mg. Romyana Atanasova Popova**

*Universidad Suroeste Neofit Rilski, Bulgaria*

**Dra. Ana Bénard da Costa**

*Instituto Universitario de Lisboa, Portugal*

*Centro de Estudios Africanos, Portugal*

**Dra. Alina Bestard Revilla**

*Universidad de Ciencias de la Cultura Física y  
el Deporte, Cuba*

**Dra. Noemí Brenta**

*Universidad de Buenos Aires, Argentina*

**Ph. D. Juan R. Coca**

*Universidad de Valladolid, España*

**Dr. Antonio Colomer Vialdel**

*Universidad Politécnica de Valencia, España*

**Dr. Christian Daniel Cwik**

*Universidad de Colonia, Alemania*

**Dr. Eric de Léséulec**

*INS HEA, Francia*

**Dr. Andrés Di Masso Tarditti**

*Universidad de Barcelona, España*

**Ph. D. Mauricio Dimant**

*Universidad Hebrea de Jerusalén, Israel*

**Dr. Jorge Enrique Elías Caro**

*Universidad de Magdalena, Colombia*

**Dra. Claudia Lorena Fonseca**

*Universidad Federal de Pelotas, Brasil*

**Dra. Ada Gallegos Ruiz Conejo**

*Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú*

**Dr. Francisco Luis Giraldo Gutiérrez**

*Instituto Tecnológico Metropolitano,  
Colombia*

**Dra. Carmen González y González de Mesa**

*Universidad de Oviedo, España*

**Mg. Luis Oporto Ordóñez**

*Universidad Mayor San Andrés, Bolivia*

**Dr. Patricio Quiroga**

*Universidad de Valparaíso, Chile*

**Dr. Gino Ríos Patio**

*Universidad de San Martín de Porres, Per*

**Dr. Carlos Manuel Rodríguez Arrechavaleta**

*Universidad Iberoamericana Ciudad de  
México, México*

**Dra. Vivian Romeu**

*Universidad Iberoamericana Ciudad de  
México, México*

**Dra. María Laura Salinas**

*Universidad Nacional del Nordeste, Argentina*

**Dr. Stefano Santasilia**

*Universidad della Calabria, Italia*

**Mg. Silvia Laura Vargas López**

*Universidad Autónoma del Estado de  
Morelos, México*

**Dra. Jaqueline Vassallo**

*Universidad Nacional de Córdoba, Argentina*

**Dr. Evandro Viera Ouriques**

*Universidad Federal de Río de Janeiro, Brasil*

**Dra. María Luisa Zagalaz Sánchez**

*Universidad de Jaén, España*

**Dra. Maja Zawierzeniec**

*Universidad Wszechnica Polska, Polonia*

Editorial Cuadernos de Sofía / Revista  
Inclusiones / Santiago – Chile  
Representante Legal  
Juan Guillermo Estay Sepúlveda Editorial



### Indización y Bases de Datos Académicas

Revista Inclusiones, se encuentra indizada en:



Information Matrix for the Analysis of Journals



CATÁLOGO



DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS





# WZB

Berlin Social Science Center



uOttawa

Bibliothèque  
Library



REX

BIBLIOTECA ELECTRÓNICA  
DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA



Ministerio de  
Ciencia, Tecnología  
e Innovación Productiva



Uniwersytet  
Wrocławski



Stanford University  
LIBRARIES



PRINCETON UNIVERSITY  
LIBRARY

WESTERN  
THEOLOGICAL SEMINARY



ROAD

DIRECTORY  
OF OPEN ACCESS  
SCHOLARLY  
RESOURCES



## **PLANEJAMENTO EMPRESARIAL TRIBUTÁRIO**

### **BUSINESS TAX PLANNING**

**Ma. Adriano Neri da Silva**  
Alpha Faculdade, Brasil  
profadrianoneri.adv@gmail.com

**Fecha de Recepción:** 18 de agosto de 2018 – **Fecha de Aceptación:** 20 de septiembre 2018

#### **Resumo**

Só há como realizar um planejamento tributário eficaz com conhecimento no Direito tributário. O presente artigo tem como objetivo discutir alguns dos mais comuns desafios encontrados no planejamento tributário das organizações, considerando a complexidade, desorganização do sistema tributário e a ausência de uma codificação acadêmica única (legislação específica). Para o desenvolvimento deste ensaio foram necessárias pesquisas bibliográficas em livros, legislações e jurisprudência.

