

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
DEPARTAMENTO DE APOIO A PESQUISA
PROGRAMA INSTITUCIONAL DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA

UTILIZAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO NO POLO INDUSTRIAL DE MANAUS

Aluno: Walter Lara Souto Filho, FAPEAM

MANAUS

2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
DEPARTAMENTO DE APOIO A PESQUISA
PROGRAMA INSTITUCIONAL DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA

RELATÓRIO FINAL

PIB-SA/0073/13

UTILIZAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO NO POLO INDUSTRIAL DE MANAUS

Aluno: Walter Lara Souto Filho, FAPEAM

Orientador: Prof. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho

MANAUS

2013

Dedico este trabalho a todos aqueles que contribuíram direta e indiretamente para minha formação, pois tudo fez parte do meu processo de aprendizado.

AGRADECIMENTOS

Ao longo de toda a jornada de formação acadêmica, vários conhecimentos foram adquiridos e aplicados,

Deixo meus agradecimentos:

A família que sempre apoiou, incentivou e se fez presente para todo o suporte necessário quando preciso.

Aos Professores que se dispuseram a compartilhar seus conhecimentos e experiências de vida de modo prático.

Aos amigos que tive o prazer de conhecer, estabelecer vínculos e compartilhar memoráveis momentos.

A namorada pelo apoio e compreensão.

Ao Orientador Luiz Augusto Soares pelos esclarecimentos e compartilhamento de conhecimento

A Roberta Said pelo suporte quando necessário

A Moises Silva por compartilhar sua experiência na área contábil-fiscal

Aos professores formadores da banca examinadora, pela presença, apoio e contribuição para meu aprendizado.

RESUMO

Palavras chaves: Planejamento tributário, incentivos fiscais, economia tributária.

Com o passar do tempo e a expansão da globalização econômica, o Brasil sentiu a necessidade de se manter competitivo no âmbito de mercados interno e externo do país, onde Noble, Souza e Almeida (2006, p. 26) dão ênfase a constante mutação nos cenários existentes no mercado atual, já Wernke (2004) salienta que as organizações jamais podem se deixar parar no tempo, devem sempre se manter atualizadas nos assuntos que se referem as inovações econômicas, políticas e tecnológicas, e por sua vez não deixar de inovar e modernizar seu posicionamento estratégico ao conhecido por modelo concorrencial. Em um país onde os estudos realizados por Martins e Dantas (2010) apontam ser um dos mais caros e complexos do mundo, com um sistema tributário com aproximadamente 80 tipos de tributos diferentes, cerca de 300 normas com atualizações anuais e segundo Amaral (2004) com uma carga tributária representada por 52,23% de seus lucros, considera-se que um planejamento tributário bem elaborado pode e deve ser utilizado como alternativa para economia de impostos. Onde foi elaborado um estudo de caso de uma empresa e que através de leitura e interpretação dos dados coletados, como a declaração de imposto de renda pessoa jurídica (DIPJ) e sua devida memória de cálculo, foi constatado o real impacto da utilização dos incentivos fiscais como ferramenta de planejamento tributário. Que após análise de resultados, foi possível apontar qualitativamente a relevância de sua utilização que fez com que a empresa estudada evitasse um aumento considerável de 632% do seu IRPJ se comparado ao apurado na atual situação de correta utilização do planejamento tributário, levando em consideração pontos como contribuição para o desenvolvimento da região, economia tributária e desempenho geral da empresa.

ABSTRACT

Key words: Tax planning, tax incentives, tributary economy

In the course of time and the globalization of the economic expansion, Brazil felt that to remain competitive in domestic and foreign markets in the country according Noble, Almeida and Souza (2006, p.26.) Emphasize changing scenarios existing in the current market, now Wernke (2004) states that company can never fail to stop in time, they should always keep updated on issues that concern the economic, political and technological innovations and in turn not fail to innovate and modernize his strategic position known by the competitive model. In a country where the research by Martins and Dantas (2010) point to be one of the most expensive and complex in the world with a tax system with approximately 80 different types of taxes, about 300 standards with annual updates and according Amaral (2004) with a tax burden represented by 52.23% of their profits, it is considered that an elaborate tax planning can and should be used as an alternative to tax savings. Where a case of a company were studied and developed and through reading and interpretation of data collected, as the statement of income legal company (DIPJ) and its tax calculation memory, it was found the real impact of the use of tax incentives as a tax planning tool. Which after results analysis, it was possible to qualitatively indicate the relevance of their use which made the company studied avoid a significant increase of 632% of their income tax calculated compared to the current situation in the correct use of tax planning, taking into account points as a contribution to development of the region, tax savings and overall company performance.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ficha 08 – Demonstração do Lucro da Exploração – PJ em Geral

Tabela 2 – Memória de Cálculo dos Incentivos Fiscais do Imposto de Renda

Tabela 3 – DRE – Memória de Cálculo da DIPJ

Tabela 4 – Ficha 06A – Demonstrativa do Resultado – PJ em Geral

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Análise do impacto dos Incentivos Fiscais no Custo tributário do Imposto de Renda.

Gráfico 2 - Análise do impacto dos incentivos fiscais no Lucro Líquido.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Elisão e Evasão Fiscal por SIQUEIRA, Marcelo Lettieri, and Francisco S. RAMOS(2005).

LISTA DE SIGLAS

ADA – Agência de Desenvolvimento da Amazônia
APL – Arranjos Produtivos Locais
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS – Contribuição para o financiamento da Seguridade Social
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
CREA – Conselho Regional de Engenharia
CTN – Código Tributário Nacional
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DIPJ – Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica
EMBRATUR – Empresa Brasileira de Turismo
FDA – Fundo de Desenvolvimento da Amazônia
FINAM – Fundo de Investimento da Amazônia
FNO – Fundo Constitucional do Norte
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Pesquisa
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço
IPI – Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Terreno Urbano
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS – Imposto sobre Serviço de qualquer natureza
ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
PAT – Programa de Alimentação ao Trabalhador
PIB – Produto Interno Bruto
PIS/PASEP – Programa de Integração Social
PJ – Pessoa Jurídica
SUDAM – Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE - Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
ZFM – Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

1 - Introdução	13
1.1 Considerações iniciais:	13
1.2 Delimitações do Estudo	15
1.3 Problema da pesquisa	16
1.4 Questão da pesquisa	17
1.5 Objetivo geral:	17
1.6 Objetivos específicos:	17
1.7 Justificativa.....	17
2 Referencial Teórico:.....	18
2.1 Sobre a contabilidade	18
2.2 Tributos, imposto de renda pessoa jurídica e incentivo fiscal.....	19
2.3 Sobre o Imposto de Renda	20
2.4 O Fato gerador	22
2.5 Competência	23
2.6 O Cálculo do Imposto de renda	24
2.7 Incentivos fiscais do Imposto de Renda	25
2.8 Definição de Incentivos Fiscais	25
2.9 Início dos Incentivos Fiscais	26
2.10 Tributo e planejamento tributário	28
2.11 Definição de Planejamento Tributário.....	29
2.12 Elaboração do Planejamento Tributário	31
2.13 Objetivo do Planejamento Tributário	31
2.14 Aplicação do planejamento tributário	32
2.15 Limites do planejamento	32
2.16 Elisão e Evasão Fiscal	33
3 Metodologia.....	34
3.1 Questões de pesquisa:	37
4 Análise de dados e apresentação de resultados.....	37
4.1 Estudo de caso:	37
4.1.1 O Incentivo gozado pela empresa deste Estudo de Caso	37

4.1.2 Análise de dados	38
5 Considerações Finais.....	45
6 Referências	47

1 - Introdução

1.1 Considerações iniciais:

Com o passar do tempo e a expansão da globalização econômica, o Brasil sentiu a necessidade de se manter competitivo no âmbito de mercados interno e externo do país, onde Noble, Souza e Almeida (2006, p. 26) dão ênfase a constante mutação nos cenários existentes no mercado atual, já Wernke (2004) salienta que as organizações jamais podem se deixar parar no tempo, devem sempre se manter atualizadas nos assuntos que se referem as inovações econômicas, políticas e tecnológicas, e por sua vez não deixar de inovar e modernizar seu posicionamento ao conhecido por modelo concorrencial.

Em um país onde os estudos realizados por Martins e Dantas (2010) apontam ser um dos mais caros e complexos do mundo, com um sistema tributário com aproximadamente 80 tipos de tributos diferentes, cerca de 300 normas com atualizações anuais e segundo Amaral (2004) com uma carga tributária representada por 52,23% de seus lucros, considera-se que um planejamento tributário bem elaborado pode e deve ser utilizado como alternativa para economia tributária.

Zucchi (2013) afirma que em paralelo ao crescimento da carga tributária profissionais de diversas áreas tem estudado e adaptado maneiras de adotar as melhores escolhas dentro da elisão fiscal, como o modelo matemático criado por Rullo (2008) para optar ou não pelo lucro presumido, enquanto Oliveira (2009) juntou evidências que sustentassem seu trabalho para defender que efetuar a contabilidade é o jeito mais seguro de decidir qual regime escolher (Lucro Real ou Lucro Presumido), e se feita de maneira eficaz e eficiente resulta em economia tributaria.

Buscando o melhor caminho para empresa Oliveira (2005) defende que o planejamento tributário, deve ter o poder de mudar até a estrutura empresarial, que este autor cita como estrutura de capital, localização, estratégia de empréstimos, contratação de mão de obra entre outros. Complementando com uma linha de raciocínio diferente, mas não contra, Salerno e Kubota (2008) afirmam que poderosas empresas já realizaram pesquisas sobre a maximização de resultados através da utilização de incentivos concedidos a empresas inovadoras, e logo em seguida utilizando-se deste estudo, passaram a investir mais em Pesquisa e

Desenvolvimento (P&D), provando que a utilização do planejamento tributário como estratégia de mercado para tomada de decisões pode fazer diferença.

Quanto aos tributos segundo Zucchi(2013)é sabido que afetam boa parte da sociedade, e há tempos se tornou um fato marcante na economia nacional pela significativa fatia que representa na economia Brasileira em forma de carga tributária. Conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, (IBGE, 2011, apud ZUCCHI, 2013) em 2009 a carga tributária Brasileira atingiu 33.7% do Produto Interno Bruto – PIB. Fazendo uma análise histórica e de acordo com dados divulgados pelo IBGE no ano de 1947, a carga tributária representava 13.8% do PIB, logo é possível através destas informações notar que houve um acréscimo de 244% de 1947 a 2009.

Ao estudar os incentivos fiscais, Formigoni(2008) defende que sua criação surgiu devido a necessidade de aquecer o país economicamente nas áreas menos desenvolvidas. Cita-se como exemplo o incentivo fiscal para o imposto de renda que foi criado para também incentivar o país no desenvolvimento da sociedade, pois estaria incentivando projetos como na Área audiovisual como na de Pesquisa e desenvolvimento.

