**FACULDADES INTEGRADAS DE ARACRUZ – FAACZ**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RALPH CAVALIERI AMORIM**

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – A DESCRIÇÃO E OS IMPACTOS DA IN513/2005 PARA A GESTÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS

**ARACRUZ-ES**

**2017**

RALPH CAVALIERI AMORIM

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – A DESCRIÇÃO E OS IMPACTOS DA IN513/2005 PARA A GESTÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Aracruz (FAACZ), como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Msc. Isabela de Souza Borges

ARACRUZ-ES

2017

**FACULDADES INTEGRADAS DE ARACRUZ**
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**
Autorização: Portaria MEC nº 186 de 06/03/1998
Portaria MEC nº 705, de 18/12/2013, publicado no D.O.U. de 19/12/2013

**Ralph Cavalieri Amorim**

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – OS BENEFÍCIOS E AS PENALIDADES DA ADOÇÃO DA IN513/2005 PARA A GESTÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS

Esta Monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Aracruz, sendo **AVALIADA** pela banca constituída pelos professores mencionados abaixo:

**Aracruz, 08 de novembro de 2017.**

BANCA EXAMINADORA:

_____
Professora: Isabela de Souza Borges
(Mestre)

_____
Professor: Aldimar Rossi
(Mestre)

_____
Professor: Mériton Soares da Silva
(Mestre)

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me amparado nos momentos de dificuldades.

À minha mãe Lucinéia Cavalieri, heroína que apoiou-me, incentivou-me nas horas difíceis, de desânimo e cansaço, e que apesar de todas as dificuldades fortaleceu-me quando mais precisei.

Ao meu pai Rubens Amorim pelo carinho, preocupação, apoio e incentivo de sempre.

À minha noiva Rayssa Succi, sendo uma pessoa especial em minha vida, que deu-me forças para continuar, e que me ensinou muitas coisas. Obrigado por sempre estar ao meu lado.

À minha família que nos momentos de minha ausência dedicados ao estudo superior, sempre me fizeram entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente.

À professora Msc Isabela Borges, pela paciência nas orientações, e incentivos que tornaram possível a conclusão desta monografia.

Agradeço a todos os professores por proporcionarem o conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo de formação profissional, por tanto que se dedicaram a mim e por terem me ensinado. A palavra mestre, nunca fará justiça aos professores dedicados aos quais sem nominar terão os meus eternos agradecimentos.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

“Ainda que eu ande pelo vale da sombra da morte, não temerei mal nenhum, porque tu estás comigo; o teu bordão e o teu cajado me consolam.” (Salmos 23.4)

## LISTA DE ABREVIATURAS

| | |
|---|---|
| CAMEX | Câmara de Comércio Exterior |
| CIDE | Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico |
| CF | Constituição Federal |
| CGSN | Comitê Gestor do Simples Nacional |
| COFINS | Contribuição para Financiamento da Seguridade Social |
| CNT | Confederação Nacional de Transporte |
| CPC | Comitê de Pronunciamentos Contábeis |
| CSLL | Contribuição Social Sobre Lucro Líquido |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DOU | Diário Oficial da União |
| EPP | Empresas de Pequeno Porte |
| FPSO | Unidade Flutuante de Produção, Armazenamento e Transferência. |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IE | Imposto de Exportação |
| IEG | Imposto Extraordinário de Guerra |
| II | Imposto de Importação |
| IN | Instrução Normativa |
| IOF | Imposto sobre Operações Financeiras |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| IPEA | Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada |
| IPTU | Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana |
| IPVA | Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores |
| IR | Imposto de Renda |
| IRPJ | Imposto de Renda Pessoa Jurídica |
| ISGF | Imposto Sobra Grandes Fortunas |

| | |
|---|---|
| ISS | Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza |
| ITBI | Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos |
| ITCMD | Imposto de Transmissão de Bens Causa Mortis e Doação |
| ITR | Imposto Territorial Rural |
| LALUR | Livro de Apuração do Lucro Real |
| LC | Lei Complementar |
| ME | Microempresas |
| MEI | Microempreendedor Individual |
| OMC | Organização Mundial do Comércio |
| NCM | Nomenclatura Comum do Mercosul |
| PASEP | Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público |
| PIS | Programa de Integração Social |
| RA | Regulamento Aduaneiro |
| RIR | Regulamento do Imposto de Renda |
| RTM | Relação de Transferência de Mercadoria |
| SISCOMEX | Sistema Integrado de Comércio Exterior |
| SRF | Secretaria de Receita Federal |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| TIPI | Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados |
| USP | Universidade de São Paulo |

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Formas de apuração do Imposto de Renda (IR) ..... 24
Quadro 2 Regimes aduaneiros especiais ..... 43
Quadro 3 Atos legais dos tributos suspensos ..... 53
Quadro 4 Gastos e tributos incidentes sobre produtos importados sem utilização de benefício fiscal (R$) ..... 58
Quadro 5 Gastos e tributos incidentes sobre produtos nacionais sem utilização de benefício fiscal (R$) ..... 59
Quadro 6 Gastos e tributos incidentes sobre produtos importados com a utilização da IN 513/2005 ..... 60
Quadro 7 Gastos e tributos incidentes sobre produtos nacionais com a utilização da IN 513/2005 ..... 60
Quadro 8 Total dos tributos suspensos ..... 62

## LISTA DE ORGANOGRAMAS

Organograma 1 Custos dos tributos .....21
Organograma 2 Classificação dos bebefícios fiscais .....45
Organograma 3 Principais atividades do regime aduaneiro.....48
Organograma 4 Classificação dos resíduos .....50

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Demonstração da utilização da IN 513/2005 na aquisição de insumos por importação .....61
Gráfico 2 Demonstração da utilização da IN 513/2005 na aquisição de insumos nacionais.....62
Gráfico 3 Total de tributos suspensos.....63

**SUMÁRIO**

**1 INTRODUÇÃO** ..... **13**
**2 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA AS EMPRESAS** ..... **17**
2.1 DIFERENTES MODALIDADES DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO ..... 22
**2.1.1 Lucro Real** ..... 22
**2.1.2 Lucro Presumido** ..... 27
**2.1.3 Lucro Arbitrado** ..... 28
**2.1.4 Simples Nacional** ..... 29
**3 TRIBUTOS ABRANGISDOS PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA 513/2005** ..... **31**
3.1 CONCEITOS ..... 31
**3.1.1 Tributos** ..... 31
**3.1.2 Taxas** ..... 33
**3.1.3 Contribuição de Melhoria** ..... 33
**3.1.4 Contribuição Social** ..... 34
**3.1.5 Impostos** ..... 35
3.2 TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA IN 513/2005 ..... 37
**4 DESCRIÇÃO DA IN 513/2005 E SEUS IMPACTOS** ..... **42**
4.1 REGIME DE ENTREPOSTO ADUANEIRO ..... 42
4.2 CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL ..... 45
4.3 A INSTRUÇÃO NORMATIVA 513/2005 ..... 46
**5 ESTUDO DE CASO** ..... **57**
5.1 COMPARATIVO DO CUSTO DOS TRIBUTOS NA COMPRA DE INSUMOS APLICADOS NA CONSTRUÇÃO DE UMA PLATAFORMA FPSO ..... 57
5.2 GASTOS E DESPESAS INCIDENTES SOBRE PRODUTOS DESTINADOS À CONSTRUÇÃO DE PLATAFORMA FPSO ..... 58
**6 CONSIDERAÇÕES FINAIS** ..... **64**
**REFERÊNCIAS** ..... **67**

## RESUMO

A abordagem deste trabalho tem como objetivo identificar o impacto advindo da adoção da Instrução Normativa 513/2005 para a gestão tributária de empresas pertencentes ao regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural. O entreposto aduaneiro é um regime alfandegário especial que admite o armazenamento de mercadoria no país com suspensão de pagamento de tributos. O trabalho visa apresentar a importância do planejamento tributário para as empresas, principalmente, as diferentes modalidades de enquadramento tributário e os tributos abrangidos pela instrução normativa 513/2005 no qual o resultado é a economia tributária de forma direta com a suspensão dos tributos Há também um benefício para o país de forma indireta pois, o mesmo ganha através do impulsionamento da economia mediante a entrada de recursos advindos do exterior; fomenta o crescimento do mercado de trabalho com abertura de novos pontos de trabalho; aumento da carga tributária das empresas fornecedores de serviços, além da transferência de tecnologia advinda de países desenvolvidos. Para o cumprimento do objetivo proposto, a pesquisa utilizada foi de cunho exploratório, com procedimentos bibliográficos e estudo de caso com dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Após a apresentação do estudo viável ficou constatado que há uma importante vantagem em utilizar a IN 513/2005, pois a economia tributária da empresa é relevante em relação compra dos insumos gerando assim, impacto no preço final do produto. Podendo a empresa utilizar os recursos financeiros advindos desta normativa em outros investimentos no próprio empreendimento.



**Palavras-chave:** Entreposto Aduaneiro, Planejamento Tributário, IN 513/2005.

# 1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, os profissionais responsáveis pela área tributária, bem como contábil, das organizações empresariais têm pleno entendimento de que os tributos que incidem nas operações das organizações representam o maior passivo das empresas (MACHADO *et al*, 2013).

Desta forma, conforme argumenta Bertolucci e Nascimento (2002) o custo de pagar tributos não se restringe ao tributo em si, mas refere-se a todos os aspectos protocolares e burocráticos de que os contribuintes têm de preocupar-se por deliberação legal. O estudo em relação a estes custos iniciou-se há pouco tempo no mundo e apenas em 2001 começou a ser pesquisado no Brasil.

Ao referir-se a tal assunto, Gomes (2016) acredita que o aumento de desempenho de uma empresa pode ser alcançado por meio do gerenciamento tributário, entendido como uma forma legal de redução das despesas com tributos, quando os contribuintes identificam oportunidades nas leis para diminuírem a carga tributária das empresas.

Concorda-se neste aspecto com as ideias de Gomes (2016), o qual reforça que o desempenho de uma empresa também está diretamente relacionado à gestão tributária, portanto, uma gestão tributária eficaz pode contribuir para aumentar o lucro de uma empresa.

Machado *et al* (2013) destacam que planejamento tributário é uma ferramenta que busca alternativas lícitas por meio de suas ações, que estejam de acordo com a legislação brasileira. Com o objetivo de reduzir, bloquear ou postergar o fato gerador que irá gerar as obrigações fiscais.

Para Pavão e Souza (2011) a importância do planejamento tributário deve ser iniciada a partir da abertura da empresa. Neste momento, vale a pena observar se existem falhas por parte dos empreendedores e contadores na escolha do enquadramento empresarial e tributário.

A partir das considerações citadas acima, pode-se notar que o planejamento tributário no Brasil é de suma importância devido à elevada carga tributária, que tem se tornado uma das maiores e mais complexas do mundo, estando ainda em constante crescimento. Muito embora existam meios lícitos pelos quais possa reduzir por meio do planejamento tributário os tributos incidentes sobre as organizações, requerendo dos contadores conhecimentos e práticas de gerenciamento para garantir a redução dos tributos incidentes sobre determinadas operações.

Esta pesquisa visa a contextualização sobre o benefício fiscal constante na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil 513/2005 de acordo com o planejamento tributário empresarial. Essa Instrução Normativa também é comumente chamada pelos tributaristas que a utilizam como IN 513. A Instrução Normativa que será abordada dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro em plataformas destinadas à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no país, contratadas por empresas sediadas no exterior. Destaca-se ainda, que este benefício é adquirido apenas por empresas enquadradas no regime de Lucro Real, além de dispor-se de altos custos para que se tenha um rigoroso controle dos materiais comprados com o incentivo, afim de que atenda as normas exigidas pela Receita Federal, para não incorrer na perca do mesmo.

A problemática da pesquisa busca responder qual o impacto da adoção da IN 513/2005 para a gestão tributária de empresas de regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural?

O objetivo geral do trabalho é identificar o impacto advindo da adoção da Instrução Normativa 513/2005 para a gestão tributária de empresas pertencentes ao regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural.

O trabalho tem como objetivos específicos apresentara importância do planejamento tributário para as empresas; identifica os impostos abrangidos pela IN 513/2005; descrever a IN 513/20015 e seus impactos;

O trabalho justifica-se, pois, através do planejamento tributário e exame dos impactos e análise da Instrução Normativa 513/2005 pode-se obter além da redução de custos e impostos, a utilização de benefícios fiscais, cuja importância é demonstrada em cada final de período nas demonstrações gerenciais da organização.

O planejamento tributário se tornou indispensável para os empreendedores pelo fato de o Brasil possuir uma carga tributária muito complexa e elevada, fruto de constantes alterações nas leis que dificultam a interpretação dos usuários e que justificam o auxílio de um profissional qualificado para lhe manter informado e atualizado (SOUZA e SILVA, 2013).

As informações foram coletadas por meio de estudo da bibliografia relacionada ao tema com a escrita de fichamentos e resenhas, bem como pesquisas em revistas eletrônicas. A pesquisa está baseada em uma pesquisa teórica que tem com fundamentação principal a leitura de textos da Revista de Contabilidade da USP e periódicos do site do *Scielo***,** além de outros autores e fontes que foram consultados ao longo da pesquisa sugeridos pelos profissionais pesquisados. Segundo Gil (1996) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Otani e Fialho (2011) complementam dizendo que a pesquisa bibliográfica, consiste da obtenção de dados através de fontes secundárias, utilizando como fontes de coleta de dados materiais publicados, como: livros e periódicos científicos.