#### **Palavras-Chave**

Direito Tributário – Planejamento Tributário – Dificuldades – Planejamento Fiscal Empresarial  
Processo Administrativo e Judicial Tributário

#### **Abstract**

There is only how to carry out effective tax planning with knowledge in tax law. The present article aims to discuss some of the most common challenges encountered in the tax planning of organizations, considering the complexity, disorganization of the tax system and the absence of a single academic codification (specific legislation). For the development of this essay it was necessary bibliographic research in books, laws and jurisprudence.

#### **Keywords**

Tax law – Tax Planning – Difficulties – Planning Supervisor Business – Judicial and Administrative Tax Procedure

## Introdução

No Planejamento Tributário as decisões são pautadas nos aspectos fiscais e tributários, porque para realizar uma operação empresarial seja de transporte, recebimento, armazenagem ou distribuição, implantação de centrais de distribuição e armazéns, seja para construção de novas rotinas tributárias para uma empresa específica, deve-se fazer, no mínimo:

- *Um estudo prévio do fluxo fiscal, avaliando o impacto da carga tributária em todo o processo; e,*
- *Análise dos possíveis riscos fiscais, bem como a existência de incentivos fiscais nos Estados e Municípios que a empresa pretende realizar suas operações sob risco de elevadas perdas financeiras.*

Não há uma fórmula mágica ou uma legislação fiscal específica para esta ou aquela atividade, principalmente em relação ao ICMS-Estadual (brasileiro), que está intrinsecamente ligada à atividade empresarial, pelo fato de ser um imposto relacionado à circulação de mercadorias e de prestação de serviços. Essa ausência faz com que as empresas tenham que encontrar formas alternativas para poder atender seus clientes, tendo que encontrar a alternativa fiscal mais adequada para a armazenagem e distribuição de mercadorias de terceiros, sem deixar de recolher os impostos devidos e sem correr riscos fiscais.

Dentro deste contexto, a atividade tributária pode contribuir também com o desenvolvimento de serviços estratégicos ou complementares, podendo disponibilizar ao operador logístico, através da legislação, serviços alternativos que possam ser adicionados às atividades principais da empresa. É justamente devido à complexidade do assunto e ausência de legislação específica que se torna necessário o conhecimento do Direito Tributário, enfim, estudo das do planejamento empresarial tributário de modo contínuo, que ora se inicia.

## Metodologia

Realizada a partir da vivência profissional como advogado, consultor e assessor jurídico, além de professor da disciplina de planejamento tributário, coordenador de MBA em Gestão Tributária, bem como, de professor da cadeira de Direito para bacharéis em administração e tecnólogos em recursos humanos, atividades estas de natureza profissional, exploratória, bem como, acadêmica, perseguindo a fundamentação dos doutrinadores que foram minha base de pesquisa. Os objetivos se centram no elencar, pontuar e analisar os *multicausadores* de desconfortos nas atividades praticadas nesta seara jurídica, que para alguns, é tão desconfortável. Sendo assim, tal pesquisa representa a base fundamental para a explicação deste fenômeno. Portanto, como referência aos procedimentos metodológicos, fora classificada pesquisa técnica profissional, descritiva, como análises de casos estudados.

## Resultados buscados

Nesta busca, visa-se a compreensão da lógica do desenrolar da atividade de planejamento tributário desmistificando o fenômeno. Assim, a necessidade transformar uma linguagem muitas vezes excessivamente técnica, em uma linguagem compreensível.

Dessa forma, surge a possibilidade de aprofundarmos, dentro de uma perspectiva nova de pesquisa, coletando informações, com as condições mínimas necessárias para a compreensão. Buscando atingir o leitor capacitando-lhe na superação de suas limitações dentro da matéria estudada.

## Base para o desenvolvimento DO Planejamento Tributário

### Conceito de Tributo

Antes de falar de planejamento empresarial tributário é preciso saber o que é TRIBUTO, nestes termos a CF/88 não define tributo, o CTN é que oferece a seguinte definição:

Art. 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<sup>1</sup>.

O princípio da Auto Imposição Tributária (criado pelos espanhóis) explica que o vetor da incidência do Tributo é a Lei<sup>2</sup>, porque ela condiciona o funcionamento do Estado, nós que participamos do Estado, e por consequência disso, votamos para receber a carga tributária.

