

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO**

ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS

**OS IMPOSTOS INDIRETOS, AS CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS
E A TOMADA DE DECISÃO EM UMA ORGANIZAÇÃO**

Monografia apresentada à
Faculdade de Economia,
Administração,
Atuária e Contabilidade

JOSÉ WELLINGTON ALVES

**FORTALEZA - CE
JUNHO - 2004**

2105 2012

**OS IMPOSTOS INDIRETOS, AS CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS
E A TOMADA DE DECISÃO EM UMA ORGANIZAÇÃO**

JOSÉ WELLINGTON ALVES

Orientador: Professor Eduardo Santos Ellery

Eduardo Santos Ellery
Professor Orientador

2006 120

Monografia apresentada à
Faculdade de Economia,
Administração, Atuária,
Contabilidade e
Secretariado, para
obtenção do grau de
Bacharel em Administração
de Empresas.

FORTALEZA - CE
JUNHO - 2004

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Administração de Empresas, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Administração de Empresas, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

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

José Wellington Alves - 9939067

Monografia aprovada em: 28 / 06 / 2004 NOTA

Eduardo Santos Ellerly
Professor Orientador

Monografia aprovada em: 28 / 06 / 2004 NOTA

Roberto Sousa Lima
Professor Examinador

Monografia aprovada em: 28 / 06 / 04 NOTA

Luís Carlos Murakami
Professor Examinador

AGRADECIMENTOS

*A DEUS, por me ensinar a ter fé e confiança na busca dos meus objetivos
A minha mulher Joelma e meus filhos Wellington e Wennington, razão de mais esta vitória
A meus pais Francisco e Almerinda, que com paciência e amor me educaram
Aos meus irmãos William, Meire, Márcia, Magda e Weber, pela força da nossa união
Ao meu primo Antunes, in memoria, que muito torcia pelo meu sucesso
E a todos os outros entes familiares e amigos que acreditam em meu crescimento*

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	i
SUMÁRIO.....	ii
LISTA DE FIGURAS E TABELAS.....	iv
RESUMO.....	v
INTRODUÇÃO.....	1
METODOLOGIA DA PESQUISA.....	3
CAPÍTULO 1 – IMPOSTOS INDIRETOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	6
1.1 – IMPOSTOS INDIRETOS.....	6
1.1.1 – ICMS.....	6
1.1.2 – IPI.....	7
1.2 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	8
1.2.1 – COFINS.....	8
1.2.2 – PIS.....	10
CAPÍTULO 2 – INFORMAÇÃO GERENCIAL.....	12
2.1 – O QUE É INFORMAÇÃO.....	12
2.2 – A INFORMAÇÃO OPORTUNA NO PROCESSO DECISORIAL.....	14
CAPÍTULO 3 – PROCESSO DECISORIAL.....	17
3.1 – A ORGANIZAÇÃO COMO UM SISTEMA DE DECISÃO.....	17
3.1.1 – TEORIA DAS DECISÕES.....	18
3.1.2 – ETAPAS DO PROCESSO DECISORIAL.....	20
3.1.3 – A FUNÇÃO GERENCIAL NO PROCESSO DECISORIAL.....	23
3.2 – IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO.....	25
CAPÍTULO 4 – EVOLUÇÃO ESTRUTURAL DAS ORGANIZAÇÕES E O PODER DE INFLUÊNCIA DO ESTADO.....	29
4.1 – FERRAMENTAS GERENCIAIS PARA AUMENTAR A COMPETITIVIDADE.....	30
4.2 – A INFLUÊNCIA DO GOVERNO NAS ESTRATÉGIAS DOS AGENTES PRODUTIVOS.....	34
4.3 – A TRIBUTAÇÃO COMO FORMA LEGÍTIMA DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS.....	41
4.3.1 – PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO.....	43
4.3.2 – A AUTONOMIA DOS ENTES TRIBUTANTES.....	46
4.3.3 – FINALIDADES DO TRIBUTO	48
4.3.4 – LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	51

CAPÍTULO 5 – O CUSTO TRIBUTÁRIO AO LONGO DA CADEIA DE VALOR - UM ESTUDO DE CASO NA TÊXTIL.....	54
5.1 – IDENTIFICAÇÃO E ESTRUTURA DA EMPRESA PESQUISADA.....	54
5.2 – ESTRUTURA DOS CUSTOS DOS INSUMOS DE FABRICAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS NAS CADEIAS DE VALOR DA TÊXTIL E DE SEUS FORNECEDORES.....	56
5.3 – CUSTOS INCORRIDOS NAS CADEIAS DE VALOR DOS FORNECEDORES.....	62
5.3.1 – CUSTO DOS INSUMOS DE FABRICAÇÃO.....	62
5.3.2 – CUSTO DOS TRIBUTOS RECUPARÁVEIS NOS INSUMOS.....	62
5.3.2.1 – PROPORÇÃO DOS INSUMOS COMPRADOS NO ESTADO DO CEARÁ.....	63
5.3.2.2 – PROPORÇÃO DOS INSUMOS COMPRADOS DE OUTROS ESTADOS BRASILERIOS.....	63
5.3.2.3 – PROPORÇÃO DOS INSUMOS ADQUIRIDOS NA IMPORTAÇÃO DE OUTROS PAISES.....	64
APÊNDICES.....	66
CAPÍTULO 6 – CONCLUSÕES.....	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	69

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

FIGURA 1 – FLUXOGRAMA SIMPLIFICADO PARA OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES.....	14
FIGURA 2 – FLUXOGRAMA OPERACIONAL DO PROCESSO DECISÓRIO.....	22
FIGURA 3 – CICLO DE TOMADA DE DECISÕES.....	25
FIGURA 4 – CALOR DAS INFORMAÇÕES.....	26
FIGURA 5 – INTERAÇÃO DA INFORMAÇÃO COM O PROCESSO DECISÓRIO.....	27

RESUMO

Esta monografia objetiva mostrar como o processo de tomada de decisão gerencial pode fazer uso do conhecimento dos impostos indiretos e das contribuições sociais, como forma de gerar eficiência e reduzir a margem de erro sobre a escolha de uma decisão alternativa. O foco geral da pesquisa é analisar os efeitos causados pela tributação dos impostos indiretos e das contribuições sociais incidentes sobre os insumos de fabricação, mostrando, através de cálculos de custo de produção, que o conhecimento da legislação é fator preponderante na tomada de decisão, auxiliando assim aos administradores a diferenciar sua empresa numa economia globalizada. A monografia tomou por questão a reforma tributária tão esperada, que com a recente transformação das contribuições sociais, (PIS e COFINS), em contribuições não cumulativas, as empresas sofreram um aumento na carga tributária, uma vez que os diferentes componentes da demanda final em uma empresa industrial têm a incidência efetiva destes impostos e contribuições. Este estudo foi realizado a partir da minha experiência de 18 anos na área de tributos, tomando por base a realidade de uma empresa do ramo têxtil do Estado do Ceará e entrevistas com os executivos da referida empresa.

INTRODUÇÃO

No contexto atual do mundo de negócios, constata-se que os gestores necessitam cada vez mais de informações que possam suprir o processo decisório. Os impostos indiretos e contribuições sociais representam um peso significativo nas tomadas de decisões. Neste momento, faz-se necessário que o administrador de empresas tenha um bom conhecimento da legislação tributária.

No Brasil, os impostos indiretos e as contribuições sociais, respondem por mais da metade da receita tributária total. A matriz de insumo-produto brasileira, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), apresenta o montante de receita líquida arrecadada de cada indústria (ou setor de atividade) pelos principais impostos indiretos e contribuições sociais. Esta informação mostra quem é legalmente responsável pelo recolhimento do imposto e transferência para o governo. Ela não mostra quem realmente arca com a carga final dos impostos e das contribuições, visto que cada indústria pode transferir sua carga inicial para outras indústrias compradoras e/ou consumidores finais através de aumentos de preços.

Devido à multiplicidade de impostos, contribuições sociais e alíquotas e à incidência sobre insumos, o efeito final do sistema brasileiro de impostos indiretos e contribuições sociais sobre os preços está longe de ser transparente. Mesmo com a não cumulatividade posta em prática nos dias atuais, as empresas industriais não se desoneram da carga tributária ao passar tais tributos para a fase seguinte e sucumbem-se aos tratamentos tributários vigentes em nosso País.

No Capítulo 1 é apresentado o conceito de Impostos Indiretos e de Contribuições Sociais, os Impostos Indiretos – ICMS e IPI – e as Contribuições Sociais – PIS e COFINS.

No Capítulo 2 é apresentado o conceito de informação e a importância da informação oportuna – gerada de forma completa, útil, com qualidade e antecipada – para o processo decisório.

O Capítulo 3 explica o processo decisório, identificando a organização como um sistema de decisões e ainda enfocando a importância das informações no processo de tomada de decisão gerencial.

O Capítulo 4 apresenta uma revisão da literatura, compreendendo a conceituação de competitividade, técnicas atuais de gestão competitiva das empresas, forças competitivas do mercado e tributo na cadeia de valor. Compreende também, considerações relativas às formas de atuação do governo sobre as empresas e agentes produtivos do mercado, à legalidade da imposição tributária, aos princípios básicos do poder de tributar, à estrutura tributária nacional do poder de tributar, à finalidade do tributo e à legalidade do planejamento tributário.

No capítulo 5 descreve-se o estudo de caso em uma empresa Textil do Estado do Ceará identificando a composição do custo tributário na cadeia de valor da empresa e dos seus fornecedores. No contexto produtivo desta empresa é calculado o custo tributário contido nos insumos produzidos pelos fornecedores desta indústria e o custo tributário contido na operacionalidade e margem de lucro da própria indústria pesquisada. Complementa-se este capítulo com a análise das estratégias de mercado dessa empresa a partir da economia tributária apurada nas diversas opções geográficas de mercado.

No capítulo 6 apresentam-se as conclusões desta monografia.

METODOLOGIA DA PESQUISA

JUSTIFICATIVA

Atualmente, com o elevado número de potenciais clientes, as informações e seu gerenciamento precisam ser repensadas e precisas. A definição de quais informações deve ser geradas e a forma de integrá-las é um problema para as organizações. Os tomadores de decisão necessitam de mensurações adequadas para dar suporte aos processos decisórios.

A administração de tributos está diretamente relacionada com a estratégia, alinhamento, rentabilidade e correção de rumos, ou seja, com questões de negócio. É inevitável que as empresas busquem incrementar a competitividade, saiam à caça dos clientes mais rentáveis, aprimorem o desempenho e contenham despesa. É dentro deste contexto que o conhecimento dos Impostos Indiretos e das contribuições Sociais servem de patamar para as empresas se expandir. O grande desafio atualmente é aliar inteligência e simplicidade, capturando informações efetivamente relevantes, a fim de auxiliar os executivos a descobrir novas formas de competir em uma economia cada vez mais globalizada.

OBJETIVO GERAL

A pesquisa se propõe mensurar a importância do conhecimento da legislação dos Impostos Indiretos (ICMS e IPI) e das Contribuições Sociais (COFINS e PIS) para o processo de tomada de decisão em uma organização.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- A pesquisa objetiva saber a percepção dos executivos da Têxtil em relação aos Tributos no processo de tomada de decisão;
- Identificar a qualidade da decisão com a atual sistemática de cálculo do custo de composição do preço de vendas;
- Mostrar que o conhecimento dos tributos se faz essencial nos dias de hoje e reflete sobre as margens de lucro na organização.

TIPO DE PESQUISA

Unidade de observação: a pesquisa foi realizada em uma empresa de grande porte do ramo têxtil localizada em Fortaleza.

Unidade de análise: Foram entrevistados coordenadores e diretores de alto escalão.

Universo e amostra: do universo de coordenadores e diretores, foi tirado uma amostra não probabilística de quatro executivos.

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Foi utilizado um questionário não estruturado com perguntas abertas referentes aos objetivos da pesquisa. Também foram utilizadas planilhas de cálculo do custo da Têxtil, a DRE e os relatórios com as informações gerenciais referentes ao mês de fevereiro de 2004.

FORMA DE ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa tomou por base dois critérios: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva, pois visa descrever percepções a respeito do processo de composição dos custos com base nos procedimentos atuais da empresa, cujas implicações estão diretamente relacionadas com o processo decisório.

Quanto aos meios, a pesquisa é um estudo de caso, pois foi realizada na Têxtil, envolvendo os setores de custos, contabilidade e fiscal visando auxiliar o processo de tomada de decisão, utilizando como técnica entrevistas com os coordenadores de cada área.

ANÁLISE DA PESQUISA

Sobre a questão do conhecimento da legislação dos tributos apoiar o processo de tomada de decisão, os executivos, de um modo geral, concordam que esse conhecimento é para eles uma ferramenta importante, contribuindo de forma bastante positiva para o processo decisório, na medida em que essa informação pode modificar a forma de cálculo dos custos da empresa.

Segundo o Diretor Superintendente da Têxtil, que quando entrevistado evidencia a importância do executivo estar sempre atualizado com a legislação brasileira: “no Brasil, a legislação tributária muda muito e as empresas que não querem falir precisam estar atentas a essas mudanças. A competitividade está cada vez maior e o perfeito conhecimento dos tributos reflete diretamente no preço de venda”.

Ainda, em relação à importância do conhecimento da legislação dos tributos, outro entrevistado, Coordenador de Suprimento da Têxtil, fez o seguinte depoimento: “não tinha percebido até que ponto é importante este conhecimento, mesmo por que até então, todas as informações pertinentes aos tributos estavam sob o domínio da contabilidade. Não percebia que no momento de fechamento da compra de matéria-prima, a forma e o meio de faturamento influenciariam no preço de custo do nosso produto. É importante que esse conhecimento seja repassado para nós que somos responsáveis pela compra dos insumos de fabricação e pela logística da empresa”.

Com estas declarações, podemos constatar que, com um treinamento para perfeita adequação do conhecimento da legislação dos Impostos Indiretos e das Contribuições Sociais, os tomadores de decisão passarão a ter mais segurança em suas ações pertinentes ao processo decisório.

1. IMPOSTOS INDIRETOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

1.1 IMPOSTOS INDIRETOS são aqueles cobrados de produtores com relação à produção, venda, compra ou uso de bens e serviços. Ressaltamos que o uso do termo indireto para classificar um imposto não envolve nenhuma pressuposição quanto à incidência final do imposto. Frequentemente, impostos indiretos são arrecadados em vários estágios do processo de produção e venda, de forma que seus efeitos sobre os preços pagos pelo consumidor final na cadeia de transações não são claros. O efeito final sobre os preços depende não apenas da medida em que os impostos são transferidos para frente em cada estágio de produção, mas também da estrutura precisa das transações.

1.1.1 ICMS

Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – O atual ICMS teve sua origem no antigo Imposto sobre Vendas Mercantis – IVM, instituído por sugestões dos próprios contribuintes. Com efeito “os comerciantes, reunidos no 1º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, realizado no Rio de Janeiro em outubro de 1922, interessados na criação de um título de crédito especificamente vinculado às vendas de mercadorias, para despertar o interesse do governo na aprovação de lei criando a duplicata mercantil, sugeriram a instituição do IVM. Este imposto era de competência federal”¹. Posteriormente, a Constituição de 1934 substituiu o IVM pelo imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, deferindo a competência para a sua instituição aos estados. Por conseguinte, a partir de 1934 os Estados passaram a tributar as sucessivas operações de venda (ou consignação, que consiste de “um contrato mercantil pelo qual uma pessoa envia mercadorias à outra, para serem vendidas por sua conta, ao preço e condições que forem estabelecidas”)² ocorridas com a mercadoria, desde o produtor rural, passando por atacadista, industrial e varejista, cumulativamente, em cascata, sem qualquer tipo de abatimento de créditos relacionados a operações anteriores. Tratava-se, portanto, de um imposto plurifásico, incidindo sobre todas as fases de circulação da mercadoria, e de forma cumulativa, isto é, em cascata. Entretanto, em alguns países europeus, especialmente na França, passou a existir, na circulação de mercadorias, um imposto plurifásico, porém

¹ Hugo de Brito machado. O ICMS e os Bens de Uso. Artigo publicado na revista Inforfisco-IDT de agosto/1996, pag. 2

² De Plácido e Silva. Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, rio de Janeiro, 1999, 7ª edição

não-cumulativo, incidindo sobre o valor acrescido (ou adicionado) em cada operação. Com o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965, os estados passaram a Ter a competência para instituir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, em substituição ao antigo IVC, só que não mais cumulativo, podendo ser abatido o montante do imposto cobrado nas operações anteriores. O ICMS configura-se como um das grandes novidades da Constituição Federal de 1988 no campo tributário. Com efeito, a vigente Carta Máxima retirou da União a competência para instituir impostos sobre serviços de transporte, comunicação e energia elétrica. Alcançando o ICM, a partir da Constituição de 1967, repercussão de caráter nacional, notadamente nas operações interestaduais, fez necessário a edição de uma lei federal para regular as suas regras gerais, o que ocorreu através do Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968, até a sua substituição pela Lei Complementar nº 87 de 16 de novembro de 1996. No Estado do Ceará, a Lei ordinária 12670 de 30 de dezembro de 1996 consolida as disposições legais referentes ao ICMS e o Decreto 24569 de 31 de julho de 1997 consolida e regulamente a legislação do ICMS. Este Imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. O fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular. Sua forma de apuração é mensal e o recolhimento é até o dia 30 do mês subsequente ao do fato gerador

1.1.2 IPI

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto 4544 de 2002 (RIPI/2002). O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado). Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida no RIPI como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações consideradas

industrialização, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. São obrigados ao pagamento do IPI como contribuinte: o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar e o estabelecimento equiparado a industrial. O Fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Sua forma de apuração é quinzenal e o recolhimento é até o último dia do decêndio subsequente à quinzena de ocorrência do fato gerador

1.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS podem ser definidas como uma “prestação pecuniária compulsória devida à Administração Pública, podendo ou não a sua hipótese de incidência vincular-se a uma atividade do exercício do poder público, embora deva possuir uma destinação específica à Seguridade Social”³. Podemos conceituar contribuição social “como uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida”⁴.

1.2.1 COFINS

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991. A contribuição COFINS, atualmente, é regida pela Lei 9718/98, com as alterações subsequentes. As duas contribuições, apesar de originarem-se de diferentes legislações, têm uma relativa semelhança na base de cálculo, pois em sua formação devem ser somadas todas as receitas auferidas, com as exceções e exclusões previstas em lei. São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do SIMPLES (Lei 9317/96). A base de cálculo da contribuição, a partir de 01.02.1999 com a edição da Lei 9718/98, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Porém com as modificações da Lei 9718/98, todas as receitas, exceto as textualmente excluídas, integram a base de cálculo da

³ COLNAGO, Lorena de Mello Rezende Grupo de Estudos Tributários do Espírito Santo (GET-ES) – 15.02.2002

⁴ Hugo de Brito machado. Curso de Direito Tributário – 24ª edição – pg 389

COFINS sejam operacionais ou não operacionais. Obviamente, manteve-se também o Faturamento.