Ao ser mais específico trazendo o cenário para as áreas de controle da SUDAM – SUPERINTENDÊNCIA DO DESENVOLVIMENTO DA AMAZÔNIA - que opera como Autarquia federal, com o objetivo de planejar o desenvolvimento da Amazônia Legal, que representa 61% do território do Brasil(Estados do Acre, Amapá, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins). Tem como função administrar os incentivos fiscais como um de seus meios de atingir seus objetivos, como o desenvolvimento industrial no mercado, pois este tende a dar mais ênfase a incentivos ligados ao desenvolvimento da área até então menos favorecida economicamente (BRASIL, Portaria 283 de 4 de julho de 2013). Onde no passado, para ser mais específico em 24 de agosto de 2001, o presidente Fernando Henrique Cardoso, criou a Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA) através de Brasil,Medida provisória nº 2.157-5 (1991), onde passou a responsabilidade de gerenciamento dos programas voltados a Amazônia Legal, decisão tomada devido ao grande número de críticas em relação à eficiência da autarquia, no entanto devido ao limitado orçamento que a ADA dispunha e pequena estrutura só conseguiu atuar durante 6(seis anos), e teve como foco o desenvolvimento dos Arranjos Produtivos Locais (APL) da Amazônia Legal, e também deu o “startup”(primeiro passo) para o

caminhar do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA), que tinha como o objetivo financiar projetos privados na Amazônia (BRASIL, 2010). No entanto não mais com o modelo de suporte ao desenvolvimento regional adotado pela SUDAM, visto que com sua extinção, fora cancelada a concessão de incentivos fiscais para novos projetos (CARVALHO, 2005). E logo foi anunciada a ressurreição da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia, e assim o retorno de suas responsabilidades. (BRASIL, Lei Complementar 124/07 de 2007).

Onde Segundo Andrade Junior (2002, p.27) os incentivos fiscais administrados pela SUDAM – Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – são subdivididos em 2 (dois) seguimentos, o de estímulo a determinadas regiões, para que assim beneficie o crescimento da capacidade produtiva e os que compensam a desvantagem de produção, assegurando desta forma que estes continuem se mantendo competitivos no mercado, e isso é feito através de benefícios fiscais como a isenção ou redução de impostos.

1.2 Delimitações do Estudo

O estudo deve ser delimitado com objetivo de isolar a matéria que será fundamentada e analisada, restringindo desta forma o que será apresentado em seus resultados de forma que nada além do que foi delimitado poderá ser questionado. (BORINELLI, 2006, p.36).

A presente pesquisa deve-se ao impacto do crescimento e desenvolvimento empresarial, cujo fisco tem praticamente obrigado as empresas a desenvolverem seus planejamentos tributários. Onde este deve contar com o auxílio da contabilidade no intuito de ter sempre um embasamento legal e real para suas tomadas de decisão.

Este estudo delimita-se a utilização do planejamento tributário e incentivos fiscais, mais do que em nível de competitividade, trabalhando focada também na sobrevivência das empresas, onde segundo Borinelli (2006, p.36) esta delimitação deve se prender ao assunto e espaço envolvido na pesquisa.

É fundamental para o estudo que o leitor entenda seu desenvolvimento, e que existe um limite traçado, onde é determinado o que será ou não abordado e fundamentado (VERGARA 2009, p 23).

Por tratar-se de um corpo estudado, a presente pesquisa só pode ser utilizada para este específico, não podendo ser estendida para os demais casos ou empresas.

1.3 Problema da pesquisa

Segundo Vergara (2009, p.13) a pesquisa segue em torno de uma questão não resolvida, e este é o problema que se busca a resposta, e isto põem a prova as suposições, interesses compreensão e esclarecimento destas situações, complementando sua ideia, Gil (2009 p. 34) afirma que o problema deve ser escolhido de acordo com alguns questionamentos, sobre aspectos e impactos sempre levando em consideração o público a se beneficiar com os resultados nele obtidos.

Para esta pesquisa, como Martins e Dantas (2010) afirmam que a carga tributária é muito pesada, fica a dificuldade das empresas se manterem no mercado, e continuarem competitivas apesar da tributação incidente sobre suas atividades, diminuindo assim a possibilidade das empresas reduzirem seus preços de venda.

Há tempos atrás, as empresas começaram a utilizar os incentivos fiscais que eram concedidos pelos portadores desta competência, então aproveitando estes incentivos, passaram aos poucos a criar um nível mais alto de competição de mercado. Pois como Somers (1951) defende diminuindo seu desembolso para pagamento de tributos, influenciava em um custo menor, e logo um preço de venda menor.

Toda via como Hiromi (2009, p. 480) afirma que o sistema tributário brasileiro, é um dos mais perversos do mundo. Fica entendido que o planejamento tributário deixa de ser uma vantagem e vire uma necessidade indispensável para a sobrevivência destas.

Dentre os incentivos fiscais existentes em nosso ordenamento contábil-tributário, o do IRPJ tornou-se um dos mais importantes para o Póloindustrial de Manaus. Com incentivos que vem sustentando a permanência das empresas na região, gerando riqueza e desenvolvendo sua economia. Dessa forma, este trabalho propõe-se a estudar esse mecanismo e seu impacto no lucro líquido de uma dessas empresas região.

1.4 Questão da pesquisa

Diante do dilema da utilização de incentivos fiscais como Planejamento tributário, o presente trabalho propôs-se a responder a seguinte questão principal de pesquisa:

De que forma os incentivos fiscais modificam diretamente o custo tributário do IRPJ como ferramenta de planejamento tributário numa empresa do Polo Industrial de Manaus?

A fim de responder a questão proposta, a pesquisa se propõe a realizar o seguinte objetivo geral, e os específicos a seguir.

1.5 Objetivo geral:

Logo o pretendido estudo tem como objetivo geral analisar a utilização de incentivos fiscais do IRPJ que modificam diretamente seu custo tributário, como ferramenta de planejamento tributário da empresa estudada.

1.6 Objetivos específicos:

Para que se possa realizar da melhor forma o objetivo geral desse trabalho traçou-se objetivos específicos a seguir elencados:

- 1) Analisar o incentivo fiscal do IRPJ utilizado pela empresa estudada apontando como esta os adquiriu; e,
- 2) Investigar os efeitos desse incentivo fiscal sobre o lucro líquido da empresa estudada

1.7 Justificativa

Oliveira, (2005) Corroborar com Watanabe (1999) quando explica que a utilização do planejamento tributário como elisão fiscal pode maximizar os lucros sem precisar cortar gastos, principalmente nos últimos tempos, onde Watanabe(1999) ainda salienta que a decisão da definição de novos produtos tem sido uma das medidas do planejamento tributário, mesmo que tributaristas e empresas evitem o assunto.

Para exemplificar melhor seu posicionamento, Watanabe(1999) afirma que o surgimento da deo-colônia¹ ocorreu em função de uma vantagem tributária, pois apesar de a deo-

¹Deo-colônia: Desodorante com alta concentração de perfume (WATANABE, 1999, p. 23)

colônia ser um desodorante de alta concentração apenas o fato de sua classificação não ser “perfume” faz com que este produto evite uma tributação de 30% de IPI – Imposto sobre produto Industrializado, afinal a alíquota deste imposto para a deo-colônia é 10% enquanto a do perfume chega a 40%. Complementando esta ideia Latorraca(2000) aponta que o planejamento tributário nada mais é que a atividade empresarial cujo objetivo é de prever fatos e atos administrativos que visam conseguir uma economia tributária, a partir das opções legais e lícitas disponíveis.

De acordo com os fatos citados o presente estudo se justifica por sua contribuição na área técnica, pelo estudo de melhoria dos custos e resultados, na área acadêmica pelo desenvolvimento da ciência, por meio de um caso que somado a outros pode apresentar padrões científicos relevantes.

2Referencial Teórico:

O referencial teórico deste trabalho, aborda16(dezesseis) tópicos, a fim de fundamentar o que foi estudado para esta pesquisa, para que a consolidação de dados na conclusão seja mais bem absorvida.

Para um planejamento bem executado, este deve contar com melhor time de ferramentas para seu desenvolvimento, e Marion (1998) afirma que a Contabilidade é uma ferramenta criada para auxiliar as tomada de decisão dos empresários, até mesmo antes deles serem chamados desta forma. Esta é muito específica e tem o poder de registrar, organizar, consolidar e apurar resultados obtidos ou projeções para que o Gestor tenha um embasamento mais próximo da realidade possível ao qual confiar.

2.1Sobre a contabilidade

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 1986), define a contabilidade de uma maneira que explica facilmente o porquê ela é tão necessária para as empresas, para a CVM (1986) a contabilidade, considerada como uma ciência social devido as suas finalidades, tem a capacidade de através de análises próprias, avaliar o progresso das entidades, e assim mantê-las informadas em tempo hábil de resposta as configurações de rentabilidade e financeiras. E através destas informações os acionistas podem tomar suas decisões com maior certeza do que estão

fazendo e projetar melhor ações futuras.

Sendo que a contabilidade é possuidora de um grande arsenal no que tange a prestação de informação, como: explicar mutações patrimoniais, construir modelos mais adequados aos cenários das empresas, ou seja, analisar, controlar, projetar e consolidar dados das empresas, nas mais diversas situações (OLIVEIRA, MULLER E NAKAMURA, 2000).

O real objetivo da contabilidade é municiaros responsáveis pelas decisões, informações uteis para gestão do empreendimento, e para isso este se utiliza de diversos artifícios como planilhas, pareceres e relatos (FIPECAFI, 1994).

Para isso a contabilidade deve se manter como Oliveira, Muller e Nakamura, 2000 listam: “útil, oportuna, clara, íntegra, relevante, flexível, completa e preditiva, além de direcionada a gerência do negócio”.

2.2 Tributos, imposto de renda pessoa jurídica e incentivo fiscal

Segundo Amaral (2004) 52.23% dos Lucros das empresas é tomado pela carga tributária do Brasil, e o Imposto de renda que foi o alvo desta pesquisa tem grande participação nisso, e a utilização dos incentivos fiscais está sendo demonstrado como chave para a inversão deste cenário.

Tributos de acordo com Brasil, Lei 5.172, art. 3 da CTN(1966), pode ser definido através da sua transcrição logo abaixo:

“Artigo 3 do Código Tributário Nacional

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.”

Pode também ser definido conforme Ataliba (1996) que de uma forma mais simples colocou este como um compromisso jurídico de recolher dinheiro (recursos) para os cofres públicos.

Cada tributo deve ser pago seguindo a legislação que o regulamenta. Sendo os empresários que administram suas responsabilidades perante o fisco, saber e praticar ações que ultrapassem as barreiras.

Conforme apresentado por Formigoni (2008) os tributos são classificados para seus objetivos, conforme a sua natureza que podem ser fiscal, extrafiscal ou parafiscal. Onde ainda de acordo com Formigoni (2008), os tributos com natureza fiscal tem como foco financiar os gastos públicos, e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) que foi criado com o fim específico de custear a manutenção de rodovias é um dos exemplos citados por ele em seu artigo. Sobre os tributos classificados como extrafiscal, são originados de uma forma diferente, e visa servir a sociedade de forma social, econômica e política, como exemplo vemos a isenção do Imposto de Renda para pessoas localizadas em determinadas áreas geográficas. Quanto ao tributo parafiscal PIREs(2007) defende que estes tem o objetivo de resolver questões particulares e específicas de distinto grupo social, onde segundo Silva (2007) exemplifica estes podem ser as taxas anuais do CRC, CREA, OAB entre outros.

Segundo Formigoni(2008), embora o principal objetivo dos tributos seja alavancar recursos para o estado, este indiretamente reflete também com outros objetivos de natureza Social, econômica e política, de forma que passa a se estender para princípios extrafiscais, e neste momento são criados os incentivos fiscais, e Maganhini e Landim (2006) complementam esta ideia quando afirmam que os tributos tem função financiar obras, prestações de serviço entre outros que o estado não teria como financiar sem este auxílio, sempre visando um melhor bem estar social.