Essa serve para:

1. Prestação – é um fazer, obrigação econômica jurídica.
2. Pecuniária – obrigação em dinheiro.
3. Compulsória - obrigação de exercício, exigível, ex lege.
4. Lei - Observe que só existe tributo se houver Lei. Mas o que seria LEI, ou qual o tipo de circunstâncias garantem que estamos diante de uma Lei, é qualquer norma que está predisposta no art. 59ss da CF88 (do Processo Legislativo, processo de criar Lei).
5. Moeda – a moeda de livre circulação no Brasil (hoje é o real) – mesmo se a base de cálculo esteja em Dólar – ex. quando trás mercadoria do exterior. Hoje, existe a possibilidade de o Peso argentino começar a ser aceito no Brasil, por causa do **Mercosul**.
6. Expresso em moeda – ex. Títulos do Governo (LTN, LTB, desde que liquidável), selo; são outros objetos que não são moedas. Substituição Tributária – o selo é comprado na receita e garantem a idoneidade da operação (em regra ele tem a função de arrecadar, extrafiscal – controle – e seletivo).

Base de cálculo: expressão econômica do fato jurídico, ex. o fato de ter trabalhado como Auditor da Fazenda Federal durante o mês 30% do salário fica no leão (IR + Prev., hoje 13 a 20 mil é a base de cálculo).

Alíquota: quanto se retira desta base, é o pedaço, parte do que gerou. Pode ser: **ad valorem**: é a mais comum, percentual que de regra é fixo, porém quanto maior a base maior é o tributo. Portanto, a alíquota é fixa, mas a base de cálculo é a responsável pelo aumento do tributo; **específica**: é um valor em

<sup>1</sup> Brasil, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 18 ago. 2018.

<sup>2</sup> Narciso Morós Rica, O conceito de fraude à lei no direito Espanhol. In: Brandão Machado (Coord.). Direito tributário: estudos e homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira (São Paulo: Saraiva, 1984), 442.

Reais, direto<sup>3</sup>. Ou seja, x reais sobre certa unidade de medida (x/und), ex. a CIDE combustível, art. 177, §4, CF88<sup>4</sup>, um valor para cada Lt de gasolina, ou seja, 0,50/Lt, portanto o valor é sempre o mesmo;

7. Não constitui ato ilícito – Tributo é diferente de multa. Em sua maioria das perguntas ela está implícita. A multa é só um dos tipos de sanção por ato ilícito. A multa é só para quem não cumpre a obrigação tributária, ato ILÍCITO, já o Tributo é para atos LÍCITOS<sup>5</sup>.

A doutrina conclui que todos os elementos nela contidos são essenciais à noção de tributo, assim como a outras categorias de ingresso público.

## Planejamento Empresarial Tributário

O que realmente significa o Planejamento Empresarial Tributário? Em suma, trata-se de uma melhor atuação da empresa utilizando ferramentas de planejamento conjugada com um estudo do Direito Tributário visando à redução de custos com a consequente melhoria de sua competitividade.

Pode-se usar como exemplo desta forma de atuação, a possibilidade de uma fábrica situada em um Estado (no caso São Paulo) e que venda para o mesmo mercado (São Paulo) e para outros mercados.

Por consequência, o ICMS incide na totalidade, na maioria das vezes em 18%. Uma possibilidade que se vislumbra seria a criação de um Centro de Distribuição em um Estado onde a alíquota do ICMS é menor (Exemplo, Minas Gerais).

Assim, haveria a transferência da mercadoria (exemplo, CDs), onde o ICMS é menor, e de lá seria feita a venda para o Estado de destino (onde o ICMS é maior).

Veja, que se trata de planejamento tributário aplicado à logística visando à redução legal da incidência de tributos. Ressalve-se que a empresa está pagando o tributo, não havendo que se falar em sonegação fiscal.

Ao se analisar as alíquotas apenas do ICMS observa-se que existem 44 vigentes nos 26 Estados e Distrito Federal, revelando a desorganização do sistema, obrigando as empresas a realizarem suas próprias reformas tributárias e não esperarem pela do Governo.