A metodologia utilizada foi o método dedutivo, utilizando-se da pesquisa bibliográfico-documental. Também foi realizado um estudo de caso por meio de uma simulação com efeito comparativo dos tributos na compra de insumos sem benefício fiscal e, na compra com a adoção da IN 513/2005 a fim de comparar a carga tributária. Os dados foram coletados em um relatório de pesquisa publicado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, uma instituição pública que fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais e disponibiliza para a sociedade.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo é a introdução que faz um breve resumo sobre planejamento tributário, apresentando os objetivos, o problema, a justificativa e a metodologia do trabalho. Logo, é abordado no segundo capítulo a importância do planejamento tributário para as empresas, no qual destaca-

se o planejamento tributário preventivo e o corretivo, além das diferentes modalidades de enquadramento tributário. O capítulo seguinte apresenta os tributos que são abrangidos pela IN513/2005. O capítulo quarto descreve a Instrução Normativa 513/2005 e seus impactos, conceitua ainda sobre benefício fiscal e o regime de entreposto aduaneiro especial, o capítulo quinto apresenta um estudo de caso com efeito comparativo da adoção e da não adoção da IN513/2005, por fim as considerações finais.

## 2 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA AS EMPRESAS

A necessidade de administrar dezenas de impostos, taxas e contribuições leva à constatação de que cada vez mais as empresas devem concentrar seus esforços na melhor forma de gerenciar seus tributos e isso requer um eficiente planejamento tributário.

> O planejamento tributário é o processo de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos (CAMPOS, 1987).

O Planejamento Tributário é a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais são os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis A empresa realiza um processo de escolha entre duas ou mais opções de ação ou omissão lícita, impedindo ou retardando o fato gerador de forma não simulada, anterior à ocorrência fato gerador, que pretenda de forma direta ou indiretamente a economia de tributos (FLORES, 2016).

O planejamento tributário também pode ser entendido como um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma menor carga fiscal, mesmo quando este comportamento prejudica o Tesouro (ZANLUCA, 2017).

Gomes (2010) aponta que, para a realização de uma boa gestão e planejamento de tributos é importante considerar a totalidade dos impostos e taxas incidentes na operação da empresa. Portanto, depois de analisar os tributos individualmente, é preciso confrontar a redução da carga tributária efetiva. Ainda segundo o autor, de nada adianta reduzir os valores a serem recolhidos do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sem verificar os reflexos que essas operações acarretaram nos demais tributos como Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

No momento que se toma a decisão de reduzir o custo tributário efetivo da empresa, é imprescindível que todos os envolvidos estejam cientes dos esforços necessários para que a operação como um todo tenha sucesso. É importante, também, que todos os estudos estejam alinhados ao Planejamento Estratégico da empresa e considere o seu crescimento atual e futuro. Dessa forma, quando ocorrer alguma mudança de tributação, toda a operação estará alinhada e preparada para as alterações (LAPENDA, 2012).

É importante lembrar que o Planejamento Tributário não é exclusividade das grandes empresas. Desde um pequeno estabelecimento até uma empresa de grande porte com diversas unidades, podem realizar esse tipo de análise e gestão dos tributos. O que difere, é a forma como esse planejamento será aplicado. Em empresas maiores, por exemplo, deverão ser levados em conta os impactos em todos os processos da operação (estrutura gerencial, contábil, financeira etc.) (FLORES, 2016).

Gomes (2016) destaca que o gerenciamento tributário busca, por intermédio de formas legais e dentre as oportunidades presentes na legislação tributária, diminuir o valor presente dos tributos das empresas para, com isso, aumentar seu desempenho financeiro.

Independentemente do tamanho da organização, é possível destacar duas grandes esferas nas quais a gestão de tributos pode ser aplicada: a operacional e a estratégica.

- Planejamento Tributário Estratégico: este tipo de planejamento está relacionado com a mudança de algumas características estratégicas da empresa, tais como: estrutura de capital, localização geográfica, contratação de mão de obra, terceirização de determinadas operações, entre outras.
- Planejamento Tributário Operacional: este refere se aos procedimentos que já são prescritos pelas normas ou pelo costume, seja em relação à forma de tributação das operações ou até mesmo à forma de contabilizar determinada ocorrência (FLORES, 2016).

Além dessas duas grandes esferas, podemos indicar ainda três tipos de Planejamento Tributário que estão relacionados ao tempo. São eles: Preventivo, Corretivo e

Especial, entretanto para o desenvolvimento deste trabalho, iremos abordar apenas o preventivo e corretivo:

**a) Planejamento Tributário Preventivo**

Esse tipo de planejamento é desenvolvido continuamente por meio de orientações e manuais de procedimentos, especialmente nas atividades de cumprimento das obrigações principais e acessórias (GARCIA, 2016).

Como elaborar um Planejamento Tributário Preventivo:

> - Primeiramente, a empresa deve reunir um grupo de pessoas com diferentes competências, sendo essas, de preferência: contábeis, tributárias, jurídicas e administrativas. Com isso, será possível formar um Conselho Fiscal.
> - Analisar a situação fiscal e legal da empresa no atual momento.
> - Envolver a alta direção nas reuniões e solicite informações do Planejamento Estratégico que a empresa pretende implementar a curto, médio e longo prazo.
> - Elaborar um diagnóstico utilizando as informações obtidas.
> - Realizar simulações com base no diagnóstico e compare todas as formas de tributações - Lucro Real, Presumido e Simples Nacional. Durante as simulações, considere possíveis benefícios fiscais disponibilizados pela legislação tributária para o ramo de atuação e verifique, até mesmo, a possibilidade de afastamento da incidência de fatos geradores dos tributos envolvidos na operação da empresa.
> - Mapear todas as possibilidades tributárias, é importante verificar as consequências que essas ações terão sobre as operações da empresa em diferentes cenários. Ou seja, qual o impacto que essas operações terão sobre um movimento de faturamento baixo/ruim, com resultados normais (conservador) e sobre resultados elevadíssimos (arrojado).
> - Apresente para a diretoria e obtenha a aprovação para que seja possível dar início às providencias necessárias para executar as tarefas e garantir os benefícios que foram estudados e mapeados. (GARCIA, 2016)

Ainda nesta mesma linha de considerações, esse tipo de Planejamento Tributário geralmente é realizado no final de cada ano para que as ações sejam tomadas já no início do próximo período. No entanto, nada impede que o Conselho Fiscal esteja sempre atento e buscando novas formas de prevenir e reduzir a carga tributária total imposta sobre a empresa.

**b) Planejamento Tributário Corretivo**

O Planejamento Tributário Corretivo acontece quando é detectada alguma anormalidade e, então, realiza-se o estudo de alternativas para as correções das inconsistências identificadas (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2017).

Ao referir-se a tal assunto, observa-se que o método corretivo é uma excelente forma de reduzir uma possível exposição ao fisco, mas também pode ser utilizado para recuperar valores monetários “deixados na mesa”, ou seja, créditos fiscais que não foram apropriados ou até mesmo débitos realizados de forma indevida. Nesse modelo, são realizadas revisões fiscais, de forma operacional ou automatizada, para identificar possíveis erros a serem corrigidos. Veja a seguir três formas de aplicar essa revisão fiscal:

> • Revisão fiscal diária: essa revisão deve ocorrer sempre sobre a movimentação do dia anterior.
> • Revisão fiscal mensal: método realizado no momento do fechamento da apuração fiscal, buscando identificar erros ocorridos na escrituração das operações realizadas no mês corrente.
> • Revisão fiscal dos últimos 5 anos: neste caso, a empresa realiza o trabalho buscando identificar oportunidades fiscais que ainda não foram extintas pela decadência tributária (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2017)

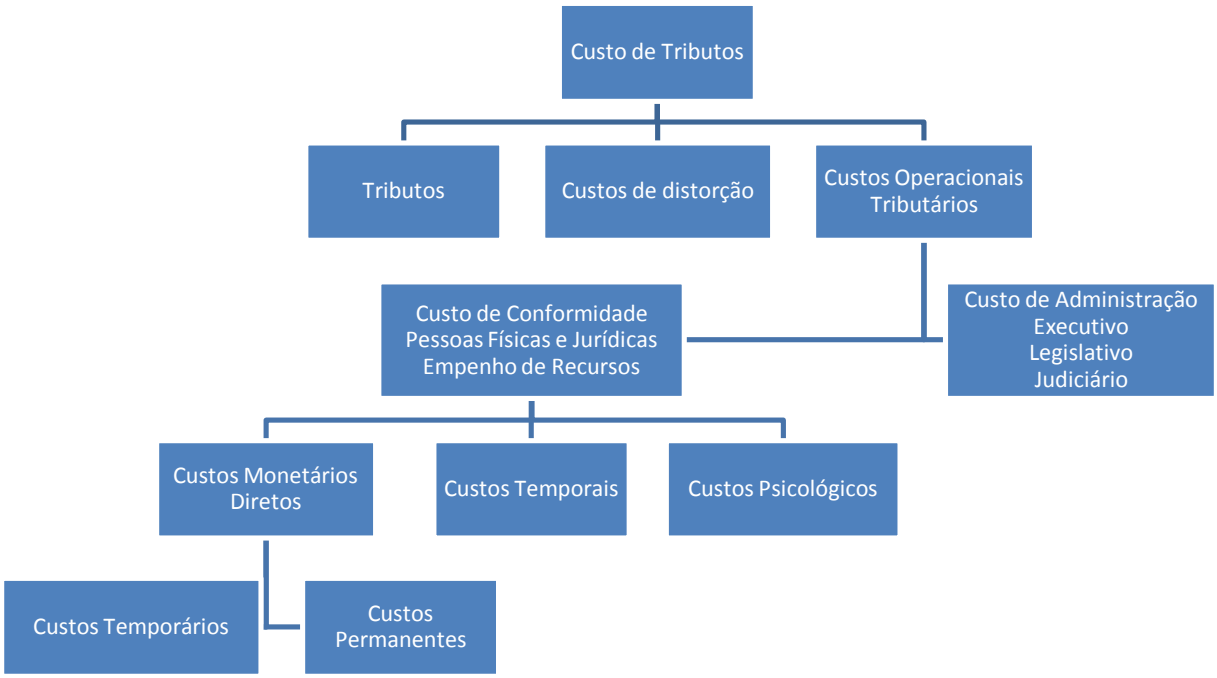
No ponto de vista de Bertolucci e Nascimento (2002), sempre que se discutir um novo tributo ou se estudar uma alteração nos tributos já existentes, a divisão das responsabilidades e custos entre o setor público e o privado deve ser um assunto tratado com relevância. Deve haver uma política sempre presente para a administração tributária e que pode ser dividida em quatro enfoques:

> I – Custos temporários de conformidade: são os relativos às mudanças da legislação e os respectivos custos de aprendizagem. A estabilidade das regras é a resposta mais adequada que a lei pode dar a este aspecto.
> II – Custos rotineiros de conformidade: são reduzidos se o tributo é o mais simples possível, com poucas normas, alíquota única, regras claras, limite alto para início da tributação, nenhuma ou poucas exceções/deduções, formulários simples.
> III – Relações entre tributos: quanto mais tributos, tanto maiores os Custos de Conformidade. Uma menor quantidade de tributos com bases mais amplas é mais conveniente.
> IV – Fronteiras entre os tributos: o sistema tem de ser o mais neutro possível para evitar que existam oportunidades de mudar o comportamento do contribuinte e mudar seu imposto. O imposto de renda pessoa física e a tributação sobre dividendos podem fazer com que seja mudada a política de remuneração da diretoria de uma empresa, passando de honorários para dividendos ou vice versa, aumentando os Custos de Conformidade (BERTOLUCCI e NASCIMENTO, 2002).

O custo de pagar tributos não se restringe ao tributo em si, mas refere-se a todos os aspectos protocolares e burocráticos de que as instituições têm de cuidar por determinação judiciária. O estudo desses custos se iniciou recentemente no mundo e apenas em 2001 começou a ser pesquisado no Brasil. (BERTOLUCCI e NASCIMENTO, 2002).

O organograma 1 apresenta os custos dos tributos do Brasil que incluem os custos dos tributos em si, os custos de distorção e os custos operacionais que incidem sobre instituições. Uma legislação tributária mais eficaz poderia economizar parte desses recursos reduzindo o custo tributário no Brasil.

Organograma 1: Custos dos tributos




Fonte: BERTOLUCCHI e NASCIMENTO, (2011) Adaptado pelo autor.

De acordo com Silva *et al* (2011) os custos dos tributos são muitos e o planejamento tributário é uma forma legal utilizada com o objetivo de obter a economia fiscal. O tributo se dá a partir de um fato gerador. O planejamento tributário permite visualizar esse fato gerador antes que ele aconteça e assim optar por ações menos onerosas para as instituições.

Andrade Filho (2006) entende que uma das maneiras de se estabelecer as bases de um bom planejamento nas empresas é instituir uma plataforma denominada de "inteligência tributária", por meio de um departamento próprio de análise e criação. Tal departamento poderia então viabilizar estudos relacionados ao impacto dos tributos sobre as operações da empresa, bem como do setor em que ela atua, com proposição de alternativas lícitas de redução da carga tributária.

Conforme Andrade Filho (2017) observa-se a importância da empresa ter e desenvolver em suas rotinas o planejamento tributário com o objetivo de viabilizar os recursos das suas operações. Ao mesmo tempo Machado complementa os impactos pela não adoção do planejamento.

A ausência de planejamento tributário geralmente acarreta desvantagem no campo da competitividade do mercado. Quando uma empresa prima por tal planejamento surge forte perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes. Não é compensador, portanto, o fato de determinada empresa apresentar uma grande receita, se esta ficar comprometida por uma alta carga tributária, vindo em consequência prejudicar o lucro líquido (MACHADO, 2006).

Machado (2006) enfatiza que, a partir disto, surge a possibilidade de menor custo tributário, de forma a planejar com melhor capacidade sua estratégia de atuação. Com a redução das obrigações mediante o sucesso no planejamento tributário, a empresa poderá aumentar sua liquidez e diminuir as necessidades de recursos em curto prazo, tornando possível obter vantagem na formação do preço final do produto ou mercadoria.

## 2.1 DIFERENTES MODALIDADES DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com o art. 6º do Decreto Lei 1.598/1977; § 1º do art.37 da Lei 8.981/1995; art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo 5/2001 SRF – Secretaria da Receita Federal e Decreto 3.000/1999 a apuração de impostos no Brasil pode ser feita das seguintes formas: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

Para conhecer o melhor regime de apuração dos impostos a serem adotados nas empresas, é importante fazer análises mais profundas de acordo com as atividades da empresa e também do montante das despesas que ela desembolsa, bem como o a previsão de receitas esperadas. Em seguida será abordada cada uma das formas de tributação citadas.