2.3 Sobre o Imposto de Renda

O Imposto de Renda onde Peixoto (2002) afirma em sua pesquisa citando Augusto Olímpio Gomes de Castro que viveu entre 1867 e 1927, este imposto já existia antes mesmo do Império, por meados do Brasil Colônia, porém era aplicável em todas as rendas, era conhecido como “Décima secular” ou “Directa” e tinha alíquota de 10%, sem distinção de classe social, e em 31 de Dezembro de 1922 foi oficialmente criado o Imposto de Renda no Brasil de acordo com Brasil, Lei nº 4.625, Art. 31(1923), que criou o orçamento para a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o Ano de 1923 de uma cobrança mais suave de impostos até

mesmo a sua não cobrança, dando desta forma uma espécie de suporte indireto ao desenvolvimento destas áreas, a seguir transcreve-se o dispositivo que criou tal imposto:

Brasil, Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922

“Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.

- I. As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.
- II. É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.
- III. será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:
 - a) impostos e taxas;
 - b) juros de dívidas, por que responda o contribuinte;
 - c) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que taes perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
 - d) asdespesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.
- IV. Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão deducção de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa deducção a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

- V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.
- VI. A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno imediatamente anterior.
- VII. O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessarias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924.
- VIII. Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o Maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).”

Nota-se que tais dispositivos já traziam uma sistemática semelhante ao que hoje está em vigor. Fora previsto em sua criação, tal como hoje, deduções que implicavam na redução de sua base de cálculo.

Na atualidade a carga tributária de um país tem como principal objetivo, financiar aquelas atividades que são fundamentais para a nação, onde os Estados retiram compulsoriamente, de empresas e indivíduos que estão sujeitos a este tipo de tributação (FORMIGONI, 2008).

2.40 Fato gerador

Para Hichihara (2001), a materialidade do fato gerador nada mais é que o relato em forma de hipótese do fato ou vários fatos que se ocorrerem na realidade, será gerado uma obrigação, que pode vir em forma de tributo para esses casos. Dessa forma, cada imposto tem seu fato gerador exclusivo. Tal autora exemplifica o caso do ICMS, que quando existe a circulação de mercadorias, este é devido nos casos previstos na legislação.

O Fato Gerador do Imposto de Renda, é a própria renda identificada em seu nome, e conforme Brasil, Art. 43 da Lei Nº 5.172 do CTN(1966), fica bem claro quais são as hipóteses em que este deverá ser aplicado:

“Artigo 43 da Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para”.

2.5 Competência

O Imposto de Renda segundo o Brasil, Lei 5.172 Art. 43 do CTN(1966)(conforme mencionado acima) e o Brasil, Art. 153 inciso III da Constituição Federal (1988) (conforme mencionado abaixo:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;”

É de competência da União Federal, ainda que o Brasil, Inciso I do Art. 157 e 158 da Constituição federal (1988) destine a responsabilidade de sua arrecadação aos Estados Municípios e Distrito Federal, estes não tem poder para altera-lo quando incidentes, restringindo assim a sua competência.

2.6O Cálculo do Imposto de renda

A Pessoa Jurídica que estiver implantada no território Brasileiro, devem ter seu Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado, podendo ser pela formas de Lucro: o Real, Presumido ou o Arbitrado. Onde o IRPJ deve ser apurado seguindo a Alíquota de 15% sobre o seu Lucro, estando sujeito a 10% sobre os valores que ultrapassarem R\$ 20.000,00 ao mês, ou R\$ 60.000,00 ao trimestre. (BRASIL, Decreto n 3.000 de 26 de março de 1999, Capítulo VI, Título V e Subtítulo I).

Sendo assim, desde 1996 as alíquotas do Imposto de Renda ficam dispostas da seguinte maneira: Aplicáveis 15% para as pessoas jurídicas em geral, podendo ser a comercial ou civil seu objeto, sobre o lucro apurado nos regimes Real, de Presunção ou Arbitrado. Ou podendo ser 6% sobre o lucro inflacionário acumulado até 31/12/1987, para as empresas de energia elétrica ou telecomunicações (concessionárias de serviço público) para as empresas que atuam no ramo da atividade de transporte coletivo de passageiros, e saneamento básico cujo o poder públicoautoriza etarifa (valor fixado por este) (BRASIL, Decreto n 3.000, 1999).

Quanto ao adicional este e aplicável sobre todo o montante que exceder o valor de R\$ 20.000,00 mensal sobre a base de cálculo do IRPJ, dependendo da forma de apuração, ou seja, esses R\$ 20.000,00 devem ser multiplicados pelo número de meses existentes no período da apuração, então se a apuração for trimestral, deverá ser aplicada a alíquota de 10% sobre o valor que ultrapassar R\$ 60.000,00. A parcela do adicional também é aplicável a base de cálculo da estimativa mensal, para as pessoas jurídicas que escolheram apurar seu imposto de renda sobre o lucro real anual, arbitrado ou mesmo presumido, e para estes casos a regra continua sendo aplicar a alíquota de 10% sobre os montantes que excederem R\$ 20.000,00 mensais. Vale ressaltar que a

alíquota do Adicional é única para todas as PJ, sem diferenciar as Instituições financeiras, seguradoras e suas semelhantes (BRASIL, Decreto n 3.000, 1999).

2.7 Incentivos fiscais do Imposto de Renda

Entende-se que os Incentivos fiscais se comportam como a mão da União em forma de instrumento e são incentivadores comportamentais específicos que esta assim julga necessário. Onde é importante deixar alguns pontos bem estabelecidos, como é a afirmação de que apesar de parecer, os incentivos fiscais não tem como função favorecer o contribuinte, e sim incentivar ações que tenham como fim a melhoria da sociedade, e nesse grupo entende-se que participam as isenções, reduções de alíquota de tributação e/ou base de cálculo, crédito, crédito presumido, subsídios, subvenções e deferimentos, sabe-se também que quando a norma jurídica não determina uma contribuição social, como contrapartida então este deve ser tratado como benefício fiscal e não Incentivo Fiscal (DINIZ e FORTES, 2007, p. 274-291; RODRIGUES, 2007, p.301)

Onde Formigoni(2008), corrobora quando afirma que mesmo que os incentivos fiscais não tenham como objetivo favorecer o contribuinte continua causando este efeito porém em forma de consequência. E assim reflete de maneira a deixar aqueles que o utilizam com certa vantagem econômica. Somers (1951) complementa a afirmativa ainda dizendo que esta isenção de impostos, é uma porta de boas possibilidades para os que souberem e puderem utiliza-la em meio a política econômica, e conclui que pode também refletir na sua posição para com o mercado, pois em consequência a isenção de imposto, vem um menor custo e logo o próximo passo é um preço de venda, menor e mais competitivo podendo ser o diferencial.

2.8 Definição de Incentivos Fiscais

Enquanto Amaro (2006) usou a seguinte passagem para defini-lo: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Sendo que também pode ser definido como fatias de receitas públicas, cujo objetivo é conceder vantagens aos contribuintes. Partindo deste ponto, esta ferramenta conhecida como incentivos fiscais passa a cumprir seu objetivo, que é contribuir para o desenvolvimento econômico regional, extinguir as desigualdades sociais, ou até mesmo gerar empregos (MELO,

2007, p. 140; PIRES, 2007 p.35).

Para Formigoni(2008) os incentivos fiscais surgiram no Brasil devido a necessidade de aquecimento econômico em áreas específicas, com foco naquelas que tendem a ter um desenvolvimento financeiro mais lento, ou seja, atrair capital para as áreas menos aquecidas economicamente, Formigoni (2008) também aponta este propósito também gerou vários tipos de programas de incentivos fiscais, onde ele exemplifica os que o manual completo da SUDAM cita, que a a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE que proporcionou diversos incentivos fiscais para o desenvolvimento do Nordeste do país, também cita a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM quando aplicada a abrangência aos incentivos proporcionados aos investimentos no Nordeste aos investimentos na Região da Amazônia, como aqueles destinados a atividades agroindustriais, agropecuárias, aquelas destinadas ao meio ambiente entre outros.

2.9 Início dos Incentivos Fiscais

Onde Lacombe(1966) demonstra que a foram feitas diversas alterações na gestão de política, alterações que este autor afirma terem destacado ainda mais as desigualdades entre as regiões do Brasil. E que a Segunda Guerra Mundial foi o estopim bilateral a tributação extrafiscal, pois esta gerou não somente uma necessidade, mas o próprio motivo para uma contrapartida também, e por isso em seguida foi criado um órgão com o intuito de administrar e maximizar os esforços para o desenvolvimento da região Nordeste do país a SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – criada por Brasil, lei nº 3.692(1959), e logo a partir daquele ponto o Brasil estava dividido quanto ao nível de incentivos entre aquelas entidades localizadas na região do Nordeste e aquelas localizadas em outras regiões, e que de início aquelas empresas situadas no Nordeste tinham um nível de isenção total na tributação das importações de equipamento e de 50% do Imposto de Renda para aquelas empresas que utilizassem matéria prima da própria região Nordeste ou para aquelas que fossem capazes de produzir um volume menor de 30% da região. Para aquelas empresas que estivessem localizadas em outras regiões, mas que tivessem capital totalmente nacional teria direito ao incentivo ao nível de 50% do Imposto de Renda, para os montantes destinados ao reinvestimento na Indústria que a SUDENE considerasse interessante ao desenvolvimento Nordestino.

A partir deste momento segundo Formigoni(2008), os incentivos já caminhavam para cumprir seu objetivo agora com certa abrangência no Brasil, e assim como o Nordeste precisava de Investimento, outras áreas também precisavam e logo foi criado Brasil, Lei 4.216 (1963) que concedia aqueles incentivos do Nordeste a Região Amazônica do país, e em 1966 foi criada a Brasil, Lei 5.106 (1966) que era mais específica a este área, pois era uma permissão de abatimento de Imposto de Renda aos montantes aplicados ao Florestamento e Reflorestamento onde no mesmo ano foi criado o Decreto-lei Nº55(1966)(e respectivas alterações) que deram origem a EMBRATUR – Empresa Brasileira de Turismo, concedendo incentivos fiscais creditícios ao turismo.

De acordo com Hiromi (2009) entende-se que em relação aos incentivos ao Imposto de Renda, apesar de variados estes tem sempre algo em comum: Ajudar no desenvolvimento e a sociedade, como o incentivo ao Caráter Cultural e Artístico (Brasil, Lei nº 8.313, 1991), Projetos Audiovisuais (Brasil, Lei nº 8.685, 1993 e Brasil, art44 da MP nº 2.228, 2001), Programa de alimentação ao Trabalhador – PAT (Brasil, Lei nº 6.321, 1976), desenvolvimento tecnológico industrial/agropecuário PDTI/PDTA (Brasil, Lei nº 8.661, 1993), Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (Brasil, Decreto nº 794, 1993), entre outros e ainda aqueles mais específicos das áreas como Brasil,Portarianº 283 (2013), lista as de competência da SUDAM, são listados os 5 incentivos as áreas de controle competência da SUDAM, como: A redução fixa de 75% do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis; A redução escalonada do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis de 12,5% de 2009 a 2013; Os depósitos para reinvestimento; A depreciação acelerada incentivada para efeito de cálculo do imposto sobre a renda; O desconto, no prazo de 12 (doze) meses contado da aquisição, dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Onde Segundo Andrade Junior (2002, p.27) os incentivos fiscais regionais do país brasileiro são subdivididos em 2 (dois) seguimentos, o de estímulo a determinadas regiões, para que assim beneficie o crescimento da capacidade produtiva e os que compensam a desvantagem de produção, assegurando desta forma que estes continuem se mantendo competitivos no mercado, e isso e feito através de benefícios fiscais como a isenção ou redução de impostos.