Alguns aspectos logísticos também são de fundamental relevância para a tomada de decisão: sobre a localização de novas instalações, as quais muitas vezes não são consideradas ou não recebem a devida atenção nos estudos de benefícios tributários. Percebe-se, com isso, a influência do atual STN (Sistema Tributário Nacional), o qual deve ser considerado em todas as decisões logísticas de localização dos centros de distribuição.

<sup>3</sup> Geraldo Ataliba, Hipótese de incidência tributária, 6ª ed. (São Paulo: Malheiros, 2004), 59.

<sup>4</sup> Brasil Constituição, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 18 ago. 2018.

<sup>5</sup> Alfredo Augusto Becker, Teoria geral do direito tributário, 3ª ed. (São Paulo: Lejus, 1998), 598.

A oferta de incentivos deve ser imperativa na decisão de localizar centros de distribuição como, por exemplo, o incentivo fiscal do FUNDAP (Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias – Espírito Santo).

O Fundap<sup>6</sup> de é um benefício financeiro pelo qual as empresas importadoras sediadas no Estado do Espírito Santo são isentas das despesas de importação e têm um prazo maior para recolhimento do ICMS.

Enquanto, num processo normal de importação, o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) é recolhido no momento em que as mercadorias são nacionalizadas, com os beneficiários do Fundap, ocorre a tributação somente após a venda das mercadorias.

As indústrias estão sobrecarregadas de tributação, em função do ICMS, IPI, PIS e Cofins que incidem sobre suas atividades, e pelos impostos incidentes sobre a mão de obra, INSS e o FGTS, uma vez que o setor é responsável por empregar cerca de 25% da mão de obra formal do país. Com isso, os tributos chegam a representar 47,58% dos custos e despesas de uma organização.

- ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços);
- IPI (imposto sobre produtos industrializados);
- PIS e Cofins (PIS/PASEP (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, instituído pela Lei Complementar 07/1970), COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar 70, de 30/12/1991)), que incidem sobre suas atividades, e pelos impostos incidentes sobre a mão de obra;
- INSS (Instituto Nacional do Seguro Social, é um órgão do Ministério da Previdência Social, ligado diretamente ao Governo Federal, que foi criado em 1988, e tem diversas funções, em especial as contribuições de aposentadoria dos cidadãos); e,
- FGTS (O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço criado com o objetivo de proteger o trabalhador demitido sem justa causa, mediante a abertura de uma conta vinculada ao contrato de trabalho).

Isto porque, já é de conhecimento crasso que o setor é responsável por empregar cerca de 25% da mão de obra formal do país. Com isso, os tributos chegam a representar 47,58% dos custos e despesas de uma organização.

### Importância do *Trade-Off* no Planejamento

Dentro destes aspectos, torna-se de suma importância a análise do **Trade-off**<sup>7</sup> (conflito de escolha que ocorre quando se abre mão de algum bem ou serviço distinto para se obter outro bem ou serviço diferente), ele se caracteriza em uma ação econômica que visa à resolução de um problema, mas acarreta outro obrigando uma escolha.

<sup>6</sup> Estado do Espírito Santo, Lei nº 2.508, de 22 de maio de 1970. Prorrogado prazo de recolhimento do ICMS devido pelas operações realizadas no mês de janeiro de 1996, pelo Decreto nº 3963-N, de 28/03/96, Vitória, ES, 22 de maio de 1970. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/legislacao/fundap.asp>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

<sup>7</sup> Gustavo Amaral, Direito, escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010), 42/150.



Pode-se fazer uma alusão aos trade-offs como medidas estratégicas, nas quais o retorno não é imediato, mas sim mediato através de resultados bem mais qualificados que ao longo do tempo sejam alcançados.

O produto deste planejamento fica atrelado cada vez mais às políticas Estaduais, as quais são decisões Estaduais de defesas próprias dos Estados.

Outro exemplo de política estadual, é o exemplo do Estado de Pernambuco no qual observa-se, dentre outros, três incentivos fiscais: o PROBATEC e o PRODEPE e a Central de Distribuição.

Em primeiro lugar o PROBATEC - Programa de Apoio às Empresas de Base Tecnológica - Lei nº 11.180/94<sup>8</sup>, (e regulamentado pelo Decreto nº 18.309/94). Ele Consiste no diferimento do prazo de recolhimento do ICMS devido pela empresa, resultante de operações internas e interestaduais com produtos considerados como de base tecnológica e, também, no diferimento do prazo de recolhimento do imposto de importação – IPI – de insumos necessários à fabricação desses produtos. O diferimento do prazo de recolhimento não implica em quaisquer acréscimos ao valor do imposto original. Esse programa é atrativo em época de inflação alta, hoje torna-se menos interessante.