COFINS – FIM DA CUMULATIVIDADE A PARTIR DE 01.02.2004

Com a Lei 10.833/2003, para as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01.02.2004, acaba a cumulatividade da COFINS sobre a receita bruta. Entretanto, a alíquota é elevada para 7,6%. Como haverá créditos relativos à aquisição de materiais, serviços e custos operacionais (exceto mão de obra), o ponto de equilíbrio, em relação à atual sistemática, ocorre quando o contribuinte tem um custo de venda (exceto mão de obra) superior a 60,53% das vendas. Portanto, é necessário lançar mão de todas as possibilidades admitidas na legislação para obter a minimização da nova carga tributária. Os créditos admissíveis são: bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, despesas financeiras, depreciação incorrida no mês e bens recebidos em devolução. O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor da soma desses créditos.

Não integram a base de cálculo da COFINS não cumulativa, as receitas: isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente, auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária, de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Sua forma de apuração é mensal e o recolhimento é até o dia 15 do mês subsequente ao do fato gerador

1.2.2 PIS

Programa de Integração Social - O PIS foi criado pela Lei Complementar 07/1970. São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do SIMPLES (Lei 9317/96). A base de cálculo da contribuição, a partir de 01.02.1999 com a edição da Lei 9718/98, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Porém com as modificações da Lei 9718/98, todas as receitas, exceto as textualmente excluídas, integram a base de cálculo do PIS, sejam operacionais ou não operacionais. Obviamente, manteve-se também o Faturamento.

PIS – FIM DA CUMULATIVIDADE A PARTIR DE 01.12.2002

Com a Lei 10637/2002, para as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01.12.2002, acaba a cumulatividade do PIS sobre a receita bruta. As referidas disposições foram regulamentadas pela Instrução Normativa SRF 209/2002, posteriormente substituída pela Instrução Normativa SRF 247/2002. Entretanto, a alíquota é de 1,65%. Como haverá créditos relativos à aquisição de materiais, serviços e custos operacionais (exceto mão de obra), o ponto de equilíbrio, em relação à atual sistemática, ocorre quando o contribuinte tem um custo de venda (exceto mão de obra) superior a 60,6% das vendas. Poucos contribuintes terão redução de carga tributária. Portanto, é necessário lançar mão de todas as possibilidades admitidas na legislação para obter a minimização da nova carga tributária. Os créditos admissíveis são: bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, despesas financeiras, depreciação incorrida no mês e bens recebidos em devolução. O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor da soma desses créditos.

Não integram a base de cálculo do PIS não cumulativo, as receitas: isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente, auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária, de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de

21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000 e nº 10.485, de três de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.

A contribuição para o PIS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Sua forma de apuração é mensal e o recolhimento é até o dia 15 do mês subsequente ao do fato gerador

2. INFORMAÇÃO GERENCIAL

A informação tornou-se para as empresas, ao longo das décadas, cada vez mais valiosa. Em um mercado, onde a concorrência é crescente, tem que estar apta a competir. Para tanto é preciso direcionar bem suas decisões, através de informações seguras da própria empresa e sobre o mercado, que deseja atuar. Os dados precisam ser gerenciados de forma a fornecer informações rápida e consistente para as tomadas de decisão e análise dos negócios.

No ambiente empresarial moderno, a informação tem se apresentado como o recurso a ser transformado mais valioso, gerando informações oportunas ou conhecimento que auxiliam no processo de decisão em todos os níveis das organizações.

No entanto, a empresa é caracterizada por uma estrutura estática que se movimenta, ou seja, torna-se dinâmica pelos seus sistemas de informações que possibilitam o planejamento, a coordenação e o controle de suas operações visando a redução de erros durante o caminho que será percorrido para que os objetivos definidos a curto, médio e longo prazo sejam alcançados.

A informação quando bem estruturada, irá contribuir para que a organização torne-se mais dinâmica para enfrentar os desafios do mercado. Quanto mais dinâmica a empresa se apresentar, mais apropriadas serão as informações de que os gerentes irão ter acesso para suas tomadas de decisões, principalmente no contexto atual onde as mudanças políticas, as reformas tributária e previdenciária, afetam a todos na cadeia produtiva.

2.1 O QUE É INFORMAÇÃO

Os gerentes, somente através de informações confiáveis, terão resultados mais positivos nas suas decisões. Porém o que é informação? Do ponto de vista geral, como do ponto de vista científico, a informação abrange a redução de incerteza no processo de decisão. Antes de conceituarmos informação, é importante distinguir dado de informação. O que diferencia dado de informações é o conhecimento que a informação propicia ao tomador de decisão, auxiliando-o no processo decisório.

Conforme OLIVEIRA (1993:34):

“Dado é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação e informação é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões”

Nesse sentido CHIAVENATO (1999:404-Volume II) afirma:

“Dado é um registro ou anotação a respeito de um determinado evento ou ocorrência. Um bando de dados, por exemplo, é um meio de se acumular ou armazenar conjunto de dados para serem posteriormente combinados e processados. Quando um conjunto de dados possui um significado (um conjunto de números ao formar uma data, ou um conjunto de letras a formar uma frase), temos uma informação. Informação é um conjunto de dados com um significado, ou seja, que reduz a incerteza ou que aumenta o conhecimento a respeito de algo”.

O conhecimento é obtido pelo gerente através do dado transformando, proporcionando ao executivo um posicionamento diante de um problema. A quantidade de produção e o custo de matéria-prima são exemplos de dados de uma determinada organização.

Considerando uma visão mais ampla desses dados, ou seja, verificando a capacidade de produção e o custo de venda do produto, teremos a informação, onde os gerentes podem utiliza-las para modificar o comportamento existente dentro da empresa e o relacionamento com outras organizações, envolvendo clientes, parceiros e fornecedores.

A informação não é tão somente um fato isolado, pois inserido numa empresa, a informação é uma organização de dados(fatos) que podem ser apresentadas de forma intangível a uma determinada pessoa, uma vez que a importância da informação abrange também o direcionamento da mesma, ou seja, a comunicação correta para a pessoa adequada diante do processo decisório. A informação deverá não somente ser transmitida e sim comunicada, pois conforme CHIAVENATO (1999), o ato de comunicar é o fato de conscientizar uma ou mais pessoas uma determinada informação.

Geralmente, a informação dentro de uma empresa pressupõe uma organização de fatos e números para poder ser apresentada de forma inteligente a uma determinada pessoa e/ou departamento dentro de uma organização atuante. Nesse aspecto, através de um fluxograma simplificado referente à operacionalização para obtenção de informações, tem-se:

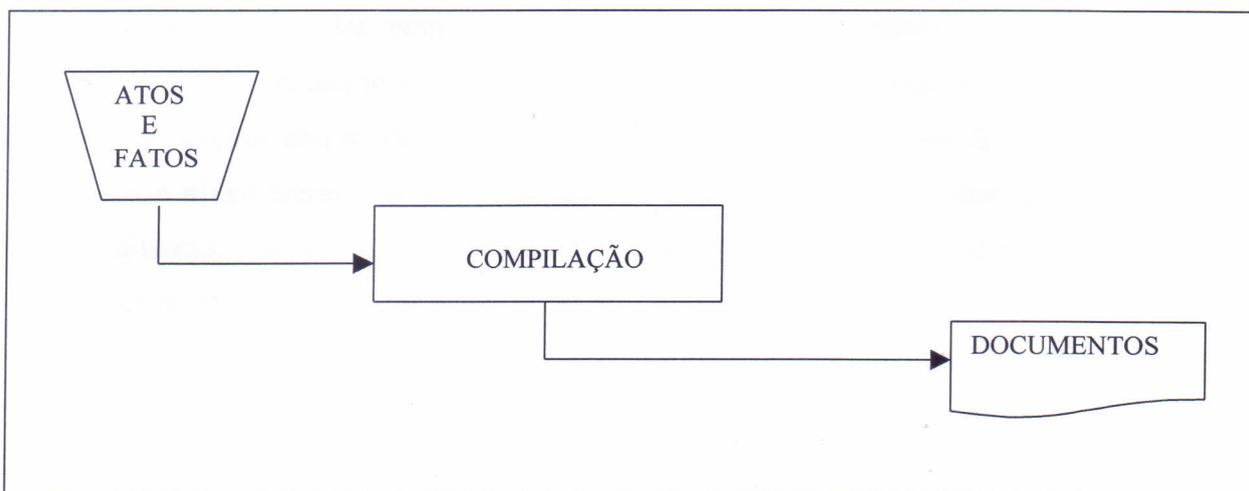


Figura 1 – Fluxograma Simplificado para obtenção de informações (Fonte: CASSARO, 1988:38).

Visualizando a seqüência do fluxograma acima, identifica-se que para termos informações, precisamos primeiramente fatos e números, os quais, quando estão devidamente preparados, ou seja, compilados, possibilitam a elaboração de uma dada informação.

Os níveis de informação e de decisão empresarial obedecem à hierarquia padrão existente na maioria das empresas: estratégico, tático e operacional. As informações devem propiciar a identificação dos problemas e das necessidades em todos esses níveis, bem como fornecer subsídios para avaliar o impacto das diversas decisões a serem tomadas pelos gestores.

2.2 A INFORMAÇÃO OPORTUNA NO PROCESSO DECISORIAL

O sucesso das organizações depende basicamente das decisões tomadas por seus gestores antes mesmo de apresentar ao mercado seus produtos ou serviços. Estas decisões têm se tornadas necessárias em prazos cada vez mais curtos exigindo dos tomadores de decisão uma atenção redobrada aos ambientes interno e externo da empresa.

Muitas vezes más decisões são tomadas não pela inexistência do conhecimento para se tomar decisões melhores e sim porque o conhecimento não estava disponível no tempo e lugares certos para serem utilizados.

Os níveis da informação e de decisão empresarial obedecem à hierarquia padrão existente na maioria das empresas, a chamada pirâmide empresarial. Estes níveis são conhecidos como estratégico, tático e operacional. A forma piramidal apoia-se nas bases de dados das funções empresariais e mostra também o refinamento dos dados à medida que escala-se os níveis hierárquicos da organização. O tipo de decisão que é tomada em cada nível requer diferente grau de agregação da informação e os diferentes níveis de decisão requerem diferentes informações.

À medida que aumenta a *complexidade interna* e/ou os *negócios* na empresa e no ambiente que ela atua, o processo de tomada de decisão tende a tornar-se também mais complexo. As estruturas empresariais e respectivos níveis hierárquicos devem ser participativos e dinâmicos no interior das empresas, eliminando as barreiras e/ou *divisões* que separam a alta administração do corpo gestor e do corpo técnico, provendo sinergia (ou integração vertical e horizontal) e envolvimento de todos, preferencialmente focados no negócio empresarial.

Além dos procedimentos e/ou dos processos de *seleção e organização das informações* para sua efetiva utilização e para atender a essa situação de maneira adequada, os gestores da empresa necessitam de sistemas de informação efetivos, que processem o grande volume de dados gerados e produzam informações válidas, úteis e *oportunas*.

As *informações oportunas* podem ser conceituadas como todas as informações que são geradas para a tomada de decisão também oportuna, produzida a partir de uma base de dados única composta pelos dados e pelo funcionamento das funções empresariais da empresa. Ou seja, informação oportuna é a informação gerada de forma completa, com qualidade e antecipada.

A possibilidade de acesso às informações oportunas por todos os níveis da organização, permitidos pelas tecnologias emergentes, seria equivalente a disseminação das melhores práticas da organização, pois, são o resultado de análises, combinações e comparações entre informações que prevêm o tratamento adequado da informação quando se preocupa com triagem e avaliação dos dados que irão gerar as informações oportunas e disponibilizar o conhecimento para ser utilizado quando necessário, evitando assim as más decisões empresariais que, em pequenas e médias empresas podem ser fatais e nas grandes

corporações irão gerar desperdícios e problemas no relacionamento com o ambiente onde a empresa está inserida.

3. PROCESSO DECISORIAL

De acordo com CHIAVENATO (1999), através de estudos realizados por Herbert Simon, explicando o comportamento humano nas organizações, surgiu a Teoria das Decisões como alicerce para caracterizar e explicar a Teoria Comportamental.

Um aspecto importante da Teoria Comportamental é o Processo Decisório, onde se observa que todo indivíduo é um tomador de decisão, baseando-se nas informações que recebe do seu ambiente, processando-as de acordo com suas convicções e assumindo atitudes, opiniões e pontos de vista em todas as circunstâncias.

A Teoria Comportamental caracteriza a organização como um sistema de decisão. Nesse sistema, cada pessoa participa racional e conscientemente, escolhendo e tomando decisões a respeito de alternativas mais ou menos racionais. Portanto a organização está sempre repleta de decisões e ações a serem tomadas.

3.1 A ORGANIZAÇÃO COMO UM SISTEMA DE DECISÕES

Sistema é um conjunto de partes e componentes, logicamente estruturados, tendo como finalidade atender a um dado objetivo, segundo CASSARO (1988). Voltando-se para o campo empresarial, podemos definir sistema como um conjunto de funções logicamente estruturadas, com a finalidade de atender a determinados objetivos. Diante desses aspectos, percebemos que uma organização é formada por sistemas que estabelecem o alcance dos objetivos, ou melhor, formada por sistemas de decisões.

Conforme CHIAVENATO (1999:212 – Volume II):

“A organização é um sistema de decisão em que cada pessoa participa consciente e racionalmente, escolhendo e decidindo entre as alternativas mais racionais que lhes são apresentadas (...). Os processos de percepção das situações e o raciocínio são básicos para a explicação do comportamento humano nas organizações: o que uma pessoa aprecia e deseja influencia aquilo que vê e interpreta, assim como o que vê e interpreta influencia o que aprecia e deseja. Em termos, a pessoa decide em função de sua percepção das situações”.

A organização é geralmente visualizada como um sistema de decisões, em que todos se comportam racionalmente apenas em relação a um conjunto de informações que consegue obter a respeito de seus ambientes. Para que os administradores, diretores, gerentes, coordenadores, tomem decisões adequadas aos objetivos da organização, os mesmo utilizam-se de uma série de artifícios para orientar e permitir que o processo decisório transcorra com eficiência e eficácia.

3.1.1 TEORIA DAS DECISÕES

Na estrutura para a tomada de decisão racional necessitamos de alguma espécie de mensuração. Para MILLER (1970) deve-se investigar detalhadamente os meios à nossa disposição para medir o grau de consecução de um objetivo.

Antes de estruturar e definir a tomada de decisão baseada em informações reais e numéricas, é importante entender que decisão é o processo de análise e escolha, entre várias alternativas disponíveis, do curso de ação que a pessoa deverá seguir. No geral, segundo CHIAVENATO (1999), toda e qualquer decisão será composta de seis elementos essenciais, a saber:

- Tomador de decisão: é o colaborador dentro de uma organização que faz uma escolha ou opção entre várias alternativas de ação. Na administração científica o administrador é o protótipo do tomador de decisão, podendo ser identificado como executivo, administrador, treinador do time, capitão, presidente, dentre outros, ele é um indivíduo com responsabilidades de decidir. Não importa que nome lha caracterize, ele é a mesma figura central no contexto administrativo.
- Objetivos: relaciona-se aos objetivos que o tomador de decisão pretende alcançar com suas ações.
- Preferências: identifica os critérios que o tomador de decisão usa para fazer sua escolha entre as várias alternativas que lhes são apresentadas na parte interna e externa da organização.
- Estratégia: é o uso dos melhores recursos para conseguir alguma coisa, ou seja, é uma tática utilizada para que os objetivos definidos sejam alcançados. No enfoque voltado para a tomada de decisão, refere-se ao curso de ação que o tomador de decisão escolhe para melhor atingir os objetivos. A estratégia vista e trabalhada na teoria da decisão, depende dos recursos que a organização pode dispor.

- Situação: refere-se aos aspectos internos e/ou externos no ambiente na qual o tomador de decisão está inserido, muito dos quais fora do seu controle, conhecimento ou compreensão e que afetam sua escolha.
- Resultado: o produto final da decisão, ou seja, o resultado da decisão é a consequência ou resultante de uma dada estratégia.

Analisando e conhecendo os elementos acima, verifica-se que todo tomador de decisão está envolvido em uma situação, pretende alcançar objetivos, tem preferências pessoais e profissionais de acordo com o mercado atuante, e projeta estratégias, ou seja, cursos de ação para obter resultados favoráveis a organização na sua totalidade.

Para o gerente seguir um determinado curso de ação, ele deve abandonar os outros cursos que lhes são apresentados como alternativas. Há sempre um processo de seleção, isto é, de escolhas de alternativas. Esse processo de seleção pode ser tanto uma ação reflexa condicionada (como por exemplo, o torneiro mecânico de uma indústria de máquinas, passa o tempo todo fazendo a mesma coisa) ou como um produto de uma cadeia complexa de atividades chamada planejamento ou projeção.

No entanto, em qualquer caso apresentado, todo curso de ação tem uma orientação no sentido de alcançar um objetivo, onde nesse processo de escolha temos como tópico principal à racionalidade. A racionalidade é muito importante para o processo gerencial da tomada de decisão, pois o tomador de decisão escolhe uma alternativa entre várias apresentadas, onde se considera que quando o mesmo escolhe os meios apropriados para alcançar um determinado fim, a decisão é considerada racional.

A utilização da razão no processo decisório é fator primordial. A racionalidade reside na escolha dos meios, ou melhor, das estratégias mais adequadas para o alcance de determinados objetivos, para buscar sempre a obtenção de melhores resultados. No entanto, diante desses fatos, as pessoas comportam-se como uma atitude racional apenas em função daqueles aspectos da situação atual que conseguem perceber e tomar conhecimento. Vários outros aspectos da mesma situação que não são percebidos ou então não são de conhecimento das pessoas, apesar de serem verídicos e reais, não interferem na tomada de decisão.

Para CHIAVENATO (1999), identifica-se um fenômeno caracterizado como racionalidade limitada, onde as pessoas tomam decisões racionais, adequando os meios aos fins já pré-determinados, apenas em relação aos aspectos da situação em que estão inseridos e os que conseguem perceber e interpretar.

3.1.2 ETAPAS DO PROCESSO DECISORIAL

O processo decisório é bastante amplo e sofrerá influências tanto das características pessoais do tomador de decisões e também, principalmente, da situação em que o mesmo estará envolvido e da maneira como percebe essa situação.

