

PLANEJAMENTO COMO FORMA DE REDUÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO E DA CARGA TRIBUTÁRIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS

Ilma Meneses Rochaⁱ
José Rômulo F. Barreto Filhoⁱⁱ

RESUMO

O presente artigo foi elaborado com intenção de mostrar a importância da utilização do planejamento como instrumento de gestão, utilizando-se de fundamentação teórica. Esta pesquisa teve o objetivo de contribuir no processo de redução da carga tributária, que através de um estudo de caso, pode demonstrar e comprovar a redução do diferencial de alíquota do ICMS numa indústria de embalagens, situada no estado da Bahia. O estudo foi realizado de acordo com a legislação vigente do tributo escolhido, constatando-se que é possível realizar um planejamento que resulte numa economia tributária e conseqüentemente financeira.

Palavras-chave: Planejamento, ICMS, Diferencial de alíquota do ICMS.

ABSTRACT

This article was prepared with the intention of showing the importance of the use of planning as a management tool, using the theoretical framework. This research aimed to contribute to the process of reducing the tax burden, which through a case study, can demonstrate and prove the reduction of the differential rate of VAT in the packaging industry, located in the state of Bahia. The study was conducted in accordance with the law of the chosen tribute, noting that it is possible to carry out a plan that results in a tax savings and financial consequence.

Keywords: Planning, ICMS, ICMS rate differential.

1 INTRODUÇÃO

A cada ano, a carga tributária brasileira cresce de modo significativo, segundo estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, e com isso penaliza as organizações e a competitividade do país. Sabendo que os tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais), artigos 145^o, 148^o e 149^o da Constituição Federal - CF, representam uma importante parcela dos gastos das empresas, torna-se necessário

ⁱ Bacharel em Contábeis, pós-graduando em Gestão Tributária, 2011.

ⁱⁱ Mestre em Contabilidade – Gerente de planejamento da Embasa – Professor de graduação da FVC – Professor de Pós-graduação da UNIME – CEPPEV – Maurício de Nassau – IANE - DHE

que os gestores busquem alternativas para obter a maior economia fiscal possível. Surge então a necessidade da implantação de ações que permitam uma redução legal no recolhimento dos tributos.

A concepção de economia tributária deriva da premissa segundo a qual o contribuinte possui a liberdade para planejar suas operações antecipando-se ao fato gerador, observando os procedimentos legais, visando praticar a menor carga tributária possível (Rolim, 1998; Guerreiro, 1998 *apud* Zanatta; Maroni Neto, 2006, p.19). Nesse aspecto, o planejamento tributário apresenta-se como um instrumento lícito e eficaz que permite ao contribuinte uma análise prévia do fato gerador, visando minimizar o ônus tributário da organização, que, conseqüentemente, será refletida nos resultados das entidades.

Diante de todos os tributos que compõem a carga tributária de uma empresa focaremos no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, popularmente conhecido como ICMS, que foi instituído pela Carta Magna de 1988, como sendo um imposto indireto e de competência dos Estados e do Distrito Federal, que, dentre outras, podem estabelecer as suas alíquotas internas, porém obedecendo aos limites que são facultados ao Senado Federal para fixar as alíquotas mínimas e máximas; contudo, em se tratando de operações entre os estados, as alíquotas internas não podem ser inferiores às alíquotas interestaduais (CF, art. 155, incs. II, V e VI). Este imposto é regulamentado em normas gerais pela Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e por normas específicas de cada Estado.

Nas transações interestaduais de compra de material para uso e consumo ou ativo imobilizado, a arrecadação é partilhada entre o Estado de origem e o Estado de destino da operação tributada, através do diferencial de alíquotas que é a diferença que o contribuinte do ICMS deve pagar entre a alíquota interna e a interestadual (Koch, 2010, p.87).

Neste contexto, o problema se apresenta quando a empresa ao efetuar uma aquisição interestadual de material de uso e consumo ou ativo imobilizado não observar que nesta operação deve ser acrescentado o valor do diferencial de alíquota do ICMS. Se esta mesma compra for realizada dentro do estado em que a organização está situada não haverá diferença de imposto a recolher. Isto nos leva a

questionar: **será que é vantajoso comprar fora do estado sem considerar o diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL)?**

Pretende-se, como objetivo geral desta pesquisa, contribuir no processo de redução da carga tributária da empresa, demonstrando a importância do planejamento como ferramenta capaz de identificar a melhor alternativa, dentro das determinações legais, para a redução de pagamentos do diferencial de alíquota do ICMS.

O objetivo específico deste trabalho trata-se de um estudo de caso que pretende analisar e adequar a estratégia de compra de mercadoria para uso/consumo ou ativo imobilizado fora do estado da Bahia. Observando nesse processo o valor do DIFAL nas compras e no frete, e deste modo, chegar ao gasto total dessa operação, fazendo assim uma verificação geral de todo o método de compra, evidenciando suas vantagens e desvantagens econômicas, além de contribuir para a efetiva economia fiscal da organização. Para chegarmos a este resultado é preciso utilizar um comparativo entre os produtos adquiridos dentro e fora do estado considerando o diferencial de alíquota do ICMS.