Em segundo lugar o PRODEPE - Programa de Desenvolvimento de Pernambuco – o qual está sempre em aprimoramento (tendo passado da terceira versão) e da adequação às políticas industrial e comercial do Estado.

O PRODEPE é um programa que para ser beneficiário do PRODEPE, o contribuinte deve apresentar pleito, segundo modelo disponível no seu próprio sítio<sup>9</sup>. Assim, poderão habilitar-se ao PRODEPE empresas industriais ou comerciais atacadistas com sede ou filial no Estado de Pernambuco, inscritas no Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco - CACEPE.

Uma observação importante é que os incentivos concedidos pelo PRODEPE não poderão implicar em redução do nível de arrecadação do Estado. Em outras palavras, eles só serão concedidos a empreendimentos novos ou, em se tratando de empresas já existentes, sobre a parcela de incremento de produção resultante de uma comprovada ampliação da capacidade instalada de, no mínimo, 20% (vinte por cento).

O PRODEPE concede incentivos fiscais aos setores industrial e comercial, sendo, essencialmente, aplicável em cinco situações distintas, dentre outros a saber:

1º) Empresa industrial enquadrada como pertencente a agrupamento industrial prioritário, fabricante de produto incentivado especificado em decreto. Para os produtos incentivados os benefícios são os seguintes:

---

<sup>8</sup> Estado de Pernambuco, Lei Nº 11.180, de 20 de dezembro de 1994. Instituí o Programa de Apoio às Empresas de Base Tecnológica - PROBATEC, Recife, PE, 20 dez 1994. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=148349>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

<sup>9</sup> Estado de Pernambuco, Lei Nº 11.675, de 11 de outubro de 1999. Consolida e altera o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, Recife, PE, 11 out 1999. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/1999/Lei11675\\_99orig.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1999/Lei11675_99orig.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2018.

- crédito presumido (compensação financeira advinda das cadeias anteriores): nas operações internas e interestaduais, porcentagem de 75% do imposto de responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal;
- compensação do frete (frete neutro): para a comercialização de produtos incentivados para fora da Região NE, haverá um crédito presumido adicional correspondente a 5% do valor total dessas saídas no período fiscal, limitado ao valor do frete.
- ampliação do incentivo para os empreendimentos localizados em SUAPE ou em Município localizado fora da região metropolitana do Recife e cujo fator determinante de sua localização não seja inerente à natureza da respectiva atividade.
- empresa enquadrada em agrupamento industrial prioritário e que fabrique produto não incentivado: nesse caso, a empresa poderá obter os benefícios destinados às empresas consideradas como de atividade relevante.

2º) Empresa industrial que desempenhe atividade relevante: nessa situação pode ser enquadrada empresa que pertença ou não a agrupamento industrial prioritário e que fabrique produto não incentivado. Para a empresa enquadrada como de atividade relevante, os benefícios concedidos são semelhantes aos anteriores mudando-se as porcentagens.

03 - Importador atacadista de mercadorias do exterior: o comércio importador atacadista de mercadorias do exterior pode ser estimulado mediante a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Entretanto, as mercadorias têm que ser desembaraçadas no Estado de Pernambuco e os benefícios incidem, apenas, sobre produtos que tenham a sua importação autorizada por meio de decreto concessivo. Os benefícios para o comércio importador atacadista de mercadoria do exterior são semelhantes aos anteriores mudando-se as porcentagens.

Ainda: se a empresa beneficiária for uma *trading*, o Comitê Diretor do PRODEPE poderá aprovar alteração na relação dos produtos a serem importados, para decisão final do Governador do Estado, a ser proferida mediante decreto<sup>10</sup>.