### 2.1.1 Lucro Real

A Receita Fazendária declara que a expressão “Lucro Real” significa em si o lucro tributável, que se diferencia do lucro líquido verificado contabilmente. De acordo com

o art. 247 do Decreto 3000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A forma de se determinar o lucro real será precedida da apuração do lucro líquido contábil de cada período de apuração com observância das leis comerciais vigentes na atualidade (RECEITA FAZENDÁRIA, 2017).

“Lucro Real é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda” (SILVA, 2013, p.01).

O art. 14 da lei nº. 9.718 de 1998 determina quais pessoas jurídicas estão obrigadas ao Lucro Real:

> I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013)
> II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
> III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
> IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
> V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
> VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).
> VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (LEI nº. 9.718 de 1998).

Luz (2014) destaca que o contribuinte pode optar pelo pagamento do Imposto de Renda (IR) com base em duas modalidades possíveis, conforme o quadro a seguir:

Quadro 1: Formas de apuração do Imposto de Renda (IR)

| Apuração | Recolhimento | Obrigatoriedade Contábil |
|---|---|---|
| Trimestral- Definitivo | Pagamento trimestral | Fechamento trimestral |
| Anual | Pagamento mensal | Fechamento anual |

Fonte: LUZ, (2014) Adaptado pelo autor.

Rodrigues *et al* (2015) aborda que a forma de tributação trimestral é uma forma definitiva e completa de tributação, apurada com base no lucro líquido contábil ajustada pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999);

A forma de tributação anual deverá apurar o Lucro Real, em 31 de dezembro impreterivelmente de cada ano-calendário, com antecipações mensais do IR e da Contribuição Social. A instituição jurídica pode suspender ou reduzir o imposto devido a qualquer momento. A tributação por estimativa (mensal) é uma forma de tributação anual na qual o IR e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são apurados mensalmente e definidos sobre a base de cálculo estimado.

O Art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 Janeiro de 1995, permite às empresas que optarem pelo Lucro Real por estimativa suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstrem, em balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive o adicional, calculado com base no Lucro Real do período em curso (LUZ, 2014).

Contudo, os balanços ou balancetes de que trata o citado artigo:

> a) Deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais transcritos no Livro Diário;
> b) Somente produzirão efeitos para determinação da parcela do IR e da contribuição social sobre o lucro devido no decorrer do ano- calendário (Lei nº 8.981/1995).

Os contribuintes que explorarem atividades diversas devem apurar a base de cálculo e aplicar o percentual sobre as receitas brutas de cada uma das atividades separadamente.

Os tributos Federais que incidem sobre o regime do Lucro Real são o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL, sendo os dois primeiros no regime não cumulativo apurados mensalmente sobre a receita bruta e todas as demais receitas auferidas pela empresa

em conta própria e alheias, a Contribuição Social e o Imposto de Renda apurados anualmente ou trimestralmente, partindo sua base de cálculo pelo Lucro Líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda. Além destes tributos, incidem sobre o Lucro Real o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, o Imposto de Importação – II, o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Imposto Sobre Serviços – ISS (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2017).

No levantamento do Balanço ou Balancete em cada trimestre, o lucro líquido contábil deverá ser ajustado de acordo com a legislação de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo ajustado por meio das adições, exclusões e compensações (RODRIGUES *et al*, 2015).

Luz (2014) destaca que é necessário, na sistemática do Lucro Real, identificar claramente as despesas dedutíveis e as receitas tributáveis, evitando-se correr riscos desnecessários com atuações fiscais.

As adições são os acréscimos de despesas indedutíveis e receitas classificadas como tributáveis. Desta forma conforme Lei 9.249/1995, artigo 13 em concomitância com a IN SRF nº 11/1996, enquadram-se em despesas indedutíveis:

> I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)
> II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
> III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
> IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
> V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
> VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;
> VII - das despesas com brindes.
> VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995).

A forma de ajuste por exclusão pode ser entendida como despesas consideradas pelo Regulamento do Imposto de Renda como dedutíveis e receitas não tributáveis aquelas relacionadas conforme art. 47 da Lei Nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.
> § 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.
> § 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.
> § 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:
> a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;
> b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.
> § 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.
> § 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade (LEI Nº 4.506, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964)

De acordo com o Rodrigues *et al* (2015) depois de ajustado pelas adições e exclusões, poderá ser reduzido pela compensação de base de cálculo negativas dessa contribuição de períodos de apuração anteriores em no máximo 30% do ajuste Lucro Líquido. Também a referida compensação somente se aplica às pessoas jurídicas mantenham os livros e documentos afins, exigidos pela legislação fiscal. A base de cálculo negativa da CSLL poderá ser transcrita no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real ou em livro de apuração da CSLL.

Higuchi (2015) aborda que a apuração efetuada pelo Lucro Real trimestral, não se pode compensar o prejuízo fiscal atual nos próximos trimestres do ano calendário corrente. De acordo com o art. 510 do Decreto 3000/99 a empresa poderá compensar o prejuízo fiscal apurado limitado a 30% do Lucro Real obtido.

A respeito disso, Higuchi (2015) afirma que no Lucro Real anual, poderá ser compensado de forma integral os prejuízos apurados dentro do ano corrente. Com isto, o lucro de Janeiro, por exemplo, poderá ser compensado com o prejuízo de Fevereiro ou Dezembro, dentre outros.

O termo “real” é utilizado em contradição a palavra presumido, com a finalidade de exprimir o que existe de fato, no sentido de ser aceito para todos os fins e efeitos de direito. A apuração do Lucro Real envolve maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos como IRPJ e a CSLL das empresas que não podem ou não querem optar pelo Lucro Presumido. Para que o resultado seja apurado corretamente, o contador deve adotar uma série de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional, como a rigorosa observância aos princípios contábeis, CPC’s, constituição de provisões necessárias, completa escrituração fiscal e contábil, preparação das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Balancetes) e livros (LALUR, Entrada e Saída e Livro Registro de Inventário). O pagamento pelo Lucro Real pode ser mensal ou trimestral, dependendo da forma de apuração optada pela instituição (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2017).

### 2.1.2 Lucro Presumido

Rodrigues *et al* (2008, p. 29) conceitua que “Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social das pessoas jurídicas que não estiveram obrigadas no ano-calendário, à apuração do Lucro Real.”

Conforme Young (2003, p.36), “Lucro Presumido é o lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta”.

Outro aspecto levantado por Young (2003), é que na tributação de empresas pelo Lucro Presumido não importa (tecnicamente) as despesas ou os custos que tenha, haja vista que o lucro é determinado por presunção e o Imposto de Renda e a CSLL incidem diretamente sobre as Receitas. Em outras palavras, se pode dizer que a

despeito da empresa apurar prejuízos contábeis, pagará o IRPJ e a CSLL sobre um Lucro Presumido.

De acordo coma Receita Fazendária o imposto de renda com base no Lucro Presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (RECEITA FAZENDÁRIA, 2017).

Destaca-se que não são todas as empresas que podem optar pelo Lucro Presumido. De acordo com o Decreto 3.000/1999, art. 516 e atualizado pela Lei Nº 12.814, de 16 de Maio de 2013 “a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 [...] poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.”

As empresas que não estejam obrigadas à tributação pelo Lucro Real poderão optar pelo regime de tributação no lucro presumido, conforme a legislação tributária, precisamente o Decreto 3.000/1999.

Para realizar a opção pelo lucro presumido deve ser feito um estudo detalhado sobre a lucratividade, sendo que o lucro da atividade da empresa deve ser seguramente maior que o Lucro Presumido pela legislação. A empresa deve ficar atenta que os ganhos de capital, receita financeira, descontos obtidos e demais receitas não tem redução do percentual da base de cálculo, devendo ser calculado o Imposto de Renda sobre a totalidade. A opção pelo Lucro Presumido se dá mediante o pagamento da DARF, código Lucro Presumido, sendo que durante o ano-calendário não pode alterar a opção para o Lucro Real (Art.13, Lei 9.718/98).

### 2.1.3 Lucro Arbitrado

Luz (2014) argumenta que o arbitramento do lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto por iniciativa do contribuinte ou determinação da autoridade tributária. A fundamentação legal para o Lucro Arbitrado encontra-se na Lei nº 8.981/1995, Art. 47, e na Lei nº 9.430/1996, Art.1º. Esses dispositivos legais determinam que o arbitramento do lucro se dará quando:

> I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
> II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
> a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
> b) determinar o lucro real;
> III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;
> IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
> V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;
> VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
> VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Lei nº 8.981 de 20 /01 /1995).

Diante do exposto, vale ressaltar que o contribuinte poderá optar pelo Lucro Arbitrado quando a receita bruta for conhecida e ocorrer alguma das situações descritas pela Lei nº 9.430/1996, conforme descrita acima.

Em outro modelo, Higuchi (2015) aponta que a maioria das empresas, tanto comerciais como industriais, efetuam a escrituração contábil de cada dia com base no registro do livro de saída, requerido pela legislação estadual. Grandes empresas que emitem dezenas de cheques a cada dia, utilizam o livro para registro de cheques emitidos e, a escrituração contábil se dá por base no total do dia. Neste caso, os livros auxiliares devem estar autenticados no órgão de registro. Caso se note a falta deste registro, isto poderá acarretar em arbitramento de lucro.

### 2.1.4 Simples Nacional

O regime do Simples Nacional abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios (RECEITA FAZENDÁRIA, 2016).

É uma forma de tributação permitida para empresas que atendam algumas especificações exigidas pela legislação, instituída pela Lei nº. 9.317/1996, regulamentada por posteriores atos normativos, mas a alteração mais expressiva foi dada pela Lei Complementar (LC) nº. 123/2009, que normatizou as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Em seguida, a Resolução CGSN (Comitê Gestor do Simples Nacional) nº. 58/2009 inseriu no Simples Nacional o Micro Empreendedor Individual (MEI). Porém a LC 123/2009 sofreu alteração pela LC 139/2011.

A classificação entre ME, EPP e MEI, tem como base a receita bruta anual.

> O art. 3º. Da LC 123/2009, faz a distinção entre ME e EPP:
> Art. 3 º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei n º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:
> I - no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
> II - no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).
> § 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (LEI COMPLEMENTAR nº 123, DE 2009).

De acordo com Paes (2014) as principais razões para se adotar alternativas tributárias mais adequadas às pequenas empresas como, por exemplo, a opção pelo Simples Nacional são: a correção de falhas de mercado e/ou redução das desvantagens relacionadas a ser pequeno, como por exemplo, o retorno de altos custos de cumprimento da obrigação tributária.

## 3 TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA 513/2005

Devido à abrangência dos tributos existentes no Brasil, faz-se necessário abordar os conceitos existentes para tributos, taxas, contribuições de melhoria e impostos, para em seguida abordar os tributos abrangidos pela IN 513/2015.

### 3.1 CONCEITOS

#### 3.1.1 Tributos

Inicialmente cumpre destacar que tributo é prestação de dar, de pagar, ou seja, obrigação de fazer ou não fazer. Como preleciona CAROTA (2016), o tributo tem por objetivo carrear para os cofres do Estado recursos financeiros para seu custeio e satisfação das necessidades da coletividade.

A definição de tributos encontra-se no Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 3° determina o conceito de tributos:

> Art. 3° Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, e em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sansão de ato ilícito, instituída em lei e cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 2016).

O referido artigo ainda pode ser interpretado da seguinte forma:

> a) É toda prestação – objeto da obrigação tributária, ou seja, aquilo que o devedor está obrigado a cumprir a fim de se livrar de obrigação assumida. A prestação tanto pode consistir na entrega de uma coisa como na prática ou execução de um ato.
> b) Pecuniária – expressão monetária para qualificar tudo o que concerne a dinheiro.
> c) Compulsória – não facultativa, sinônimo de obrigação.
> d) Que não constitua sanção (aprovação) de ato ilícito e que não seja penalidade (sansão). Tributo não é multa (CAROTA, p, 27, 2016).

Com efeito, o tributo pode ser assim explicitado:

> a) Prestação pecuniária- moeda ou cujo valor nessa possa exprimir;
> b) Compulsório- financia o bem comum;
> c) Não sanção de ato ilícito- tributo não se confunde com multa, seja ela tributária ou não tributária;
> d) Instituído em lei- em razão do princípio da legalidade;
> e) Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculado- a cobrança do tributo ocorre após a transformação da obrigação tributária em

> crédito tributário, mediante o lançamento tributário, enquanto procedimento administrativo obrigatório (SILVA, 2014).

Ressalta-se que conforme declara a Constituição Federal de 1988, e em suas emendas constitucionais nº 33/01 e nº 42/03, estabelecem os tributos que podem ser instituídos por lei:

> Art. 145. A União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I – impostos;
> II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> § 1º - Sempre que houver a possibilidade, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
> § 2º - As taxas poderão ter base de cálculo própria de impostos (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988).

Cabe reforçar que a natureza jurídica dos tributos se encontra positivada no art. 4º do CTN que assim dispõe:

> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Ao abordar a definição de tributos, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF) tem aceito a *Teoria Pentapartida*, a qual reconhece a existência de cinco espécies tributárias, sendo três previstas na CTN (art. 5º) e duas tipicamente na CF (arts. 148 e 149).

Assim, segundo o art. 5º do CTN, as espécies tributárias compreendem aos:

I- impostos;
II- taxas;
III- contribuição de melhoria.

A CF (1988), por sua vez reconhece a existência de mais duas espécies tributárias:

IV- empréstimos compulsórios;
V- contribuições especiais.

Conclui-se por fim que os tributos são uma obrigação de fazer ou não fazer sendo classificados como impostos, taxas e contribuição de melhoria e empréstimos compulsórios conforme descreveremos abaixo.

### 3.1.2 Taxas

Dispõe o art. 77 do CTN:

> Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
> Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967).

Deduz-se, portanto, que a taxa é uma espécie de tributo que envolve uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte, em razão da prestação de serviço público, específico e divisível, ou do poder de polícia (MARTINS, 2005).