Desta forma, o presente artigo pretende analisar o 1º trimestre de 2011 do Livro de apuração do ICMS numa empresa industrial no ramo de embalagens, onde será realizada pesquisa e coleta de dados no local, tendo como objetivo levantar informações suficientes para examinar e interpretar o problema.

A metodologia desta pesquisa vai ser respaldada em livros, revistas, artigos na Internet, periódicos, que contemplam aspectos conceituais, além de uma contribuição pessoal.

O primeiro capítulo é a introdução que aborda os aspectos gerais. No segundo, será mostrada a fundamentação teórica da pesquisa. No capítulo seguinte identificaremos, de acordo com um planejamento, como minimizar o recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, através do confronto entre as compras efetuadas dentro e fora do estado da Bahia considerando o diferencial de alíquota do ICMS. Por fim será considerado o resultado da pesquisa e as soluções encontradas.

Cabe esclarecer que os dados da empresa e os números apresentados foram modificados pela simples questão de sigilo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TRIBUTOS

A definição de tributo pode ser encontrada no Código Tributário Nacional-CTN “Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para melhor entendimento sobre a definição de tributo, Oliveira et al (2002, p.21), decompõe sua definição nas seguintes características:

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in nature* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
- instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Diante do exposto, percebe-se que tributo é algo obrigatório, que deve ser pago em moeda corrente do país ou cujo valor possa ser convertido em moeda (circunstâncias previstas em lei), não pode consistir em sanção de ato ilícito (multa não é tributo), e somente pode ser exigido mediante lei que o estabeleça.

De acordo com os artigos 145º, 148º e 149º da Constituição da República Federativa do Brasil, são cinco as espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais. E, o artigo 16º do Código Tributário Nacional, define que imposto é: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte”.

A explicação básica para Machado (2009, p.298):

A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é a situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

A obrigatoriedade de pagamento de impostos esta relacionada ao agir ou ter do contribuinte, levando em consideração sua capacidade contributiva e, não implica em nenhuma contraprestação por parte do Estado, por se tratar de um tributo não vinculado.

Desta forma no próximo item será abordada a obrigação tributária.

2.2 OBRIGRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional no seu artigo 113º define obrigação tributária:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º - A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

No entendimento de Ichihara (2006 , p.130) “O objetivo da obrigação principal é o efetivo pagamento do tributo, cuja arrecadação é classificada em receita tributária” e ao “descumprir uma obrigação acessória resultará em multa, que consiste em levar dinheiro aos cofres públicos, convertendo-se em obrigação principal”.

Na definição de Cassone (2003, p.147):

Obrigação Tributária é o vínculo que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra, sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.

Dentro deste contexto, percebe-se que a obrigação tributária é o vínculo jurídico, que nasce com o surgimento do fato gerador, entre o Estado (sujeito ativo) e o Contribuinte (sujeito passivo), onde o primeiro tem o direito de exigir do segundo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A seguir será explanado sobre o sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária.

2.3 SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme instituído pelo CTN em seu artigo 119º, “sujeito ativo da obrigação é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Ou seja, é aquele com competência para fiscalizar, lançar e exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Ainda no CTN, nos artigos 121º e 122º, encontram-se também as definições e distinções do sujeito passivo da obrigação principal e acessória, respectivamente como seguem:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Como bem observa Machado (2009, p.142) “O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo, como vimos, tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto.” Ou seja, o sujeito ativo (Estado/ Fisco) com base na lei, pode exigir, do sujeito passivo (Contribuinte/Responsável) o cumprimento da obrigação tributária.

Visando demonstrar a importância do planejamento dentro da empresa, o próximo item tratará desta temática.

2.4 PLANEJAMENTO

Planejar é o ato de escolher, entre duas ou mais alternativas, aquela que possa trazer melhores resultados para a entidade. Segundo o dicionário Aurélio (1999, p.1.582), é:

1. Fazer o plano ou planta de; projetar, traçar;
2. Fazer o planejamento de; elaborar um plano ou roteiro de; programar, planificar;
3. Fazer tenção ou resolução de; tencionar, projetar.

No pensamento de Bateman e Snell (1998, p.28):

Planejar é especificar os objetivos a serem atingidos e decidir antecipadamente as ações apropriadas que devem ser executadas para atingir esses objetivos. As atividades de planejamento incluem a análise da situação atual, antecipação do futuro, a determinação de objetivos, a

decisão sobre em que tipo de atividade a organização deverá se engajar, a escolha de estratégia corporativa e de negócios, e a determinação dos recursos necessários para atingir as metas da organização.