O último destes exemplos, de Pernambuco é a Central de Distribuição, para fins de obtenção dos estímulos concedidos pelo PRODEPE, é o estabelecimento industrial ou comercial atacadista que promova operações de saída de mercadorias, cujo recolhimento do imposto de responsabilidade direta corresponda à média mensal mínima do faturamento no semestre imediatamente anterior ao da habilitação no valor-padrão de 5% (cinco por cento), sem prejuízo da fixação de outros percentuais em decreto do poder Executivo, que serão diferenciados em função da caracterização do produto comercializado e de sua destinação. Os benefícios concedidos às Centrais de Distribuição são os seguintes:

- nas operações de saídas interestaduais, crédito presumido no valor correspondente a 3% (três por cento) do valor total dessas saídas, durante um prazo de 15 (quinze) anos, contados a partir do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo;
- nas operações de entrada por transferência de mercadoria de estabelecimento industrial localizado em outra Unidade da Federação, crédito presumido no montante correspondente a 3% (três por cento) do valor total da transferência dos produtos

<sup>10</sup> Estado de Pernambuco. Decreto Nº 21.959, de 27 de dezembro de 1999. Regulamenta o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, nos termos da Lei Nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, Recife, PE, 27 dez 1999. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/1999/Dec21959\\_9.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/1999/Dec21959_9.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2018.

incentivados, limitado ao valor do frete, durante um prazo de 15 (quinze) anos, contados a partir do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo.

Diante disto, é importante no Planejamento Empresarial Tributário, para que a empresa melhore sua performance de modelagem de distribuição, é melhor atentar às defesas estatais para que se possa avaliar a composição de custo realizando a análise dos *trade-offs* incluindo os tributos.

Nesta linha, uma das estratégias de redução de custos, e conseqüente aumento da competitividade, adotadas pelas empresas, diz respeito ao planejamento, vislumbrando as oportunidades de redução desses impostos cumulativos, e daqueles que incidem sobre o valor agregado e da adoção de canais de distribuições otimizados.

Os tributos incidentes sobre as operações empresariais são classificados como tributos sobre transações, ou transacionais, porque incidem sobre todas as operações realizadas entre a organização e seus fornecedores e clientes, e também sobre as transferências entre unidades da mesma empresa, quando ocorre a exteriorização do fato gerador do imposto.

Neste ponto, a complexidade tributária é tamanha que boa parte das empresas brasileiras não conhecem detalhadamente as vantagens e desvantagens a que estão sujeitas, daí a importância de um planejamento adequado.

Anos atrás, conforme citado por Hoover<sup>11</sup> o Mestre Weber já discorria que para minimizar os custos de transporte, deve-se fazer uma análise do *trade-off* entre a localização dos fornecedores e dos clientes, de forma que os processos produtivos que perdem peso sejam localizados próximo às fontes de matéria-prima, enquanto que processos produtivos que ganham peso se desenvolvam nas proximidades dos pontos de consumo.

Por outro lado, se os processos de produção não sofrem perda ou ganho de peso, as empresas podem optar por localizar suas instalações em um ponto intermediário mais conveniente.

Porém há de se considerar nas decisões de localização de centros de distribuição, ainda, a oferta e a proximidade de outros modais de transporte, além do rodoviário. O transporte marítimo, por exemplo, é o mais barato dos modais e menos utilizado no Brasil do que o modal rodoviário.

Outro importante exemplo é a grande manipulação de documentos e informações inerentes à circulação de mercadorias, que facilita o não destaque do imposto, quando este é devido, ou até mesmo a circulação de mercadorias sem notas fiscais, casos clássicos de evasão fiscal. Este exemplo, ora ventilado, pode ser chamado de “fraude” também é chamada de “*turismo fiscal*” ou “*passeio de notas*”, que além de questões legais há efeitos colaterais associados ao passeio de mercadorias, tais como o risco de roubo de carga, gastos de manutenção, aumento do frete e do seguro, e gastos com monitoramento - além da poluição, da deterioração das estradas e dos riscos de acidentes - os quais, em análise aprofundada, apesar da eventual “suposta economia ilegal” com o não pagamento do tributo, podem não ser compensados.

---

<sup>11</sup> E. M. Hoover e F. Giarratani, An Introduction to Regional Economics. The Web Book of Regional Science, (1985): 21-23.

Diante de todo o apresentado, o estudo dos benefícios fiscais é sem dúvida uma ótima alternativa, senão a melhor, além do que, ao administrador é dada a responsabilidade vinculada de lançar, ou exigir a obrigação tributária,<sup>12</sup> em sendo assim, deve-se avaliar todos os pontos criteriosamente.<sup>13</sup>

### Considerações finais

Diante deste contexto, pode-se afirmar sem dúvidas que o aspecto tributário é um fator decisivo em qualquer projeto empresarial ou administrativo, interna ou externamente no desenvolvimento de qualquer empresa, em qualquer ramo de negócios seja autônomo, de transporte, armazenagem e demais serviços etc., bem assim, seja qual for o tamanho pequena, média ou grande empresa.