Que Carvalho (2005) corrobora e descreve mais abertamente sobre este assunto, afirmando que no primeiro caso, são enquadrados os incentivos fiscais concedidos pela SUDAM

(Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia), e se tratam de uma dedução tributária, que os contribuintes do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) tem como opção, abater a parcela do seu imposto devido caso prefira destiná-lo ao FINAM (Fundo de Investimento da Amazônia), pois este é um dos meios da SUDAM de financiar seus investimentos. Onde também se classifica nesse grupo o FNO (Fundo Constitucional do Norte), que foi criado pela Constituição federal de 1988.

Quanto ao segundo caso, enquadram-se os incentivos fiscais concedidos pela ZFM (Zona Franca de Manaus). Logo, como uma área de livre comércio, possui diversos tipos de incentivos fiscais especiais, como o IPI (Imposto sobre a industrialização), o II (imposto de Importação), além do sem esquecer-se do de IR (Imposto de Renda). (CARVALHO, 2005).

Segundo Andrade Junior (2002) a dedução do Imposto de Renda, base para os incentivos fiscais administrados pela SUDAM, caracteriza um tipo de empréstimo que o estado presta, pois estimula o executivo, por conceder uma possibilidade de pagar menos imposto, mas ao mesmo tempo cobra uma contra partida que o investimento no desenvolvimento regional, que também não é ruim para a empresa. E desta maneira os incentivos fiscais regionais são também conhecidos por incentivos fiscais financeiros.

Sobre os incentivos fiscais que estão em poder da administração da SUDAM, também está subdivididos em 2(duas) partes, que seria através da FINAM, a fim de estimular o aumento de empreendimentos produtivos na região, e por meio de isenção, redução e dedução do IRPJ que deve ser calculado sobre o lucro da Exploração das empresas privadas, lembrando que esta é uma das estratégias adotadas pela SUDAM, para manter seu plano de desenvolvimento das áreas de sua competência. (CARVALHO, 2005).

2.10 Tributo e planejamento tributário

Segundo Eduardo Borges advogado especializado na área tributária, mentor e colaborador como colunista na conceituada página de finanças Endeavor², os tributos não podem ficar de fora do planejamento tributário de abertura da empresa, este não pode ser tratado apenas como uma consequência a ser gerado ao longo do andamento da empresa, o plano de

²O Instituto Empreender Endeavor é uma organização que identifica e viabiliza a continuidade sustentada dos negócios de empreendedores de alto potencial de crescimento.

mercado deste deve ser muito bem arquitetada desde o início, pois os tributos tendem a cercar o andamento da empresa por toda sua existência desde as suas receitas (vendas e prestações de serviço) como o IPI, ICMS, ISS, PIS/COFINS e as contribuições previdenciárias e não para por aí, pois ainda devem ser considerados os impostos incidentes sobre a importação de bens e serviços quando necessário, onde poderiam ser aplicados o IPI, PIS/COFINS, CIDE, ICMS e ISS, de acordo com a expectativa de crescimento da empresa ainda deve ser levada em consideração a folha de pagamento que acarretam as contribuições previdenciárias, e aplicáveis ao patrimônio existem o IPTU, ITR e IPVA, e claro entre muitos outros o sobre o Lucro, onde serão aplicados o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. E por isso para o “BusinessPlan” (Plano de negócios) poder ser classificado como eficaz e eficiente ele deve estar preparado para todos estes cenários que a empresa vai se deparar é claro de acordo com seu porte, meio e foco que a empresa estiver inserida.

2.11 Definição de Planejamento Tributário

Pesce (2005) define o planejamento tributário como a construção uma estrutura operacional, onde sua base principal deve ser feita de negócios ou atos jurídicos, situações materiais que sejam em relação a outros conjuntos de operações com o mesmo resultado econômico, representados por uma menor incidência tributária e com isso melhores resultados econômicos.

Complementando a ideia de Pesce (2005), Castelli (1999) afirma que planejamento tributário é referenciado pela abertura das alternativas selecionadas dentro das perspectivas temporais, onde a empresa considera como longo e médio prazo, onde seus dados como captação de recursos, volumes, chave de preços, prazos, investimentos e outras variáveis planejadas serão qualitativamente analisadas a nível gerencial.

Sobre o conceito de planejamento tributário entende-se que são ações que atuam na economia legal dos tributos, onde é tecido um verdadeiro campo de obras para estruturar a complexa cadeia de projetos, onde são depositados objetivos e metas fiscais, financeiros, societários, jurídicos e contábeis. Onde um conjunto de medidas é arquitetado sempre com o foco na economia de tributos, de forma lícita, sem desprezar as constantes mutações das quais estão sujeitas. (DOMINGUES, 2000).

O que Fabretti (2006, p.32) define nas seguintes palavras: “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador”.

Enquanto que para Oliveira (2005) o planejamento tributário conceitua o sistema tributário como um conjunto lógico estruturado dos tributos que compõe o ordenamento jurídico, tal qual os princípios e normas relativos a matéria tributária.

Mesmo que para Torres (2001. P.48) seja mais sucinto em sua definição, segue a mesma linha de outros autores quando defende que o planejamento é um método de interpretação do conjunto de normas usado como meio de organização preventiva.

Para Yamashita (2005) um estudo antecipado do fato gerador, bem como dos possíveis impactos jurídicos e econômicos que concede à empresa a possibilidade de se preparar para o que irá vivenciar, e assim a empresa poderá se preparar com a elisão fiscal sem a necessidade de uma evasão fiscal, ou seja, se beneficiar de maneira legal para com o fisco.

Que para Bateman e Snell (1998, p.28) afirmam que o planejamento tributário deve ser capaz de apontar os objetivos e decidir antecipadamente quais as medidas de ações a serem executadas para que os objetivos sejam alcançados, o que deve acontecer voltada para a estratégia de negócios da organização.

Sobre o planejamento Fabretti (2001) apud Sakamoto e Bassolini (2005) afirma que este é uma ferramenta de gestão de negócios, tão necessária, importante e eficaz como qualquer outro planejamento, como ele mesmo exemplifica, o planejamento de marketing, vendas entre outros.

Santos e Oliveira (2008) afirmam que o ato de elaborar um Planejamento tributário, não pode ser comparado com a sonegação, e que planejar não passa de estudar as alternativas viáveis e lícitas para uma escolha mais segura que melhor atenda a necessidade da empresa seja qual for ambiente em que a mesma estiver inserida. Corroborando com Santos e Oliveira (2008), e complementando a ideia Ferreira, Silva e Dani (2007), afirmam que o planejamento tributário é o objetivo central da administração, por constituir a base das tomadas de decisão, ser o ponto de partida das diretrizes estratégicas, ser capaz de fazer previsões, e determinar metas. Onde para

Figueredo e Caggiano (1992, p.23), o planejamento é uma função gerencial de suma importância, pois tem o poder de gerar e acompanhar os resultados obtidos pelas diversas operações desenvolvidas pela entidade.

O Planejamento para Ferreira, Silva e Dani (2007) deve definir um objetivo, desenvolver um meio de atingi-lo e fazer um acompanhamento ativo de acordo com os eventos ocorridos ao longo do passar do tempo. Lembrando que este planejamento deve continuar sendo aplicado até nas situações mais inusitadas que podem ou não ocorrer na empresa, devendo sempre ser levado em consideração na preparação para o próximo passo.

2.12 Elaboração do Planejamento Tributário

O Planejamento pode ser feito de mais de uma maneira, como Stoner e Freeman (1999) defendem este pode ser feito de maneira centralizada, onde o planejamento é arquitetado apenas por certo grupo de pessoas, ou de maneira descentralizada, quando este tem sua estrutura desmembrada e dividida entre unidades, setores ou grupos. Sendo a junção destes dois segmentos, capazes de criar uma estrutura de planejamento central, da qual tem maior probabilidade de sucesso. Onde dessa maneira o planejamento poderá ser dividido em planejamento, operacional ou tático. Sempre levando em consideração que o planejamento de economia tributaria é direito do contribuinte, pois este tem toda liberdade para fazer a gestão de seu negócio, seja contratando ou contribuindo para o fisco (FABRETTI, 2001 apud SAKAMOTO E BASSOLINI, 2005).

Onde para Oliveira, Perez e Silva (2011), planejar o acontecimento antes da efetiva concretização do fato gerador, é de direito do contribuinte. E dessa maneira este terá a oportunidade de organizar melhor seus atos, visando a economia tributária, como o próprio auto sita, podendo ser de adotar medidas e opções legais ou até mesmo controlando as ocorrências dos fatos geradores, incluindo a sua extinção se caso for necessário.

2.13 Objetivo do Planejamento Tributário

Tendo como objetivo a auto-organização do contribuinte, que dentro da legalidade possa planejar suas atividades, o planejamento tributário deve ser elaborado sem nunca desrespeitar os princípios da tipicidade, estrita legalidade, moralidade e ética. E tem como fim, a postergação, redução até o não pagamento de tributos, dessa maneira para chegar a este fim, o

planejamento tem que definir forma de atuação, que o gestor deverá decidir após estudo, que pode ser anulatório com foco em impedir a efetiva formação da incidência regular, educativo que consiste em estruturar ações mesmo que jurídicas para seguir pela proposta de ter uma incidência do tributo menos pesada ou postergativo que como o próprio nome discrimina tem como função transferir a data do fato gerador, da incidência ou até mesmo do pagamento do tributo (SAKAMOTO e BASSOLINI, 2005).

2.14 Aplicação do planejamento tributário

O planejamento tributário é utilizado de diversas maneiras que possam resultar em economia tributaria, e afirma-se que todo dinheiro das empresas que são mal aplicados poderiam na verdade gerar maiores lucros, e assim é feito o planejamento, pois as verbas que sobram devido ao mau planejamento, não são considerados como boa notícia, afinal de contas se o planejamento fosse mais exato, aquele valor poderia ter sido investido em outra área, como na bolsa de valores, reinvestimento na empresa, ativo fixo, entre outros. No entanto vale lembrar que não é uma atividade fácil, e deve envolver profissionais aptos para tal tarefa, devido ao grande risco que está sujeita por envolver tantos dados, e esse mau planejamento pode ser capaz de falir desde as menores as maiores organizações (WAHAB e HOLLAND, 2012) .

Entretanto esta prática tem como percurso natural conceder uma estabilidade, e preparação mais adequada para o meio e atividade em que está inserida, logo seus efetivos desembolsos são mais controlados e melhor destinados, só pelo fato de não estar pagando tributos em situações não desnecessárias, ou multas em caso de invasão do território da evasão fiscal. (BATISTA et. Al 2012, Apud DEJESUS, Sâmia, 2013).

Para que o planejamento tributário seja capaz de cumprir totalmente seu objetivo, sua construção e decisões devem partir das demonstrações financeiras, que por sua vez devem ter sido elaboradas por um profissional competente, e agir diretamente no problema, ou seja, alta carga tributária e altos desembolsos efetivos (ARMSTRONG, BLOUIN e LARCKER, 2012, Apud DEJESUS, Sâmia, 2013).

2.15 Limites do planejamento

O planejamento tributário está limitado ao alcance da lei, este deverá guiar a empresa pelos melhores caminhos que estiverem previstos dentro da legalidade, não podendo jamais

invadir o espaço da evasão fiscal (AMARO, 2005, p. 237).