É importante salientar que a tomada de decisão envolve:

- A listagem de todas as alternativas estratégicas – a empresa poderá optar por inúmeras alternativas, podendo ser conscientes ou não. Admite-se, então, que a decisão é a escolha de uma dessas alternativas para ser executada em determinado momento.
- A determinação de todas as consequências que decorrem de cada estratégia – uma série de decisões é chamada de estratégia, portanto, o gerente deve estar ciente das consequências da tomada de decisão, para a organização. Uma decisão abrange uma série considerável de resultados satisfatórios, ou não. Cabe ao gerente, o tomador de decisão, diante de informações confiáveis e rápidas, tomar a decisão mais racional.
- A avaliação competitiva de cada grupo de consequências – o papel da decisão racional é selecionar, diante de uma comparação com as possíveis consequências, a estratégia que tenha um conjunto de resultados preferíveis para a organização.

Envolvendo esses aspectos, CHIAVENATO (1999) afirma que o processo decisório desenvolve-se em sete etapas principais:

- Percepção da situação que envolve algum problema: cabe ao administrador, inserido no processo da obtenção eficaz dos objetivos da organização, perceber a situação que está vivenciando e se a mesma está possibilitando a geração de algum problema.

- A análise da definição do problema: após a percepção do ambiente interno e externo, no qual a organização está inserida, inicia-se um processo de análise e definição do referido problema.
- Definição dos problemas: com o problema já estabelecido, apresenta-se uma fase de preparação e planejamento. Aqui serão definidos reais que a empresa almeja diante da resolução do problema.
- Procura de alternativas de solução ou de cursos de ação: definidos os objetivos, inicia-se o processo de procurar as várias alternativas viáveis para a solução do problema, ou seja, serão estabelecidos os diversos cursos de ação que o tomador de decisão poderá optar.
- Avaliação e comparação dessas alternativas: diante das várias e possíveis alternativas a seguir, o gerente entra no processo de avaliação e comparação dessas alternativas indicadas na etapa anterior.
- Escolha (seleção) da alternativa mais adequada ao alcance dos objetivos: feita uma análise inteligente das possíveis alternativas ou curso de ação, sempre se baseando em informações completas e confiáveis, o gerente seleciona a decisão mais racional para a organização.
- Implementação da alternativa escolhida: finalizando o processo decisório, a alternativa escolhida é implementada, pelo tomador de decisão, de maneira mais coerente possível para a empresa.

As etapas citadas nos tópicos anteriores podem ser visualizadas e entendidas mais claramente, através do seguinte fluxo operacional:

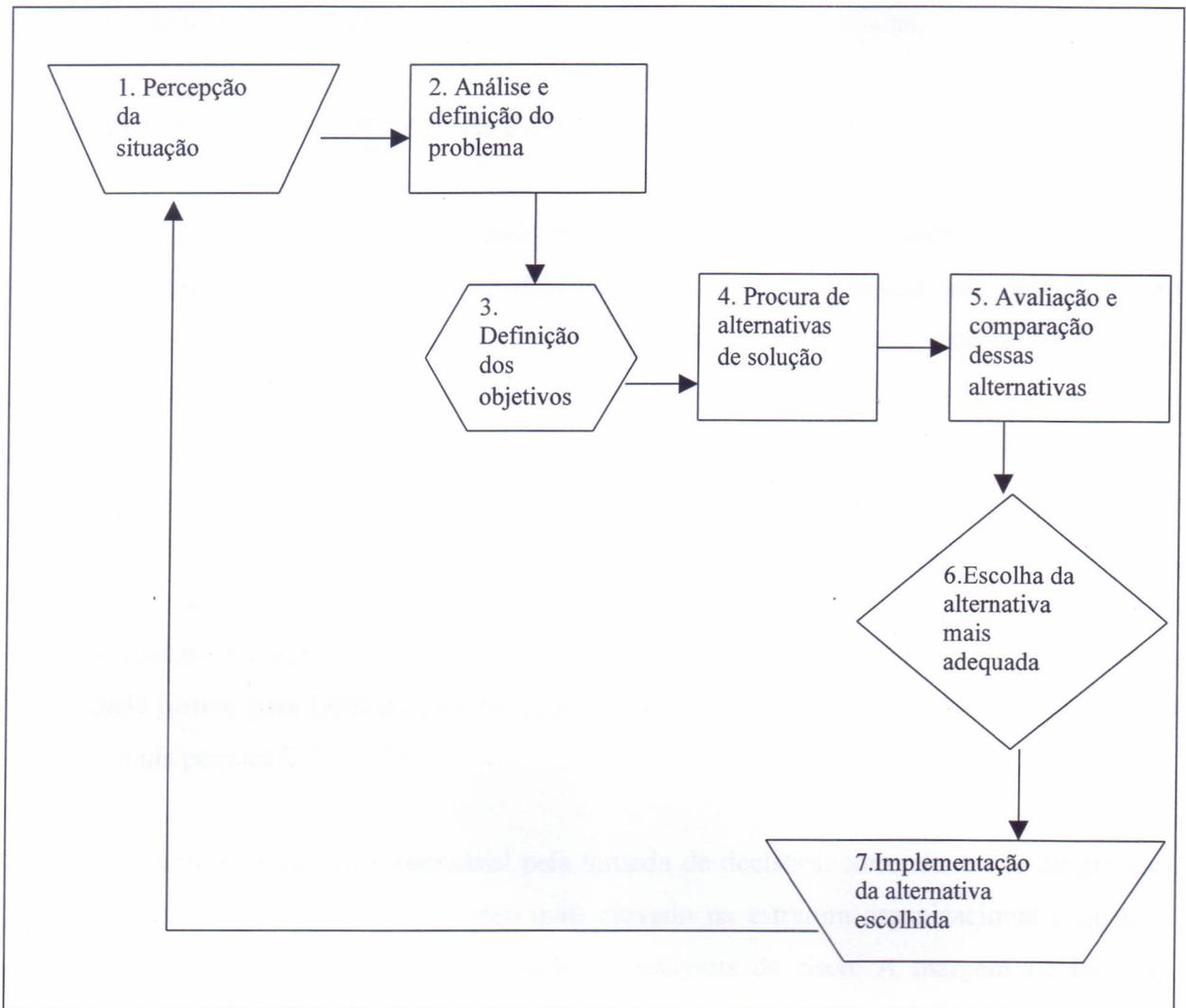


Figura 2 – Fluxograma Operacional do Processo Decisório (Fonte: CHIAVENATO, 1999:216 – Volume II).

Cada fase desse processo decisório influencia a fase seguinte e conseqüentemente sofrerá influência da etapa anterior.

Percebe-se que geralmente, esse fluxograma não é seguido exatamente como exposto pelas organizações. O fator tempo e mercado atuante, são presenças marcantes para o cumprimento ou não de todas as etapas. Se a pressão, do tempo e do mercado que a empresa atender for muito forte, necessitando de uma solução imediata, etapas como definição de objetivos, avaliação e comparação das alternativas e a implementação da alternativa escolhida, poderá ser abreviada, ou até mesmo, suprimida. Porém, quando a organização

requer de tempo e o mercado não está realizando muita pressão sobre os resultados a serem atingidos, algumas das etapas podem ser ampliadas e melhores projetadas.

3.1.3 A FUNÇÃO GERENCIAL NO PROCESSO DECISORIAL

O tomador de decisão é presença marcante e essencial no processo decisório. Uma alternativa não será analisada, selecionada e escolhida, quando comprada entre várias outras estratégias, se o administrador, gerente ou também caracterizado como, tomador de decisão não estiver inserido no processo da tomada de decisão.

No entanto, o que se entende por gerente? Qual a conceituação mais apropriada? Entre várias definições já elaboradas por diversos autores, pode-se citar nesse aspecto, SIMON (1963) enfocando que “gerente é a pessoa que consegue resultados através de outras pessoas” e nesse mesmo raciocínio DRUCKER (1970) define que “gerente é a pessoa que possui autoridade formal para fazer ou mandar fazer alguma coisa que tenha poder de mando sobre uma ou mais pessoas”.

Portanto gerente é o responsável pela tomada de decisões, correndo riscos na grande maioria dos casos. Percebe-se que tanto mais elevado na estrutura organizacional e quanto maior for o valor envolvido, maiores serão as margens de risco. A margem de risco é proporcionalmente diminuída na medida que existam informações que lhe permitam aumentar seu grau de segurança diante da escolha de uma determinada alternativa.

A atuação gerencial é sempre destinada a mover pessoas e assim, atingir resultados. No entanto, para que ocorra a atuação gerencial mais adequada, é importante que o administrador conheça e saiba praticar as funções gerenciais. De acordo com FAYOL (1950) “a medida em que subimos na escala hierárquica mais e mais necessitaremos conhecer e praticar as funções gerenciais”.

Segundo CASSARO (1988), definindo a palavra gerencial, nesse aspecto, tem-se um processo administrativo voltado para apresentação de resultados, onde neste processo deverão ser considerados sempre os aspectos: planejamento, organização, direção e controle, que consistem nas funções básicas do administrador.

È de grande relevância, para o processo decisório, essa conceituação de gerencial, pois os executivos ou gerentes, na maior parte das vezes, não percorrem todos os aspectos envolvidos e ficam apenas dirigindo e tomando decisões sem qualquer sustentação administrativa. Não planejam a situação desejada, não organizam os recursos para facilitar o alcance dos resultados delineados pelo planejamento e, conseqüentemente não possuem a capacidade de controlar e avaliar, devido ao fato de não terem estabelecido antecipadamente os objetivos, metas e resultados a serem alcançados.

È notório que a função gerencial não se restringe somente em tomar a decisão. As suas responsabilidades vão muito além dessa simples ação. Antes de escolher alternativa mais racional, deverá ter sido realizado um trabalho otimizado do gerenciamento.

Com as metas, objetivos e estratégias já definidos, deve-se estabelecer como viabilizar tais objetivos, definindo que as linhas básicas de ações a serem seguidas e quais os recursos necessários para a realização das ações, ou seja, planejar onde e o que se pretende alcançar.

Após indicar como melhor viabilizar os planos elaborados, baseados nos objetivos já definidos, o gerente organiza os recursos, citados nos planos, de maneira como foram citados. Assim com os objetivos claramente apresentados, o planejamento definido e a alocação dos recursos bem organizados, a organização colocará em prática os pontos já definidos, sendo necessário então que o gerente tenha o comando da sua equipe. Fazer com que seja realizado, no tempo adequado, o que fora previsto e determinado para ser concluído.

È importante enfatizar que o comando deverá vir acompanhado de uma coordenação de equipe eficaz, fazendo com que o grupo trabalhe harmoniosamente unindo esforços para o alcance das metas definidas, e de um controle contínuo, avaliando o desempenho real frente ao que fora previsto.

3.2 IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

A informação é o elemento essencial no processo decisório e faz parte das primeiras etapas a serem determinadas na escolha racional de uma determinada alternativa

Segundo CHIAVENATO(1999) o processo decisório compreendem e se desenvolve em seis etapas, sendo: identificar a situação, obter informação, gerar soluções alternativas, avaliar e escolher a melhor alternativa, transformar a solução em ação e avaliar os resultados. Percebe-se que a informação é a base para a tomada de decisão, pois se a mesma não for bem estruturada, o processo não Terá um fluxo otimizado.

Dentre as várias definições que caracterizam uma decisão, em aspectos gerias, decisão é uma escolha alternativa, obedecendo a critérios previamente estabelecidos. Conforme cita CASSARO (1988:43), “as decisões compreendem o processo onde as informações percebidas são utilizadas para avaliar e escolher entre vários cursos de ação. Portanto, as alternativas poderão ser os objetivos, os programas ou as políticas – em uma atividade de planejamento, ou de recursos, estrutura e procedimento – em uma atividade organizacional”.

O processo decisório também pode ser identificado como um ciclo, onde é fundamental a existência de informações apropriadas a cada uma das fases do ciclo. A figura 3, abaixo, identifica como geralmente ocorre o ciclo da Tomada de Decisão, demonstrando também o valor essencial das informações.

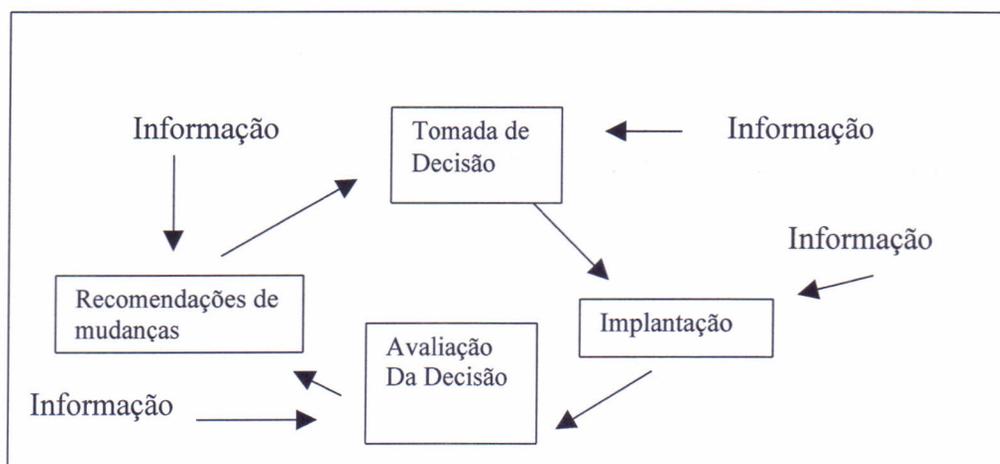


Figura 3 – Ciclo da Tomada de Decisões (Fonte: CASSARO, 1988:43).

È indiscutível a importância das informações, em cada uma das fases das tomadas de decisões.

O valor efetivo da informação deve ser considerado. O valor eficaz da informação pode ser um resultado de dois pontos principais:

- O impacto que a informação provoca nas decisões dos executivos
- A utilidade desta informação, considerando o tempo de utilização em uma determinada empresa.

Através da figura 4, demonstrando o valor das informações, verifica-se melhor como ocorre esse processo, no qual o valor de uma informação eficaz corresponderá à junção do impacto sobre as decisões e da sua utilidade real.

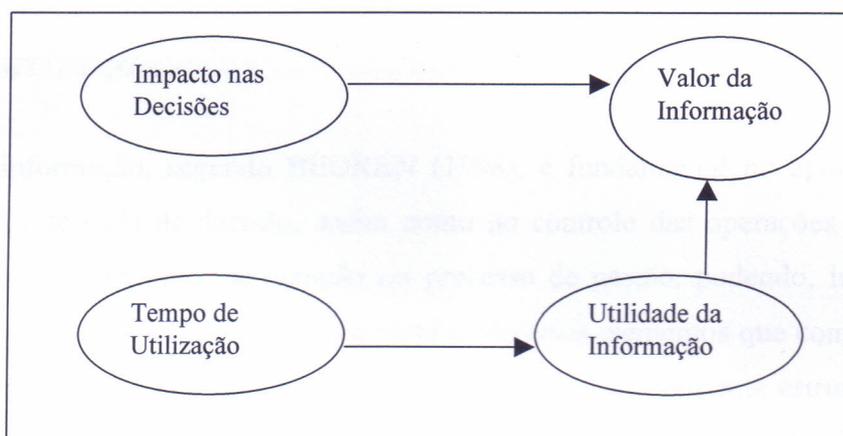


Figura 4 – Valor das Informações (Fonte: OLIVEIRA, 1993:47).

O valor e a segurança da informação auxiliará aos executivos a tomada de decisões sólidas que resultem na concretização dos objetivos previamente estabelecidos. A interação da informação com todo o processo decisório é bastante evidenciada. Uma forma esquemática resumida desta interação pode ser identificada através da figura 5.

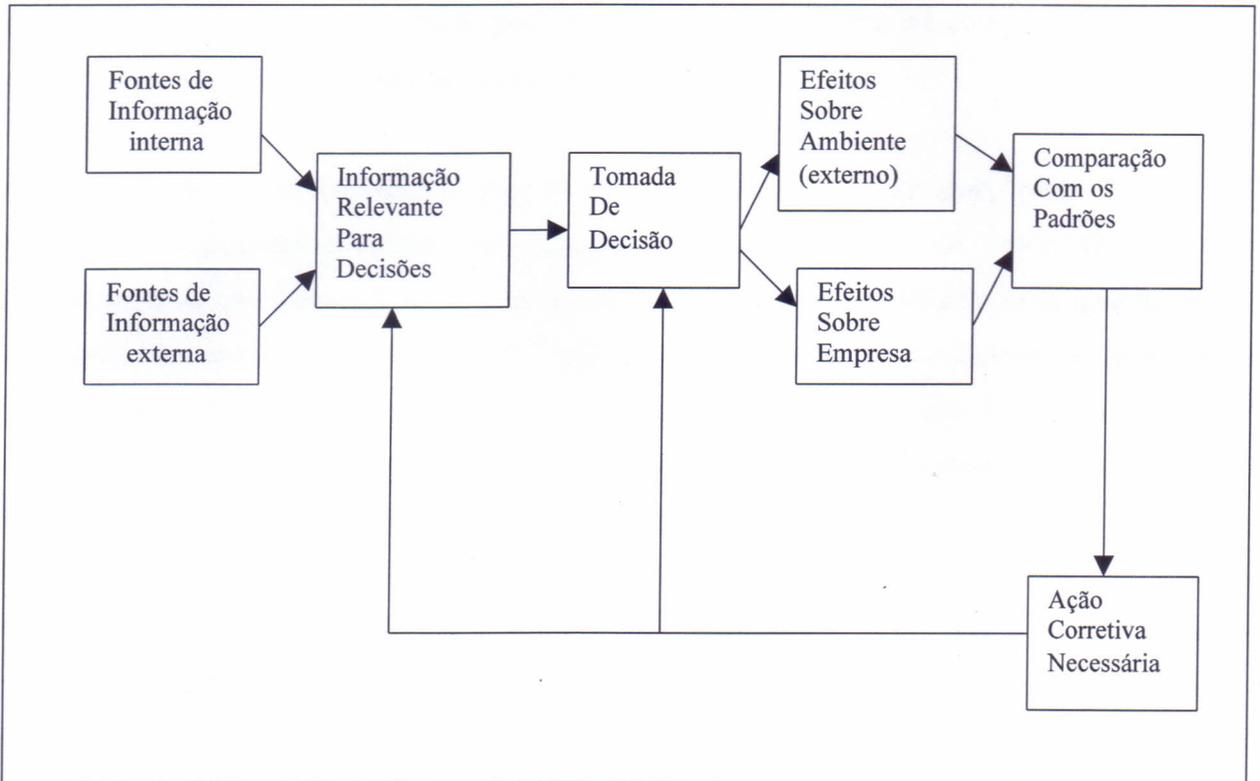


Figura 5 – Interação da informação com o Processo Decisório. (fonte: OLIVEIRA, 1993:40).

A informação, segundo BEUREN (1998), é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, assim como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão. Esse recurso essencial da organização, quando evidentemente estruturado, integra as várias diversas funções da empresa, através dos diversos sistemas organizacionais.