Silva (2014) destaca que as taxas, são instituídas no âmbito da competência concorrente das pessoas políticas, são modalidades de tributos que descrevem em sua hipótese de incidência uma atividade estatal prestada diretamente ao contribuinte ou posta à sua disposição.

### 3.1.3 Contribuição de Melhoria

Prescreve o art. 81 do CTN:

> Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Nesta linha, Machado (2016) ensina que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte decorrente de obra pública. E possui as seguintes características: fato gerador sendo decorrente de obra pública e valorização imobiliária do imóvel contribuinte necessita de individualização da valorização imobiliária, não pode cobrar mais do que o custo da obra, dentre outros.

Silva (2014) por seu lado, afirma que o referido imposto visa o reembolso aos cofres públicos pelos proprietários dos imóveis beneficiados e, portanto, valorizados decorrentes da obra pública executada pelo Poder Público, sem que tivessem contribuído para o acréscimo patrimonial de seus respectivos imóveis.

Destaca-se ainda que a contribuição de melhoria poderá ser instituída e cobrada pela pessoa política competente antes mesmo do início das obras que autorizam a sua cobrança.

### 3.1.4 Contribuição Social

Estabelece de modo claro o art. 149 e 149-A da CF/88:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas[...].
> Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Corroborando com esta ideia, Martins (2005) afirma que esta contribuição é uma espécie de tributo que se destina a custear atividades específicas que não são relativas à função do Estado. Diante do exposto, podemos observar que se faz indispensável lei complementar para definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte.

Em síntese, ainda sobre as contribuições, conforme o art. 195 § 6º da CF/88, não se submetem ao princípio da anterioridade, somente podendo ser exigidas 90 dias após a data da publicação da lei que a houver instituído ou modificado.

Conforme disposto acima, são exemplos de contribuições sociais: Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre a receita ou o faturamento, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que recai sobre o lucro.

### 3.1.5 Impostos

De início é interessante ressaltar que os impostos e encargos sociais que recaem sobre as pessoas jurídicas, a partir das respectivas competências, podem ser classificados como Federais, Estaduais ou Municipais, que foram criados para solucionar necessidades específicas com órgãos fiscalizadores distintos, conforme veremos a seguir.

Preceitua os artigos 16, 17 e 18 do CTN:

> Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.
> Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.
> Art. 18. Compete:
> I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;
> II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

Machado (2016) ensina que, o fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação de vida do contribuinte relacionada a seu patrimônio, independentemente do agir do Estado.

Nesse sentido, Silva (2014) destaca que todos os tributos são vinculados, uma vez que toda arrecadação do Estado deve, de alguma forma, ser revertida em favor da sociedade. Tal exigência se aplica, inclusive, aos impostos, cujo produto da sua arrecadação também deverá ser revertido em favor da sociedade.

No Brasil, a competência tributária para instituir impostos está descrita na Constituição Federal, vejamos:

Sobre os impostos instituídos pela União, o art. 153 e 154 da CF/88:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> I - importação de produtos estrangeiros;
> II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> IV - produtos industrializados;
> V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> VI - propriedade territorial rural;

> VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
> Art. 154. A União poderá instituir:
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Complementa-se, portanto, que os impostos instituídos pela União em concordância com os artigos citados acima são: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Impostos de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto Territorial Rural (ITR) e Imposto Sobra Grandes Fortunas (ISGF). Ainda em relação à União, vale ressaltar os impostos que podem ser criados eventualmente, sendo eles: o Imposto Residual e o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG).

Sobre os impostos instituídos pelo Estado e Distrito Federal preleciona o art. 155 da CF/88:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> III - propriedade de veículos automotores.

Diante do exposto, são impostos instituídos pelo Estado e Distrito Federal: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto de Transmissão de Bens Causa Mortis e Doação (ITCMD) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Por fim, os impostos que poderão ser instituídos pelo município de acordo com o artigo 156 da CF/88:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> I - propriedade predial e territorial urbana;
> II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Deste modo, são impostos instituídos pelos Municípios: Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto de Transmissão de Bens Intervivos (ITBI).

Diante do que foi evidenciado, vale lembrar que a principal característica deste tributo é a não vinculação de sua cobrança a uma atividade estatal específica, sendo assim, ao realizar-se um pagamento de imposto, este por sua vez, é destinado ao fundo comum do tesouro público com destinação específica definida pela lei orçamentária que a criou.

## 3.2 TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA IN 513/2005

### a) IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo da esfera de competência federal. Essa característica do IPI é facultativa identificada no artigo 153 e seus incisos da CF/88, que dispõem sobre os impostos que competem à União. Sob o inciso IV encontra-se o IPI, *verbis:*

> Art. 153- Compete a União instituir impostos sobre:
> IV - Produtos industrializados.

O IPI é um dos tributos mais relevantes na esfera da competência da União. No Brasil, ele surgiu com a Lei nº 25, de 03 de dezembro de 1891, embora alguns historiadores tenham encontrado indícios do tributo na época do Império (BORGES, e REIS, 2015).

Conforme disposto no art. 2º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010:

> Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1o, e Decreto-Lei no 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1o).
> Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado) (Lei no 10.451, de 10 de maio de 2002, art.6º).

Cabe ressaltar que a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI é uma tabela que contém uma lista de produtos com suas respectivas alíquotas

e, tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), conforme disposto no Decreto nº 8.950, de 29 de Dezembro de 2016:

> Art. 1º Fica aprovada a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, anexa a este Decreto.
> Art. 2º A TIPI tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.
> Art. 3º A NCM constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NBM/SH para todos os efeitos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971.
> Art. 4º Fica a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB autorizada a adequar a TIPI, sempre que não implicar alteração de alíquota, em decorrência de alterações promovidas na NCM pela Resolução nº 125, de 15 de dezembro de 2016, da Câmara de Comércio Exterior - Camex. (DECRETO 8.950/2016).

Desta forma, além de obedecer às especificações da tabela TIPI, o IPI apresenta ainda as seguintes características:

1º) é um imposto real: incide sobre uma determinada categoria de bens, isto é, os produtos da indústria. Por ser um imposto real não leva em conta a capacidade contributiva das pessoas envolvidas em seu processo de circulação;

2º) é um imposto periódico: a apuração da obrigação tributária, baseada no princípio da não cumulatividade do imposto, demanda um período de tempo para se aperfeiçoar;

3º) é um imposto indireto: pois admite a transferência do ônus fiscal do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Quem arca, efetivamente, com o encargo tributário do IPI, não é a pessoa legalmente obrigatória a pagar o tributo, porém uma terceira pessoa alheia a esse dever jurídico, geralmente o consumidor.

4º) é um imposto proporcional: pois, em princípio, sua alíquota varia de forma constante, em função da grandeza econômica tributária (BORGES e REIS, 2015).

O IPI tem função financeira, reguladora e protecionista.

A função reguladora é caracterizada pela circunstância de que atua sobre o consumo, onerando os produtos protecionistas decorre da política de incentivo que norteia a legislação do IPI. Com essa política, o legislador utiliza o tributo para incentivar determinada atividade ou incrementar o desenvolvimento de determinada região (BORGES e REIS, 2015).

**b) PIS e COFINS**

O Programa de Integração Social (PIS), que tem como um de seus objetivos o financiamento de seguros-desemprego, e também a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) abrangidos pela IN513/2005 são apurados pelo regime não cumulativo e ambos os tributos são de competência da União. De acordo com a Lei nº 10637/2002 o PIS incide sobre as receitas auferidas pela empresa:

> Art. 1o A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
> § 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
> § 2o A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Em conformidade com a Lei nº 10833/2003 a COFINS incide sobre as receitas auferidas pela empresa:

> Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
> § 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
> § 2o A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o.(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

É interessante destacar conforme art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de Dezembro de 1977, que a receita bruta compreende:

> I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
> II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
> III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

> IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

A partir da Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, o PIS e a COFINS passam também a incidir sobre as importações de bens e serviços. A referida lei estabelece em seu art. 3º que o fato gerador será:

> I- a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
> II- o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado".

Folloni (2005) nos alerta para o fato que a hipótese de incidência do PIS/ PASEP-Importação e da COFINS- Importação é idêntica a hipótese de incidência do Imposto de Importação – II. Assim, ressalta-se que se utiliza os mesmos argumentos válidos para caracterizar esses tributos como mais um adicional do II.

O sujeito passivo da obrigação tributária é também determinado pela Lei nº 10.865/2004: Art. 5º são contribuintes:

> I- o importador, assim considera a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
> II- a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e
> III- o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior (BRASIL, 2004).

**c) II – Imposto sobre Importação**

O Imposto de Importação (II) é um tributo federal, ou seja, somente a União tem competência para instituí-lo (CF, art. 153, I). Incide sobre a entrada de produto estrangeiro em território nacional. Está legalmente previsto na Constituição Federal, Confederação Nacional de Transporte (CNT), no Regulamento Aduaneiro e em diversas legislações esparsas, entre elas o Decreto Lei nº 37/1966. Além disso, deve se adequar aos compromissos firmados pelo Brasil em tratados internacionais, entre os quais merecem destaque do Mercosul e da Organização Mundial do Comércio (OMC) (BROGINI, 2013).

Conforme disposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de Novembro de 1966:

> Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

O II não obedece aos princípios da legalidade (ou seja, não precisa ser instituído por lei) e da anterioridade pelo fato de possuir caráter eminentemente extrafiscal. Sua alíquota pode ser alterada por simples decisão do Poder Executivo, o que ocorre por meio da Resolução da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), órgão do Conselho de governo, termos do Decreto nº 4.732/2003, art. 2º XIV. Essa sistemática é bastante relevante porque acaba permitindo uma maior flexibilidade, e também certa agilidade, na adoção e implementação de políticas de comércio exterior para importação (BROGINI, 2013).

Ao analisar-se o critério material do tributo, vemos uma semelhança com os tributos PIS e COFINS que incidem sobre a importação de bens e serviços. O critério temporal vem do exposto no art. 4º da Lei nº 10.865/2004: “Para efeito de cálculo das contribuições considera-se ocorrido o fato gerador: I- na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo” (BRASIL, 2004). O Critério espacial, por sua vez, segue a mesma lógica dos impostos anteriores, cujo critério é a data do registro, no ambiente virtual do Siscomex (NYEGRAY, 2016).

## 4 DESCRIÇÃO E IMPACTOS DA IN 513/2005 / DESCRIÇÃO DA IN 513/2005 E SEUS IMPACTOS

A Instrução Normativa 513/2005 é um benefício fiscal concedido às empresas enquadradas no Lucro Real, habilitadas ao regime aduaneiro especial e contratadas por empresas sediadas no exterior. Este benefício concede a isenção de determinados tributos em importações e/ou compras nacionais de matéria prima para a construção ou conversão no País de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural.

Entretanto para expormos a IN513/2005 é necessário abordarmos alguns conceitos, entre eles o regime de entreposto aduaneiro, benefício fiscal e em seguida falaremos sobre a IN e os seus impactos.

### 4.1 REGIME DE ENTREPOSTO ADUANEIRO

A Receita Federal Brasileira, órgão responsável pelo controle aduaneiro em nosso país, enuncia que tem o objetivo de “organizar uma rede entre as aduanas de maneira a garantir o movimento contínuo de mercadorias através de cadeias internacionais seguras”. No Brasil o controle aduaneiro começou em 1534 com as Capitanias Hereditárias (NYEGRAY, 2016).

Aduana é uma repartição governamental encarregada do controle do movimento fronteiriço de cargas e pessoas com consequente arrecadação fiscal regido por normas e leis regulamentadas (LUZ, 2014).

> O regime especial de entreposto aduaneiro na importação é o que permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes na importação. (Art. 404 do Regulamento Aduaneiro - RA)(RECEITA FAZENDÁRIA, 2016).

O governo brasileiro utiliza várias formas para incentivar o comércio internacional, por meio dos regimes aduaneiros especiais adotam-se condutas que atendem situações diferenciadas de importação e exportação. Os regimes especiais aduaneiros propiciam o desenvolvimento de determinados setores da economia, melhorando a

competitividade das empresas com isenção ou suspensão de tributos (LUCIANO, *et al*, 2014).

Há situações diferenciadas que justificam a existência de regimes aduaneiros especiais, seja pela maneira de se propiciar opções operacionais eficientes ou por causa de situações atípicas que demandam rotinas específicas, cujo aspecto comum é a suspensão de pagamento de tributos complementa Luciano, *et al* (2014).

Existem regimes que têm tratamento diferenciado pela legislação, em razão de algumas características comuns entre eles, quais sejam:

> • Existe um caráter suspensivo dos impostos até a ocorrência do fato gerador;
> • Na maioria deles, durante o seu prazo de duração são sem cobertura cambial;
> • Exige-se assinatura de um Termo de Responsabilidade;
> • Cada um tem as suas especialidades que deverão ser atendidas em razão da essência do regime (MALUF, 2000 apud LUCIANO *et al*, 2014).

Conforme o regulamento aduaneiro a legislação brasileira prevê os seguintes regimes aduaneiros especiais apresentados no quadro abaixo.

Quadro 2: Regimes aduaneiros especiais

| **Regime** | **Caracterização** |
|---|---|
| Trânsito aduaneiro | O regime especial de trânsito aduaneiro é o que permite o transporte de mercadoria, sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro, com suspensão do pagamento de tributos. (art. 315 do Regulamento Aduaneiro) |
| Admissão temporária | O que permite a importação de bens que devam permanecer no país durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica, na forma e nas condições especificadas no Livro IV Título I e Capítulo no, do Decreto nº 4.543/2002 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 75, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 79) |
| Entreposto aduaneiro | O regime especial de entreposto aduaneiro na importação é o que permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação (Decreto lei 1.455, de 1976, art. 9º, com a redação da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 69, e Decreto nº 4.543/2002, art. 356). |
| Entreposto industrial | O que permite à empresa beneficiária importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à |

| | |
|---|---|
| | exportação ou mercado interno. É também permitido que parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, seja despachada para consumo. A mercadoria, no estado em que foi importada, poderá também ser exportada, reexportada ou destruída. |
| Exportação temporária | O regime de exportação temporária é o que permite a saída, do país, com suspensão do pagamento do imposto de exportação, de mercadoria nacional ou nacionalizada, condicionada à reimportação em prazo determinado, no mesmo estado em que foi exportada (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 92, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º e Decreto nº 4.543, art. 385). |
| *Drawback* | I-suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; II- isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e III- restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada. |

Fonte: RECEITA FEDERAL, (2017); VAZQUEZ, (2015).