Devido a expansão das práticas comerciais modernas, foram gerados com o passar dos tempos novas dinâmicas de conflitos e interesses que devido a globalização tomaram proporções mundiais, e em face desse processo as atividades empresariais, passaram a ter a necessidade de se planejar a fim de se manter competitivas no mercado, de maneira a serem capazes de não deixar nem a demanda ou oferta descobertos. Lembrando que o empresário tem total liberdade de fazer sua gestão da maneira que preferir da maneira que melhor lhe convir, onde com intuito de proteger este princípio lhe cabe a elaboração de um planejamento tributário sempre respaldado pelo princípio da tipicidade, estrita legalidade e segurança jurídica (SAKAMOTO e BASSOLI, 2005).

2.16 Elisão e Evasão Fiscal

A princípio para seguir o modelo de redução lícita de tributos, conhecido como elisão fiscal, afirma-se que é a elaboração de um planejamento tributário. Pois este seria uma ferramenta legal a disposição daqueles que precisam fazer uma análise a nível gerencial quanto a carga tributária incidente sobre sua atividade, meio e diversas operações comerciais (OLIVEIRA, 2005) Sobre a elisão fiscal, entende-se que é a utilização do leque de opções que o sistema tributário permite no âmbito de suas alternativas para obtenção de redução da carga tributária, podendo este ser classificado como um tipo de evasão diferenciado. (GUTIERREZ, 2006).

Já a usual evasão fiscal que Peixoto (2004) define como sendo a não transferência ou pagamento total ou parcial devido ao Fisco da parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal.

A seguir um quadro comparativo de Elisão e Evasão fiscal

Quadro 1 – Elisão e Evasão Fiscal por SIQUEIRA, Marcelo Lettieri, and Francisco S. RAMOS (2006) e Yamashita (2005)

Elisão	Evasão
Legal	Ilegal
Não é passível de sanção	Passível de sanção penal
Medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador	Medidas adotadas após a ocorrência do fato gerador
Deve ser estimulada	Deve ser combatida

Fonte: SIQUEIRA, Marcelo Lettieri, and Francisco S. RAMOS(2006) e YAMASHITA, D (2005, p. 28) – adaptada

Complementando as informações disponibilizadas por SIQUEIRA, Marcelo Lettieri, and Francisco S. RAMOS(2005), Moreira e Torres (2010) concluem em seu artigo que a ideia do art. 116 da CTN, é realmente permitir a redução de custos através da economia tributária, e que este é uma norma antievasão e não antielisão.

3 Metodologia

Relevantes aos objetivos a serem batidos para esta pesquisa foram utilizados decaráteresqualitativos, descritivos, exploratórios e casuais, sendo que a descritiva é considerada como um estudo em meio termo, do que seria o estudo exploratório e explicativo, pois não chega nem a ser tão superficial nem tão profundo, ainda chega a um significado padrão, que seria identificar, relatar, comparar etc. (BEUREN 2009, p. 81) que Vergara (2009, p. 42) defende que a pesquisa descritivapode conectar as variáveis e definir sua natureza,sem o compromisso de explicar o que descreve.

O estudo bibliográfico realizado no referencial teórico, sempre segundo Beuren (2009, p. 87)se valerá notadamente como pesquisa por reservar um capítulo do trabalho para reunir a teoria que normalmente é chamada de revisão de literatura.

Com o intuito de realizar o estudo de caso de maneira mais sólida e convincente, foi solicitado via carta, endereçada à empresa em que se pretendia o estudo, utilizando como argumento o benefício que tal estudo traria para o meio científico e acadêmico. Passado o tempo de análise do pedido de cinco dias úteis que a empresa solicitou, esta concordou em fornecer os dados necessários para que o estudo fosse realizado de maneira completa, no entanto sob condição de que seu nome permaneceria no anonimato, sua atividade em sigilo, e que algumas contas contábeis não deveriam ser divulgadas com perfeita clareza, um exemplo disso foram certos ajustes feitos por esta, que neste estudo estão discriminados apenas como “Outros Ajustes”.

Para que o levantamento de informações fosse completo de acordo com o que esta pesquisa necessitava, foi utilizada a DIPJ, e toda sua memória de cálculo que fica em anexo a declaração (DIPJ), como a demonstração do Lucro Real, demonstração do Lucro da Exploração, calculo individual dos incentivos, cálculo do Imposto de Renda e Demonstração do Resultado do Exercício. O ano estudado foi o de 2008 em face de ser o ano mais recente que a empresa dispunha em seu arquivo físico, visto que este tipo de arquivo fica arquivado em sua matriz localizada em outra unidade federativa do Brasil, e só então enviada a Manaus após completar 5 (cinco) anos de armazenamento.

Por se tratar de incentivos fiscais com conceitos e normas de aplicação bem diferentes, a elaboração da apresentação do estudo de caso foi preparada sequencialmente, de forma que o processo de cálculo e simulação obedeça a uma ordem cronológica com intuito de montar uma linha de raciocínio para um melhor entendimento.

A partir da Ficha 08- “Demonstração do Lucro da Exploração – PJ em Geral” da DIPJ 2009, ano calendário 2008, foi adaptada a tabela 1 (um) que demonstra como foi composto o Lucro da Exploração e a respectiva base de cálculo para o incentivo de redução de 75% do imposto de renda, onde este teve início a partir de uma correlação de proporcionalidade de quanto em percentuais da receita total, a receita líquida da atividade com redução de 75% representa, onde foram apontados que 96,49% do total da Receita Líquida era gerada a partir de vendas incentivadas, e 3,51% eram caracterizadas por outros tipos de vendas, que não incentivadas. Em seguida foi demonstrado o efetivo cálculo de redução de 75% do imposto de renda conforme a tabela 2(dois), o cálculo teve início a partir do Lucro da Exploração que

conforme demonstrado na tabela 1(um), teve ter 3,51% de seu total excluído, por ser proporcionalmente oriundo de receitas não incentivadas, e o restante do 96,49% foi integrado a base de cálculo para a aplicação da alíquota de 15% de imposto de renda conforme legislação vigente, no entanto o adicional para este calculo deve ter como base o Lucro Real, que depois de subtraídos os 240.000 que a legislação tem como tolerância para que o adicional não seja devido, integra a base de cálculo a ser aplicado os 10% e sobre o montante encontrado devem ser excluídos os mesmos 3,51% referente a proporção de receitas não incentivadas do valor total, e após somar o valor dos 15% encontrados anteriormente com o do adicional, tem-se o valor total do incentivo de redução de 75% do imposto de renda a ser abatido do imposto de renda devido.

Para o cálculo do PAT- Programa de alimentação ao trabalhador, ainda na tabela 2(dois), o primeiro valor a ser demonstrado foi o seu limite que conforme legislação vigente deve ser 4% de 15% do Lucro Real. E em seguida foi calculado o valor do incentivo fiscal real, que é 80% do resultado do valor do custo máximo da refeição, multiplicado pelo número de refeições servidas durante o período de apuração.

A partir destes dados foi elaborada uma demonstração em forma de planilha adaptada conforme tabela 3 (três), com dados originais da memória de cálculo da DRE do ano em questão (2008), onde para uma melhor compreensão foi demonstrado em duas colunas, sendo uma com a aplicação dos incentivos fiscais, e outra sem a utilização dos incentivos fiscais. De forma que foi necessário a elaboração do gráfico 1(um), para explorar seus impactos de redução de imposto de renda a pagar no caso da utilização dos incentivos fiscais, conforme demonstrados no estudo de caso desta pesquisa.

A pesquisa só poderia ser completa em nível de atingir todos os objetivos propostos por este estudo caso fosse simulado o impacto do incentivo até o final, ou seja, até o Lucro Líquido, e assim foi arquitetada a Tabela 4(quatro) adaptada da Ficha 06^a – ‘‘ Demonstração do Resultado – PJ em Geral ‘‘ da DIPJ de 2009 ano calendário 2008, com o mesmo conceito de DRE com duas colunas equiparando as situações de uso ou não dos incentivos fiscais. Onde seus resultados foram visualmente melhor apresentados com a elaboração do gráfico 2(dois), que refletiu os mesmos impactos da tabela 4(quatro), porém com o auxílio de gráficos do tipo de rosca e de lacunas.

Tal metodologia foi aplicada com vista a realizar os objetivos específicos desse trabalho. Dessa forma foram respondidas, a fim de melhor entendimento dos resultados alcançados, as seguintes questões de pesquisa.

3.1 Questões de pesquisa:

- 1) De que forma os incentivos fiscais utilizados pela empresa estudada, foram concedidos?
- 2) Qual o efeito dos incentivos fiscais sobre o Lucro Líquido da empresa estudada?

4Análise de dados e apresentação de resultados

Esta pesquisa foi estruturada com o objetivo de contribuir científica e academicamente com o que se é sabido sobre a utilização de incentivos fiscais como ferramenta de planejamento tributário, com aplicação não somente, porém voltada em nível de contabilidade gerencial, que utilizam deste objeto de estudo com diversos fins, como meio de sobrevivência, competitividade de mercado, e estabelecer diretrizes para que a estratégia de crescimento e desenvolvimento seja o mais próximo da realidade quanto se deve ser.

4.1 Estudo de caso:

A Empresa alvo do estudo de caso desta pesquisa é uma multinacional, instalada no polo industrial de Manaus há mais de 40 anos, e mantém uma política de atender aos seus clientes que atuam nas áreas mais diversificadas que o Polo industrial de Manaus e os outros podem conter, nos seus mais altos padrões de qualidade, sem deixar de trabalhar voltada a sustentabilidade.

A empresa que é voltada ao setor industrial, é líder de mercado com supremo domínio tecnológico em sua área de atuação. Onde está em constante desenvolvimento, sempre provendo cursos para seus colaboradores e a procura de manter atualizada do que acontece no mercado, e assim vem cada dia mais vencendo obstáculos e atendendo as expectativas de seus clientes. (Brasil, 2001)

4.1.1 O Incentivo gozado pela empresa deste Estudo de Caso

A empresa estudada apresentou a utilização do Incentivo fiscal de Redução do Imposto de Renda devido em 75%, calculado com base no Lucro da Exploração, e o PAT (Programa de

Alimentação ao trabalhador).

O Incentivo Fiscal de Redução de 75% do Imposto de Renda tem algumas exigências para ser concedido, como: A unidade produtora estar funcionando na Amazônia Legal; A atividade do empreendimento estar inserida na economia prioritária para o desenvolvimento regional (Brasil, Decreto 4.212, 2002); e a entidade deve estar produzindo ou operando a 20% de sua capacidade real instalada. Onde sua base de cálculo passa a ser feita sob o valor das receitas incentivadas obtidas do lucro da exploração (BRASIL, Lei 9.532, 1997 art 3, caput I; Brasil, DL n.º 1.598, 1977, art. 19, § 1.º e Brasil, Lei n.º 7.959, 1989, art. 2.º 1989).

O PAT – Programa de Alimentação ao trabalhador segundo Brasil, Lei n.º 9.532 (1997) está limitado ao valor de 4% do imposto de renda apurado, sem o adicional de 10%. Sendo assim Brasil, Decreto 3.000, Art. 585, parágrafos 2 (1999) e Brasil, Portaria SIT 3 art. 4 (2002), determina que o gasto do colaborador com a refeição fica limitado a 20% de seu custo. Enquanto o Brasil, IN SRF 267, Art. 2, parágrafo 2 (2002), deixa estabelecido que o custo máximo por refeição é de R\$ 1,99 perante a utilização do incentivo fiscal. Lembrando que o valor a ser abatido do incentivo, deve ser o menor resultado entre as seguintes comparações, 15% sobre 80% do custo total de alimentação, visto que o restante equivalente a 20%, é pago diretamente pelos colaboradores ou 15% do valor máximo dedutível de incentivo da empresa multiplicados pelo número de refeições servidas ao longo do período de apuração. Onde os valores que ultrapassarem o teto de 4% do imposto antes de somar o adicional, poderão ainda ser utilizados para abater o Imposto de renda ainda durante os dois exercícios financeiros seguintes da apuração.