BEUREN (1998:43) afirma que “o maior desafio da informação é o de habilitar os gestores a alcançar os objetivos propostos para a organização, através do uso eficiente dos recursos disponíveis. GARRISON (1988) afirma que a informação é o motor que move os gestores. Na ausência de um fluxo constante de informação, os gestores sentem-se impotentes”.

A natureza dos atuais problemas de informação encontra-se, principalmente, no paradoxo quantidade versus qualidade de informações disponíveis, mas nem sempre relevantes ao usuário. A produção em massa de informações, hoje permitida, evidencia a enorme preocupação em disponibilizá-las, cada vez mais, sem definir e restringir seu público-

alvo. Assim, parece que a solução para esse problema pode estar na compreensão de que a informação será útil se atender às necessidades do usuário.

WILKINSON e CERULL apud BEUREN (1998:44) explicam que, “para a tomada de decisão, os gestores precisam ser suprimidos com informações de valor. O valor de informação e, por conseguinte, a solidez das decisões, pode ser afetada pela qualidade da mesma. Esta qualidade falta ou é deficiente em muitas empresas, conduzindo os gestores à não tomarem as melhores decisões. Por sua vez, as informações podem ser consideradas de qualidade quando são relevantes, precisas, acessíveis, concisas, clara, quantificáveis e consistentes.

O fato de poder contar com informações adequadas e oportunas é de importância capital para o sucesso da empresa e, em consequência, do gerente.

A essência do planejamento e do controle, segundo BIO apud BEUREN (1988) é a tomada de decisão. Esta, por sua vez, depende de informações oportunas de conteúdo adequado e confiável. Isso pressupõe certo grau de consciência por parte dos executivos sobre os processos decisórios em que estão envolvidos e o desenvolvimento de um sistema de informações sintonizado com as necessidades de informação desses processos decisórios.

4- EVOLUÇÃO ESTRUTURAL DAS ORGANIZAÇÕES E O PODER DE INFLUÊNCIA DO ESTADO

Como princípio para manter-se no mercado, qualquer empresa deve cumprir as diretrizes e leis do governo, reagir às mudanças nas condições econômicas e políticas, bem como acompanhar continuamente as novas tecnologias.

O princípio orientador de estruturação e gestão das empresas parte da analogia trazida por Antony Jay, buscando ilustrar ou esclarecer observações acerca do governo dos principados, referindo-se ao livro de *Maquiavel* “*O Príncipe*”. Da visão de *Maquiavel* extrai a expressão “os homens devem ser bem tratados ou esmagados [...] de modo que não venham a temer vingança.”⁵ Referindo-se aos barões, súditos e escravos daquela época e aos diretores, chefes e empregados da estrutura hierárquica empresarial dos seus tempos, Antony Jay compara esta forma de agir com o contexto sobre o qual os romanos assentaram seu império. Diz Jay, “As grandes empresas competem entre si tão asperamente quanto os Estados e são impulsionadas exatamente pelas mesmas emoções humanas de ambição, medo e orgulho, e interesse próprio, oportunismo e desejo de segurança ou por seja qual for a emoção que se acredite estar na raiz da luta do homem contra o homem”⁶.

A afirmação de *Maquiavel* continua válida, pois a imposição do Estado sobre a economia dos agentes produtivos tem que ser aceitável, do contrário haverá desobediência e reação dos subjugados. O ambiente de competição entre empresas mantém-se acelerado e turbulento.

A competição tomou novos espaços com a globalização e maior ritmo pelo avanço tecnológico, modernos sistemas de informação e rápida evolução do conhecimento. A tecnologia e o conhecimento estão impondo nova dinâmica aos negócios comerciais, os quais requerem o acompanhamento evolutivo da estrutura do Estado e do ambiente.

⁵ JAY, Antony. *Maquiavel e gerência de empresas*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979. p. 20.

⁶ Id., *Ibid.*, p. 26.

4.1 – FERRAMENTAS GERENCIAIS PARA AUMENTAR A COMPETITIVIDADE

A competição acirrada pelo mercado exige dos gestores das empresas a utilização de ferramentas cada vez mais potentes, flexíveis e de amplos alcances. Assim pode-se definir a posição de concorrência entre as empresas da atualidade. A rapidez dos avanços tecnológicos, a incessante procura de vantagens competitivas e as mudanças sociais, econômicas e políticas geram incertezas e novos desafios a cada momento. Tomar decisões rápidas e acertadas se torna cada vez mais importante, devido a agilidade com que se realizam os negócios. Por isso, a tecnologia e os modernos sistemas de informações, tais como a comunicação on-line, o comércio eletrônico, a logística integrada do fornecedor ao cliente e até a pós-venda, são imprescindíveis ao êxito das estratégias da organização.

Para isso, inúmeras técnicas de produção foram desenvolvidas e servem variadamente de instrumentos que alavancam a economia das empresas. A força de impulsão competitiva varia e acompanha normalmente as condições financeiras da empresa, a visão e competência dos gestores e o aprendizado interno da empresa adequando-se à dinamicidade do ambiente. Portanto, utilizar a ferramenta mais apropriada à economia, estrutura e cultura da empresa é percepção incondicionante do gestor atual das organizações.

A pesquisa realizada pela Bain & Company⁷ revela que a ferramenta de gerenciamento mais utilizada na atualidade das empresas é o planejamento estratégico. A evolução e amadurecimento dessa ferramenta fez surgir diversas escolas, dentre as quais, a mais utilizada é a do posicionamento⁸ criada pelas fundamentações de Michael Porter. Em sua teoria, Porter⁹ define estratégias e posicionamentos de sucesso diante das forças competitivas do mercado.

Porter atribui percepção econômica clara a cada posição diferente que a organização deveria tomar diante das alterações do ambiente que a cerca. Apresenta como necessária a

⁷ A pesquisa realizada pela Bain & Company, com 784 executivos de diversos setores econômicos dos Estados Unidos, da Europa, da Ásia e inédita no Brasil, revela que ferramentas gerenciais utilizadas pelas empresas para aumentar a competitividade, como a Reengenharia, TQM (Gestão da Qualidade Total), Planejamento estratégico, Análise de cenários, Análise da cadeia de valor, Remuneração por desempenho, *Balanced scorecard*, entre outros, são implementadas de acordo com as necessidades de cada empresa. Assim, essa pesquisa revela que a ferramenta mais utilizada é o Planejamento estratégico, aplicado por 89% dos entrevistados. BAIN & COMPANY: Ferramentas para vencer. *HSM Management*. n. 6, jan./fev. 1998. p. 56-59.

⁸ MINTZBERG, Henry et al. Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000. p. 258.

⁹ PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

investigação e análise sobre as forças competitivas que dirigem a concorrência, identificando-as por categorias que procuram invadir e tomar parte do seu mercado. E define essas forças competitivas em cinco categorias: 1) - os entrantes potenciais; 2) - os produtos substitutos; 3) - o poder de negociação dos fornecedores; 4) - o poder dos compradores; e 5) - a rivalidade entre os competidores.

Focando a sustentação da vantagem competitiva da organização através do desempenho superior, Michael Porter¹⁰ afirma que esse intento está ao alcance da empresa quando suas habilidades em lidar com as cinco forças competitivas forem melhor do que as de seus rivais. Fundamenta que essa superioridade somente será sustentável pela liderança no custo do produto ou pela diferenciação do mesmo.

Para descrever as estratégias da realização deste desafio, Porter¹¹ apresenta uma estrutura que chama de cadeia de valor. Nela afirma a existência de uma corrente de atividades, em que cada uma estaria contribuindo para a posição dos custos relativos à criação de um produto valioso para seus compradores. E classifica essa corrente de atividades em duas categorias, afirmando a existência de um grupo de atividades primárias e outro de atividades de apoio.

A corrente de atividades e sua classificação pode ser facilmente compreendida dentro da estrutura empresarial. Isso porque qualquer empresa tem seu produto que constitui a essência ou o objeto do que faz e oferece a seus clientes. Nele convergem as atividades que agregam valor ao produto de forma direta e visível aos olhos do cliente, através das seguintes funções: 1) - logística interna, envolvendo o recebimento, armazenamento, distribuição e manuseio dos materiais, controle de estoque, programação de frotas, veículos e devolução para fornecedores; 2) - operacionalidade produtiva, onde fazem parte todas as atividades de elaboração ou transformação do produto, incluindo os serviços com máquinas, embalagens, montagem, manutenção, testes, impressão e operações de produção; 3) - logística externa, compreendendo o armazenamento de produtos acabados, manuseio de materiais, operação de veículos de entrega, processamento de pedidos e programação; 4) - marketing e

¹⁰ PORTER, Michael. Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

¹¹ Id., Ibid., p. 31-56.

vendas, envolvendo a oferta do produto através de mecanismos de propaganda, promoção, força de vendas, cotação, seleção e relações com os canais e a fixação de preços; 5) - serviços que propiciam a satisfação ao cliente pelo produto que recebe e da forma como o recebe.

Da mesma forma, qualquer empresa dispõe dos recursos estruturais e tecnológicos que permitem o desenvolvimento das atividades do objeto principal. Tem também as pessoas que fazem as atividades que dinamizam e formam o apoio ao objeto da produção principal, sustentando, ainda, a si próprias e a toda a estrutura empresarial. Essas atividades exercem as funções de: 1) - aquisição de insumos e especificidades aplicadas nas atividades primárias. Esta função inclui atividades como aquisição de matérias-primas e todo tipo de insumos de produção, bem como, a aquisição de ativos que formam a estrutura necessária para produzir. Pode ainda abranger aquisições que significam gastos com a manutenção das pessoas ao serviço, entre outros; 2) - desenvolvimento de tecnologia voltada ao produto e ao processo. Assim, compreende as atividades de conhecimentos, procedimentos, pesquisas e atendimento; 3) - gerência de recursos humanos, envolve recrutamento, contratação, treinamento e motivação de todo pessoal da empresa; 4) - infra-estrutura, está presente na cadeia inteira, limitado a uma unidade ou ao grupo empresarial como um todo. A infra-estrutura compreende abrangências variadas, podendo incluir a gerência geral, planejamento, finanças, contabilidade, apoio jurídico, questões governamentais e gerência da qualidade.

Assim, as atividades diretamente ligadas ao produto da empresa e as que compõem o apoio e estrutura àquelas estão interligadas no sacrifício dos recursos que desprendem para a formação do produto que o cliente deseja. Na cadeia de valor, Porter (1989) considera as atividades internas da empresa, bem como as externas, de outras empresas, que formam parte anterior e posterior do processo como um todo. Dessa forma, ao analisar-se a cadeia de valor de uma única empresa, certamente se estará analisando apenas uma parte da cadeia total do produto. Para que se possa compreender todo o sistema produtivo, deve-se analisar não apenas a parte da cadeia de valor da qual a empresa participa, mas também os fornecedores e os clientes e os fornecedores dos fornecedores e os clientes dos clientes.

As forças influenciadoras do ambiente apresentam movimentos mutuamente dependentes entre as empresas, de modo que a produção e a competição empresarial não

permanecem estáticas. Estas podem ser superadas, ampliadas e inovadas a qualquer momento por concorrentes ou pelo esforço e criatividade interna da própria empresa. Por isso, gerenciar os custos de modo que resultem em vantagem competitiva sustentável exige perfeito conhecimento dos custos individuais e sua influência na formação do preço do produto. Como a incorrência dos custos acontece através da realização das atividades nos processos, estas devem ser identificadas, isoladas e examinadas quanto a natureza de sua realização, quanto a seu significado proporcional nos custos, quanto aos direcionadores que possam acusar o comportamento do custo e quanto a sua utilidade de agregar valor para o cliente. Desta forma, as atividades passam a ser gerenciadas como causadoras do custo e consumidoras de recursos, sendo, então, utilizadas somente aquelas as quais o cliente estiver disposto a pagar pelo seu valor.

Outrossim, agregar uma atividade não desejada ao produto possibilita discordância e indisposição do cliente em pagá-la. Assim apresenta-se ao cliente o tributo embutido compulsoriamente ao produto, caracterizado como uma atividade involuntária, destinada ao Estado. Trata-se do custo do tributo, que está presente intrinsecamente em cada atividade da cadeia de valor do produto. A ocorrência efetiva e potencial desse custo tributário dá-se simultaneamente ao consumo de recursos em cada atividade da formação do produto. Ou seja, paralelamente ao incurso do consumo de recursos pelas atividades direcionadas ao produto, desde sua fase de elaboração até o último estágio pela entrega do produto vendido ao cliente e serviços pós venda, existe também o incurso efetivo e potencial da carga tributária sobre o valor que cada atividade está agregando ao produto no decorrer desse processo. A agregação seqüenciada das atividades da cadeia de valor da empresa forma o processo produtivo, pelo qual acumula os custos agregados ao produto. Assim, obtém-se o custo do produto pela conclusão do mesmo. No decorrer do processo produtivo acumula-se também a parcela potencial de custo tributário. No entanto, na prática o reconhecimento deste custo tributário ocorre apenas com o fato gerador do imposto, pela saída ou venda da produção.

Para disponibilizar o produto ao mercado o empresário acresce a margem de lucro apropriada conforme sua estratégia competitiva. O preço final do produto contém certamente subentendido nessa margem de lucro, e parcialmente dentro do próprio custo do produto, o custo tributário. Para conhecer quanto é esse custo tributário já incluso no preço final do produto e analisar sua relevância no contexto, é necessário separá-lo do custo dos insumos e da margem de lucro.

R13983615

Identificado o custo tributário ao longo do processo produtivo da empresa, torna-se possível demonstrar como esse custo tributário influencia a competitividade da empresa no mercado. Nessa abrangência, o custo tributário compreende um sistema maior, o qual poderá incluir as cadeias de valor dos fornecedores e dos clientes. A cumulatividade do custo tributário no sistema maior envolve o encadeamento sucessivo de custos e margens de lucro, que refletirão na demanda do produto. No estudo de caso da pesquisa de campo do próximo capítulo, será possível identificar e analisar a composição do tributo na empresa, separando-o do custo de insumos a partir das atividades que consomem os recursos e da margem de lucro.

4.2 - A INFLUÊNCIA DO GOVERNO NAS ESTRATÉGIAS DOS AGENTES PRODUTIVOS

Na análise das cinco forças competitivas básicas (entrantes potenciais, produtos substitutos, poder de negociação dos fornecedores, poder dos compradores e rivalidade entre os competidores), Michael Porter¹² considera o governo um influenciador que afeta a concorrência através dessas forças competitivas. Admite, contudo, que a estratégia competitiva da organização pode envolver o governo como um ator a ser influenciado. Henry Mintzberg¹³, no entanto, considera o governo um dos quatro influenciadores de poder do ambiente externo da organização. Segundo Mintzberg, a organização sofre influências do ambiente externo, categorizados pelos seguintes grupos: os proprietários da empresa; os parceiros comerciais e competidores; as associações de classes de trabalhadores; e o governo nacional, estadual e local, juntamente com o público em geral. Mintzberg relaciona à categoria do governo funções de poder que provêm de prerrogativas legais, nas quais a sociedade, através dos governantes, reserva para si mesma o poder sobre a criação de uma organização, impondo a ela regulações de vários tipos e a variados influenciadores. A função de controle do governo sobre o ambiente das organizações é vista por Mitnick apud Borenstein¹⁴, tendo como finalidade a regulação do ambiente. Coloca que:

¹² PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986. p. 22-48.

¹³ Interpretação do autor desse trabalho, o livro de Mintzberg foi tema de estudo na disciplina Controle Externo das Organizações, ministrada pelo Professor da UFSC, Dr. Carlos Raul Borenstein, em 1999. MINTZBERG, Henry. *Power in and around organizations*. Ed. O'Dougherty. USA, 1983, p. 8-30.

¹⁴ BORENSTEIN, Carlos R. Et al. *Regulação e gestão competitiva no setor elétrico brasileiro*. 1ª ed. Porto Alegre: Editora Sagra Luzzatto, 1999. P. 271.

A regulação (Mitnick, 1980) pode ser exercida com o objetivo de:

- a) proibição de determinados comportamentos, isto é, vedando e impedindo a realização de certas ações expressas nos objetivos da regulação;
- b) mediação, isto é, atuando como um filtro entre o público e o privado, muitas vezes evitando o confronto direto entre as partes, num processo de troca ou de relação, através do regulador;
- c) promoção, isto é, incentivando certos comportamentos, através de benefícios.

Michael Porter coloca que nas barreiras de entrada, entre as vantagens mais críticas está o fator subsídios oficiais: “subsídios preferenciais do governo podem dar às empresas estabelecidas vantagens duradouras em alguns negócios [...]. O governo pode limitar ou mesmo impedir a entrada em indústrias ou ramos de atividades, com controles como licenças de funcionamento e limites ao acesso a matérias-primas.”¹⁵

Regulamentações governamentais podem impor restrições a certos produtos e serviços, bem como definir padrões de controle ambiental e políticas que produzam benefícios sociais. No entanto, a percepção que Michael Porter tinha da realidade de atuação dos governos em 1986 foi o comportamento desde a era industrial e veio se estendendo até as décadas bem recentes. Naquele período, principalmente os setores de transportes, serviços públicos, comunicação, financeiro e assistência médica eram protegidos por órgãos do governo. Essa proteção criava barreiras contra o ingresso de competidores potencialmente mais eficazes ou inovadores e permitia a fixação dos preços a níveis que lhes garantiam o retorno sobre os investimentos. Tal cenário vem sofrendo mudanças significativas, sobre as quais Kaplan e Norton se referem, colocando que, “... as duas últimas décadas foram testemunhas de grandes iniciativas de desregulamentações e privatização de empresas de serviços em todo mundo, à medida que a tecnologia da informação gerou as ‘sementes da destruição’ nas empresas de serviços regulamentadas da era industrial.”¹⁶

De acordo com Russell, quanto mais a civilização cresce e modernidade surge, maior

¹⁵ PORTER, Michael. *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1986, p. 29-31.

¹⁶ KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 3.

tem que ser o desempenho do papel do governo¹⁷. Isso, no entanto, não ocorreu quanto aos subsídios do governo sobre a produção. Dificuldades financeiras levaram o governo a desfazer-se da participação e conseqüentes subsídios a grande parte das empresas estatais. Em relação a essas influências governamentais, Hamel e Prahalad¹⁸ afirmam que o protecionismo que os governos ofereceram às empresas na esperança de gerar campeões nacionais ou regionais, de modo geral deram resultados abaixo das expectativas.

Estes autores apontam opções de competitividade para o futuro sem fronteiras, sugerindo o fortalecimento das habilidades para a criatividade e a oportunidade. Colocam como função das empresas, identificar e desenvolver competências e criar ampla estrutura de oportunidades do futuro.