Seguindo uma linha mais específica Glautier e Underdown *apud* Catelli (2001, p.157) definem o planejamento como:

A mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como o processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista.

2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Visto os conceitos de tributos e planejamento, podemos entender melhor, o que é um planejamento tributário, que, segundo Oliveira (2002, p.36), é: “forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo”.

A esse respeito, Fabretti (2001, p.30) denomina que o planejamento tributário é “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

No entendimento de Marins (2002, p.33):

Denomina-se Planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

Baseado nos conceitos apresentados, planejamento tributário ficou evidenciado como sendo um instrumento eficaz, por meios legais, na redução da carga tributária das empresas. Portanto, é um ato lícito de amenizar, diminuir ou postergar os encargos fiscais das organizações, e, desta forma, reduzir despesas e aumentar o lucro.

Diante do exposto, planejamento tributário teria as seguintes finalidades: evitar a incidência do fato gerador do tributo; reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo; e retardar o pagamento do tributo sem a ocorrência da multa.

Fabretti (2001, p.126), ao analisar essa realidade, expressou que “a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal. Portanto, é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico”.

O IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário mostrou, em fevereiro de 2011, através de um artigo que está disponível em seu site, que o a carga tributária brasileira em 2010 já atingiu 35,04 % (trinta e cinco vírgula quatro por cento) do PIB – Produto Interno Bruto. O estudo revela ainda que no ano de 2000 esse percentual já era de 30,03% (trinta vírgula zero três por cento), ou seja, nos últimos dez anos o aumento da carga tributária, em relação ao PIB, registrou um percentual de mais de 5% (cinco por cento), desse modo, fica evidenciada a necessidade das empresas implantarem um planejamento tributário.

Para melhor compreensão do planejamento tributário será apresentada a seguir elisão e evasão fiscal.

2.6 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

É importante distinguir o planejamento tributário (elisão fiscal) da sonegação fiscal (evasão fiscal). Esclarecendo que elisão fiscal é “a adoção, pelo contribuinte, de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo.”, (Marins, 2002, p.31).

Já a evasão fiscal “ao contrário de elisão, consiste em prática contrária à lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la” (Fabretti, 2001, p.126). Está prevista e capitulada na Lei nº 8.137/90, conjugada com a Lei nº 9.249/95, que dispõem sobre crimes contra a ordem tributária.

Dentro dessa análise a elisão fiscal apresenta-se como um conjunto de sistemas legais, no qual a principal finalidade é a redução, postergação e, até mesmo, a eliminação do pagamento do tributo. E a evasão fiscal é a forma ilícita para evitar o recolhimento do tributo.

No próximo item segue uma apresentação de contabilidade e planejamento tributário.

2.7 CONTABILIDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A contabilidade fiscal ou mais conhecida como contabilidade tributária é um dos ramos da contabilidade de fundamental importância para as empresas, por conceder a fundamentação necessária para aqueles que desejam desenvolver um planejamento tributário como forma de minimizar o ônus fiscal. Tendo por objetivo “aplicar, na prática, conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.” (Fabretti, 2001, p.27).

Para Oliveira (2002, p.33) “Pode-se entender Contabilidade Tributária como:

- especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;
- ramo da contabilidade que é responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais;
- objeto da contabilidade tributária.

Diante das definições apresentadas, percebe-se que através da contabilidade tributária, a empresa obtém as informações necessárias para o controle, apuração e planejamento das obrigações fiscais. Fabretti (2001, p.30) apresenta os métodos básicos que consistem da contabilidade tributária:

- a) adequado planejamento tributário (exige conhecimento da legislação tributária;
- b) relatórios contábeis eficazes que demonstrem a exata situação das contas do patrimônio e do resultado (que exige conhecimento de contabilidade).

Assim, percebe-se a importância da contabilidade tributária como uma ferramenta capaz de gerar e apurar informações necessárias para a empresa planejar seus gastos tributários. Olenike *apud* Martins; Dantas (2010, p.4), acerca do tema, aborda:

Contabilidade, como ciência, tem como finalidade orientar e registrar os fatos administrativos das entidades, permitindo o controle patrimonial e as mutações ocorridas durante um determinado período, tendo, portanto, grande importância na questão ora apresentada, e deve ser um instrumento essencial para a elaboração de um planejamento tributário eficaz.

No próximo item segue uma apresentação das considerações gerais sobre o ICMS.

2.8 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, alterada pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993, define no seu artigo 155º que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Conforme os ensinamentos de Carrazza (2002, p.32):

No que se refere aos impostos, a Magna Carta traçou a norma padrão de incidência daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Desse modo, os Estados e o Distrito Federal são competentes para criar os impostos mencionados no art. 155, I a III, da Constituição Federal (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias).