Portanto, como o exposto acima, a legislação brasileira prevê os regimes aduaneiros especiais, como um mecanismo que auxilia aos importadores e exportadores nas suas operações de compra e venda, com cessão das obrigações fiscais.

De acordo com o Decreto n° 6.759, DOU 06/02/2009 do Regulamento Aduaneiro (RA):

> Art. 409 - A mercadoria deverá ter uma das seguintes destinações, em até quarenta e cinco dias do término do prazo de vigência do regime, sob pena de ser considerada abandonada (Decreto-Lei n° 1.455, de 1976, art. 23, inciso II, alínea d):
> I – despacho para consumo;
> II – reexportação
> III – exportação; ou
> IV – transferência para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais.
> § 2° - Nas hipóteses nos incisos I e III, as mercadorias admitidas no regime, importadas sem cobertura cambial, deverão ser nacionalizadas antes de efetuada a destinação (Decreto n° 6.759, DOU 06/02/2009).

No entreposto aduaneiro a mercadoria pode continuar no entreposto pelo prazo de um ano prorrogável até o total de dois anos, salvo se em situações especiais pode-se conceder nova prorrogação de um ano, não ultrapassando o limite de três anos. Os

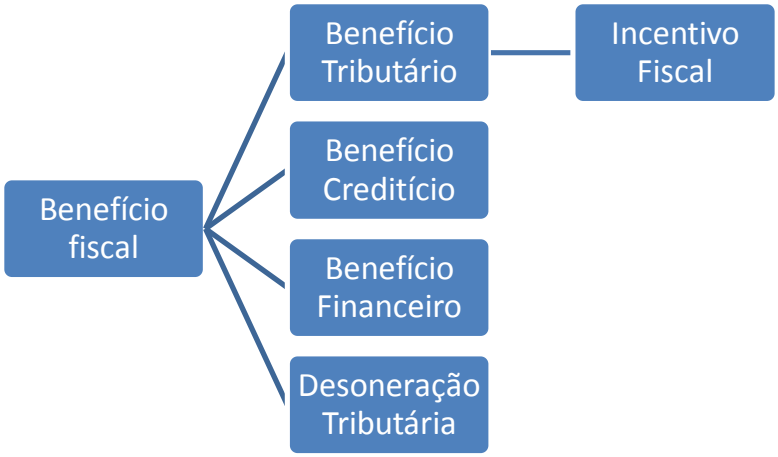
prazos concedidos devem ser seguidos conforme a legislação, caso o prazo definido seja ultrapassado a mercadoria pode ser considerada abandonada (LUCIANO *et al*, 2014).

## 4.2 CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL

Benefício Fiscal pode ser entendido como a redução ou eliminação, direta ou indireta, do pertinente ônus tributário, originado de uma lei ou norma específica. Qualquer pagamento ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativa a impostos, taxas ou contribuições somente poderá ser realizada mediante lei, em detrimento do disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da Constituição Federal, que condiciona a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a prévio acordo conjunto entre os Estados e o Distrito Federal (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017).

É importante destacar que, nem todo benefício fiscal é um benéfico tributário. Na Constituição Federal de 1988, no artigo 165 e, a Lei Complementar 101 de 2000, conhecida com Lei da Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 14, caracterizam “as práticas de benefícios fiscais como: isenção, anistias, remissões, subsídios, créditos presumidos, alterações de alíquotas e mudanças na base de cálculo. Estas práticas de benéficos fiscais se configuram dentro de quatro tipos de benefícios: a desoneração tributária, os benefícios creditícios, benefícios tributários e benefícios financeiros” (PARANAIBA e MIZIARA (2002).

Organograma 2: Classificação dos benefícios fiscais




Fonte: PARANAIBA e MIZIARA (2002) Adaptado pelo autor

De acordo com a SRF, os benefícios tributários podem ser utilizados quando há intenção de desenvolver um setor ou região e aquele quando compensa determinados serviços que o governo deveria oferecer com qualidade, mas não o faz de tal forma. Os benefícios tributários representam cerca de 2% do Produto Interno Bruto e 12,3% das receitas administradas pela própria Secretaria.

Os incentivos fiscais, classificados como benefícios tributários, representam uma forma de desoneração tributária, ou seja, é uma parte da arrecadação que o governo não vê. Conforme definição da própria Secretaria de Receita Federal (SRF, 2017), “são consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária”.

## 4.3 A INSTRUÇÃO NORMATIVA 513/2005

O Regime Especial de Entreposto Aduaneiro, regulamentado pela Secretaria da Receita Federal através da Instrução Normativa Nº. 513, de 17 de fevereiro de 2005, é aplicado a bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, contratados por empresas sediadas no exterior e conforme bens relacionados no Decreto N° 8.138, de 06 de novembro de 2013.

A publicação do Decreto 8.138/2013 foi um grande avanço em direção a racionalização da interpretação de quais bens seriam passíveis de admissão no regime, com a listagem dos mesmos, tornando a legislação no que tange a este aspecto mais claro e objetivo.

O Regime Especial de Entreposto Aduaneiro, nos termos estabelecidos na IN 513, poderá ser aplicado em materiais, partes, peças e componentes importados ou adquiridos no mercado nacional para construção de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás no país. São admitidos no regime os seguintes bens, conforme disposto no Decreto 8138/2013:

- Unidade Modular para Plataforma de Petróleo e Gás;
- Navio-Aliviador;
- Barcos de Apoio;

- FPSO (Unidade Flutuante de Produção, Armazenamento e Transferência);
- FSO - Unidade (Plataforma) Flutuante de Armazenamento e Transferência;
- Unidade (Plataforma) de Perfuração, Produção, Pesquisa e Exploração de Petróleo e Gás;
- Navio-Sonda;
- Navio Lançador de Dutos;
- Navio de Pesquisa Sísmica;
- Navio Lançador de Cabos;
- Navio de Intervenção de Poços;
- Navio de Suporte de Mergulhos;
- Navio Guindaste;
- *Pipelay Support Vessel* (PLSV);
- Jaquetas;

Para habilitar-se a operar o regime dos bens descritos acima, conforme o art. 6º da IN 513/2005 a pessoa jurídica deverá:

> I - estar contratada por empresa sediada no exterior para a construção ou conversão, no País, dos bens referidos no art. 1º;(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1410, de 13 de novembro de 2013)
> II - atender aos requisitos de regularidade fiscal quanto aos impostos e contribuições administrados pela RFB e à Dívida Ativa da União administrada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN);(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1410, de 13 de novembro de 2013)
> III - dispor de sistema de controle informatizado de entrada, permanência e saída de mercadorias, de registro e apuração de créditos tributários devidos, extintos ou com suspensão do pagamento ou da exigibilidade, integrado aos sistemas corporativos da empresa no País, com livre e permanente acesso da RFB.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1410, de 13 de novembro de 2013).

Importante ressaltar que não é permitida a aplicação do regime para manutenção ou reparo de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural.

Rocha (2016) reforça que a suspensão dos tributos poderá ser aplicada nas compras de matéria prima destinada aos bens especificados anteriormente, assim, excluem-se

deste benefício os materiais classificados como uso e consumo ou como ativo do projeto.

Cabe salientar que por meio deste regime, é possível adquirir mercadorias estrangeiras e nacionais com suspensão dos tributos para o processo de industrialização, assim como atividades de aferição, testes e inspeções, inclusive no caso de pré-operação do bem.

Organograma 3: Regime aduaneiro, principais atividades:

Fonte: ROCHA, 2016 adaptado pelo autor

Conforme disposto na IN 513 e também citado por Silva (2013) e Rocha (2016), é classificado como regime especial, o regime de entreposto aduaneiro aplicado na construção ou conversão de bens contratadas por empresas sediadas no exterior, tem como local de operação e campo de aplicação do referido regime:

> I no próprio bem em construção ou conversão;
> II em estaleiro naval; ou
> III em instalações industriais, destinadas à construção dos bens;
> IV instalações portuárias, ou seja, instalação localizada dentro ou fora da área do porto organizado e utilizada em movimentação de passageiros, em movimentação ou armazenagem de mercadorias, destinadas ou provenientes de transporte aquaviário.

A IN estabelece critérios obrigatórios a serem seguidos relacionados à: transferência de materiais, controle de perda, controle de resíduos, transferência de contratos, relação das informações no cadastro de bens, além da extinção do regime no caso de

descumprimento das exigências do regime. Importante ressaltar, que o descumprimento dos critérios obrigatórios acarretará em advertências, multas e até a suspensão do benefício da IN513/2005, o que impede o estabelecimento de admitir novas mercadorias no regime até devidas regularizações.

**a) Relações de transferência de materiais**

Conforme exposto pela IN513/2005, a movimentação de mercadorias para a realização de industrialização, conserto, aferição, inspeção, ou teste fora do local ou estabelecimento terá por base a emissão informatizada da pertinente Relação de Transferência de Mercadorias (RTM). Para efeitos do adequado controle de estoque do sistema informatizado, é necessária também a emissão de RTM para as movimentações internas.

A RTM terá numeração sequencial única, com sete dígitos mais um dígito verificador, correspondendo os dois primeiros ao ano da transferência e os demais à sequência numérica sem repetição. A RTM é registrada e mantida no sistema informatizado de controle do regime Entreposto Aduaneiro (IN 513/ 2005).

**b) Controle de perdas**

A Instrução Normativa 513/05 concede ainda o benefício sobre perdas em relação à cobrança dos tributos suspensos. Assim, foi estabelecido em 1% o percentual máximo de tolerância referente à perda inevitável ao processo produtivo, fixado pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e calculado pelo sistema informatizado. Declara a Instrução que aquelas que excederem o percentual de 1% deverão ter seus tributos suspensos recolhidos.

Ainda, as mercadorias consideradas perdidas deverão ser fisicamente separadas, enquanto estiverem no estabelecimento, e submetidas a destruição ou alienadas como sucata (IN 513/ 2005).

As perdas serão apuradas trimestralmente, tendo por base a quantidade total de mercadorias aplicadas no processo produtivo, classificadas de acordo com a NCM.

O beneficiário do regime deverá apresentar à unidade da Receita Federal Brasileira (RFB) até o quinto dia do mês subsequente ao trimestre de apuração, relatório das perdas excedentes ao limite de tolerância verificadas por NCM, acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos (IN 513/ 2005).

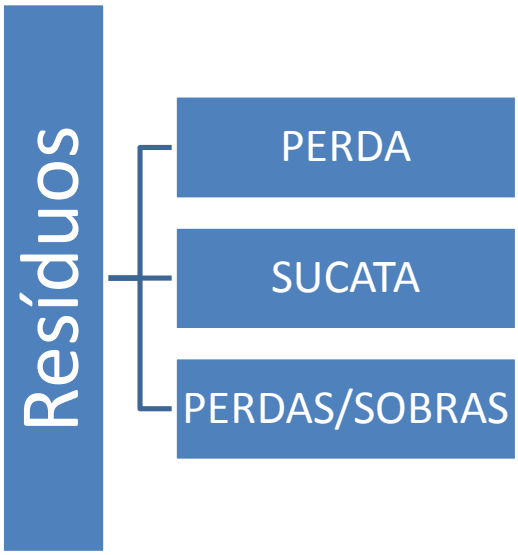
**c) Controle de resíduos**

Consoante Instrução, uma vez registrados no sistema de controle do regime, os resíduos deverão ser submetidos a processo na Receita Federal para que seja atestado o estado do resíduo como sucata. Somente após a Receita Federal atestar o estado de sucata poderá ser iniciado o processo de nacionalização.

Por conta do processo de nacionalização é necessária a separação física (por NCM do insumo que originou o resíduo) para controle da Receita Federal durante este processo e, após sua conclusão, a consequente venda dos resíduos como sucata (IN 513/ 2005).

Segundo a Instrução, os resíduos do processo produtivo não exportados ou não destruídos serão despachados para consumo, mediante o recolhimento dos tributos devidos na importação. É considerado como resíduos todos os restos de matérias-primas após a sua utilização na linha de produção e não pode ser utilizado em processos semelhantes. Porções de resíduo sem o valor original.

Organograma 4: Classificação dos resíduos




Fonte: IN 513/2005 - Adaptada pelo autor

Em conformidade com Instrução Normativa, pode-se afirmar que o resíduo é um subproduto do processo de produção e que não será adicionado fisicamente ao produto final, o que pode ser comprovado pelas alfândegas por meio do processo administrativo como sucata. O resíduo pode ser controlado para ter uma ideia mais precisa da quantidade gerada em um processo de industrialização. Portanto, os resíduos gerados neste processo podem ser vendidos a terceiros e processados em matérias-primas para uso posterior. Exemplos de resíduos: escórias de aço, lascas e tubos utilizados nas ordens de produção.

Outro aspecto levantado pela Normativa é que a perda é definida como qualquer coisa que não agrega valor ao produto e custo atual, de materiais e produtos defeituosos a atividades não produtivas. As perdas são assim decorrentes da obsolescência, deterioração ou mau funcionamento.

Como resíduos, as perdas podem ser originárias do processo de produção, mas neste caso, quando o subproduto é intangível, é impossível controlar ou mover. A medição dessa quantidade perdida pode ser feita pesando o material antes e após o processamento, onde a diferença de peso será da parte que foi efetivamente perdida. A essa perda inerente ao processo de produção, a IN 513/05 estabelece-o em 1% para fins não tributários. Os resíduos relacionados aos processos de produção não devem ser considerados no cálculo da perda de 1% (IN 513/ 2005).