As turbulentas mudanças ambientais e tecnológicas das últimas décadas justificam mudanças no conceito da presença do governo sobre os agentes produtivos. O poder de polícia foi e continua presente e necessário para impor a ordem e a organização do ambiente social. O papel do governo como estruturador, delimitador e mantenedor dos ambientes comerciais, residenciais e o de respeito à natureza, permaneceram ao longo desse período ou até foram ampliados. Outrossim, a abrangência da função do Estado intervir toma força cada vez mais significativa na busca da solidariedade social. Sob esta alegação, grandes benefícios de isenções tributárias são concedidos a empresas em prejuízo da igualdade e capacidade contributiva e da salutar competitividade do mercado em igualdade de condições.

A característica de influência dos governos atuais sobre as empresas está mais voltado a favorecimentos discretos, específicos e constitucionais. Embora não sejam práticas novas, parece estarem em maior uso nos últimos anos. Neste sentido, Russell colocava que, “o poder econômico dentro do Estado, embora decorrente em última análise da lei e da opinião pública, facilmente adquire certa independência. Pode influenciar a lei pela corrupção, e pela propaganda à opinião pública. Pode impor obrigações aos políticos que interfiram com sua liberdade. Pode ameaçar causar uma crise financeira.”¹⁹ Hoje, a amplitude das limitações

¹⁷ RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p.100.

¹⁸ HAMEL, Gary. PRAHALAD, C. K. *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

¹⁹ RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 78.

constitucionais permite espaços para favores direcionados nas entrelinhas da legislação tributária, a exemplo da não tributação da mídia televisionada em canal aberto, como atividade econômica de comunicação.

Resgatando da história a correção e bom senso tributário, traz-se o conceito sugerido por Niccolo Machiavelli do que convém a um príncipe para ser estimado pelo seu povo, quando afirma que, "...deve animar os seus cidadãos a exercer pacificamente as suas atividades no comércio, na agricultura e em qualquer outra ocupação, de forma que o agricultor não tema ornar as suas propriedades por receio de que as mesmas lhe sejam tomadas, enquanto o comerciante não deixe de exercer o seu comércio por medo das taxas"²⁰. Essa seria a forma dos governantes fazerem justiça tributária e dar igualdade de condições competitivas aos seus cidadãos. Do contrário estará estimulando insatisfação e desigualdade competitiva.

No entanto, a percepção perfeita do surgimento do tributo, na forma de imposto sobre a renda em troca de proteção sobre suas economias é trazida por Russell²¹, quando diz que:

É óbvio que uma comunidade anárquica composta de indivíduos mais ou menos civilizados, como os homens na corrida do ouro, logo inventarão um governo de certo tipo, como uma comissão de vigilantes. Homens dinâmicos irão entrar em acordo para evitar que outros os pilhem; se não houver autoridade externa para interferir, poderão também pilhar outros, mas o farão com moderação, por medo de matar a gansa que põe os ovos de ouro. Podem, por exemplo, vender proteção em troca de um percentual do ganho de pessoa protegida. Isso é o que se chama imposto sobre a renda.

Bem mais evoluído estruturalmente, o imposto mantém forte elo com as características que o originaram. Walter Paldes Valério diz que a regra jurídica de tributo enuncia que "Os cidadãos de um Estado devem contribuir para as despesas do Governo, na maior escala possível em proporção à sua capacidade, revelada pela renda por eles auferida sob a proteção do Estado."²² Na era contemporânea o imposto tem suas premissas concebidas na constituição, porém, com o mesmo sentido que Russel atribuiu, deverá ter caráter pessoal

²⁰ MACHIAVELLI, Niccolo. *O príncipe*. 21ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1998. p. 126.

²¹ RUSSEL, Bertrand. *O poder: uma nova análise social*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 77.

²² VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito tributário: parte geral*. 3ª ed. Porto Alegre: Sulina, 1974. p. 184.

e será graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. De acordo com Martins²³, a imposição tributária surge da necessidade do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram. Segundo este autor, a imposição tributária tem como substância econômica as relações do campo micro e macroeconômico sobre o qual incidirá a ação do Estado, objetivando apropriar-se de parcela daquela riqueza criada pelos cidadãos, em suas mais variadas formas, a fim de atender às necessidades representativas da comunidade e àquelas que dizem respeito exclusivamente aos interesses dos detentores do poder.

Embora o artigo 151 da Constituição da República Federativa do Brasil iniba o tratamento desigual em todo o território nacional, é sob a ótica dos interesses do poder que surge um dos principais focos da desigualdade tributária brasileira. Os fatos materializam-se sob o amparo das distorções legais, intencionalmente criadas ao atendimento de interesses direcionados. Referindo-se a tais fatos, o renomado jurista Ives Gandra cita o exemplo de dois produtores de calçados, um na Zona Franca de Manaus, outro em São Paulo, que recebem tratamento tributário desigual, mesmo que estejam em situação não apenas equivalente, mas idêntica. A respeito deste exemplo Martins ironiza dizendo, “Resta saber o que a doutrina consagrará como situação equivalente.”²⁴

A pretexto de aquecer setores de mercado, gerar empregos, gerar inovações tecnológicas, desenvolver produtos e serviços para estabelecer ou restaurar a concorrência, colocar limites no comportamento das empresas compradoras ou fornecedoras, condicionar os não pagadores de débitos tributários a integrarem-se espontaneamente nas regras formais da tributação, são criados benefícios e incentivos que vêm desequilibrar a competição em igualdade de condições. Para elucidar um pouco da complexidade dos incentivos e dos benefícios alcançáveis, pretende-se exemplificá-los em três tipos, ambos existentes na tributação local das três esferas de governo, conforme segue:

a) Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas – FDI-PROVIN, objetiva apoiar e promover o desenvolvimento sócio-econômico através das empresas instaladas ou que tenham assumido compromisso de se instalar no Ceará. O apoio dá-se por meio de financiamentos e

²³ MARTINS, Ives Gandra. Sistema tributário Nacional. 2a ed., São Paulo: Saraiva, 1990. p. 2.

²⁴ Id., Ibid., p. 134-135.

incentivos tributários a longo prazo e baixíssimo custo, para ampliação e estruturação das empresas, pela aquisição de imobilizados e ativos circulantes. Para a confirmação do benefício a empresa deve atender a um dos itens: expandir para internacionalização do seu produto; inovação tecnológica; geração de empregos, melhoria da qualidade produtiva, cuidado ambiental, descentralização e promoção da economia de municípios pouco desenvolvidos. Os principais benefícios:

Tipo: empréstimo de execução periódica de 75% do valor do ICMS recolhido mensalmente

Prazo: 120 meses

b) REFIS - O programa de Recuperação Fiscal, criado por lei específica nas esferas tributantes federal, estadual, durante o ano civil de 2002. Em ambos, objetivando promover a regularização de créditos junto aos contribuintes inadimplentes. Tais créditos compreendem o principal e as multas e juros incidentes sobre os débitos, constituídos ou não, em questionamento ou não.

c) Um terceiro tipo de benefícios está legal e institucionalmente reconhecido pela forma de enquadramento tributário. São fórmulas de cálculo presumido ou estimado de tributos em qualquer esfera de governo. Tais estimativas tem por trás a falta de estrutura fiscal dos governos, falhas ou lacunas da legislação e que estarão sendo exploradas pelos contribuintes estruturados quando lhes propicia economia tributária.

Os três tipos de benefícios tributários (letras “a”, “b” e “c” retro), geram desigualdade de competição no mercado. Conseqüentemente, estarão incitando insatisfações nos concorrentes por lhes tirar a igualdade de competição. Neste sentido Russell²⁵ coloca que, insatisfação da população gera instabilidade ao governo, enquanto sua função, no que diz respeito à concorrência, deveria ser a de condicionar liberdade aos homens na medida em que suas atividades não prejudicassem outros.

Parte da desigualdade tributária é gerada pelas brechas legais que possibilitam significativos ganhos, muitas vezes direcionadas intencionalmente, outras vezes fruto de falhas do legislador, condicionando aos favorecidos vantagens relevantes em relação aos parceiros não abrangidos pelo benefício. A proporção do problema pode ser observada nos

²⁵ RUSSEL, Bertrand. O poder: uma nova análise social. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1979, p. 133-137.

dados fornecidos pelo Secretário da Receita Federal, Sr. Everardo Maciel²⁶, ao Senado, prestando esclarecimentos à CPI dos bancos, relatando que:

O que mais corrói a base de arrecadação do Imposto de Renda não é a sonegação (ocultação com fraude), mas a elisão (supressão, eliminação) fiscal, [...]. Levantamento da Receita apontou que 50% das 530 maiores empresas não pagam Imposto de Renda simplesmente usando brechas legais, e não recorrendo à sonegação. E 42% das 66 maiores instituições financeiras não pagam esse imposto [...]. O secretário lamentou que os investidores estrangeiros possam aplicar no Brasil em fundos de renda fixa sem Imposto de Renda, enquanto os brasileiros pagam 20% ...

A elisão fiscal, como o próprio governo reconhece através do Secretário da Receita Federal, não é ilegal. Porém, além de desigualdade gera insatisfação nos bons contribuintes. Nessa situação, parte desses bons contribuintes pode estar sendo levada à inviabilidade de seu negócio ou induzida a não pagar o tributo que deve. Nesta última hipótese o contribuinte poderá estar integrando a grande massa de planejadores do tributo que preferem apostar em não serem fiscalizados. Assim, registram a receita e o tributo devido, mas não pagam e nem negam o tributo. No entanto, passam a apostar na incapacidade ou desestruturação do Fisco que certamente nunca os apanhará. Tratando deste tipo de planejadores do tributo, Netz²⁷ apresenta pesquisa intitulada: “Sonego, logo existo”. Nela evidencia como a sonegação e o planejamento tributário no Brasil virou vantagem competitiva de mercado. Netz traz entre outros dados, os do Secretário da Receita Federal, Sr. Everardo Maciel, que diz “cerca de 2,5 milhões de empresas há mais de 5 anos não pagam imposto de renda”.

Nessa aposta de não ser fiscalizado, o planejamento tributário consiste em que, se algum dia o contrário acontecer, significativa parcela do tributo poderá estar decaído devido ao não lançamento em tempo hábil e então, ser incobrável. Além disso, quando notificados, como lhes está garantido constitucionalmente a ampla defesa, recorrem a todas as instâncias possíveis, apostando então no surgimento de um tradicional perdão dos governos, a exemplo

²⁶ RECEITA diz que metade das 530 maiores empresas não paga IR. *Jornal do Senado*, Brasília, 21 maio 1999. p. 5.

²⁷ NETZ, Clayton et al. Sonego, logo existo. *Exame*, edição 622. p. 18-26, nov. 1996.

do REFIS federal e estadual, ou seja, uma anistia de débitos, penalizando mais uma vez os bons contribuintes e toda população brasileira. Outra vantagem neste tipo de aposta consiste no ganho financeiro pela postergação do débito, através de demorada discussão do recurso impetrado nas vias administrativa e judicial.

4.3 - A TRIBUTAÇÃO COMO FORMA LEGÍTIMA DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NAS ATIVIDADES ECONÔMICAS

Segundo Ives Gandra, “o tributo é uma penalidade. Espontaneamente, muito poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente.”²⁸ Diferente seria se o contribuinte fosse abrir mão de algo que lhe pertence, em favor do Estado, a título das necessidades superiores, em favor da coletividade.

O tributo tem por finalidade atender às necessidades públicas ou coletivas: saúde, educação, habitação, saneamento, transportes, segurança, estrutura urbanística, justiça entre outras. Realizar o atendimento dessas necessidades, requer suprimentos financeiros. Esses, definiu o legislador, devem originar-se da arrecadação de impostos, os quais não têm vinculação específica de contraprestação. Mas o Estado também tem na sua função executar serviços específicos, onde exerce o poder de polícia, ou presta diretamente, potencialmente ou coloca à disposição do contribuinte serviços específicos e divisíveis. Esses, definiu o legislador, são financiados com a cobrança de taxas aos que são contemplados com alguma das formas de serviços específicos acima. O Estado pode prestar serviços em obras públicas de que decorra valorização imobiliária, cujo suprimento é a cobrança total da despesa realizada e cujo limite mínimo individual deve ter por base o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Desta forma o conceito de ônus tributário pressuposto pelo CTN²⁹, em seu artigo 5º, é apresentado pelo conjunto de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, o

²⁸ MARTINS, Ives G. da Silva. *Da sanção tributária*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50.

²⁹ OLIVEIRA, Juarez de, *Código tributário nacional*. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 1991. p. 21-73.

No Brasil, o poder de atuação do Fisco em nome do governo foi estabelecido no Código Tributário Nacional que, em seu artigo 142 declara a forma de constituição do crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Para que o Fisco tenha moral e mereça o respeito e consideração do contribuinte, o Código Tributário Nacional estabelece a conduta dos Agentes Fiscais. Assim, o artigo 198 diz que, “Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades”. Além disto, a Constituição Brasileira de 1988, em seu art. 37, diz que a administração pública em qualquer de suas esferas obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Segundo Hely Lopes Meirelles, além de atender à legalidade, a administração pública deve estar orientada pelos princípios do Direito e da Moral, para que ao legal se ajunte o honesto e o conveniente aos interesses sociais.³⁰ Destarte, o princípio da moralidade é fator indissociável do princípio da legalidade.

4.3.1 – PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO

Os princípios gerais do direito tributário estão previstos na Constituição Federal de 1988³¹ e abrangem a legalidade, irretroatividade, anterioridade, uniformidade, isonomia, capacidade contributiva, proibição de confisco, da não cumulatividade, da imunidade recíproca entre entes tributantes e imunidades genéricas. Ainda os princípios que orientam

³⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 83.

³¹ BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 92-102.

administração pública, o princípio da autonomia dos entes públicos, da separação dos poderes, do devido processo legal, da ampla defesa, do estado de inocência, da presunção de legitimidade e da equidade.

Walter Paldes Valério refere-se aos princípios gerais de direito tributário, como uma limitação constitucional ao poder de tributar. Afirma que “Os tributos são exigidos dos cidadãos, em decorrência do poder irresistível de mando de que dispõe o Estado moderno, limitado tão somente pelos cânones constitucionais.”³²

A Constituição Federal de 1988 enuncia a Seção II “Das Limitações do Poder de Tributar”, trazendo nos artigos 150 a 152, e ainda no artigo 145, princípios que asseguram a cidadania contra as eventuais ganâncias do Estado:

- o princípio da legalidade está previsto no art. 150, I – dizendo que não há tributo e nem majoração de tributo sem lei que o estabeleça;
- o princípio da irretroatividade está previsto no art. 150, III, “a” – dizendo que é vedado cobrar tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. O art. 106 do CTN prevê situações da lei sobre ato ou fato pretérito, os quais somente permitem aplicabilidade retroativa para beneficiar o contribuinte;
- o princípio da anterioridade está declarado no art. 150, III, “b” – dizendo que é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; Este princípio sofre exceções do art. 150, § 1º, relativo ao IPI, IOF, Imp. Importação e Imp. Exportação, como também, do art. 195, § 6º, relativo às contribuições sociais.
- princípio da uniformidade da tributação está assim apresentado por Francisco Ricieri Fontanella³³:

³² VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito tributário: parte geral*. 3ª ed. Porto Alegre: Sulina, 1974. p. 183.

³³ FONTANELLA, Francisco Ricieri. *Educação tributária*. 5. ed. Santa Catarina: Secretaria de Estado da Fazenda, 1999. p. 64.

Este princípio recai sobre o objeto e, portanto, difere da isonomia, a qual recai sobre a pessoa (CF/88, art. 151, I e II). Por este princípio não se admite tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção e preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. Embora a Constituição refira-se apenas à União, este princípio aplica-se, também, aos demais entes tributantes, no âmbito de suas competências. Por outro lado, em relação aos Estados e Municípios, aplica-se também o disposto no art. 152, que veda a diferenciação de tratamento tributário a bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.

- o princípio da isonomia tributária está previsto no art. 150, II – que apresenta vedação a criar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- o princípio da capacidade contributiva está apresentado no art. 145, § 1º - objetivando a justiça fiscal e social ao atribuir, sempre que possível, caráter pessoal à incidência de carga tributária e em função das condições econômicas do contribuinte. A aplicação deste princípio permite ao legislador criar alíquotas progressivas e bases diferenciadas, tendo como parâmetro o patrimônio ou a renda do cidadão. Interpretando a expressão “sempre que possível” refere-se ao tributo indireto contido no preço da produção. Para tanto, o legislador criou a possibilidade de tributar o produto de forma seletiva em função do grau da sua essencialidade.
- O princípio da proibição de confisco está previsto no art. 150, IV – e visa estabelecer garantia ao contribuinte contra a possibilidade do ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou sua renda. Francisco Ricieri Fontanella coloca que, “A análise de cada caso concreto é que permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes. Assim, se uma alíquota de 50% é aceitável para o IPI, certamente é inaceitável para o IPTU ou o IPVA.”³⁴
- Imunidades genéricas estão previstas no art. 150, VI, “b”, “c” e “d” - para templos, partidos

³⁴ FONTANELLA, Francisco Ricieri. *Educação tributária*. 5. ed. Santa Catarina: Secretaria de Estado da Fazenda, 1999. p. 65.

políticos, entidades assistenciais e sindicais previstas em lei, bem como a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. O princípio da não cumulatividade, estabelecido para o imposto sobre produtos industrializados - IPI, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88 e para o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicação - ICMS, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, visa a compensação do imposto pago na etapa anterior com o imposto devido sobre a última operação. Vários princípios gerais de direito público estão previstos na Constituição Federal de 1988, tais como: princípios que orientam a administração pública, princípio da autonomia dos entes públicos, da separação dos poderes, da imunidade recíproca entre entes tributantes, do devido processo legal, da ampla defesa, do estado de inocência, da presunção de legitimidade e da equidade. Esses princípios apresentam delimitações, formas de comportamento, diretrizes de atuação dos entes tributantes e relações de direito dos contribuintes. No entanto, não é parte dos objetivos específicos dessa dissertação estudar profundamente todos os princípios do direito tributário. Dentre esses, faz-se ainda destaque ao princípio que dá a forma e define autonomia ao sistema federativo do Brasil e aos entes tributantes.

4.3.2 – A AUTONOMIA DOS ENTES TRIBUTANTES

A Constituição Brasileira traz em seu Art. 1º que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. No Art. 18 a Carta Magna diz que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. Isto significa distribuição do poder e autonomia para estes entes políticos. Significa auto-organização, eleição de seus próprios governantes, condução dos seus negócios e regulamentação de leis na sua esfera e poder local, observadas as delimitações a Constituição Brasileira. Dentre essas delimitações, busca-se evidenciar as que dizem respeito ao Sistema Tributário Nacional e ao poder de ditar Normas e Tratados Internacionais. Nestes, a soberania interna está sobreposta por relações supranacionais que definem interesses comuns entre diversos Estados-membros, tendo que adaptar suas normas internas àquelas comuns.