A Constituição brasileira, além de definir a competência sobre o ICMS, estabelece que este imposto será regulamentado em normas gerais por Lei Complementar, devendo atender a algumas das seguintes determinações: não será cumulativo, poderá ser seletivo e faculta ao Senado Federal o estabelecimento das alíquotas mínimas e máxima nas operações internas e, as alíquotas aplicáveis nas operações e prestações interestaduais (CF, art. 155, § 2º).

O ICMS tem como uma das principais características a não cumulatividade, isso significa que o contribuinte se credita do imposto pago nas operações anteriores e recolhe o imposto pela diferença.

Sobre a seletividade do ICMS a Constituição Federal (art. 155, § 2º, inc. III) determina que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Ainda sobre seletividade Amaro (2002, p.90) afirma que:

(...) têm as suas alíquotas graduadas para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais (supérfluos, de luxo, ou de consumo suntuário) e mais brandamente os bens essenciais (que podem até, em razão da essencialidade, ficar no campo da não incidência); atentam, pois, para a maior ou menor essencialidade do bem.

A seletividade do ICMS permite que as alíquotas dos produtos básicos e essenciais para sobrevivência sejam mais amenas. Entretanto, os produtos considerados superfluos e de luxo possuem alíquotas mais altas.

A Lei Complementar que dispõe sobre o ICMS é a nº 87, de 13 de setembro de 1996, chamada de Lei Kandir, alterada sucessivamente pelas Leis Complementares, 102/2000, 114/2002, 120/2005 e 138/2010, que definem dentre outros sobre: incidência, não incidência, fato gerador e base de cálculo.

Dentro da delimitação imposta pela Constituição Federal, a Lei Kandir, no seu artigo 2º, dispõe sobre a incidência do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Para melhor entendimento podemos verificar o conceito de Cassone (2003, p.148), que denomina como hipótese de incidência “a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”.

Sobre a não incidência o artigo 3º da Lei Kandir define:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Nas palavras de Machado (2009, p.230), “não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, se configura o seu suporte fático”. Neste sentido, Koch (2010, p.129) descreve que, a não incidência “abrange todos os fatos, situações que não se ajustam ao tipo legal tributário descrito como fato gerador do tributo”.

Relativo ao fato gerador do ICMS, Koch (2010, p.45) entende que “é aquele fato descrito em lei, cuja ocorrência concreta faz nascer a relação jurídica tributária, criando uma obrigação tributária com relação ao recolhimento do tributo”. Portanto, fato gerador da obrigação tributária é a situação necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária, portanto, a obrigação de pagar o tributo.

Em se tratando de circulação de mercadorias a partir do estabelecimento industrial e comercial, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS "da saída de estabelecimento de contribuinte, ainda que para estabelecimento do mesmo titular" (LC 87/96, art. 12), ou no ato da prestação do serviço.

Ou, conforme prevê o artigo. 1º do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia-RICMS-BA, aprovado pelo Decreto n.º 2586, de 09/11/93, o fato gerador ocorre, dentre outras hipóteses, na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Em se tratando da base de cálculo do ICMS, Fabretti (2001. p.123), diz que:

É o valor sobre o qual é aplicada alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar. A base de cálculo deve ser definida em lei complementar (art. 146 da CF). Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, anterioridade e da irretroatividade. Assim, a lei complementar deve definir com muita clareza os critérios para a determinação da base de cálculo.

A Lei Kandir estabelece a base de cálculo para as diversas hipóteses de incidência do ICMS. Logo, nas saídas de mercadorias é o valor da operação. Na

prestação de serviços de transporte e comunicação, o preço do serviço. Na importação, o valor da mercadoria, incluindo as parcelas referentes ao imposto de importação, ao imposto sobre produtos industrializados, ao imposto sobre operações de câmbio e quaisquer outras despesas aduaneiras (LC 87/96, art. 13).

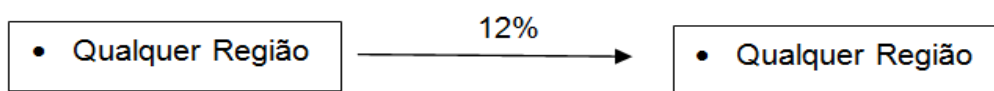
Carrazza (2002, p.210), diz que a base de cálculo possui duas funções: “a) quantificar a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo com a ocorrência no mundo fenomênico (mundo em que vivemos), do fato imponible; e b) afirmar (ou confirmar) a natureza jurídica dos tributo.”

A definição de alíquota de acordo com Oliveira (2002, p.28) “é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido. Assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais”. Já Koch (2010, p.219), oportunamente declara que “alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para obter o imposto devido por um determinado fato gerador”.