4.1.2 Análise de dados

Para uma melhor consolidação de dados, a fim de responder as questões específicas de modo que o objetivo geral fosse alcançado, foi preparada uma análise de dados de forma que as respostas obedecessem à ordem cronológica estabelecida, passando pela análise qualitativa.

Em resposta a primeira questão que foi propositalmente elaborada para fundamentar as análises qualitativas foi constatado que a empresa do estudo de caso está enquadrada na forma de tributação do Lucro Real e adquiriu o direito de gozar do incentivo de redução de 75% do imposto de renda através de projeto técnico econômico submetido a SUDAM em cumprimento a

Brasil, Portaria nº 2.091 (2008), Art. 1º do Ministério da Integração Nacional, que após aprovado enviou o Laudo constitutivo a empresa para tomada de suas devidas providencias, sendo assim a empresa alvo deste estudo de caso preparou um processo para dar entrada deste Laudo constitutivo junto a Receita Federal Brasileirasolicitando sua validação, em cumprimento a Brasil, Portaria nº 2.091, Art. 2º do Ministério da Integração Nacional (2008), que por sua vez notificou a empresa a prestar alguns esclarecimentos fiscais, que para este caso foi solicitada a Certidão Específica de Alterações na Junta Comercial do Amazonas. Assim a empresa após comprovar sua legalidade perante o fisco teve seu processo encerrado, com reconhecimento do laudo constitutivo, através da emissão do Ato declaratório executivo (pela RFB), que após publicado no Diário Oficial da União garantiu a utilização deste incentivo fiscal por 10 anos.

Foi constatado também que a empresa para a utilização do PAT – Programa de Alimentação ao Trabalhador precisou ser previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social (BRASIL, Decreto n 05, de 14 de Janeiro de 1991), e para isto a empresa teve que registrar o formulário de cadastro junto a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, mas também poderia ter enviado via internet constante no site www.mte.gov.br, onde passou a ser exclusivamente feito por esta via a partir de 2002 (BRASIL, SIT/DSST nº 3, 2002). Onde a empresa fica automaticamente aprovada para utilizar o PAT, mediante o cadastro e registro previamente autorizado via site do Ministério do Trabalho e Emprego, deixando para empresa o compromisso de guardar a cópia do formulário e respectivo comprovante oficial de adesão via Internet em sua dependência, de maneira a estar sempre disponível a fiscalização federal. E assim fica respondida a primeira questão específica deste estudo.

Com o intuito de responder ao segundo questionamento específico desta pesquisa e deixar a análise mais dinâmica, foi elaborado o cálculo do Imposto de Renda da empresa estudada de duas maneiras, a primeira foi feita de acordo como o registrado no balanço patrimonial e na DIPJ (Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica), discriminado no quadro na coluna denominada “Com incentivo”, e em seguida foi elaborada uma simulação de o que teria acontecido caso a empresa houvesse optado por não utilizar os incentivos fiscais como ferramenta de planejamento tributário.

Mas antes para um melhor entendimento, as análises devem começar em como foi

possível chegar às bases de cálculo apresentadas.

Para compor a base de cálculo do incentivo de redução de 75% do IR (Imposto de Renda) deve-se utilizar o valor das receitas incentivadas que compoem o Lucro da Exploração(BRASIL, Lei 9.532, 1997, art 3, caput I; Brasil, DL n º1.598, 1977, art. 19, § 1 ºe Brasil, Leinº7.959, 1989, art. 2 º 1989).Assim, com o objetivo de demonstrar de onde partiram os devidos cálculos de incentivos, a seguir será demonstrado como as bases de cálculos foram construídas.

Tabela 1, Ficha 08 - Demonstração do lucro da Exploração - PJ em Geral

Lucro da Exploração			
Receita Líquida da Atividade com redução de 75%	759.070.498,68	96,49214%	
Receita Líquida das demais atividades	27.595.108,70	3,50786%	
Total da Receita Líquida	786.665.607,38	100,00%	
Calculo do Lucro da Exploração			
Lucro Líquido Antes do IRPJ	15.435.124,07		
Outros ajustes	891.916,96		
Lucro Líquido Após Outros Ajustes	16.327.041,03		
Despesas não operacionais	11.321,20		
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	1.923.876,35		
Variacoes cambiais passivas (MP n 1.858-10/1999, art. 30)	68.437.296,47		
Variacoes cambiais ativas - Operações Liq. (MP n 1.858-10/1999, art. 30)	14.993.594,56		
Tributos e Contribuições - Exigibilidade Suspensa	12.419.072,81		
(-) Receitas não operacionais	23.000,00		
(-) Resultados positivos em Participações Societárias e em SCP	48.339,74		
(-) Variações cambiais ativas (MP n 1.858-10/1999, art. 30)	15.767.534,25		
(-) Variações cambiais passivas - Operações Liq. (MP n 1.858-10/1999, art. 30)	64.234.657,53		
(-) Outras exclusões	9.713.324,38		
Lucro da Exploração	24.325.346,52		100,00%
Parcela Corresponde a Atividade com Redução de 75%	23.472.048,02		96,49214%
Parcela Correspondente as Demais Atividades	853.298,50		3,50786%

Fonte: DIPJ (2008) - Adaptada

E por isso a base de cálculo a ser utilizada para os devidos cálculos de incentivos fiscais como a Redução de 75% do imposto de Renda deve ser 96,49214% do total do Lucro da exploração, pois apenas esta parcela que representa a proporção das vendas incentivadas, enquanto os 3,50786% são referentes a revendas, vendas de sucatas mesmo que a preços simbólicos entre outros casos que não se enquadrem no perfil de vendas incentivadas.

A seguir, foram demonstrados os cálculos dos incentivos do imposto de renda utilizados pela empresa apresentada nesta pesquisa, demonstrando desde as suas bases até seus respectivos cálculos.

Tabela 2, Memória de Cálculo - Incentivos Fiscais do Imposto de Renda

Memória de Calculo - Incentivos Fiscais IR	
Calculo - Incentivos Fiscais da Empresa alvo do Estudo de Caso	
Ano	2008
REDUÇÃO DE 75% DO IMPOSTO DE RENDA	
Lucro da Exploração	24.325.346,52
Percentual sobre a Receita Líquida total	x 96,49%
Lucro da exploração Correspondente a atividade com redução de 75%	23.471.526,86
Aliquota do Imposto de Renda	x 15%
Imposto de Renda	3.520.729,03
Aliq. Do Adicional	x 10%
Adicional do Imposto de Renda	1.772.637,07 (*)
Total do Imposto	5.293.366,10
REDUÇÃO DE 75% DO IMPOSTO	5.293.366,10 x 75% = 3.970.024,57
(*) ←	
Lucro Real	18.610.791,00
Limite para o Adicional	- 240.000,00
Base de cálculo do Adicional de 10%	18.370.791,00
Aliq. Do adicional	x 10%
Adicional sobre a receita Total	1.837.079,10
Parcela referente a Receita Incentivada	x 96,49214%
Adicional da Redução de 75% do IR	1.772.637,07
PAT - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR	
Lucro antes do Imposto de Renda	18.610.791,86
Aliquota do Imposto de Renda	x 15%
Imposto de Renda sem Adcional, e deduções de incentivos	2.791.618,78
Aliq. Para calculo do Limite do PAT	x 4%
Total do Aproveitamento (4% do IR devido)	111.664,75
	- 25.877,28
	85.787,48
Custo Máximo em R\$	2,49
Quantidade de Refeições servidas	86.604,00
Custo Total	215.643,96
Teto base incentivo	80%
Valor Máximo para efeito de incentivo	172.515,17
INCENTIVO 15%	172.515,17 x 15% = 25.877,28

Fonte: Memória de Cálculo da DIPJ (2008) - Adaptada

Após demonstrado a origem dos montantes finais utilizados como incentivo do imposto de renda para abatê-lo, nota-se facilmente através de análise da tabela 4(quatro) que poderia ter acontecido um cenário completamente diferente do que a empresa vivenciou no exercício estudado. Com potencial de fazer com que esta empresa criasse desnecessariamente certo tipo de ancora, a segura-la, impedindo-a de exercer sua atividade com completa capacidade.

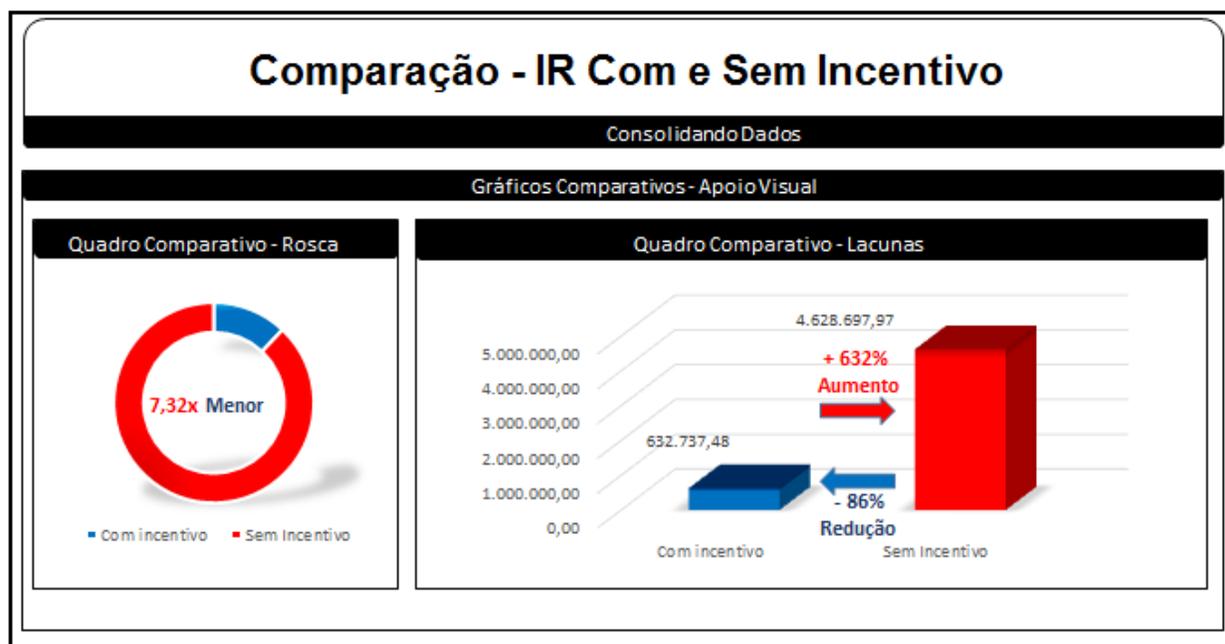
Tabela 3, DRE –Memória de Cálculo da DIPJ (2008)

Demonstração do Resultado do Exercício - Simulação		
DRE - Apuração com e Sem Incentivo Fiscal		
Ano	2008	
	Com incentivo	Sem Incentivo
Lucro antes do Imposto de Renda	18.610.791,86	18.610.791,86
Aliquota Imposto de Renda	x 15%	x 15%
Valor do Imposto	2.791.618,78	2.791.618,78
B.C do Adicional sobre a parcela excedida de R\$ 240.000,00 [18.610.791,86 - 240.000,00]	18.370.791,86	18.370.791,86
Aliquota do Adicional	x 10%	x 10%
Valor do Adicional	1.837.079,19	1.837.079,19
Imposto de renda antes das deduções por incentivo	4.628.697,97	4.628.697,97
Deduções por incentivo		
▶ Incentivo da redução de imposto de renda	-3.970.083,21	
▶ Programa de Alimentação ao trabalhador	-25.877,28	
Imposto de Renda Devido em Unidades Monetárias (R\$) após as deduções	R\$ 632.737,48	R\$ 4.628.697,97
Diferença	R\$	3.995.960,49

Fonte: Memória de Cálculo da DIPJ (2008) - Adaptada

No próximo quadro a análise fica mais clara, pois foi utilizada uma linguagem visual a fim de demonstrar o quanto que esta ferramenta (Incentivos Fiscais como Planejamento tributário) foi capaz de proporcionar uma realocação de recursos, visto que a diferença pode ser aplicada em outra área.