Enfatiza a Instrução Normativa, que a sucata é definida como uma condição que os materiais são atestados através de um relatório de certificado para fins de prova. Os materiais considerados sucata perdem sua principal funcionalidade e não podem mais ser aplicados em sua intenção original. No entanto, ainda pode ser vendido e usado como produto bruto para uso de terceiros.

O conceito de sobras é definido como resultante de um processo de produção, embora, ao contrário do resíduo, a sobra seja considerada ainda adequada à sua finalidade original. Além disso, as sobras podem ser consideradas materiais que podem ser adquiridos em excesso e, portanto, não são aplicados no processo de produção. Os produtos fabricados também podem ser considerados restos, se não vierem a ser usados na função para a qual eles foram desenvolvidos (IN 513/ 2005).

**d) Transferência entre contratos**

A IN 513/05 prevê a transferência de mercadorias entre contratos de mesma natureza, não sendo necessária nova admissão no regime e também não interrompe a contagem do prazo. A transferência deve ser previamente autorizada pela unidade jurisdicionante da RFB e deve ser devidamente registrada nos sistemas de controle informatizado de ambos os contratos.

**e) Legislação de regência da suspensão dos impostos, taxas e contribuições federais**

Silva (2013) reforça que o regime de entreposto aduaneiro poderá ser aplicado em produtos empregados na construção ou conversão de bens, com suspensão do pagamento ou da exigibilidade, nos tributos da importação ou tributos federais (II, PIS, COFINS e IPI) que incidem nas operações internas na aquisição de mercadorias nacionais ou importadas pelo benefício para ser incorporada ao produto a ser exportado.

Conforme exposto na IN513/2005 as mercadorias admitidas no regime de importação terão por base a declaração de admissão específica formulado pelo importador no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex). Será concedido o regime mediante o desembaraço aduaneiro das mercadorias constantes da respectiva declaração de admissão. A partir disto, a empresa beneficiária deverá efetuar a emissão de nota fiscal de importação com suspensão da exigibilidade do II, IPI, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, onde deverá conter a seguinte base legal na nota fiscal:

> "Importação com suspensão de II, PIS/PASEP, Cofins e do IPI com destino a estabelecimento habilitado ao regime aduaneiroespecial de entreposto aduaneiro para construção ou conversão de bens referidos no art 1º da INSRF nº 513 de 2005 - ADE SRRF nº XXX, de xx/xx/xxxx". (IN513/2005)

As mercadorias nacionais admitidas no regime terão como base a nota fiscal emitida pelo fornecedor. Os produtos remetidos ao estabelecimento habilitado a operar no regime, sairão do estabelecimento do fornecedor nacional com suspensão da exigibilidade do IPI e da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devendo constar na nota fiscal a seguinte base legal:

> "Saída com suspensão de PIS/Pasep, Cofins e do IPI com destino a estabelecimento habilitado ao regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro para a construção ou conversão de bens referidos no art. 1º da IN SRF nº 513, de 2005 - ADE SRRF nº XXX, de xx/xx/xxxx". (IN513/2005)

Nas operações de importação e compras no mercado nacional realizadas para admissão no Regime de Entreposto Aduaneiro, os impostos, contribuições e taxas federais estão suspensos em função dos seguintes atos legais, vide abaixo:

Quadro 3: Atos legais dos tributos suspensos

| Imposto de Importação - II e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI |
|---|
| • Constituição Federal, art. 153, Parágrafo 3º, Inciso III;<br>• Decreto Nº. 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro) art. 404 e 410;<br>• Instrução Normativa SRF Nº. 513, de 17/02/2005, art. 3º combinado com art. 16. |
| **Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS** |
| • Decreto Nº. 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro) art. 404;<br>• Art. 6º da Lei Nº. 10.833, de 29/12/2003, alterada pela Lei nº. 12.844/2013;<br>• Art. 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002; e<br>• Instrução Normativa SRF Nº. 513, de 17/02/2005, art. 3º. |
| **Adicional sobre o Frete para Renovação de Marinha Mercante – AFRMM (exclusivo para o caso de mercadorias importadas por via marítima)** |
| • Art. 15º da Lei Nº. 10.893, de 13/07/2004. |

Fonte: ROCHA, 2016.

### f) Relação das informações no cadastro de bens

A entrada, permanência e a saída de mercadorias no Regime deverão ser registradas em um sistema de controle informatizado com livre e permanente acesso à RFB, conforme art. 25 da IN513/2005:

> Art. 25. O controle aduaneiro de entrada, permanência e saída de mercadorias no regime, será efetuado com base no sistema de controle informatizado a que se refere o inciso III do art. 6º, integrado aos respectivos controles corporativos e fiscais da empresa interessada.
> § 1º O sistema de controle informatizado a que se refere o caput deverá individualizar o projeto por etapas, de acordo com o cronograma de execução.
> § 2º O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação fiscal.
> § 3º Na hipótese de beneficiário que opere com contratos diversos, o sistema de controle informatizado deverá controlar a entrada, a permanência e a saída de mercadorias individualmente por contrato.

Logo, este controle deve ser efetuado com base em informações fundamentais dos bens admitidos no regime, como:

- *Part Number;*
- Descrição do bem;
- NCM;
- Unidade de medida comercial;
- Peso líquido unitário na unidade de medida comercial;
- Tipo e quantidade da embalagem de comercialização;
- Tipo e quantidade de acondicionamento de transporte;

De acordo com a IN513/2005 os prazos para registro das informações no sistema deverá ser feito:

I - No mesmo dia:

- Da emissão do respectivo documento pela empresa, em caso de saída fiscal; ou

- Da correspondente entrada fiscal de mercadoria importada;

II - No prazo máximo de um dia:

- Na saída física de mercadoria, contados da efetiva saída do estabelecimento; ou

- No registro de produção acabada ou de serviço concluído;

III - No prazo máximo de três dias da entrada física de mercadoria adquirida de fornecedor nacional, contados de sua efetiva chegada no estabelecimento;

IV - No prazo máximo de sete dias, na entrada física de mercadoria importada por via aérea, contados do correspondente desembaraço aduaneiro; e

V - No prazo máximo de quinze dias, na entrada física de mercadoria importada pelas demais vias de transporte, contados do correspondente desembaraço aduaneiro.

O não atendimento a este requisito poderá causar, a critério da fiscalização, sanção administrativa por advertência e suspensão, no caso de reincidência em conduta já sancionada, das admissões no regime até que a situação seja corrigida ou ainda multa por descumprimento de norma operacional. (IN513/2005).

Dispõe os artigos 26 e 27 da IN513/2005:

> Art. 26. O sistema de controle informatizado a que se refere o art. 25 estará sujeito a auditoria, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 682, de 4 de outubro de 2006. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1512, de 07 de novembro de 2014)
> § 1º A primeira auditoria será iniciada em prazo não superior a noventa dias contados da habilitação e se destinará à verificação do atendimento das especificações, com vistas, especialmente, aos aspectos de segurança e integridade das informações.
> § 2º O prazo a que se refere o § 1º poderá ser prorrogado, uma única vez, por igual período, a critério do titular da unidade da RFB referida no caput do art. 7º.
> Art. 27. O sistema de controle informatizado do beneficiário habilitado deverá, sem prejuízo de outros controles estabelecidos na sua especificação, contemplar: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)
> I - o registro de dados de importações, inclusive com base em outros regimes aduaneiros especiais, e de aquisição no mercado interno de partes e peças utilizadas na fabricação de produto ou aplicadas na prestação de serviços industriais, relacionando-as com os respectivos documentos de entrada;
> II - relação dos materiais, partes, peças e componentes a serem utilizados na construção ou conversão dos bens referidos no art. 1º, especificados por classificação fiscal, com estimativa de quantidade, de acordo com o projeto;
> III - o registro de dados de mercadorias em estoque, nacionais ou estrangeiras, relacionando-as com os respectivos documentos de entrada;
> IV - o registro de dados de mercadorias destinadas na forma do art. 17, relacionando-as com os respectivos documentos de entrada;
> V - as movimentações relativas à saída e ao retorno de mercadorias, realizadas ao amparo do art. 33;
> VI - a admissão e a saída de mercadorias em decorrência da substituição do beneficiário do regime; e
> VII - o controle do valor dos tributos com pagamento ou exigibilidade suspensos, relacionado às entradas de mercadorias importadas ou nacionais, referenciadas aos seus documentos de origem, bem assim das formas de extinção das correspondentes obrigações tributárias.
> Parágrafo único. Para fins do inciso II, as informações serão inseridas no sistema de controle informatizado previamente ao registro da declaração de admissão da mercadoria no regime. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)

Dessa forma, Rocha (2016) sustenta que devido ao rigoroso controle e rastreabilidade exigido pela Receita Federal Brasileira, é viável que as empresas beneficiárias deste regime contratem consultorias internas a fim de melhorar o controle evitando multas e/ou extinção do regime.

**g) Extinção e penalidades da aplicação do regime especial**

Outro aspecto importante que dispõe a Instrução Normativa conforme o art. 17, é a extinção da aplicação do regime, com a adoção do beneficiário, de uma das providências citadas abaixo:

> I - exportação do produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)
> II - reexportação da mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)
> III - retorno ao mercado interno de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, observada a legislação específica; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)
> IV - transferência da mercadoria importada para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, desde que no estado em que foi importada e sem cobertura cambial; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)
> V - despacho para consumo da mercadoria no estado em que foi importada, sem prejuízo da aplicação do disposto no § 4º do art. 11A; ou (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)
> VI - destruição, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 564, de 24 de agosto de 2005)

Ainda conforme exposto no art. 19 e 20 da IN513/2005:

> Art. 19. Nos casos de extinção do regime, a apropriação pelo beneficiário dos valores de tributos com a exigibilidade suspensa, relativamente às mercadorias importadas, deverá ser feita efetuando-se a baixa dos tributos com exigibilidade suspensa de acordo com o critério contábil "primeiro que entra primeiro que sai" (PEPS), referido à ordem cronológica de registro das pertinentes declarações de admissão.
> Art. 20. Os resíduos do processo produtivo não exportados ou não destruídos serão despachados para consumo, mediante o recolhimento dos tributos devidos na importação.

Desta forma, em casos de inconformidade com as regras publicadas pela Instrução Normativa 513/2005, pode incidir em multas, recolhimento dos tributos suspensos nas compras das mercadorias com isenção, podendo até incorrer na extinção do benefício fiscal.

# 5 ESTUDO DE CASO

## 5.1 COMPARATIVO DO CUSTO DOS TRIBUTOS NA COMPRA DE INSUMOS APLICADOS NA CONSTRUÇÃO DE UMA PLATAFORMA FPSO

Este estudo foi realizado com base em informações obtidas por meio de uma pesquisa realizada e publicada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, no qual é demonstrado e comparado o total de tributos suspensos na construção de uma plataforma FPSO com a utilização da IN513/2005.

A pesquisa realizada pelo IPEA teve como base a tributação na indústria de construção naval brasileira e o peso dos tributos na compra de equipamentos e das principais matérias prima aplicadas na construção de uma plataforma FPSO.

O IPEA é uma fundação pública vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, que fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

O objeto de investigação principal teve como foco a comparação entre a adoção e a não adoção da IN513/2005, com impacto direto no custo tributário relacionado à compra dos principais insumos utilizados para construção de uma plataforma FPSO. Conforme descrito na Instrução Normativa 513/2005 pode ser utilizada à isenção de determinados tributos na compra de matéria prima por empresas habilitadas ao regime de entreposto aduaneiro. O estudo de caso será feito como objetivo apenas de efeito comparativo para os tributos: II, IPI, PIS/PASEP e a COFINS que são abrangidos pela IN513/2005.

Segundo Souza e Pires Junior [s.d.], o custo de capital associado à aquisição de navios e/ou plataformas nacionais ou importados, a tributação aplicável as importações brasileiras não se restringem apenas ao Imposto de Importação. O sistema é marcado por complexidades, havendo, além do II, o PIS, a COFINS e o IPI, podendo ainda ter a incidência do ICMS, que em muitos casos também incide sobre as importações

Além das incidências sobre as entradas de mercadorias e serviços destinados à produção, é preciso salientar que, no caso de aquisição de materiais no mercado local, a legislação prevê a incidência dos seguintes tributos e contribuições: IPI, PIS/PASEP, COFINS e ICMS.

## 5.2 GASTOS E DESPESAS INCIDENTES SOBRE PRODUTOS DESTINADOS À CONSTRUÇÃO DE PLATAFORMA FPSO

É relevante destacar que para a construção de uma plataforma FPSO a indústria de construção naval contratada, dispõe de altos custos com a contratação de serviços, compra de equipamentos e insumos, porém, o benefício fiscal da IN513/2005 somente engloba a compra de matéria prima, sendo assim, para melhor entendimento deste trabalho, abordaremos apenas os custos de aquisição dos insumos.

Quadro 4: Gastos e tributos incidentes sobre produtos importados sem utilização de benefício fiscal (R$)

| **Produto** | **FPSO** |
|---|---:|
| Montante gasto com material importado FOB | 3.167.000,00 |
| II | 359.000,00 |
| IPI | 235.000,00 |
| ICMS | 664.000,00 |
| PIS/PASEP | 73.000,00 |
| COFINS | 351.000,00 |
| Despacho aduaneiro | 1.300,00 |
| Seguro | 2.600,00 |
| Despesas de transporte | 483.000,00 |
| **Custo total de entrada** | **5.335.900,00** |

Fonte: IPEA 2014 Adaptada pelo autor.

A partir das informações coletadas na pesquisa do IPEA, a tabela exibe os dados relacionados ao montante gasto com matéria prima de origem importada e nacional, onde se baseia nos principais produtos utilizados na construção de uma plataforma FPSO, como por exemplo: chapas, bobinas, lingotes, blocos e tarugos de aço carbono e aços ligados/especiais.

É relevante informar que a fonte de pesquisa utilizada continha apenas os dados consolidados, com isso não foi possível abrir os cálculos dos tributos sobre a importação, devido a variação da alíquota do IPI e do II de acordo com o NCM do

produto e a COFINS que, para alguns produtos específicos sofre uma alteração na alíquota com acréscimo de um por cento.