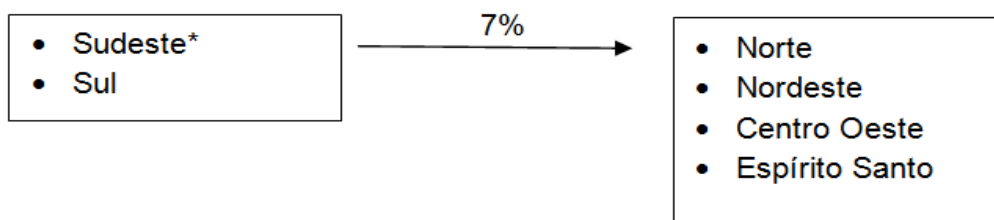
Sobre as alíquotas aplicáveis nas operações e prestações interestaduais realizadas pelos contribuintes do ICMS, o Senado Federal na resolução nº 22 de 1989 dispõe que as operações e prestações que destinem mercadorias e serviços serão de:

ALÍQUOTAS

❖ REGRA GERAL



❖ EXCEÇÃO



* O Estado do Espírito Santo é considerado “Estado do Nordeste” para procedimentos Fiscais envolvendo ICMS.

No Estado da Bahia, o ICMS foi instituído pela Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, editada para adaptar as disposições da legislação do Bahia aos

novos preceitos da Lei Complementar nº 87/96, e pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, nos seus artigos 50º e 51º dispõe sobre as alíquotas:

Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subsequente:

a) nas operações e prestações internas, em que os remetentes ou prestadores e os destinatários das mercadorias, bens ou serviços estejam situados neste Estado;

(...)

II - 12%, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto;

(...)

b) 4%, nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, quando tomadas por contribuintes ou a estes destinadas, a partir de 01/01/97 (Resolução nº 95/96 do Senado Federal).

(...)

Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% nas operações com:

a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca;

(...)

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

a) fumo (tabaco) e seus derivados manufaturados:

(...)

III - 12% (doze por cento):

a) nas operações com caminhões-tratores comuns, caminhões, ônibus, ônibus-leitos e chassis com motores para caminhões (...);

(...)

IV - 38% (trinta e oito por cento) nas operações com armas e munições, exceto as destinadas às Polícias Civil e Militar e às Forças Armadas.

(...)

Art. 51-A. Durante o período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2010, as alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 50, com as mercadorias e serviços a seguir indicados, serão acrescidas de dois pontos percentuais, passando a ser:

I - 19% (dezenove por cento), nas operações com álcool etílico hidratado combustível (AEHC), cerveja e chope;

II - 27% (vinte e sete por cento) nas operações e prestações com os produtos e serviços relacionados no inciso II do artigo anterior.

III - 40% (quarenta por cento) nas operações com os produtos relacionados no inciso IV do artigo anterior.

A variação dos percentuais de alíquotas do ICMS ocorre pelo fato dele ser um imposto seletivo, “por isso, as mercadorias consideradas supérfluas são taxadas com uma alíquota maior, 25%, em relação àquelas, consideradas essenciais para o consumo” (Koch, 2010, p.219).

Todos os contribuintes do ICMS são obrigados a recolher o diferencial de alíquotas que é a “diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre operações de aquisição de mercadorias de outra unidade da Federação, destinados ao consumo ou ao ativo imobilizado do estabelecimento” (Koch, 2010, p.87).

Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado, no qual a empresa estiver localizada, a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna (Machado, 2009, p. 376).

Na Constituição, esta regra encontra-se no art. 155, § 2º, incs VII, alínea “a”, e VIII, alterada pela (E.C. nº 3/93):

Art. 155. (...)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interestadual, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Segundo Koch (2010, p. 89), a Lei Kandir é omissa com relação ao recolhimento do DIFAL, mencionando apenas o fato gerador e a base de cálculo para as hipóteses de prestações de serviços, conforme seus artigos 12 e 13 abaixo:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002);

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Logo, inexistindo Lei Complementar que institua as normas gerais sobre a matéria, considerando que a Constituição Federal o determina, ficam então os Estados e o Distrito Federal com competência para legislar sobre o assunto. (Koch, 2010, p.91).

Diante do exposto, o RICMS-BA, estabelece sobre diferencial de alíquota:

Art. 47. O local da operação relativa à circulação de mercadorias ou bens, para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

XIV - o do estabelecimento que adquira, em operação interestadual, mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas;

(...)

Art. 48. O local da prestação do serviço de transporte, para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

V - o do estabelecimento destinatário do serviço, neste Estado, no caso de utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas.

(...)

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade (art. 2º, I, II, III e IV), o valor da operação;

II - na entrada, no território deste Estado, de energia elétrica, de petróleo e de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando oriundos de outra unidade da Federação e não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (art. 2º, X), o valor da operação de que decorrer a entrada;

III - na falta do valor a que se referem os incisos anteriores:

a) o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

(...).

Assim, verificou-se que o recolhimento do diferencial de alíquotas (DIFAL) somente ocorrerá quando o contribuinte do ICMS adquirir bem para uso e consumo ou ativo imobilizado em operações interestaduais.