A partir do momento em que os gestores possuem direta ou indiretamente (através de seus assessores) a compreensão da lógica do desenrolar da atividade de planejamento tributário, estarão capacitados para superar “supostos” limites existentes. Não se deve fazer uma operação empresarial sem análise do impacto tributário, sob o risco de elevadas perdas financeiras por impostos recolhidos a mais ou em desacordo com a fiel interpretação legal por expor o ao seu cliente a riscos de autuação. Hoje, é uníssono, que boas práticas tributárias empresariais facilitam não apenas a comunicação entre empresas como com os entes políticos e administrativos, além de que as atividades tributárias planejadas contribuem na viabilização de novos negócios e ganhos financeiros, tanto para a própria empresa, quando realizam a análise do *Trade-off* (conflito de escolha) acima explanado realizando melhores escolhas nas ações econômicas viáveis, quanto dando opções para seus clientes. Portanto, é importante analisar o que, como, quando, onde fazer; qual legislação utilizar, além dos entendimentos judiciais mais adequados para realizar a melhor solução empresarial tributária a disposição de todos, seja pessoa jurídica ou física, isto fará a diferença na concretização dos negócios.

### Referências bibliográficas

Amaral, Gustavo. Direito, escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010.

Ataliba, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6ª ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

Becker, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 3ª ed. São Paulo: Lejus. 1998.

Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 18 ago. 2018.

Decreto do Estado de Pernambuco nº 21.959, de 27 de dezembro de 1999. Regulamenta o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, nos termos da Lei Nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, Recife, PE, 27 dez 1999. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/1999/Dec21959\\_99.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/1999/Dec21959_99.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2018.

<sup>12</sup> Kiyoshi Harada, Direito financeiro e tributário, 14ª ed. (São Paulo: Atlas, 2004).

<sup>13</sup> Ricardo Lobo Torres, Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário (Rio de Janeiro: Renovar, 2005).

Decreto-Lei do Brasil nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 198 ago. 2018.

Lei do Estado do Espírito Santo nº 2.508, de 22 de maio de 1970. Prorrogado prazo de recolhimento do ICMS devido pelas operações realizadas no mês de janeiro de 1996, pelo Decreto nº 3963-N, de 28/03/96, Vitória, ES, 22 mai 1970. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/legislacao/fundap.asp>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 14ª ed. São Paulo: Atlas. 2004.

Hoover, Edgar Maolone e Giarratani, F. An Introduction to Regional Economics. The Web Book of Regional Science, cap. 2. 1985. Apud Alfred Weber, Über den Standort der Industrien (Tübingen: J. C. B. Mohr, 1909); C. J. Friedrich (tr.), Alfred Weber's Theory of the Location of Industries (Chicago: University of Chicago Press, 1929).

Lei do Estado de Pernambuco nº 11.180, de 20 de dezembro DE 1994. Instituí o Programa de Apoio às Empresas de Base Tecnológica - PROBATEC, Recife, PE, 20 dez 1994. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=148349>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

Lei do Estado de Pernambuco nº 11.675, de 11 de outubro de 1999. Consolida e altera o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, Recife, PE, 11 out 1999. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/1999/Lei11675\\_99orig.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1999/Lei11675_99orig.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2018.

Lobo Torres, Ricardo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

Morós Rica, Narciso. O conceito de fraude à lei no direito Espanhol. In: Brandão Machado (Coord.). Direito tributário: estudos e homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, 442.

**Para Citar este Artículo:**

Silva, Adriano Neri da. Planejamento empresarial tributário. Rev. Incl. Vol. 5. Num. 4, Outubro-Diciembre (2018), ISSN 0719-4706, pp. 55-64.

**CUADERNOS DE SOFÍA  
EDITORIAL**

Las opiniones, análisis y conclusiones del autor son de su responsabilidad y no necesariamente reflejan el pensamiento de la **Revista Inclusiones**.

La reproducción parcial y/o total de este artículo debe hacerse con permiso de **Revista Inclusiones**.