Ao definir a autonomia e delimitação de poder e espaço territorial de atuação os constituintes foram bem sucedidos. Quanto à liberdade tributária dos estados, fixaram apenas

as alíquotas máximas para o ICMS, criando assim uma margem propícia entre a alíquota máxima e alíquota zero, para disputas acirradas entre os estados, cada um tentando atrair investimentos em troca dos maiores benefícios nas isenções ou reduções tributárias. Desta forma, grandes empresas retiram suas instalações de um estado, diminuindo a receita tributária deste e se estabelecem em outro, onde também não irão pagar tributos por muitos anos, a título dos benefícios recebidos. Como resultado a nível de país, tem-se uma redução na arrecadação, que poderá levar a uma renúncia tributária generalizada.

Neste contexto, tem-se em cada estado brasileiro leis específicas tentando atrair investidores em troca de benefícios tributários. Exemplificando: No Ceará tem-se FDI-PROVIN, na Bahia tem-se o Pró-Cobre, Proauto e Bahiaplast. Assim, todos os estados tentam não ser passado par trás e criam verdadeira guerra fiscal em leilão de benefícios.

Os efeitos complicadores aumentam ainda mais quanto ao aspecto do repasse de recursos aos municípios, arrecadados pela união e estados. O art. 161 da Constituição Brasileira diz que cabe à lei complementar definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, inciso I. O art. 158 diz que:

FINALIDADES

“Art. 158. Pertencem aos municípios:

.....
IV – Vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.”³⁵

Pode-se observar que o problema está na expressão *valor adicionado*, que é muito diferente de valor arrecadado ou base tributada. A diferença entre esses dois termos é o maior problema da guerra fiscal entre entes tributantes. Logo, a fórmula para o repasse dos recursos aos municípios é o volume de economia gerada e não o volume de economia tributada. Isso

³⁵ BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27.

significa que o Estado vencedor das melhores ofertas de benefícios fiscais à entrada de novas economias em seu território, posterga ou sacrifica o tributo que lhe pertence, mas, de imediato, beneficia enormemente o município que recebe o investimento. Em outras palavras, o município do novo investimento não tributado gera aumento do volume de economia em seu território, conseqüentemente passa a receber mais repasse do governo. Pelo benefício fiscal recebido, a nova economia gerada não aumenta o bolo de arrecadação do Estado, conseqüentemente, o aumento de repasse ao município que aumentou seu volume de economia gerada é deduzido de todos os outros municípios desse Estado, prejudicando-os.

Num futuro em que o novo investimento passará a ser tributado, o Estado aumentará sua receita e a fatia do repasse aos municípios. Porém, o aumento de volume de economia gerada permanece para o município até então favorecido e sua fatia no repasse dos recursos previstos no art. 158 da CF permanece maior. Tem-se ali o grande motivo da guerra fiscal e ao mesmo tempo a contrapartida do benefício dado ao novo contribuinte. Logo, os benefícios fiscais geram desigualdade de tratamento entre empresas privadas e entre entes nem tão autônomos.

4.3.3 – FINALIDADES DO TRIBUTO

Os tributos devem atender às necessidades do Estado, objetivar o bem estar do povo e promover o desenvolvimento nacional. Ives Gandra³⁶ diz que grande parte do esforço mundial da década de 80 foi para reduzir a excessiva presença do Estado na vida do cidadão. Tal esforço significa enxugamento da máquina administrativa ineficiente, redução da carga tributária e menor envolvimento do Estado empresário na economia. Segundo Martins, uma dimensão reduzida do Estado permitirá melhor o exercício da segurança interna e externa, administração de justiça, saúde, educação, previdência e repressão ao abuso de poder econômico.

Desta forma, observa-se que num consenso mundial, as finalidades do tributo devem atender as necessidades dos setores da sociedade acima citadas. A crescente ocupação e exploração geográfica, afetando principalmente rápidas mudanças ambientais,

³⁶ MARTINS, Ives G. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 2a ed., São Paulo: Saraiva, 1990. p. 10-11.

devem ser acrescentadas ao rol de fatores sociais de controle governamental. Mesmo que o destino ou aplicação dos recursos originados do tributo não integrem o ramo do direito tributário, mas sim do direito financeiro, faz-se uma breve conexão entre a obrigação de pagar um tributo que parte de sua legalidade constituída por lei e o objetivo de sua constituição, qual seja, a contrapartida às pessoas que o pagam.

Antônio Nicácio afirma que o tributo é o instrumento mais contundente do Estado intervir na economia. Através dele, transfere do setor privado para o setor público considerável soma de recursos. Nicácio diz que, “Cabe, ainda, ressaltar que, se a finalidade principal do tributo é financeira, isto é, suprir o Estado de recursos, pode ele, também, ter finalidades extrafiscais visando a um objetivo econômico ou social”³⁷.

O Estado foi concebido pelo homem para proteger a vida, a liberdade e as propriedades do cidadão contra os atos arbitrários dos que detêm poder. Os recursos necessários para a prestação dos serviços públicos à sociedade devem originar-se dos impostos dos contribuintes. Para isso, cabe ao Poder Legislativo criar um sistema tributário justo, capaz de obter os recursos necessários e cabe ao Poder Executivo cobrar e administrar a aplicação desses recursos, com moralidade, competência e transparência, dentro dos limites previstos pelo Legislativo. A contraprestação do Estado deve ser a correta aplicação desses recursos às necessidades públicas ou coletivas. Assim, alcançar o bem estar do povo abrange toda a sociedade. Isso significa distribuir a renda, prestar assistência a todos os cidadãos, dispondo-lhes qualidade e igualdade nos serviços da saúde, educação, alimentação, habitação, saneamento, transportes, segurança, estrutura urbanística, justiça, entre outros.

Ao prover as funções do Estado e as fontes de recursos para sustentá-las, o Legislador tentou separar a função de seguridade social e a previdência social, instituindo, para este fim, as contribuições sociais e definindo a cobrança aos trabalhadores e empregadores. Definiu que as receitas de concursos de prognósticos também serão destinadas ao suprimento da seguridade social. Estas fontes de recursos têm a contraprestação específica de suprir as aposentadorias e pensões. No entanto, o Legislador garantiu a suficiência de recursos necessários à sustentação das aposentadorias e pensões, determinando, no art. 195 da Constituição Federal a obrigatoriedade da União, Estados, Distrito Federal e Municípios

³⁷ NICÁCIO, Antônio. Primórdios do direito tributário brasileiro. São Paulo: LTr, 1999. p. 100.

disponham de recursos orçamentários para a seguridade social. Há de se observar que o Legislador, ao definir que recursos orçamentários serão destinados para a seguridade social e previdência social, normatizou que também os impostos auxiliarão a sustentação dos gastos com aposentadorias e pensões.

Integram as fontes de sustentação do bem estar social, voltadas ao amparo dos trabalhadores no aspecto de sua formação, seguro desemprego e abonos, as arrecadações originadas do Programa de Integração Social – PIS, e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, previstos no art. 239 da Constituição Federal.

Conforme o art. 194 da CF, “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Assim, consoante, o § 5º do art. 165 da CF prevê que o orçamento anual compreenderá a definição de recursos para as despesas da seguridade social, entre outros.

Diante da insuficiência de recursos para garantir a todos os cidadãos os direitos que integram a seguridade social, a União fez uso da faculdade prevista no art. 74 das Disposições Transitórias da CF de 1988, criando, através da Emenda Constitucional n.º 12, de 15 de agosto de 1996, a contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF). Esta contribuição tem finalidade específica de prover recursos para melhorias na área da saúde pública.

Objetivando prover garantias e prestar assistência a proteção e qualidade do trabalho e de categorias de trabalhadores, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 8º, Inciso IV, permite a cobrança de contribuições parafiscais e deu poderes à assembléia geral de sindicatos e associações de profissionais, para fixarem as contribuições dos associados da categoria. A exemplo das contribuições sindicais, podemos mencionar, entre outras, as contribuições para os Conselhos que fiscalizam o exercício de profissões liberais, a contribuição para o SESC, SESI, SENAC e SENAI.

4.3.4 – LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O alto e desordenado custo tributário sobre a produção brasileira cria necessidade de voltar atenção especial para a redução da carga tributária, o máximo possível, observados os aspectos legais e não abusivos, previstos quanto ao sistema tributário brasileiro. Planejar a obtenção de economia tributária exige formular a estrutura adequada e criar um ambiente de conscientização e envolvimento de equipe, cuja liderança e responsabilidade tenha efetiva participação dos diretores da empresa.

Conceituando e definindo os limites de atuação do Fisco, Ives Gandra diz que, “A sanção tributária é elemento constitutivo do direito tributário, que visa, dessa forma, viabilizá-lo, dando ao Estado força para receber o que decidiu deveria pertencer-lhe”. Assim, a obrigação tributária nasce exclusivamente da lei e sem sua manifestação não há incidência tributária e nem fato gerador de obrigação tributária. Neste sentido, afirmam vários tributaristas³⁸ ser lícito escolher a forma jurídica tributariamente menos onerosa, mas alertam que isso não leva a concluir pelo direito de recorrer a formas manifestamente inadequadas ou anormais de comerciar. A licitude do planejamento tributário está na realização de ato ou negócio jurídico que não apresente divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada nessa transação.

Sobre a licitude do planejamento tributário, Aristides Junqueira Alvarenga, Ex-Procurador-Geral da República, diz que, “É importante observar que o intuito de economizar tributos, além de não ser ilegal, representa, no caso das pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes incumbe gerir os negócios sociais da forma a mais rentável possível”³⁹.

Conduzindo o enfoque para a noção de abuso de Direito e da atitude do Fisco em desqualificar os procedimentos do contribuinte, Marco Aurélio Greco adverte, “cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas

³⁸ Respondendo a questão, “Planejamento tributário elaborado pelo contribuinte com o único fim de economia de impostos atende ao princípio da moralidade e demais princípios que regem o sistema tributário”, os dezoito juristas, autores da obra “MARTINS, Ives G. da Silva et al. *O princípio da moralidade do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998”, discursaram favorável, uma vez respeitado o limite jurídico.

³⁹ MARTINS, Ives G. da Silva et al. *O princípio da moralidade do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 52.

admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que gera à luz dos valores básicos da igualdade, solidariedade social e justiça⁴⁰.

Segundo Nilton Latorraca⁴¹, o contribuinte que pretenda planejar a economia de impostos terá que dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis. Assim, mediante prática de ações lícitas e capazes de excluir, reduzir ou adiar o ônus tributário, o contribuinte pode criar estrutura e forma jurídica capaz de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária, ou fazer ocorra na medida ou tempo que lhe seja mais favorável.

Ensinamentos de Humberto Bonavides Borges⁴² orientam que não existe planejamento tributário padrão, pois uma simples discrepância nos aspectos facturais da operacionalidade da empresa poderá torná-lo ineficaz e ilegítimo. A partir disso Borges trabalha variadas situações de IPI, ICMS e ISS, as quais encontram amparo legal no planejamento de operações tributariamente menos onerosas. Trabalha possibilidades de obter vantagens pela suspensão e diferimento do IPI ou ICMS, resultando em postergação ou redução do ônus tributário.

Há casos em que a economia tributária torna-se possível pela reorganização jurídica da empresa, quando suas atividades conjuntas caracterizam incidência de IPI e ICMS, enquanto separadamente alguma delas tem enquadramento legal na Lista de Serviços sujeitos ao ISS, com alíquotas bem menores.

Nas esferas autônomas de tributação (federal, estadual e municipal) existem também formas de planejar a obtenção de economias tributárias pela variação quanto a territorialidade, funções sociais e de desenvolvimento almejado por incentivos legais. Visando a amplitude do planejamento tributário internacional, Hermes Marcelo Huck⁴³, no entanto, afirma que o planejamento tributário pode ser legal em um país e ilegal em outro. Uma forma comum de estender o alcance da obtenção de vantagens tributárias é através de operações triangulares,

⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 127.

⁴¹ LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das pessoas jurídicas*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 62.

⁴² BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 21.

⁴³ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 33.

nas quais a estrutura operacional requer um terceiro estabelecimento de tramitação estrategicamente colocado que justifique os resultados vantajosos.

5.1 - IDENTIFICAÇÃO E ESTRUTURA DA EMPRESA

Este estudo de caso foi realizado na empresa têxtil, cuja denominação é "Têxtil S.A.", localizada no Estado do Ceará. Sua atividade se concentra na fabricação de tecidos para uso doméstico. Sua estratégia de mercado: obter vantagem competitiva sustentável pela inovação tecnológica. Com investimento de R\$ 15 milhões no mês de fevereiro de 2014, a empresa iniciou o projeto de reestruturação organizacional com o objetivo de melhorar a produtividade e reduzir custos operacionais. O projeto foi desenvolvido em três fases: diagnóstico, planejamento e implementação.

As principais atividades da empresa são: aquisição de matéria-prima, produção de tecidos, distribuição e venda. A estrutura organizacional atual é baseada em departamentos funcionais, com uma hierarquia rígida e comunicação verticalizada. O diagnóstico revelou que a estrutura atual não estava alinhada com a estratégia de mercado, resultando em custos elevados e baixa produtividade.

Os dados coletados durante o diagnóstico foram analisados e resultaram em um plano de reestruturação que prevê a criação de novos departamentos, a adoção de uma estrutura mais flexível e a implementação de processos de trabalho mais eficientes. A implementação do plano está sendo realizada em etapas, com o objetivo de alcançar os resultados esperados em um prazo de seis meses.

5 - O CUSTO TRIBUTÁRIO AO LONGO DA CADEIA DE VALOR - UM ESTUDO DE CASO NA TÊXTIL

O tributo como instrumento do governo e elemento onerador na composição do preço final do produto faz-se presente em todas as atividades realizadas ao longo do processo produtivo. Seu ônus varia basicamente em função da atividade econômica envolvida e do tipo de operação em relação à procedência dos insumos e ao destino da produção. Para demonstrar a possibilidade de influenciá-lo pelo gerenciamento, procura-se identificar o custo total de produção no período pesquisado da empresa, as receitas correspondentes ao mesmo período e a parcela do custo tributário embutido em cada item de custo bem como seu efeito na formação do resultado do exercício. Dispõem-se então de opções de escolha das operações mais vantajosas em função da variação do ônus tributário.

5.1 – IDENTIFICAÇÃO E ESTRUTURA DA EMPRESA PESQUISADA

Este estudo de caso foi realizado na empresa têxtil, cuja denominação é fictícia, porém, está localizada no Estado do Ceará. Sua atividade se concentra na fabricação de fio têxteis. Tem como estratégia de mercado obter vantagem competitiva sustentável pela diferenciação do produto. Com faturamento de R\$ 15 milhões no mês de fevereiro de 2004, atua no mercado nacional com 70,00% de suas vendas, enquanto que o restante provém de exportações para dezenas de países da Europa e América. No Brasil suas vendas ocorrem na proporção de 90,00% para o Sul, Sudeste e Centro-oeste e o restante no Estado do Ceará.

O fornecimento dos produtos aos canais de vendas é feito através de pedidos dos próprios canais dos representante ou revendedores internacionais, pelo sistema informatizado *on-line*. O envio da mercadoria para a Europa, recebe além da embalagem padrão, paletes padronizados envolvidos com um filme especial, enquanto que o abastecimento para as demais localidades e com embalagens em caixa de papelão com doze unidades cada(embalagem padrão).

A Têxtil tem como meta de trabalho a qualidade do produto e a satisfação do cliente, tanto externo quanto interno. A satisfação do cliente externo é continuamente buscada pela qualidade do produto e excelente atendimento, cuja marca pode estar refletida na conquista da ISO 9002 e da ISO 14000. Enquanto isso, a satisfação do cliente interno é buscada continuamente através do

treinamento e aperfeiçoamento da mão-de-obra, bem como pela integração entre áreas. A empresa proporciona assistência médica, dentária e moradia a seus funcionários e familiares. Patrocina cursos que elevam ao nível de formação mínima de 2º grau.

Neste contexto de satisfação, a Têxtil procura aproximar e integrar clientes internos e externos ao alcance da excelência do atendimento, projeção da imagem como marca da empresa e a diferenciação do seu produto. Esforços contínuos no alcance da excelência asseguram a qualidade no atendimento em todos os setores da cadeia de valores do produto. Assim, a marca têxtil está presente desde os contatos com os fornecedores da matéria-prima até a entrega do produto ao cliente e acompanhamento pós-venda. A empresa está instalada com um laboratório para testes de qualidade e desenvolvimento de novos produtos, três fábricas que facilitam a diversificação das linhas de produção, equipadas basicamente por maquinário importado. Algumas aquisições foram beneficiadas com incentivos governamentais, por meio de isenção de impostos durante a vigência do sistema BEFIEX e através de financiamentos para aquisição de imobilizados. Benefícios estes, a nível da esfera federal, que já não existem mais. Incentivos estaduais continuam vigorando sobre operações desta natureza, através do diferimento do ICMS (postergação do pagamento para a venda).

A empresa encontra-se amplamente informatizada e interligada por um moderno sistema de informações. A utilização de energia elétrica apresenta duas situações separadas: a primeira refere-se à demanda contratada e é classificada como custo fixo; a outra situação é a do consumo kWh real. Esse consumo é considerado como custo variável.

A matéria-prima provém 40% do mercado nacional e o restante da Argentina, Estados Unidos e outros Países da Ásia e África. Embora seja dada preferência para aquisição e utilização de matéria-prima nacional, em função da baixa produtividade, esses insumos que fazem a diferenciação dos produtos têxteis, são importados sob o regime de *Drawback* (O Regime *Drawback* é uma modalidade de suspensão de impostos sobre a importação de matérias-primas, materiais secundários, embalagens, partes e peças utilizadas na fabricação de produtos destinados ao exterior). Esta forma de importação tem o benefício da suspensão do Imposto de Importação, do IPI do PIS e da COFINS, desde que ocorra equivalente exportação da produção sob a mesma forma. O ICMS tem o benefício do diferimento garantido pelo FDI-PROVIN

O rol de insumos necessários à composição de cada tipo de produto é originado dos estudos de laboratório. Este, ao desenvolver novos produtos ou efetuar modificações em algum, trabalha e realiza testes com os insumos dos futuros fornecedores nacionais e internacionais. O laboratório aprova os materiais que comporão cada tipo de produto e cria uma ficha técnica dos insumos aprovados. Na mesma ficha também estarão cadastrados os fornecedores aprovados ao suprimento desses insumos. Auxiliado por um sistema MRP, os responsáveis da área de planejamento calculam quantidades e tipos de matéria-prima necessária para a produção. A quantidade a ser produzida é programada em função dos pedidos de clientes e estratégias de mercado. A relação dos itens de insumos e quantidades necessárias à fabricação é encaminhada para a área de suprimentos, a qual pesquisa preços e condições dentre os fornecedores selecionados para tais insumos, submete à aprovação da diretoria e efetua as compras. O serviço de transporte é contratado de terceiros e é efetuado por via terrestre no território brasileiro e marítimo no território internacional, tanto para as aquisições quanto para as vendas.