Gráfico 1 - Análise do impacto dos Incentivos Fiscais no Custo tributário do Imposto de Renda.



Elaborado pelo Autor desta pesquisa.

Assim os objetivos específicos deste trabalho foram realizados por meio das respostas as questões específicas de pesquisa, como a primeira questão que foi apontada como utilizados no planejamento tributário, os incentivos de Redução de 75% do Imposto de Renda e Programa de Alimentação ao Trabalhador, também conhecido como PAT. Onde após explorados de acordo com os gráficos da tabela acima demonstram o valor do imposto de renda a pagar, sob influência dos dois incentivos fiscais utilizados, foi ligeiramente menor do que poderia ter sido, para ser mais específico este montante foi 7,32 vezes inferior ao que poderia ter sido, ou seja, este cenário sem a utilização dos incentivos fiscais como medida de ação do seu planejamento tributário poderia ter ocasionado em 632% a mais de Imposto de Renda, no entanto em reflexo ao planejamento bem elaborado e executado, seu imposto de renda a pagar foi reduzido em 86%.

A fim de responder ao segundo questionamento, é necessária uma leitura e interpretação dos gráficos e tabelas demonstrados a seguir:

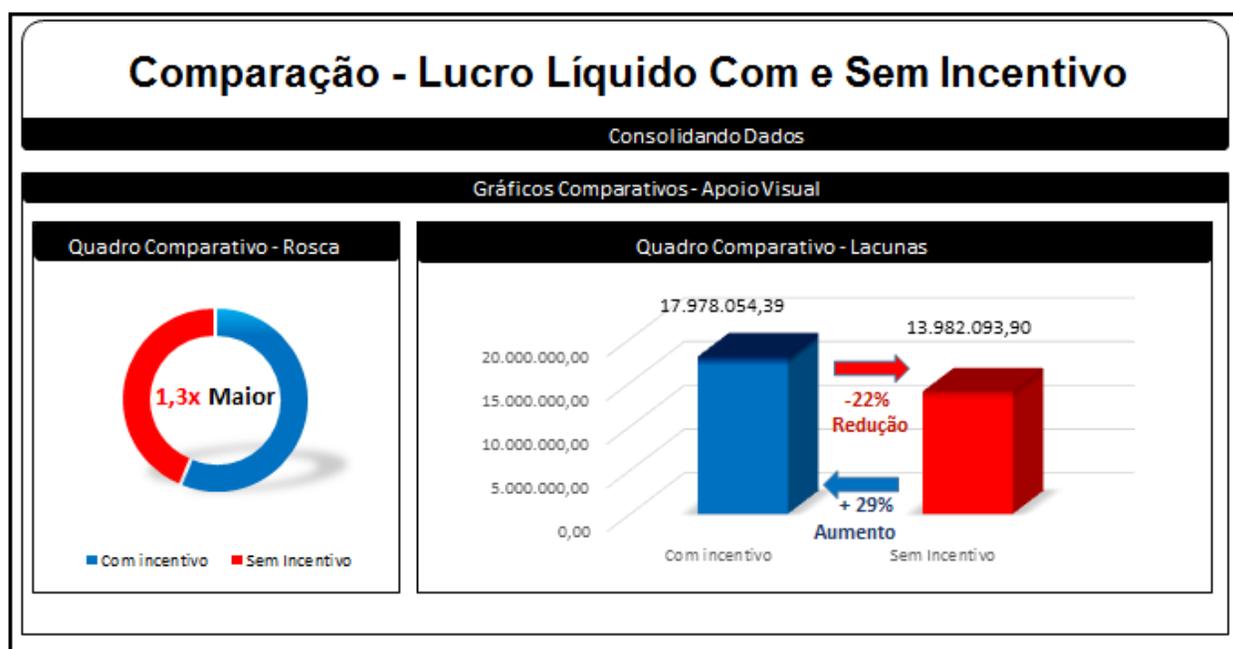
Tabela 4, Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral.

Demonstração do Resultado do Exercício - Simulação		
DRE - Apuração com e Sem Incentivo Fiscal		
Ano	2008	
	Com incentivo	Sem Incentivo
Lucro antes do Imposto de Renda	18.610.791,86	18.610.791,86
(-) Provisão para o Imposto de Renda	- 632.737,48	- 4.628.697,97
Lucro Líquido do período de Apuração	17.978.054,39	13.982.093,90
	Diferença -RS	3.995.960,49

Fonte: DIPJ (2008) - Adaptada

Conforme demonstrado na tabela acima, é possível notar que a redução do imposto de renda guarda relação direta com o resultado do Lucro Líquido, pois o mesmo é subtraído do Lucro antes do Imposto de Renda, logo, proporcionalmente é possível notar que a relação é: quanto menor o imposto de renda, maior o Lucro Líquido.

Gráfico 2 - Análise do impacto dos incentivos fiscais no Lucro Líquido.



Elaborado pelo Autor desta pesquisa.

Após realizada a análise do gráfico acima, fica melhor a interpretação de como o incentivo fiscal afeta o lucro líquido, em resposta ao segundo questionamento pode-se afirmar

que a utilização do incentivo fiscal impacta em um aumento de 29% do Lucro Líquido, que pode ficar até 1,3 vezes maior do que quando não utilizado o incentivo fiscal como ferramenta de planejamento tributário.

5 Considerações Finais

A presente pesquisa abordou um assunto demasiadamente extenso e polêmico, trata-se de uma discussão de longa data, que não vira a findar apenas com a apresentação desta. No entanto foi evidenciado o problema para este estudo, e os resultados foram fundamentados de acordo com o referencial teórico, apresentados na sessão 2 desta pesquisa.

A respeito do caso estudado, entende-se que explorar o planejamento tributário, aproveitando a zona de incentivo em que está localizada foi uma estratégia bem sucedida para a empresa. Pois de maneira geral a empresa se manteve líder no mercado, trabalhando a plena capacidade e sempre maximizando seus resultados, visto que cada passo seu foi meticulosamente medido.

Foi notado ao longo da pesquisa que manter colaboradores e executivos de alto rendimento, mesmo que a altos custos na gestão dos negócios faz o maior sentido, pois estes com a competência e reponsabilidade para planejar tributariamente suas projeções e acompanha-las ativamente independentemente de suas mutações, tem seu preço mas tem sua recompensa, afinal um erro neste processo pode custar, não apenas o nome da empresa, mas também todo o seu patrimônio,

Planejar a implementação de uma empresa, é uma tarefa extremamente complexa pois existem muitos pontos a serem levados em consideração, principalmente quando se trata de uma área de incentivos fiscais.

Ao longo deste estudo, foi percorrida uma jornada com intuito de avaliar a utilização de incentivos fiscais como ferramenta de planejamento tributário, e para isso os dados da empresa alvo do estudo de caso foram levantados, calculados, simulados e comparados. E só assim então foi possível constatar que esta empresa teve sucesso em sua estratégia de mercado como um todo, pois apenas o valor de R\$ 3.995.960,49 (Três milhões novecentos e noventa e cinco mil, novecentos e sessenta reais e quarenta e nove centavos) que foram gerados a partir de uma

economia tributária puderam ser realocados de maneira a impulsionar a empresa cada vez mais à frente. Assim a grande questão principal desse trabalho foi respondida e seu objetivo geral realizado, pois a utilização dos incentivos fiscais que modificam a base de cálculo do IRPJ como planejamento tributário, foi simulada com sucesso, e a partir das análises realizadas pode-se concluir que esta medida deve ser aplicada, pois quando realizada por profissionais leva tendências de melhorias para o desenvolvimento e futuro da empresa

Esta economia tributária resultou em um montante segundo informações da Suframa suficiente para implantação das duas novas plantas que começaram a funcionar na metade deste ano (2014), provando que nem sempre é preciso cortar gastos para recapitalização da empresa, planejar se mostrou a chave para maximizar os lucros e multiplicar resultados. O que pode ser considerado como um diferencial para empresas que como a estudada, que além de estar se desenvolvendo com maestria está contribuindo para o desenvolvimento da região.

A presente pesquisa não colocou um ponto final na polêmica que cerca o assunto de planejamento tributário e incentivo fiscal, e realmente nem tinha como objetivo esgotar este assunto. Sendo assim sobram diversos temas a serem explorados pelas próximas pesquisas, e muitas questões a serem desenvolvidas nos mais diversos segmentos do planejamento tributário. Sendo assim está deixa também para aqueles que pretendem explorar assuntos relacionados, a sugestão de comparar a implantação de uma empresa em área de incentivo e em área sem incentivo fiscal ou estudar a viabilidade de mover toda uma estrutura, retirando a empresa de uma área sem incentivo para inseri-la em uma área com incentivo, mesmo considerando a dificuldade da logística existente.

6Referências

AMARAL, G.L. Planejamento tributário: o sistema tributário mais caro e complexo do mundo. *Revista Planejamento Tributário*, Curitiba, Ano II, n. 2, p. 04-05, out./nov./dez. 2004.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.237.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.25.

ANDRADE JUNIOR, Wanderley Lopes de. *Empresas do setor industrial inadimplentes com o FINAM: uma análise baseada no modelo de risco de crédito Escore-z de Altman 2002* Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Universidade da Amazônia, Belém.

ARMSTRONG, C. S.; BLOUIN, J. L.; LARCKER, D. F. *The incentives for tax planning. Journal of Accounting and Economics*, v. 53, n. 2, p. 391-411, fev/abr. 2012. Apud DE JESUS, Sâmia Regina Picanço, et al. *Planejamento tributário: efeitos da unificação do ICMS Interestadual para o caixa das empresas da ZFM Taxplanning: effectsof ICMS interstateunification for cash from ZFM companies*" 2013.

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, 5. Ed. Tir., São Paulo: Malheiros, 1996, p.23

BATEMAN, Thomas S., and Scott A. SNELL. *Administração: Construindo vantagem competitiva*. São Paulo: Atlas, 1988

BATISTA, F. F.; FREITAS, E. C.; SANTIAGO, J. S.; REGO, T. F.. *Uma investigação acerca da mortalidade das microempresas e empresas de pequeno porte na cidade de Souza-PB*. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, v. 2, n. 1, p. 56-71, jan/abr. 2012. Apud DE JESUS, Sâmia Regina Picanço, et al. "Planejamento tributário: efeitos da unificação do ICMS Interestadual para o caixa das empresas da ZFM Taxplanning: effectsof ICMS interstateunification for cash from ZFM companies." 2013.