Quadro 5: Gastos e tributos incidentes sobre produtos nacionais sem utilização de benefício fiscal(R$)

| Produto | Plataforma FPSO |
|---|---|
| Montante gasto com material nacional FOB | 129.056.000,00 |
| IPI | 8.603.000,00 |
| ICMS | 22.774.000,00 |
| PIS/PASEP | 2.881.000,00 |
| COFINS | 13.852.000,00 |
| Despesas de frete | 6.839.000,00 |
| ICMS sobre frete | 1.025.000,00 |
| PIS/PASEP sobre frete | 112.000,00 |
| COFINS sobre frete | 519.000,00 |
| **Custo total de entrada** | **185.661.000,00** |

Fonte: IPEA 2014 Adaptada pelo autor.

As informações exibidas nos quadros 4 e 5 apresentam os custos dos tributos sobre alguns dos principais insumos utilizados na construção de uma FPSO por empresa não habilitada ao benefício fiscal da IN513/2005.

A nível de informação, também não foi possível abrir os cálculos para cada insumo adquirido no mercado nacional, o fato justifica-se, pois, o ICMS possui variação da alíquota incidente de acordo com o estado de aquisição, o IPI possui alíquota diferenciada para cada produto de acordo com o NCM e o PIS e a COFINS tem alíquotas diferenciadas conforme o enquadramento tributário do fornecedor.

Diante dos dados demonstrados acima, pode-se observar um alto custo tributário sobre a aquisição de insumos de origem nacional e importada. Abaixo, segue quadro demonstrando o custo de aquisição caso a empresa fosse habilitada ao benefício fiscal da IN513/2005:

Quadro 6: Gastos e tributos incidentes sobre produtos importados com a utilização da IN513/2005 *(R$)*

| Produto | Plataforma FPSO |
|---|---|
| Montante gasto com material importado | 3.167.000,00 |
| II | - |
| IPI | - |
| ICMS | 664.000,00 |
| PIS/PASEP | - |
| COFINS | - |
| Despacho aduaneiro | 1.300,00 |
| Seguro | 2.600,00 |
| Valor do custo (NF entrada) | 3.834.900,00 |
| Despesas de transporte | 483.000,00 |
| **Custo total de entrada** | **4.317.900,00** |

Fonte: IPEA, (2014) - Elaborado pelo autor.

A partir das informações apresentadas, pode-se observar uma grande redução no custo total de entrada de material importado, devido à suspensão dos tributos que incidem sobre a importação pela aplicação da IN513/2005, o mesmo acontece com a aquisição de materiais no mercado interno, conforme demonstra o quadro a seguir:

Quadro 7: Gastos e tributos incidentes sobre produtos nacionais com a utilização da IN513/2005 *(R$)*

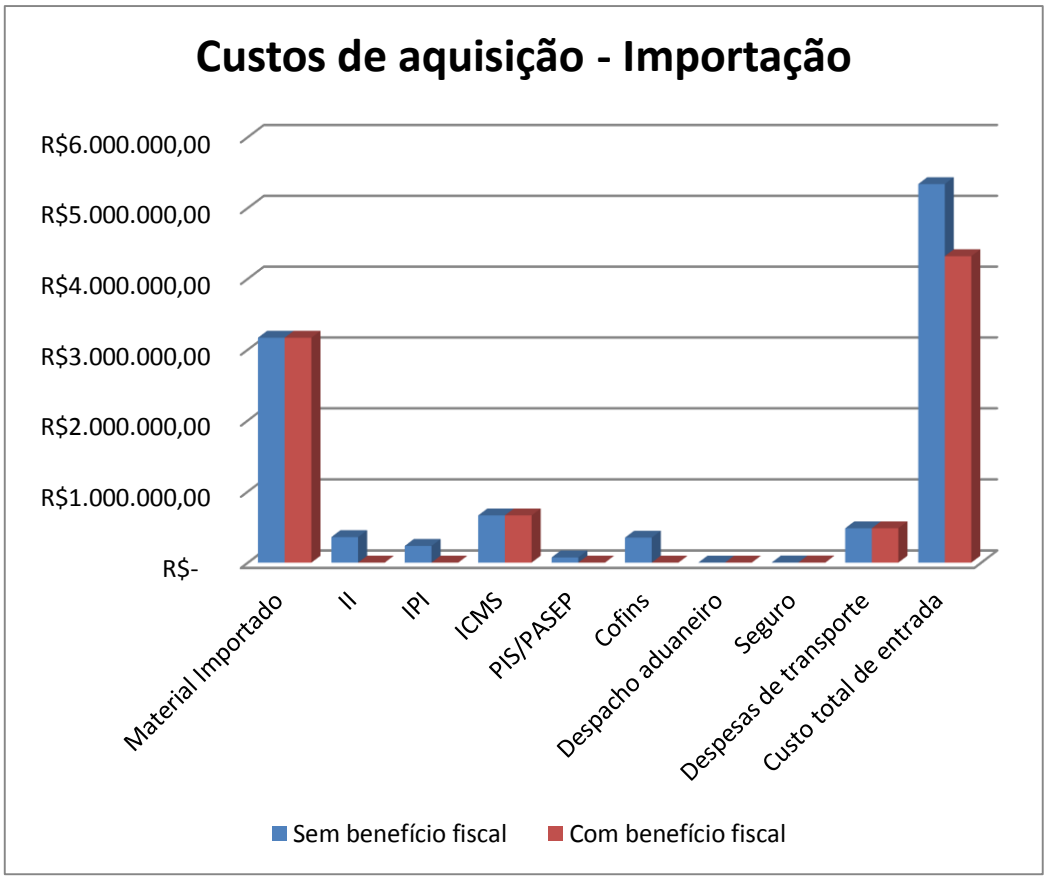
| Produto | Plataforma FPSO |
|---|---|
| Montante gasto com material nacional FOB | 129.056.000,00 |
| IPI | - |
| ICMS | 22.774.000,00 |
| PIS/PASEP | - |
| COFINS | - |
| Despesas de frete | 6.839.000,00 |
| ICMS sobre frete | 1.025.000,00 |
| PIS/PASEP sobre frete | 112.000,00 |
| COFINS sobre frete | 519.000,00 |
| **Custo total de entrada** | **160.325.000,00** |

Fonte: IPEA (2014) - Elaborado pelo autor.

Nota-se no quadro 7, que o PIS e a COFINS sobre o frete não foram suspensos, tendo total incidência sobre a operação, o fato justifica-se pois a IN513/2005 não permite a suspensão do PIS e da COFINS sobre o frete da matéria-prima.

Diante dos dados informados nos quadros 6 e 7, observa-se uma grande diferença no custo total de entradas de produtos nacionais e importados com a utilização do benefício fiscal. Abaixo pode-se observar os gráficos de demonstração:

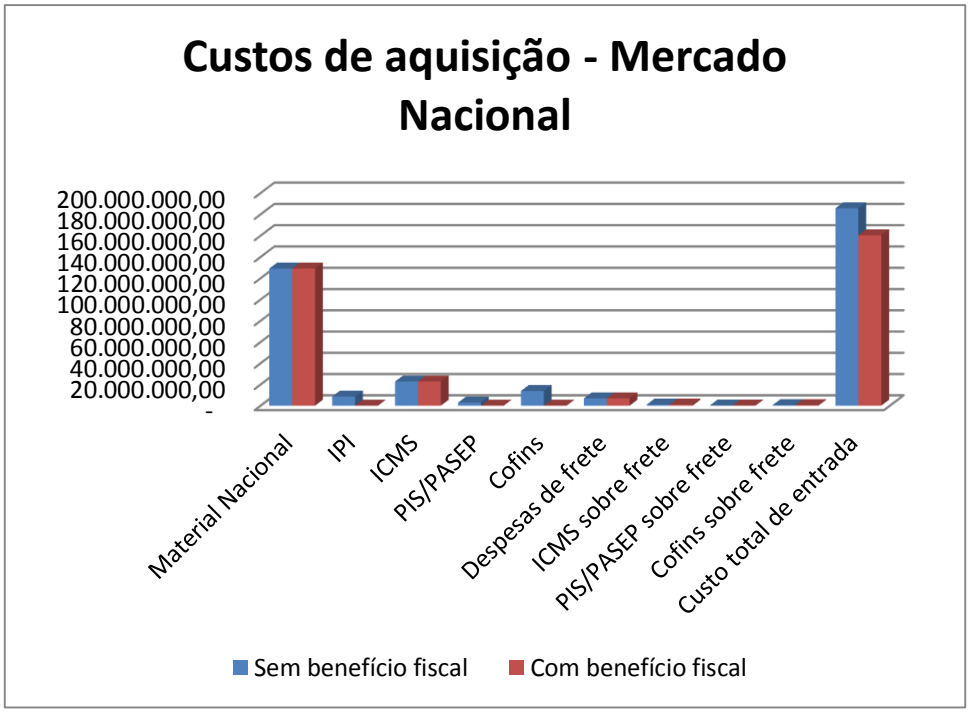
Gráfico 1: Demonstração da utilização da IN513/2005 na aquisição de insumos por importação:




Fonte: IPEA (2014)- Elaborado pelo autor

Pode-se observar no gráfico 1 uma redução de pouco mais de R$ 1 milhão no custo total de aquisição na importação com a utilização do benefício fiscal, se destacando com maior incidência a COFINS e o II. No gráfico a seguir, pode-se observar uma diferença ainda maior com pouco mais de R$ 20 milhões de redução na aquisição nacional.

Gráfico 2: Demonstração da utilização da IN513/2005 na aquisição de insumos nacionais




Fonte: IPEA (2014) - Elaborado pelo autor

A partir dos dados demonstrados acima, obtemos um resultado final de economia tributária na aquisição dos principais insumos aplicados na plataforma petrolífera:

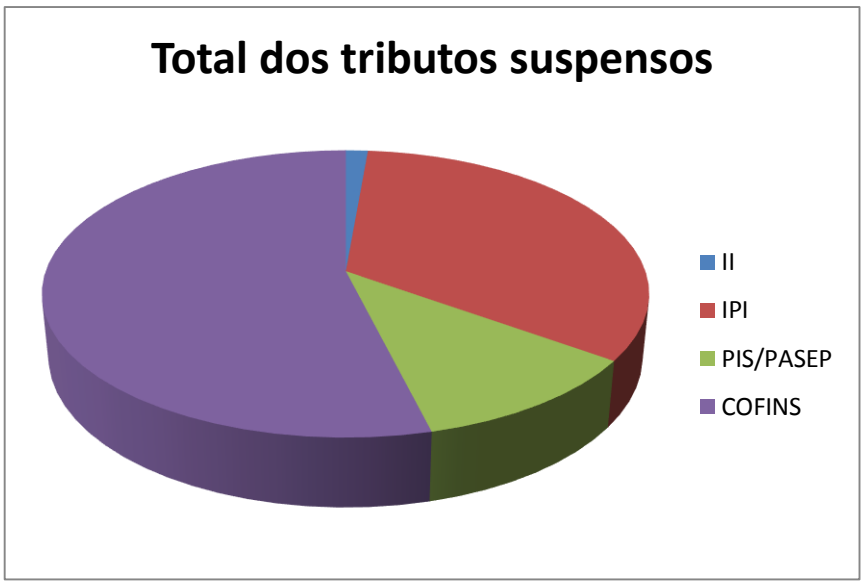
Quadro 8: Total dos tributos suspensos

| Total dos tributos suspensos | | |
|---|---|---|
| II | R$ | 359.000,00 |
| IPI | R$ | 8.838.000,00 |
| PIS/PASEP | R$ | 2.954.000,00 |
| COFINS | R$ | 14.203.000,00 |
| **Total** | R$ | 26.354.000,00 |

Fonte: IPEA - Elaborado pelo autor

O gráfico a seguir apresenta o volume financeiro dos tributos com maior valor de suspensão que são a COFINS e o IPI, o fato justifica-se pela incidência destes tributos tanto na aquisição no mercado interno quanto no externo e ainda pelo fato da alíquota ser maior que a do PIS/PASEP. Pode-se notar uma pequena incidência do Imposto de Importação, devido a sua abrangência ser somente sobre a importação e, com um baixo volume de entrada em relação as aquisições nacionais.

Gráfico 3: Total dos tributos suspensos




Fonte: IPEA - Elaborado pelo autor

Portanto, conforme os dados exibidos acima permitem constatar uma economia muito alta em relação ao custo dos impostos e contribuições na compra dos principais insumos utilizados na construção da FPSO, este custo tem um alto impacto no valor de construção da plataforma com consequência direta no preço final.

Assim, torna-se comprovado, que apesar de ser necessário um controle rigoroso dos materiais e muitas exigências da Receita Federal, ainda se torna viável a utilização da IN513/2005 pelo benefício de suspensão dos altos encargos sobre as aquisições dos principais produtos na construção da FPSO.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tudo que foi apresentado é possível concluir que há relevância no planejamento tributário visando à promoção dos lançamentos fiscais, bem como a importante função em definir a dinâmica tributária. Toda tributação advém de uma legislação vigente. O planejamento tributário ampara-se, portanto, em conceitos extraídos da constituição.

Ainda é necessário destacar que não basta apenas o conhecimento do sistema tributário nacional tal como é apresentado, é preciso aperfeiçoamento profissional e conceitual, principalmente quando se tem o propósito de colocá-lo em prática nos interesses voltados às instituições jurídicas com finalidades lucrativas. Neste caso o estudo dos impostos abrangidos pela IN513/2005 foi de grande relevância. Diante do estudo ficou evidente que o benefício para as empresas está na suspensão dos tributos IPI, PIS, COFINS nas aquisições nacionais e, para as mercadorias importadas, além destes tributos citados ocorre ainda a suspensão do II. Portanto, há um impacto positivo advindo da adoção da Instrução Normativa 513/2005.

Para a Receita Federal Brasileira é importante, pois, as especificidades da IN 513/2005 requerem rigorosamente o controle da entrada até a utilização dos recursos, sendo monitorado por meio de constantes fiscalizações.