5.2 – ESTRUTURA DOS CUSTOS DOS INSUMOS DE FABRICAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS NAS CADEIAS DE VALOR DA TÊXTIL E DE SEUS FORNECEDORES

Conhecer os tributos e sua proporção contida nos custos da produção requer a identificação das atividades envolvidas e sua natureza econômica, classificada por itens de custos. O ônus tributário nas atividades varia em função da classificação nas categorias de atividades econômicas em que se enquadram. Os tributos constituem também um item de custo. Neste trabalho de pesquisa, os custos dos insumos de fabricação da Têxtil estão identificados na tabela constante do apêndice 1.

Assim foi possível montar a tabela constante do apêndice 2 na qual se apresenta carga tributária da Têxtil no mês de fevereiro de 2004, identificado pelos itens dos custos que representam ônus tributário.

O total dos custos tributários leva em consideração dois grupos: o grupo dos tributos agregados ao produto pela Têxtil e o grupo dos tributos recuperados pelo sistema compensatório da não cumulatividade. Os cálculos dos tributários são identificados a cada um

destes grupos e seus respectivos sub-tópicos específicos. Assim, inicialmente calculam-se os custos e tributos agregados ao produto diretamente aplicada pela Têxtil e em seguida, em função do sistema compensatório dos impostos não cumulativos e da necessidade de conhecer o volume de impostos compensados pela Têxtil, são calculados os custos e tributos incorridos na cadeia de valor dos fornecedores. Conhecido o custo tributário dos produtos e o tributo recuperado dos insumos gerados pelas cadeias de valor dos fornecedores, obtém-se, pela diferença destes a carga tributária da Têxtil.

A DRE da Têxtil neste mês está assim disposta:

RECEITA BRUTA DE VENDAS

Faturamento	14.873.061,35
Tributos Incidentes	(2.232.301,18)
Devoluções	<u>(347.793,83)</u>
TOTAL	12.292.966,34

Fonte: Empresa Têxtil - Nota: Dados trabalhados pelo autor

O custo tributário sobre as vendas (tributos incidentes) da empresa mostrado na DRE acima apresenta o ônus tributário relativo ao ICMS, COFINS e PIS incidentes sobre os atos e fatos gerados pela empresa no período em estudo. Porém, nem todo esse volume de tributos significa ônus tributário da cadeia de valor da Têxtil. Estão ali inclusos, o ICMS, a COFINS e O PIS não cumulativos, recuperados pela empresa por se tratar de adiantamento relativo a esses impostos que os fornecedores recolheram ao Estado e a União quando da realização de suas vendas de produção dos insumos gerados nas suas cadeias produtivas. Desta forma, os impostos recuperados (R\$ 1.363.276,93) devem ser excluídos da soma apresentada na DRE da empresa por terem-se realizados nas cadeias de valor dos fornecedores dos insumos. Logo, o custo tributário líquido agregado na produção pela Têxtil é de R\$ 836.853,34.

Apurando-se a relação proporcional do custo tributário agregado ao produto em relação ao total da receita conforme demonstrado na tabela constante do apêndice 2 , tem-se que aquele representa 5,63% desta.

Obtém-se perfeito entendimento da formação do custo tributário focando o processo produtivo desde o início. Assim, os tributos não cumulativos estão no preço das compras de insumos, mas não integram o custo desses porque são recuperados. Estes são compensados

com os débitos dos tributos da mesma natureza sobre as vendas do período. No entanto, a DRE apresenta o total de débitos de impostos sobre as vendas e desses não exclui os impostos recuperados das compras de insumos.

Exemplificando a separação e recuperação do ICMS, da COFINS e do PIS pela compensação tem-se o seguinte caso:

1) Compra de insumos no valor de R\$ 12.526.030,46(conforme apêndice 1)

Lançamentos contábeis:

Débito – Insumos	R\$ 11.162.753,54;
Débito - ICMS a recuperar	R\$ 1.031.358,21;
Débito – COFINS a recuperar	R\$ 272.711,59;
Débito – PIS a recuperar	R\$ 59.207,12; e
Crédito – Caixa	R\$ 12.526.030,46.

2) Venda dos produtos fabricados no valor de R\$ 14.873.061,35(conforme apêndice 1)

Lançamentos contábeis:

Débito - Banco	R\$ 14.873.061,35;
Crédito - Receita de vendas	R\$ 14.873.061,35;
Débito - ICMS sobre as vendas	R\$ 1.282.931,72;
Crédito - ICMS a recolher	R\$ 1.282.931,72;
Débito - COFINS sobre as vendas	R\$ 753.590,15;
Crédito - COFINS a recolher	R\$ 753.590,15;
Débito - PIS sobre as vendas	R\$ 163.608,39; e
Crédito - PIS a recolher	R\$ 163.608,39.

3) Apuração do ICMS, da COFINS e do PIS a recolher sobre as operações do mês(período).

Lançamentos contábeis:

Débito - ICMS a recolher	R\$ 1.282.931,72;
Crédito - ICMS a recuperar	R\$ 1.282.931,72;
Débito – COFINS a recolher	R\$ 753.590,15;
Crédito - COFINS a recuperar	R\$ 753.590,15;
Débito – PIS a recolher	R\$ 163.608,39 e
Crédito - PIS a recuperar	R\$ 163.608,39

Em forma de contas contábeis, os lançamentos desses impostos são representados em razãotes conforme segue:

ICMS a Recuperar

1) 1.031.358,21	3) 1.031.358,21
-----------------	-----------------

ICMS a Recolher

3) 1.031.358,21	2) 1.282.931,72
	251.573,51

COFINS a Recuperar

4) 272.711,59	6) 272.711,59
---------------	---------------

COFINS sobre Vendas (DRE)

5) 753.590,15

COFINS a Recolher

6) 272.711,59	5) 753.590,15
	480.878,56

PIS a Recuperar

7) 59.207,12	9) 59.207,12
--------------	--------------

PIS sobre Vendas (DRE)

8) 163.608,39

PIS a Recolher

9) 59.207,12	8) 163.608,39
	104.401,27

Resumindo-se essas operações, tem-se que as contas do ICMS a recuperar, da COFINS a recuperar e do PIS a recuperar receberam equivalente débito e crédito nesse período, zerando o saldo final. As contas de débitos de ICMS sobre as vendas, COFINS sobre as vendas e PIS sobre as vendas são os tributos deduzidos na DRE, neles incluídos os recuperados das compras e os que a própria empresa recolheu. As contas de ICMS a recolher, COFINS a recolher e PIS a recolher receberam créditos maiores do que os débitos, sendo a diferença o imposto que efetivamente deve ser recolhido pela empresa. Ou seja, esta diferença constitui-se no efetivo ônus tributário destes três tributos na cadeia produtiva da empresa.

O processo de compra e venda de bens e serviços e a incidência variada do tributo em função da atividade econômica e da origem e destino do produto, que interliga produtor e fornecedor, está normatizado pelos entes tributantes de cada esfera de competência governamental. No caso, algumas atividades comuns são de imposições normativas sobre as operações realizadas no Estado do Ceará, nos outros estados brasileiros e no mercado internacional. Desta forma, observada as exceções existentes, os cálculos de apuração do custo tributário neste trabalho têm base nas seguintes considerações:

- As vendas no Estado do Ceará têm incidência de ICMS de 17,00% e de IPI 0%.
- As compras no Estado do Ceará têm incidência de ICMS de 17,00%, para mercadorias e 27% para a energia elétrica e de IPI médio de 12%(somente sobre as embalagens).
- As relações de vendas com outros estados têm incidência tributária de ICMS de 12,00% e de IPI 0,00%.
- As relações de compras com outros estados têm incidência tributária de ICMS de 12,00%, quando da aquisição nos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo e 7% quando da aquisição nos Estados das Regiões Sul e Sudeste e de IPI médio 12,00%(somente sobre as embalagens).
- As compras na importação de insumos do exterior para fabricação de produtos destinados ao exterior têm o benefício do Regime *Drawback*, o qual permite a suspensão dos impostos incidentes na operação, obedecido o prazo e o volume a ser exportado.

• Os insumos nacionais utilizados na fabricação de produtos para exportação têm seus créditos de ICMS mantidos para compensação de débitos sobre vendas nacionais ou pagamento de fornecedores através da transferência desses créditos⁴⁴. Esses insumos também têm seus créditos de IPI mantidos⁴⁵ e ainda têm amparo legal,⁴⁶ de obter o ressarcimento ou compensação da contribuição efetuada para o PIS e COFINS através do crédito Presumido do IPI, com qualquer outra receita administrada pela Secretaria da Receita Federal

• A exportação de produtos para o exterior não tem incidência tributária.

Essas considerações genéricas, entre outras colocadas oportunamente, servem de base aos cálculos do custo tributário embutido no custo dos insumos de produção e preço do produto final. Neste trabalho de pesquisa, o IPI, ICMS, a COFINS e o PIS quando recuperáveis, são restabelecidos ao preço através dos cálculos do tributo incidente sobre o montante de cada item de insumos, uma vez que este vem incluso no preço de sua aquisição. Vale ressaltar que os impostos não recuperáveis são contabilmente mantidos no custo do próprio bem e por isso não haverá porquê restabelecê-los.

O restabelecimento do IPI, do ICMS, da COFINS e do PIS incidente nos insumos adquiridos pela Têxtil caracteriza o isolamento também deste custo tributário da cadeia do fornecedor, que, recuperado em forma de crédito pela adquirente, deverá ser excluído do montante do custo tributário sobre suas vendas.

⁴⁴ A sistemática da compensação do ICMS permite a confrontação mensal dos créditos pelas compras com os débitos sobre as vendas. Exige o pagamento da diferença a maior dos débitos e permite a transferência do saldo de créditos acumulados das operações de exportação para o exterior, a qualquer estabelecimento do mesmo titular dentro do Estado. Permite também a transferência de saldo remanescente a outros contribuintes dentro do Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito. Artigo 69 do Decreto n° 24569, de 31 de julho de 1997.

⁴⁵ Artigo 159 do Decreto n.º 2637, de 25 de junho de 1998.

⁴⁶ Artigo 11 da Lei n° 9979, de 19 de janeiro de 1999.

5.3 – CUSTOS INCORRIDOS NAS CADEIAS DE VALOR DOS FORNECEDORES

5.3.1 – CUSTO DOS INSUMOS DE FABRICAÇÃO

O custo total desta categoria de atividades é de R\$ 11.162.753,53 e está classificado na tabela constante do apêndice 2. Agrupa-se nesta categoria de atividades os itens de custo de materiais adquiridos de fabricantes ou de revendedores. Nela estão somados os valores dos itens: matéria-prima, materiais intermediários, energia elétrica e materiais de embalagens, utilizados no processo produtivo.

5.3.2 CUSTO DOS TRIBUTOS RECUPARÁVEIS NOS INSUMOS

Para fins de apuração dos tributos não cumulativos de IPI, ICMS, COFINS e PIS incidentes sobre os insumos desse tópico, estes são separados em três partes e são considerados da primeira operação (dados constantes do apêndice 2). A parte que corresponde ao volume de compras no estado do Ceará, que é de 14,64% do total, tem incidência média de 12% a título de IPI(somente sobre embalagens) e de forma geral, incidência de 25,96% a título de ICMS (média das alíquotas internas). A parte que corresponde ao volume de compras de outros estados brasileiros, que é de 37,51% do total, tem incidência média de 12%(somente sobre embalagens) a título de IPI e de forma geral, incidência de 11,82% (média das alíquotas interestaduais) a título de ICMS. A parte que corresponde aos insumos importados do exterior e que representa 47,85% do total, tem sua incidência tributária suspensa por ser tratar de importação sob o regime Drawback. A incidência da COFINS é de 7,6% e do PIS é de 1,65%, isto apropriado em função do Regime de Tributação do Imposto de Renda da Têxtil que tem Forma de Tributação com base no Lucro Real.

5.3.2.1 – PROPORÇÃO DE INSUMOS COMPRADOS NO ESTADO DO CEARÁ

O volume de compras realizadas no Estado do Ceará corresponde ao valor de R\$ 1.833.870,56 (conforme apêndice 1) e tem a seguinte incidência tributária:

De acordo com o Artigo 25 § 4º do Decreto 24569/97 retro citado, o ICMS integra sua própria base de cálculo. Isso faz com que o custo representa 74,04% da base de cálculo do ICMS e o ICMS representa 25,96% de sua própria base de cálculo. Logo, na prática a alíquota do ICMS é de 35,06% sobre a base reduzida do próprio valor de ICMS. Tem-se, então, que o custo dos insumos adquiridos corresponde aos R\$ 1.833.870,56, representando 74,04% da base para o ICMS e o valor do ICMS recuperado pela Têxtil é de R\$ 476.047,02.

Restabelecendo parcialmente o valor do preço de compra, soma-se a parcela do custo dos insumos e o ICMS acima e tem-se o montante de R\$ 2.309.917,58. Este montante é a base de cálculo do IPI que nas operações da Têxtil representa alíquota média de 12% (somente sobre embalagens). Com base nesses dados, o IPI recuperado no mês sobre as compras no Ceará é de R\$ 19.458,37. O valor do IPI recuperado, adicionado a sua base de cálculo, restabelece o total do preço de compra dos insumos pelo valor de R\$ 2.329.375,95.

O ICMS e o IPI recuperados somam R\$ 495.505,39 e representam 21,27% a título de custo tributário desses insumos. A este percentual acrescenta-se 9,25% (COFINS + PIS), obtendo-se a carga tributária total de 30,52% nos insumos adquiridos no Estado do Ceará e considerados da primeira operação. Logo, o custo total destas compras pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo dos Insumos adquiridos no Ceará (10,64%) de R\$ 1.188.190,51; e
- Carga tributária embutido nestes insumos (30,52%) soma R\$ 362.635,74.

5.3.2.2 - PROPORÇÃO DE INSUMOS COMPRADOS DE OUTROS ESTADOS BRASILEIRO

O volume de compras realizadas em outros estados brasileiros corresponde ao valor de R\$ 4.698.159,90 (conforme apêndice 1) e tem a seguinte incidência tributária:

Identicamente às operações do sub-tópico anterior, a alíquota do ICMS é praticada por dentro da base. Assim, a alíquota deste imposto é de 11,82% e o custo é de 88,18% da base de cálculo do ICMS. Porém, na prática a alíquota do ICMS é de 13,40% sobre a base reduzida do próprio valor de ICMS. Tem-se, então, que o custo dos insumos adquiridos de outros estados brasileiros corresponde ao valor de R\$ 4.698.159,90, representando 88,18% da base para o ICMS e o valor do ICMS recuperado pela Têxtil é de R\$ 555.311,19.

Restabelecendo parcialmente o valor do preço de compra, soma-se a parcela do custo dos insumos e o ICMS acima e tem-se o montante de R\$ 5.253.471,09. Este montante é a base de cálculo do IPI que nessas aquisições da Têxtil representa alíquota média de 12% (Somente sobre embalagens). Com base nestes dados, o IPI recuperado no mês de fevereiro é de R\$ 28.948,26. O valor do IPI recuperado, adicionado a sua base de cálculo, restabelece o total do preço de compra dos insumos de outros estados pelo valor de R\$ 5.282.419,35.

O ICMS e o IPI recuperados somam R\$ 584.259,45 e representam 11,06% a título de custo tributário desses insumos. A este percentual acrescenta-se o subtotal de 12,05% de carga tributária. A este percentual acrescenta-se 3,45% (COFINS + PIS sobre aquisições da Pessoa Jurídica), obtendo-se a carga tributária total de 15,50% nos insumos adquiridos em outros estados brasileiros e considerados da primeira operação. Logo, o custo total destas compras pode ser desmembrado nas seguintes proporções:

- Custo dos Insumos adquiridos de outros estados (37,51%) de R\$ 3.980.563,02; e
- Carga tributária embutido nestes insumos (15,50%) soma R\$ 616.987,27

5.3.2.2 - PROPORÇÃO DE INSUMOS ADQUIRIDOS NA IMPORTAÇÃO DE OUTROS PAISES

O volume de compras realizadas no exterior do Brasil corresponde ao valor de R\$ 5.994.000,00 (conforme apêndice 1) e não tem ônus tributário porque foi utilizado na industrialização de produtos para posterior exportação.

Resumindo-se os valores calculados em todo sub-tópico “5.3.2”, relativo a apropriação do custo dos insumos e custo tributário neles incidente, tem-se as seguintes proporções:

- Custo dos insumos adquiridos para fabricação (91,93%) soma R\$ 11.162.753,53; e
- Custo tributário incidente nesses insumos (8,07%) soma R\$ 979.623,01.

Em síntese, o custo tributário deste tópico representa 6,59% do total da receita realizada pela Têxtil.

Comparando o custo acima calculado 6,59%, com aquele calculado na página 55, deste trabalho, que é de 5,63%, detectamos a diferença de 0,96%. Esta diferença quando calculada em relação a receita realizada da Têxtil corresponde ao valor de R\$ 142.781,39, que significa um valor apropriado a menor na composição do custo do produto e automaticamente prejuízo desta cifra. Em se fazendo a composição do custo utilizando esta metodologia, este valor que no mês de fevereiro de 2004 representou um prejuízo, nos meses seguintes passarão a ser receitas, conforme mostrado no apêndice 7.

Outros procedimentos que poderiam ter sido adotados pelo tomador de decisão da Têxtil para redução dos custos no mês em estudo, com base no conhecimentos dos tributos, seriam os seguintes:

1. Adquirir as embalagens no Estado do Ceará, mais precisamente de uma empresa no Município de Horizonte chamada "Tubocone" que tem a mesma qualidade e preço das empresas do Sul do País. A economia se daria em função da alíquota do ICMS e representaria uma economia de R\$ 16.935,99, conforme mostrado no apêndice 7.

2. Na aquisição da matéria-prima nacional, mesmo mantendo a negociação com os corretores, renegociar o preço para que todo o faturamento seja realizado pela empresas comerciais. Nesta negociação, o aumento de preço seria o repasse do PIS (0,65%) e da COFINS (3%) recolhido pelo estabelecimento comercial que tem o Regime de Tributação do Imposto de Renda Tributado pelo Lucro Presumido. O valor da economia neste caso seria de R\$ 174.787,05, conforme mostrado no apêndice 7.

Em resumo, no mês de fevereiro de 2004, se o tomador de decisão conhecesse a legislação dos Impostos Indiretos (ICMS e IPI) e as Contribuições Sociais (PIS e COFINS), estudados neste trabalho, a empresa Têxtil teria economizado R\$ 334.504,43, conforme mostrado no apêndice 7.