BEUREN, Isa Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORINELLI, Marcio Luiz. *Estrutura conceitual básica da controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxia*, 2006,p.36,tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo

BRASIL; Constituição Federal, arts. 153, inciso III, 157, inciso I, 158, inciso I, e 159, inciso I, 1988. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ConstituicaoFederal/ConstFedTituloVI.htm>>

Acesso em 13.03.2014. as 01:30h

_____;Decreto nº 4.212. Presidência da República. D.O.U.:26.04.2002. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2002/dec4212.htm>> Acesso em:

20.02.2014. As 02:25h

_____;Decreto n 3.000, Capitulo VI, Titulo V e Subtítulo I e art. 585. . D.O.U.: 26.03.1999.

Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm> Acesso em

01.02.2014.As 11:25h

_____;Decreto nº 794/1993. Presidência da República. D.O.U.: 06.04.1993. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0794.htm> Acesso em:

15.01.2014. As 11:10h.

_____;Decreto n 05, de 14 de Janeiro de 1991. Presidência da República, D.O.U.: 14.01.1991;

Disponível em:<<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11911429/decreto-n-5-de-14-de-janeiro-de-1991>> Acesso em 19.01.2014. As 02:44h;

_____;DL n o 1.598/77, art. 19, § 1. Presidência da Republica. D.O.U.: 21.12.1977. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm> Acesso em 10.02.2014. As 12:12h

_____;Decreto-lei Nº 55 Presidência da República. D.O.U.: 21.11.1966. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0055.htm> Acesso em 12.02.2014. As 19:25h.

_____; Eduardo Borges, <http://economia.terra.com.br/o-impacto-dos-tributos-na-atividade-empresarial,20086700a566b310VgnCLD200000bbcceb0aRCRD.html#>

Acesso 08/02/2014 as 19:18h.

_____;IN SRF 267/2002 Art 2, parágrafo 2. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2672002.htm>>Acesso em: 25.01.2014 as 13:20h.

_____;Lei nº 8.313/91, Presidência da República. D.O.U 24.12.1991. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18313cons.htm> Acesso em: 13.03.2014. As 11:15h.

_____;Lei nº 8.685/93. Presidência da República. Disponível em:<D.O.U.: 21.07.1993. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18685.htm> Acesso em: 26.02.2014. As 11:25h.

_____;Lei nº 3.692, Presidência da República. D.O.U.: 15.12.1959. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3692.htm> Acesso em: 13.01.2014. As 03:50h.

_____;Lei nº 6.321/1776. Presidência da República. D.O.U.: 19.04.1976. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16321.htm> Acesso em 10.01.2014. As 12:01h.

_____;Lei nº 8.661/1993. Presidência da República. D.O.U.: 03.06.1993. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18661.htm> Acesso em 13.02.2014. As 19:15h.

_____;Lei Complementar 124/2007. Presidência da República. D.O.U.: 04.01.2007. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp124.htm> Acesso em 20.01.2014. As 11:03h

_____;Lei Nº 5.172, Art. 3 e 43 de 1966.Código Tributário Nacional. D.O.U.: 31.10.1966. Disponível em:<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-norma-pl.html>> Acesso em: 17.02.2014. As 11:13h

_____;Lei nº 4.625, Art. 31. Presidência da República. D.O.U.: 05.01.1923. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm>Acesso em: 17.02.2014. As 11:13h.

_____; Lei n 9.532, de 10 de dezembro de 1997. D.O.U.: 11.12.1997Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei953297.htm>>Acesso em: 05.02.2014. As 11:25h.

_____;Lei 4.216 de1963. Presidência da República. D.O.U.: 28.05.1963 Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4216.htm> Acesso em: 10.03.2014. As 06:45h.

_____;Lei 5.106 de 1966. Presidência da República. D.O.U.:05.09.1966. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm>. Acesso em: 09.02.2014. As 06:45h.

_____;Lei n o 7.959/89, art. 2. Presidência da Republica. D.O.U.: 22.12.1989. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7959.htm>. Acesso em: 08.02.2014. As 16:15h.

_____;Medida Provisória n 2.199-14 de 24 de Agosto de 2001/ Presidência da República. D.O.U.: 27.08.2001. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2199-14.htm>. Acesso em: 18.02.2014. As 19:12h.

_____;Medida provisória n 2.157-5. Presidência da República. D.O.U.: Disponível em:17.01.1991<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2157-5.htm> Acesso em: 13.01.2014. As 02:49h.

_____;MP nº 2.228/2001art44 da. Presidência da República. D.O.U.: 10.09.2001. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/mp2228-1.htm>> Acesso em: 13.01.2014. As 16:49h.

_____;Portaria nº 2091 de 28.12.2007. MIN - Ministério da Integração Nacional. D.O.U.:15/01/2008. Disponível em:<<http://www.diariodasleis.com.br/busca/exibelink.php?numlink=1-85-29-2007-12-28-2091>> Acesso em: 23.01.2014. As 22:15h.

_____;Portaria nº 283 . Ministro de Estado da Integração Nacional. D.O.U.: 04.07.2013. Disponível em:<<http://www.fiscosoft.com.br/g/65t5/portaria-ministro-de-estado-da-integracao-nacional-min-n-283-de-04072013>> Acesso em: 28.01.2014. As 23:20h.

_____;SIT/DSST nº 3, Art. 2 e 4 de 1º de Março de 2002. Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho. D.O.U.: 05.03.2002. Disponível

em:<http://www.iob.com.br/lucrofiscal/ori_conteudo.asp?src=PCIRPJ-0046> Acesso em: 28.02.2014. As 12:10h.

_____;<http://www.sudam.gov.br/acessoainformacao/institucional/historico>
Consulta em 22.02.2014 – 23:07. 2010.

_____;http://www.suframa.gov.br/publicacoes/site_pim/metalurgico.htm
Acesso em 20/02/2014 as 23:56h.

CARVALHO, David Ferreira. *Morte e ressurreição da SUDAM: uma análise da decadência e extinção do padrão de planejamento regional na Amazônia*. 2005.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Deliberação CVM n. 29/86. Brasília: CVM, 1986.

CASTELLI, A. *Contadoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 135.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro, and Felipe Cianca FORTES. *Incentivos fiscais no STJ. Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP .2007.

DOMINGUES, N. M. R. *Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade*. In: *CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE*,16. 2000, Goiânia. Anais...Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, 2000 p. 1-11.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributaria*. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2006.

FABRETTI,L. C. *Normas Antielisão. IBPT*. Disponível em: <www.tributarista.com.br/content/estudos/anti-elisao.html> . Acesso em: 19/06/01. Apud SAKAMOTO, P. Y.; BASSOLI, M. K. *Os limites constitucionais ao planejamento tributário*. Revista Científica Scientia Iuris, 2005.

FERREIRA, L. F.; SILVA, E. N.; DANI, E. E. *Contribuições da controladoria ao planejamento tributário em empresas do ramo da construção civil*. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 6, n. 18, p. 25-40, ago/nov. 2007.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1992.

FORMIGONI, Henrique. *A influência dos incentivos Fiscais sobre a estrutura de Capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras*. São Paulo, p. 25-84, 2008

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS (FISCAFI). *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1994. 778p.

GIL, A. Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GUTIERREZ, M. D. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Ed.QuartierLatin, 2006, p. 34.

HICHIHARA, YOSHIAKI. *Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

HIROMI, Higuchi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado ate 10/01-2008/ HiromiHiguchi, Fábio HiromiHiguchi, Celso HiroyukiHiguch – 34ª Ed. – São Paulo: IR Publicações, 2009.*

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Séries Estatísticas e históricas*. 2011. Disponível em: <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>apud ZUCCHI, 2013.

LACOMBE, Américo L. Masset. *A imunidade tributária das Sociedades de Economia Mista*. *Revista de Administração de Empresas*. Rio de Janeiro, n. 21 p. 129-158, 1966

LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAGANHINI, Thais e LANDIM, Márcio; *A função social do tributo*, 2006

MARION, J.C. *Contabilidade empresarial*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1998. 540p.

MARTINS, Orleans Silva. DANTAS, Ricardo Ferreira. *Custo tributário e elisão fiscal: as facetas de um planejamento tributário*. *Qualitas Revista Eletrônica*, Vol. 9 N.3, 2010

MELO, Fabio Siores de. *Incentivos fiscais e segurança jurídica In: Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* In MARTINS. Ives Gandra da Silva et al. (coord.). São Paulo:MP, 2007, p. 138-140

MOREIRA, A. M., and TORRES, H. *Elisão e Evasão Fiscal-limites ao planejamento tributário* Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário. 2010

NOBLE, Rafael Guidotti; SOUZA, Marcos Antônio de; ALMEIDA, Lauro Brito de. *Investimentos de capital, custo tributário e competitividade: um caso do setor siderúrgico brasileiro.* Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 2, n. 2, p. 24-36, maio/ago. 2006

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade tributária.* São Paulo: Saraiva 2005.

_____, Mauricio Teixeira de. A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido. 2009. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

_____, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. *Controladoria estratégica* – textos e casos práticos com solução. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____, A.G.; MÜLLER, A.N.; NAKAMURA, W.T. *A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas.* Revista da FAE, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000. Disponível em: <w.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v3_n3/a_utilizacao_das_informacoes.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2014. As 12:15h

PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil.* Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP (2007): 15-35.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O surgimento mundial do imposto de renda: breve histórico no Brasil.* Jus Navegandi, Teresina 6.54 (2002).

_____, Marcelo Magalhães. *Planejamento tributário.* São Paulo: QuartierLatin (2004).

PESCE, R. A. *Planejamento tributário*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 533, p. 1-5, 2005

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Incentivos Fiscais: desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STG para o ICMS – “guerra fiscal” entre estados*. In: MARTINS. Ives Gandra da Silva et al. (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, Estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. Cap. 15 p. 299-325.

RULLO, Carmine. *Lucro real ou lucro presumido: por qual optar?* 2008. (Dissertação de Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuaria, Faculdade Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes. *Planejamento Tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real*. In: XVIII Congresso Nacional de Contabilidade, RS, Gramado. 2008.

SAKAMOTO, P. Y.; BASSOLI, M. K. *Os limites constitucionais ao planejamento tributário*. Revista Científica Scientia Iuris, v. 9, p. 253-272, 2005.

SALERNO, Mario Sergio, and Luis Claudio KUBOTA. *Estado e inovação. Políticas de incentivo à inovação tecnológica*. Brasília: IPEA (2008).

SILVA, P. R. C. (2007). *IPVA–Critério subjetivo de seu comando normativo*. Revista da Faculdade de Direito, (50).

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri, and Francisco S. RAMOS. *Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro*. *Economia aplicada* 10.3 (2006): 399-424.

SOMERS, Harold M. *Competition From tax-exempt business: discussior*. The Journal of Finance. V. 6, n. 2, p.178-186. Jun. 1951

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

TÔRRES, H. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações transacionais*. São Paulo: RT, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 11^a ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 13-42

WAHAB, N. S. A.; HOLLAND, K. *Tax planning, corporate governance and equity value*. The British Accounting Review, v. 44, n. 2, p. 111-124, jun. 2012.

WATANABE, Marta. *Empresas evitam impostos criando novos produtos*. Gazeta Mercantil, São Paulo, 6 abr. 1999, p. A-10

WERNKE, Rodney. *Gestão de Custos: uma Abordagem Prática*. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YAMASHITA, D. *Elisão e evasão de tributos. Planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: LEX Editor, 2005. P.21 - 28

ZUCCHI, Alberto Luiz. *Utilização da informação contábil na adesão aos incentivos fiscais de inovação tecnológica estabelecidos pela Lei 11.196/2005*. 2013