2.9 COMPRAS

Na visão de Viana (2002, p.172), o conceito de compra é “a atividade de procurar e providenciar a entrega de materiais, na qualidade especificada e no prazo necessário, a um preço justo, para o funcionamento, a manutenção ou a ampliação da empresa”.

O departamento de compras é fundamental para garantir a redução de gastos de uma empresa, e, para que isto ocorra, é preciso considerar e comparar diversas variáveis para obter o melhor custo, tais como: custos de transportes e seguro até o local da entrega, forma de pagamento, prazo de entrega, qualidade do produto, além da diferença de alíquota do ICMS. Portanto, comprar com eficiência é uma forma de garantir benefícios para a empresa não só para sua competitividade, mas até mesmo para sua permanência no mercado.

Martins e Alt (2006, p. 87) afirmam que:

Toda empresa na consecução de seus objetivos necessita de grande interação entre todos os seus departamentos ou processos, no caso de assim estar organizada. A área de compras interage intensamente com todas as outras, recebendo e processando informações, como também alimentando outros departamentos de informações úteis às suas tomadas de decisão.

Logo, é primordial que se consiga, conforme afirma Dias (2005, p.16) “conciliar da melhor maneira os objetivos dos quatro departamentos (compras, produção, vendas e financeiro), sem prejudicar a operacionalidade da empresa”.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Este estudo de caso tem como referencial mostrar o planejamento do diferencial de alíquota do ICMS numa indústria de embalagens situada no Estado da Bahia. Para esta pesquisa, foram utilizados os seguintes documentos: livros de apuração do ICMS, planilhas de demonstrativos para o recolhimento do ICMS complemento de alíquotas, notas fiscais de compra, cotações de preços de produtos e fretes. Já em posse de todos esses documentos, foram aplicados os conceitos teóricos apresentados anteriormente.

Durante o 1º trimestre do ano de 2011, a indústria pagou de diferencial de alíquota do ICMS o valor de R\$ 55.598 (cinquenta e cinco mil, quinhentos e noventa

e oito reais). O valor, apesar de significativo, não foi tão expressivo, mas, se for projetado por um período maior, poderá apresentar como resultado um elevada carga tributária.

As tabelas a seguir apresentam os resultados comparativos referente às cotações e recolhimentos realizados pela empresa com e sem considerar o DIFAL - Diferencial de Alíquota do ICMS, do 1º trimestre de 2011.

Situação 1

Cotação de Preços - sem o DIFAL

Item	Quant.	Unid.	Descrição do Produto / Serviço	Fornecedor 01		Fornecedor 02		Fornecedor 03	
				(SÃO PAULO)		(SÃO PAULO)		(RIO DE JANEIRO)	
				R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total
1	2	Unid.	PRODUTO 1	2.697	5.394	3.270	6.540	2.874	5.748
2	2	Unid.	PRODUTO 2	4.077	8.154	4.529	9.057	4.344	8.688
3	2	Unid.	PRODUTO 3	3.306	6.612	1.973	3.945	2.436	4.872
4	3	Unid.	PRODUTO 4	3.738	11.214	2.148	6.444	2.658	7.974
Total				31.374		25.986		27.282	

Condições de Pagamento	28 dias	28 dias	28 dias
Prazo de Entrega	5 dias	imediatamente	4 dias

OBS.: A compra foi efetuada com o Fornecedor 2

Cotação de Preços - com o DIFAL

Item	Quant.	Unid.	Descrição do Produto / Serviço	Fornecedor 01		Fornecedor 02		Fornecedor 03	
				(SÃO PAULO)		(SÃO PAULO)		(RIO DE JANEIRO)	
				R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total
1	2	Unid.	PRODUTO 1	2.697	5.394	3.270	6.540	2.874	5.748
2	2	Unid.	PRODUTO 2	4.077	8.154	4.529	9.057	4.344	8.688
3	2	Unid.	PRODUTO 3	3.306	6.612	1.973	3.945	2.436	4.872
4	3	Unid.	PRODUTO 4	3.738	11.214	2.148	6.444	2.658	7.974
Total				31.374		25.986		27.282	
Diferencial de Alíquota				3.137		2.599		2.728	
Frete				-		8.687		8.099	
Diferencial de Alíquota - Frete				-		869		810	
Total da Compra				34.511		38.140		38.919	

Condições de Pagamento	28 dias	28 dias	28 dias
Prazo de Entrega	5 dias	imediatamente	4 dias

OBS.: Após análise a compra seria efetuada no fornecedor 1, pois a diferença para o fornecedor 2 é de 10 % a maior e de 11% para o fornecedor 3.

Fonte: Elaborada pela autora. Dados coletados na empresa.