APÊNDICES

APÊNDICE 1

PLANILHA PARA CÁLCULO DO CUSTO DOS INSUMOS DE FABRICAÇÃO DO MÊS DE FEVEREIRO 2004

Produzido	1.850.000,00	Kg de Fio de Algodão
Vendido	1.850.000,00	Kg de Fio de Algodão
Matéria-Prima Utilizada	2.220.000,00	Kg de Algodão
Aquisição da Matéria-Prima		
No Exterior (EUA)	1.332.000,00	
No País (MT/BA)	888.000,00	
Custo de Aquisição Matéria-Prima		
No Exterior (EUA)	5.994.000,00	
No País (MT/BA)	4.528.800,00	
TOTAL		

Cálculo do Custo de Aquisição da Matéria-Prima

Origem do Algodão - Remetente	Preço Médio	Quantidade	Valor	ICMS	COFINS	PIS	CUSTO
Exterior	4,50	1.332.000,00	5.994.000,00	-	-	-	5.994.000,00
No País	5,10	888.000,00	4.528.800,00	543.456,00	120.466,08	26.153,82	3.838.724,10
TOTAIS		2.220.000,00	10.522.800,00	543.456,00	120.466,08	26.153,82	9.832.724,10

Cálculo do PIS e da COFINS na Aquisição da Matéria-Prima no País

Valor Total da Aquisição	4.528.800,00
Adquirido de Pessoa Jurídica	1.585.080,00
Adquirido de Pessoa Física	2.943.720,00
COFINS Creditada	120.466,08
PIS Creditado	26.153,82

Cálculo do Custo de Aquisição da Embalagens

Descrição	Origem	Valor	ICMS	COFINS	PIS	CUSTO	IPI
Caixas Papelao e Sacos Plásticos	Ceará	162.153,10	27.566,03	12.323,64	2.675,53	119.587,91	19.458,37
Pallets	Ceará	28.827,22	4.900,63	2.190,87	475,65	21.260,07	-
Tubos e Conicais	São Paulo	169.359,90	11.855,19	12.871,35	2.794,44	141.838,92	20.323,19
TOTAIS		360.340,22	44.321,85	27.385,86	5.945,61	282.686,90	39.781,56

Cálculo do Custo da Energia Elétrica Utilizada

Descrição	Origem	Valor	ICMS	COFINS	PIS	CUSTO
Energia Elétrica	Ceará	1.642.890,24	443.580,36	124.859,66	27.107,69	1.047.342,53

Custo Total dos Insumos Utilizada na Fabricação 11.162.753,53

Custo Tributário dos Insumos

ICMS	1.031.358,21
COFINS	272.711,59
PIS	59.207,12
TOTAL	1.363.276,93
	12.526.030,46
	11.162.753,53

Custo por unidade remetente	VALOR	ICMS	COFINS	PIS	CUSTO	% POR UNIDADE
Adquirido no Ceará - 14,64%	1.833.870,56	476.047,02	139.374,16	30.258,86	1.188.190,51	10,64%
Adquirido noutros Estados - 37,51	4.698.159,90	555.311,19	133.337,43	28.948,26	3.980.563,02	35,66%
Adquirido no Exterior - 47,85%	5.994.000,00	-	-	-	5.994.000,00	53,70%
TOTAL	12.526.030,46	1.031.358,21	272.711,59	59.207,12	11.162.753,53	100,00%

Fonte: Empresa Têxtil
Nota: Dados trabalhados pelo autor

Neste apêndice consta dados importantes utilizados na pesquisa, como: quantidade produzida, matéria-prima utilizada, custo por unidade remetente, etc

APÊNDICE 2

ANÁLISE DO CUSTO DOS INSUMOS DE FABRICAÇÃO DO MÊS DE FEVEREIRO 2004

Faturamento Total	14.873.061,35
(-) ICMS Incidente	1.282.931,72
(-) COFINS Incidente	753.590,15
(-) PIS Incidente	163.608,39
(-) Custo dos Insumos de Fabricação	11.162.753,53

Faturamento Líquido 1.510.177,56

Custo Tributário nos Insumos adquiridos

ICMS	1.031.358,21
COFINS	272.711,59
PIS	59.207,12
TOTAL	1.363.276,92

Custo Tributário nos Produtos vendidos

ICMS	1.282.931,72
COFINS	753.590,15
PIS	163.608,39
TOTAL	2.200.130,25

Custo Tributário Total 836.853,34

% Custo/Faturamento Total 5,63%

Fonte: Empresa Textil

Nota: Dados trabalhados pelo autor

Neste apêndice consta dados importantes utilizados na pesquisa, como: receita, custo tributário nos insumos adquiridos, custo tributário nos produtos vendidos, etc

APÊNDICE 3

CÁLCULO DO PIS FEVEREIRO 2004

Linha	TEXTO	VALOR
1	Faturamento/Receita Bruta	14.873.061,35
2	Receitas de Variações Cambiais – Operações Liquidadas no Mês	-
3	Receitas das Aplicações Financeiras no Mês	-
4	(-) Receitas Isentas	-
5	(-) Receita de Exportação de Bens e Serviços para o Exterior	4.609.607,63
6	(-) Venda de Produtos com Alíquota Zero	-
7	(-) Vendas de Produtos/Mercadorias Sujeitas à Substituição	-
8	(-) Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais	-
9	(-) IPI e ICMS/Substituto Tributário	-
10	(-) Receita de Variações Cambiais Auferidas no Mês	-
11	(-) Reversão de Provisão e Recup. de Créditos Baixados como Perda	-
12	(-) Resultados Positivos em Participações Societárias	-
13	(-) Vendas de Bens do Ativo Imobilizado	-
14	(-) Receitas Diferidas no Período	-
15	(-) Outras Exclusões	-
16	BASE DE CÁLCULO PARA O PIS/PASEP (não-cumulativo)	= 10.263.453,72
17	Base de Cálculo dos débitos de PIS/Pasep (cumulativo)	-
18	Mercadorias Adquiridas para Revenda	-
19	Insumos Utilizados Para Fabricação de Produtos e Serviços	1.945.420,22
20	Energia Elétrica Consumida	1.642.890,24
21	Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos	-
22	Despesas Financeiras	-
23	Encargos de Depreciação	-
24	Amortização de Benfeitorias em Bens de Terceiros	-
25	Devolução de Vendas	347.793,83
26	Outros Créditos	-
27	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS - PIS/PASEP (não-cumulativo)	= 3.936.104,29
28	Bens Adquiridos de Pessoas Físicas – Crédito Presumido	-
29	CONTR. PARA O PIS/PASEP (não-cumulativo)	= 169.346,99
30	CONTR. PARA O PIS/PASEP (cumulativo)	= -
31	Contribuição para o PIS/Pasep – Substituição	-
32	TOTAL DOS DÉBITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	= 169.346,99
33	(-) TOTAL DOS CRÉDITOS DA CONTRIB. PARA O PIS/PASEP	= 64.945,72
34	(-) CRÉDITO PRESUMIDO	= -
35	(-) Crédito do Estoque Inicial Existente	-
36	(-) Compens. de Subst. por Não Ocorrência do Fato Ger. Presumido	-
37	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEVIDO	= 104.401,27
38	(-) Crédito de Período-Base anterior	-
39	(-) Contribuição para o PIS/PASEP Retida na Fonte por Órgão Público	-
40	(-) Contr. para o PIS/Pasep Retida na Fonte por Soc. Cooperativas	-
41	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PAGAR	= 104.401,27
42	COMPENSADO NO MÊS COM OUTROS IMPOSTOS	= 104.401,27
43	VALOR A RECOLHER NO VENCIMENTO	= -

Fonte: Empresa Têxtil

Nota: Dados trabalhados pelo autor

Neste apêndice consta o cálculo do PIS a recolher do mês de fevereiro de 2004

APÊNDICE 4

CÁLCULO DA COFINS FEVEREIRO 2004

Linha	TEXTO	VALOR
1	Faturamento/Receita Bruta	14.873.061,35
2	Receitas de Variações Cambiais – Operações Liquidadas no Mês	-
3	Receitas das Aplicações Financeiras no Mês	-
4	(-) Receitas Isentas	-
5	(-) Receita de Exportação de Bens e Serviços para o Exterior	4.609.607,63
6	(-) Venda de Produtos com Alíquota Zero	-
7	(-) Vendas de Produtos/Mercadorias Sujeitas à Substituição	-
8	(-) Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais	-
9	(-) IPI e ICMS/Substituto Tributário	-
10	(-) Receita de Variações Cambiais Auferidas no Mês	-
11	(-) Reversão de Provisão e Recup. de Créditos Baixados como Perda	-
12	(-) Resultados Positivos em Participações Societárias	-
13	(-) Vendas de Bens do Ativo Imobilizado	-
14	(-) Receitas Diferidas no Período	-
15	(-) Outras Exclusões	-
16	BASE DE CÁLCULO PARA O COFINS (não-cumulativo)	= 10.263.453,72
17	Base de Cálculo dos débitos de COFINS (cumulativo)	-
18	Mercadorias Adquiridas para Revenda	-
19	Insumos Utilizados Para Fabricação de Produtos e Serviços	1.945.420,22
20	Energia Elétrica Consumida	1.642.890,24
21	Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos	-
22	Despesas Financeiras	-
23	Encargos de Depreciação	-
24	Amortização de Benfeitorias em Bens de Terceiros	-
25	Devolução de Vendas	347.793,83
26	Outros Créditos	-
27	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS - COFINS (não-cumulativo)	= 3.936.104,29
28	Bens Adquiridos de Pessoas Físicas – Crédito Presumido	-
29	CONTR. PARA O COFINS (não-cumulativo)	= 780.022,48
30	CONTR. PARA O COFINS (cumulativo)	= -
31	Contribuição para o COFINS – Substituição	-
32	TOTAL DOS DÉBITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS	= 780.022,48
33	(-) TOTAL DOS CRÉDITOS DA CONTRIB. PARA O COFINS	= 299.143,93
34	(-) CRÉDITO PRESUMIDO	= -
35	(-) Crédito do Estoque Inicial Existente	-
36	(-) Compens. de Subst. por Não Ocorrência do Fato Ger. Presumido	-
37	CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS DEVIDO	= 480.878,56
38	(-) Crédito de Período-Base anterior	-
39	(-) Contribuição para o COFINS Retida na Fonte por Órgão Público	-
40	(-) Contr. para o COFINS Retida na Fonte por Soc. Cooperativas	-
41	CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS A PAGAR	= 480.878,56
42	COMPENSADO NO MÊS COM OUTROS IMPOSTOS	= 480.878,56
43	VALOR A RECOLHER NO VENCIMENTO	= -

Fonte: Empresa Têxtil

Nota: Dados trabalhados pelo autor

Neste apêndice consta o cálculo da COFINS a recolher do mês de fevereiro de 2004

APÊNDICE 5

PLANILHA PARA CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS VENDAS DO MÊS DE FEVEREIRO 2004

Descrição Receitas/Deduções	Valor
Faturamento Total	14.873.061,35
Exportação para o Exterior	4.609.607,63
Vendas Mercado Interno	10.263.453,72
Vendas para Sul/Sudeste/Centro-Oeste	9.237.108,35
Vendas para o Ceará	1.026.345,37
Total Vendas Mercado Nacional	10.263.453,72
Cálculo do ICMS Interestadual	
Base de Cálculo	9.237.108,35
Alíquota	12,00%
Valor	1.108.453,00
Cálculo do ICMS Estadual	
Base de Cálculo	1.026.345,37
Alíquota	17,00%
Valor	174.478,71
Valor Total do ICMS	1.282.931,72

Fonte: Empresa Textil

Nota: Dados trabalhados pelo autor

Neste apêndice consta o cálculo da ICMS incidente sobre as vendas

APÊNDICE 6

PLANILHA PARA CÁLCULO DA COFINS E DO PIS INCIDENTES SOBRE AS VENDAS MÊS DE FEVEREIRO 2004

Descrição Receitas/Deduções	Valor
Faturamento/Receita bruta	14.873.061,35
Exportação para o Exterior	4.609.607,63
Vendas Mercado Interno	10.263.453,72
(-) Devolução de Vendas	347.793,83

Cálculo da COFINS

Base de Cálculo	9.915.659,89
Alíquota	7,60%
Valor	753.590,15

Cálculo do PIS

Base de Cálculo	9.915.659,89
Alíquota	1,65%
Valor	163.608,39

Fonte: Empresa Textil

Nota: Dados trabalhados pelo autor

Neste apêndice consta o cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre as vendas

APÊNDICE 7

PLANILHA PARA CÁLCULO DAS ECONOMIAS PROPORCIONADAS EM FEVEREIRO 2004

1 Cálculo da economia em função da variação do custo tributário

Faturamento/Receita bruta	14.873.061,35
Custo tributário adotado pela sistemática da Têxtil	5,63%
Custo tributário calculado neste trabalho	6,59%
Diferença percentual detectada e não apropriada	0,96%
Economia - Diferença monetária em relação a receita realizada	142.781,39

2 Cálculo da economia na aquisição das embalagens

Tubos e conicais adquirido no Sul do País	169.359,90
ICMS apropriado como crédito - alíquota de 7%	11.855,19
ICMS apropriado quando adquirido dentro do Estado - alíquota de 17%	28.791,18
Diferença das alíquotas 10% representa economia	16.935,99

3 Cálculo da economia na aquisição da matéria-prima nacional

Algodão adquirido no mercado nacional	4.528.800,00
Algodão adquirido no mercado nacional da Pessoa Jurídica	1.585.080,00
Algodão adquirido no mercado nacional da Pessoa Física	2.943.720,00
Algodão adquirido no mercado nacional da Pessoa Física com o aumento de preço por faturar pelo comércio - acréscimo de 3.65%	3.051.165,78
valor pago ao fornecedor por conta do ajuste	107.445,78
Nova COFINS apropriada - aquisição do comércio - 7,6%	231.888,60
Novo PIS apropriado - aquisição do comércio - 1,65%	50.344,24
Economia proporcionada com esta negociação	174.787,05

ECONOMIA TOTAL PROPORCIONADA **334.504,43**

Neste apêndice verificamos o valor da economia proporcionada fazendo uso racional da legislação tributária

6. CONCLUSÕES

O estudo e pesquisa apresentadas neste trabalho mostram que o sistema tributário brasileiro em vigor é complexo, desestruturado e apresenta tratamento diferenciado aos agentes produtivos.

O caso estudado mostra alternativas diferentes de obter vantagem competitiva pela redução ou eliminação da carga tributária em relação aos concorrentes que não tem tal alternativa em seu alcance gerencial. Os efeitos diferenciados dos tributos demonstram a capacidade de interferência do gestor no processo produtivo através do conhecimento dos Impostos Indiretos (ICMS e IPI) e das Contribuições Sociais (PIS e COFINS).

O objetivo geral da dissertação é demonstrar as repercussões dos tributos na cadeia de valor da Têxtil e de seus fornecedores, mostrando o quanto é importante o conhecimento destes tributos na tomada de decisão. Assim, as repercussões dos custos tributários na cadeia de valor são mostradas, primeiramente pela identificação da carga tributária no valor agregado pela cadeia produtiva da Têxtil, relativo a carga tributária nas cadeias de valor dos fornecedores. Em seguida, pela interferência da gestão tributária nestes custos, focando a interligação do tributo nas cadeias de valor dos fornecedores e da Têxtil.

A identificação dos tributos em cada categoria de itens permite conhecer os tributos recuperáveis restabelecidos as cadeias que os geraram. Isto possibilita quantificar estes tributos que são repassados para a unidade produtiva posterior.

O gerenciamento da carga tributária na cadeia de valor pode também ser efetuado em situações específicas ou parciais da cadeia produtiva. Nestas, as estratégias do planejamento tributário são implementadas pela mudança estrutural da empresa e contemplam alternativas de ganhos em operações que reduzem a carga tributária ou evitam o fato gerador do tributo.

Associada à relevância da variabilidade está a correta interferência gerencial sobre a carga tributária. Esta requer a combinação das operações de compra e venda mais vantajosas, como a do cenário disponibilizado no apêndice 7 deste trabalho.

A conclusão final é que o conhecimento da legislação pertinente aos Impostos Indiretos e as Contribuições Sociais estudadas neste trabalho são de extrema importância na tomada de decisão em uma empresa, uma vez que a aplicação errônea da metodologia de tributação e aproveitamento dos créditos destes tributos, resulta em aumento no custo de formação do preço do produto, o que conseqüentemente implica em perda da competitividade no mercado e redução da margem de lucro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BEUREN, I. M.**, Gerenciamento de Informação: Um Recurso Estratégico no Processo de Gestão Empresarial, Editora Atlas – São Paulo - 1998.
- CASSARO, Antônio Carlos**, Sistema de Informações para Tomada de Decisões, Editora Pioneira – São Paulo - 1988.
- CHIAVENATO, Idalberto**, Teoria Geral da Administração, Editora Campus – Rio de Janeiro – RJ – 1999, 5ª edição
- COFINS** – Lei 10833 de 29 de dezembro de 2003
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL** – Editora Atlas - 1989
- DRUCKER, Peter Ferdinand**, O Gerente Eficaz, Editora Zaher – Rio de Janeiro - 1970.
- FAYOL, Henri**, Administração Industrial e Geral – Editora Atlas – São Paulo - 1950.
- MACHADO, Hugo de Brito**, O ICMS E OS Bens de Uso. Artigo publicado na revista Inforfisco – IDT/CE de agosto de 1996 – Fortaleza – CE
- MACHADO, Hugo de Brito**, Curso de Direito Tributário. Malheiros editores – Fortaleza – CE – 2004 – 24ª edição
- MILLER, David W. & STARR, Martin K.**, Estruturas das Decisões Humanas, 2ª edição – FGV - 1970.
- NETO, José Ribeiro**, Regulamento do ICMS-CE Integralmente Comentado, Editora Fortes – Fortaleza – CE – 2004.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de**, Sistemas de informações Gerenciais. Estratégias e Táticas operacionais, Editora Atlas, 2ª edição – São Paulo - 1993.
- OLIVEIRA, Francisco Wildys**, ICMS & Processo Fiscal – Expressão Gráfica e Editora – Fortaleza – Ceará - 2003.
- PIS** – Lei 10637 de 30 de dezembro de 2002
- RICMS** – Regulamento do ICMS – Decreto 24569 de 31.07.1997
- RIPI** – Regulamento do IPI – 2637 de 25.06.1998
- SCHNORREBERGER, Erno**, Competitividade em igualdade de condições: a Influência do Planejamento Tributário na Cadeia de Valor – 2001 – UFSC - Florianópolis - SC.
- SILVA, De Plácido e**, Vocabulário Jurídico. Ed. Forense, rio de Janeiro – RJ, 1999, 7ª edição