Para a empresa o controle requer especialização em comércio exterior e no regime aduaneiro, bem como conhecimentos específicos sobre a Instrução Normativa 513/2005. Na atualidade, o controle dos bens adquiridos por meio do benefício é realizado na maioria das vezes por instituições terceirizadas que dão suporte como consultoria e auditorias periódicas, pois a IN 513/2005, requer um aprofundamento maior sobre sua abrangência e controle interno. Ainda é há para a empresa o resultado da economia tributária de forma direta com a suspensão dos tributos. Podendo a empresa utilizar este valo recurso em outros investimentos no próprio empreendimento.

A atividade petrolífera vem despontando muito bem nos últimos anos, tanto que permitiu alcançar auto-suficiência na sua produção de petróleo e otimização da produção do gás, e que por consequência, contribui fortemente com o incremento de

nossa balança comercial (SILVA, s.d). Diante disto, a adoção de regimes especiais assim como a IN513/2005 pode e deve ser melhorado, para funcionar de forma mais simples e racional, para que atenda a todos os agentes do mercado econômico, que gera riqueza e estabilidade para o crescimento da economia do país, incentivando e fortalecendo a indústria nacional.

A IN513/2005 é um regime complexo que gera custos de conformidade, para que atenda as exigências da RFB o que provoca por parte dos contribuintes e do fisco federal sua utilização desuniforme no Brasil, deixando parte da indústria nacional à margem do processo de participação e desenvolvimento, gerados pelos bilionários investimentos do setor de exploração de petróleo e gás natural. Ainda assim, a adoção da IN 513/2005 propicia vasta redução na carga tributária incidente sobre a operação principal da indústria incentivando e apoiando o seu desenvolvimento. O país então ganha de forma indireta, através da movimentação da economia por meio da entrada de recursos advindos do exterior; fomenta o crescimento do mercado de trabalho com abertura de novos pontos de trabalho; aumento da carga tributária das empresas fornecedores de serviços, além da transferência de tecnologia advinda de países desenvolvidos.

Partindo da suposição de que todos os itens importados e nacionais adquiridos com benefício fiscal aplicados nas áreas da construção de uma plataforma FPSO para a compra das principais matérias-primas, estariam realmente contribuindo e incentivando o desenvolvimento da indústria de construção naval, bem como a atividade petrolífera no Brasil. Entende-se que todos os itens que não são admitidos pelo modelo da IN513/2005 paguem tributos. E que se esses bens ou equipamentos são utilizáveis nas fases de pesquisa e lavra de jazidas de petróleo ter-se-ia a tributação de maneira integral. Para afastar esse tipo de tributação a saída é adicionar em lista afirmativa ou positiva os bens ou equipamentos aceitáveis pelo modelo da IN513/2005, conforme é defendido pelo setor tributário.

É relevante destacar que assim como nas demais atividades industriais, a tributação incidente sobre a indústria de construção naval abrange diversos tributos aplicados sobre a aquisição de insumos, incorporação de ativo imobilizado e contratação de serviços. Esses tributos estão presentes tanto nas aquisições do mercado nacional como também sobre os materiais importados.

Diante de toda abordagem desta pesquisa, sugere-se maior aprofundamento dos incentivos fiscais que podem ser utilizados nas empresas habilitadas ao regime aduaneiro como Repetro, *Drawback* e o RECAP. Esses benefícios fiscais não foram abordados neste trabalho sendo relevante uma comparação destes benefícios fiscais com a IN 513/2005 em trabalhos futuros.

**REFERÊNCIAS**


ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário e inteligência empresarial tributária. Disponível em: <http://www.abdir.com.br/doutrina/imprimir.asp?art_id=935 >. Acesso em: 01 jul. 2017

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 5, DE 31 DE OUTUBRO DE 2001 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5585&visao=compilado>. Acesso em: 25 de mai.2017.

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo. Quanto custa pagar tributos? Rev. Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, n. 29, p. 55 - 67, maio/ago. 2002. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rcf> Acesso em: 10 de abr. 2017.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Americo dos. **IPI ao alcance de todos**- 3 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015.

BRASIL.Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> - Acesso em: 17 de set. 2017.

BRASIL. RECEITA FAZENDÁRIA. Disponível em:< www8.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: jun. 2017.

_____.**Decreto -Lei nº 1.598**, de 26 de Dezembro de 1977. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12 . Acesso em: 10 de mai. 2017.

_____.**Decreto Lei nº 7.212**, de 15 de junho de 2010: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 10 de mai. 2017.

_____.**Decreto Lei nº 8.950**, de 29 de Dezembro de 2016.Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8950.htm>. Acesso em:10 de mai. 2017.

_____.**Decreto Lei nº 37**, de 18 de Novembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 10 de mai. 2017.

_____.**Decreto Lei nº 3.000**, de 26 de Março de 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 15 de mai. 2017.

____.**Decreto Lei nº 6.759**, de 5 de Fevereiro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm> Acesso em: 15 de mai. 2017.

_____.**Decreto Lei nº 4.732**, de 10 de junho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4732.htm> Acesso em: 15 de mai. 2017.

_____.**Decreto Lei nº 8.138**, de 06 de novembro de 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D8138.htm Acesso em: 16 de jun.2017

_____.**Lei n.º 9.718,** de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>. Acesso em: 10 mai. 2017.

_____. **Lei Complementar n.º 123,** de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001 , da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996 , e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 10 mai. 2017.

_____.**Lei nº 8.981** de 20/01/1995. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm> Acesso em 15 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 10.833** de 2003 Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm> Acesso em: 10 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 10.865** de 2004 – Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm> . Acesso em: 10 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 12.814**, de 16 de Maio de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12814.htm>. Acesso em: 10 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 9.249**, de 26 de Dezembro de 1995.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 16 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 4.506** de 30 de Novembro de 1964. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/109498/lei-4506-64>. Acesso em: 16 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 9.430**, de 27 de Dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 16 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 9.317**, de 5 de dezembro de 1996. Disponível em:< https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/104120/lei-9317-96>. Acesso em: 16 de mai. 2017.

_____.**Lei Complementar nº 139**, de 10 de Novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp139.htm>. Acesso em: 16 de mai. 2017.

_____. **Lei nº 10.451**, de 10 de maio de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10451.htm> Acesso em: 15 de mai. 2017.

_____. **Lei nº 12.973**, de 13 de Mai de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>.Acesso em: 15 de mai. 2017.

_____. **Lei nº 10.637**, de 30 de 30 de Dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

_____.**Lei nº 10.522**, de 19 de Julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

_____.**Resolução CGNS Nº 58** de 27 de Abril de 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=32861>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

BROGINI, Gilvan, **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior** [livro eletrônico] Curitiba: InterSaberes, 2013.

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento Tributário:** imposto de renda pessoas jurídicas**.**. 4ª ed.São Paulo: Editora Atlas SA, 1987

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 15 de mai. 2017.

CAROTA, José Carlos. **Manual de Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editora, 2016.

FOLLONI, Andre Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

FLORES, Jéferson de Souza. Contabilidade Tributária. 2016. Disponível em: <http://www.unifra.br/professores/arquivos/29926/88317/Pol%C3%ADgrafo%20Contabilidade%20Tribut%C3%A1ria.pdf> Acesso em: 10 de abr. 2017.

GARCIA, EDINO RIBEIRO. **Contabilidade tributária**. Guarulhos, SP: IOB, 2016.

GOMES, Antônio Paulo Machado. Características da governança corporativa como estímulo à gestão fiscal. **Rev. de contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo, v.27, n 71 p 149-168 mai/jun/jul, 2016. Disponível em:www.revistas.usp.br/rcf Acesso em 10 de abr. 2017.

GOMES, Adriano. **Contabilidade intermediária**. Curitiba : IESDE Brasil S.A., 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015. 40º ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

INSTRUÇÃO NORMATIVA 513/2005 Disponível em:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15426 >. Acesso em: 10 de mai. 2017.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 11, DE 21 DE FEVEREIRO DE 1996. Disponível em:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13034&visao=compilado>. Acesso em: 15 de mai.2017.

IPEA-Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.-Relatório de Pesquisa – IPEA 2014 Competitividade e Tributação na Indústria de Construção Naval Brasileira: peso dos tributos sobre preço de navio petroleiro e plataforma offshore. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=23934 >. Acesso em out.2017.

LAPENDA, José Ticiano Beltrão. Planejamento estratégico e processo decisório. 2012. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/planejamentoestrategico-e processo-decisorio/64798>. Acesso em: 10 mai. 2017.

Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional - Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>- Acesso em: 16 de set. 2017

LUCIANO, Cleiton de Paiva Rodrigues. SOUZA, Reginaldo da Silva; PORTUGAL, Pedro dos Santos; OLIVEIRA, Gustavo Flausino de; OLIVEIRA, Felipe Flausino. Entreposto aduaneiro: vantagens logísticas da utilização do regime de entreposto aduaneiro dentro do aeroporto industrial. XI Simpósio de excelência em gestão e tecnologia (2014). Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos14/19120208.pdf>. Acesso em: 05 de set. 2017.

LUZ, Érico Eleutério da. **Contabilidade Tributária** [livro online] 2 ed. Curitiba: Inter Saberes, 2014. Disponível em: <www.unimesvirtual.com.br>. Acesso em:07 de set. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, 2016.

MACHADO, Julio Henrique. Planejamento tributário. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/component/artigos/planejamento tributario?Itemid= >. Acesso em: 01 de ago. 2017

MACHADO, Marta Alves; SILVA, Adriana Regina; SILVA, Esliane Carecho Borges da; PERUZZI, Marcelo Henrique de Abreu. A importância do planejamento tributário nas microempresas e empresas de pequeno porte. Disponível em:<//https;//www.aems.edu.br/iniciacao-cientifica/download/c88637c512.pdf>. Acesso em: 10 de abr. 2017.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Atlas, 2005.

NYEGRAY, João Alfredo Lopes. **Legislação aduaneira, comércio exterior e negócios internacionais** [livro eletrônico] Curitiba: InterSaberes, 2016.

OTANI N.; FIALHO F. A. P. **Tcc**: métodos e técnicas. Florianópolis: Visual books, 2011.160 p.

PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova econ.,** Belo Horizonte , v. 24, n. 3, p. 541-554, Dec. 2014. Disponível em:<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-63512014000300541&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 out. 2017.

PARANAIBA, Adriano de Carvalho; MIZIARA, Fausto. Incentivos fiscais: uma hermenêutica tributária das políticas de desenvolvimento industrial regional. Disponível em>. Acesso em: 05 de set. 2017.

PAVÃO, Ana Celi; SOUZA, Luciane Regina Braçaroto. A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos na organização. <Disponível em:https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_19_1346771456.pdf> Acesso em: 10 de abr. 2017.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/ /obras/auditoriatributaria.htm> Acesso em: 10 de jun.2017.

PORTAL TRIBURÁRIO. Disponível em< http://www.portaltributario.com.br/cgi-local/guia/clientes/goto.cgi?fator-r.html> Acesso em: 10 de jun.2017.

SILVA Tom, Pierre Fernandes **REPETRO - Regime Aduaneiro Especial de Importação e Exportação de Bens Destinados à Pesquisa e Lavra de Petróleo e gás: Análise dos Entraves e Propostas de Soluções.** – s.d, x folhas (sem data) Dissertação de Mestrado (Mestrado em Gestão Empresarial) – Fundação Getúlio Vargas- FGV. São Paulo, SP Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3912> Acesso 10 de jun.2017

_____.Tom Pierre Fernandes da Silva – 2013 APOSTILA - Logística Aplicada a Área Petrolífera. Disponível em:<

http://www.abdf.com.br/arquivos/documentos/palestras/TomPierre27m14.pdf>. Acesso em: 10 de jun.2017.

RECEITA FEDERAL. Secretaria de Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/recof>. Acesso em 16 de mai.2017.

RECEITA FAZENDÁRIA. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 12 de mai. 2017.

ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Regulamento Aduaneiro Comentado**. 19 ed. São Paulo: Edição Aduaneiras, 2016.

RODRIGUES, Aldenir Ortz et al. **IRPJ/CSLL 2008:** Manual do Imposto de Renda Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. 2. ed. São Paulo: IOB, 2008.

_____. **IRPJ/CSLL 2014**: Manual do Imposto de Renda Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. 1. ed. São Paulo: IOB, 2015.

SILVA, Flaviane Aparecida de Oliveira; CARPINETTI, Mayra Faria; SILVA, Beniza Maria Fegueira Thomaz; ALVARELI, Luciani Vieira Gomes. A importância do planejamento tributário nas empresas mediante a complexa carga tributária brasileira. Jonus, Lorena n. 13, jan/jun, 2011. Disponível em: <publicacoes.fatea.br/index.php/janus/article/download/963/743>. Acesso em: 10 de out. 2017.

SILVA, Roque Sérgio D'.Andrea Ribeiro da. **Introdução ao direito constitucional tributário** (livro eletrônico) Curitiba: InterSaberes, 2013. Disponível em www.unimesb.v.3digitalpages.com.br. Acesso em 10 de Abr. 2017.

SILVA, Vander Brusso da. **Direito tributário descomplicado** 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2014).

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de; SILVA, Amadeu Braga Batista. Tributação e concorrência. Cad. Fin. Publ; Brasília, nº 13, p. 305-329, dez 2013. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos-gerais/arquivo.2014-12-11.7807996922> Acesso em: 10 de abr. 2017.

SOUZA,F.C;PIRES JUNIOR,F.C.M **Custo de capital de navios nacionais e importados no Brasil:** efetividade da barreira tributária e do modelo de financiamento. Rio de Janeiro: IPEN [s.d]. Disponível em: <http://goo.gl/FXU859>. Acesso em 26 out.2017.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior brasileiro.** São Paulo, SP: Atlas, 2015.

ZANLUCA, Júlio César. O Contabilista e o planejamento tributário. Disponível em: < http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/planejamentofiscal.htm>. Acesso em: 10 de abr. 2017.

YOUNG, Lúcia H. Briski. **Regime de tributação federal.** 3.ed. Curitiba: Juruá, 2003.