Na situação acima, a empresa efetuou a compra no fornecedor 2 (Sem DIFAL), e com mais um agravante, a mesma não faz as verificações de fretes para suas cotações de produtos, levando somente em consideração o valor total dos produtos, que neste caso foi de R\$ 25.986 (vinte e cinco mil, novecentos e oitenta e seis reais). Já na planilha que considera o DIFAL, a compra provavelmente seria efetuada no fornecedor 1, pois seu custo total, considerando todos os custos do processo, seria de R\$ 34.511 (trinta e quatro mil, quinhentos e onze reais), ficando 10%(dez por cento) menor do que o fornecedor 2, com o valor de R\$ 38.139 (trinta e oito mil, cento e trinta e nove reais) e 11% (onze por cento) menor do que o fornecedor 3, com o valor de R\$ 38.918 (trinta e oito mil, novecentos e dezoito reais). É preciso ressaltar que o frete nessa situação seria pago pelo próprio fornecedor 1.

Situação 2

Cotação de Preços - sem o DIFAL

Item	Quant.	Unid.	Descrição do Produto / Serviço	Fornecedor 01		Fornecedor 02	
				(RECIFE)		(SÃO PAULO)	
				R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total
1	30	kgs	PRODUTO 1	1.463	43.875	1.342	40.253
Total				43.875		40.253	

Condições de Pagamento	28 dias	28 dias
Prazo de Entrega	imediate	imediate

OBS.: A compra foi efetuada com o Fornecedor 2

Cotação de Preços - com o DIFAL

Item	Quant.	Unid.	Descrição do Produto / Serviço	Fornecedor 01		Fornecedor 02	
				(RECIFE)		(SÃO PAULO)	
				R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total
1	30	kgs	PRODUTO 1	1.463	43.875	1.342	40.253
Total				R\$	43.875	R\$	40.253
IPI				R\$	-	R\$	-
Desconto				R\$	-	R\$	-
Diferencial de Alíquota				R\$	2.194	R\$	4.025
Frete				R\$	8.477	R\$	13.134
Diferencial de Alíquota - Frete				R\$	424	R\$	1.313
Total da Compra				R\$	54.969	R\$	58.725

Condições de Pagamento	28 dias	28 dias
Prazo de Entrega	imediate	imediate

OBS.: Após análise a compra seria efetuada no fornecedor 1, pois a diferença é de 6%.

Fonte: Elaborada pela autora. Dados coletados na empresa.

Já com relação à situação 2, a empresa efetuou a compra no fornecedor 2 (Sem DIFAL) levando somente em consideração o valor total dos produtos, que neste caso foi de R\$ 40.253 (quarenta mil, duzentos e cinquenta e três reais). Já na planilha que considera o DIFAL, a compra provavelmente seria efetuada no fornecedor 1, pois seu custo total, considerando todos os custos do processo seria de R\$ 54.969 (cinquenta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais) ficando 6% (seis por cento) menor do que o fornecedor 2 com o valor de R\$ 58.725 (cinquenta e oito mil, setecentos e vinte e cinco reais).

Situação 3

Cotação de Preços - sem o DIFAL

Item	Quant.	Unid.	Descrição do Produto / Serviço	Fornecedor 01		Fornecedor 02	
				(SÃO PAULO)		(SSA)	
				R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total
1	1	PÇ	PRODUTO 1	315.000	315.000	330.000	330.000
Total				315.000		330.000	

Condições de Pagamento	28 dias	28 dias
Prazo de Entrega	3 dias	8 dias

OBS.: A compra foi efetuada com o Fornecedor 1

Cotação de Preços - com o DIFAL

Item	Quant.	Unid.	Descrição do Produto / Serviço	Fornecedor 01		Fornecedor 02	
				(SÃO PAULO)		(SSA)	
				R\$ Unit.	R\$ Total	R\$ Unit.	R\$ Total
1	1	PÇ	PRODUTO 1	315.000	315.000	330.000	330.000
Total				315.000		330.000	
Diferencial de Alíquota				31.500		-	
Frete				8.579		9.795	
Diferencial de Alíquota - Frete				858		-	
Total da Compra				355.936		339.795	

Condições de Pagamento	28 dias	28 dias
Prazo de Entrega	3 dias	8 dias

OBS.: Após análise a compra provavelmente seria efetuada no fornecedor 2, pois a diferença é de 4%.

Fonte: Elaborada pela autora. Dados coletados na empresa.

Analisando a situação 3, a empresa efetuou a compra no fornecedor 1 (Sem DIFAL) levando somente em consideração o valor total dos produtos, que neste caso

foi de R\$ 315.000 (trezentos e quinze mil reais). Já na planilha que considera o DIFAL, a compra provavelmente seria efetuada no fornecedor 2, pois seu custo total, considerando todos os custos do processo, seria de R\$ 339.795 (trezentos e trinta e nove mil, setecentos e noventa e cinco reais) ficando com uma diferença de menos de 4% (quatro por cento) para o fornecedor 1 com o valor de R\$ 355.936 (trezentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e trinta e seis). É preciso ressaltar que nessa situação a própria empresa faria a retirada do produto no fornecedor 2.

A partir dos dados levantados referentes ao 1º trimestre de 2011, efetivando o planejamento tributário, verifica-se que o resultado final foi maior que o inicialmente imaginado. Observe o quadro abaixo:

Comparativo 1º Trimestre 2011

Cotações SEM o DIFAL - compras efetuadas:

Em R\$

	Situação 1	Situação 2	Situação 3	Outras Situações	Total
Produtos	25.986	40.253	315.000	150.066	531.305

Cotações COM o DIFAL - compras efetuadas:

Em R\$

	Situação 1	Situação 2	Situação 3	Outras Situações	Total
Produtos	25.986	40.253	315.000	150.066	531.305
DIFAL	2.599	4.025	31.500	15.007	53.130
Frete	8.687	13.134	8.579	21.486	51.885
DIFAL frete	869	1.313	858	2.149	5.189
Total	38.140	58.725	355.936	188.707	641.508

Cotações COM o DIFAL e Planejamento Tributário:

Em R\$

	Situação 1	Situação 2	Situação 3	Outras Situações	Total
Produtos	31.374	43.875	330.000	161.794	567.043
DIFAL	3.137	2.194	-	16.179	21.511
Frete	-	8.477	9.795	8.135	26.406
DIFAL frete	-	424	-	813	1.237
Total	34.511	54.969	339.795	186.921	616.196

Comparativo entre as cotações - Economia Tributária (COM DIFAL):

Em R\$

	Situação 1	Situação 2	Situação 3	Outras Situações	Total
Total Pago	38.140	58.725	355.936	188.707	641.508
Total Planejamento	34.511	54.969	339.795	186.921	616.196
Economia	3.628	3.756	16.141	1.786	25.312
	10%	6%	5%	1%	4%

Comparativo do Recolhimento do Complemento de Alíquota x Economia Tributária (COM DIFAL):

Em R\$

	Situação 1	Situação 2	Situação 3	Outras Situações	Total
Total Pago	3.467	5.339	32.358	17.155	58.319
Total Planejamento	3.137	2.618	-	16.993	22.748
Economia	330	2.721	32.358	162	35.571
	10%	51%	100%	1%	61%

Através desse comparativo pode-se perceber a economia tributária que a empresa teria se caso utilizasse um planejamento, que, no período analisado, seria de R\$ 35.571 (trinta e cinco mil, quinhentos e setenta e um reais) ou em percentuais seria de 61% (sessenta e um por cento).

Diante dos informações apresentadas, temos uma análise clara e precisa sobre a importância de um planejamento e sua influência direta nos resultados da empresa, pois a economia tributária afetaria direta e positivamente o caixa, trazendo reflexos no seu resultado operacional.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve seu objetivo alcançado e demonstrou que, através do conhecimento da legislação tributária brasileira e sua aplicação na realidade da empresa, é possível realizar um planejamento que resulte numa economia tributária e conseqüentemente financeira.

Comprovou-se através de um estudo de caso, a redução da carga tributária depois da aplicação do planejamento tributário, finalizando assim as considerações a respeito da pesquisa e respondendo a questão feita no início desse trabalho, pois se provou que após a coleta de dados e as devidas análises comparativas das compras de produtos de uso e consumo, com relação ao diferencial da alíquota do ICMS, foi possível apontar as decisões mais favoráveis para cada situação.

Contudo, para se obter bons resultados com o planejamento tributário é essencial que haja interligação de informações que envolva não somente os setores de compras, financeiro e contabilidade mas todas as outras áreas da empresa.

Deve-se destacar que este estudo tem como escopo fazer algumas considerações, não esgotando o assunto, pois foi considerado um modelo específico de tributação. Sendo assim, favorece a pesquisa e a discussão continuadas.

REFERÊNCIAS

BAHIA. **Regulamento do ICMS do Estado da Bahia**. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/ricms96.pdf>>. Acesso em 17 dez. 2011.

BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1946, 1967 e 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 03 mar. 2012.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 03 fev. 2012.

IBPT – **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário**. Disponível em: <http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13913&pagina=0> Acesso em 03 mar. 2012.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BAILEY, Peter et al. **Compras: princípios e administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração: construindo vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

DIAS, Marco Aurélio. **Administração de Materiais: Princípios Conceitos e Gestão**. São Paulo: Atlas, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS**. 9ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASSONE, Vitorio. **Direito tributário**. 15ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: comentários à Lei Complementar 87/96. 2ª Ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. São Paulo: LED, 2000.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Petrônio e ALT, PAULO. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica**: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS Teoria e Prática**. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

OLENIKE, J.E. **Carga tributária brasileira é de 35,65% do PIB**. In: MARTINS, Orleans; Ricardo. Custo tributário e elisão fiscal: as facetas de um planejamento tributário. Qualitas Revista Eletrônica ISSN 1677 4280, Vol. 9, No. 3, 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.