

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE ITUVERAVA
FACULDADE DR. FRANCISCO MAEDA**

Vinícius dos Santos Ferreira

**TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO EXTERIOR:
UMA ANÁLISE EM TEMPOS DE CRISE**

**ITUVERAVA
2020**

VINÍCIUS DOS SANTOS FERREIRA

**TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO EXTERIOR:
UMA ANÁLISE EM TEMPOS DE CRISE**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade Dr. Francisco Maeda - Fundação
Educativa de Ituverava para obtenção do
título de Bacharel em Direito.**

**Orientadora: Profa. Dra. Cristina Elena
Bernardi Iaroszski**

**ITUVERAVA
2020**

VINÍCIUS DOS SANTOS FERREIRA

**TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO EXTERIOR:
UMA ANÁLISE EM TEMPOS DE CRISE**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade Dr. Francisco Maeda - Fundação
Educativa de Ituverava para obtenção do
título de Bacharel em Direito.**

Ituverava, ____ de _____ de _____.

Orientador(a): _____
Profa. Dra. Cristina Elena Bernardi Iaroszski

Examinador(a): _____

Examinador(a): _____

Dedicatória

Dedico este trabalho a todos familiares, amigos e professores que me acompanharam nessa árdua caminhada no curso de Direito. De certa forma, todos contribuíram no processo da minha formação, principalmente, à minha orientadora, sem a qual não teria concluído o presente trabalho.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por abençoar e iluminar minha vida, me permitindo conquistar todos os meus sonhos e objetivos.

A minha família, por sempre me compreender e ajudar nos diversos momentos de dificuldade ao longo dos cinco anos de faculdade.

A minha querida orientadora, Cristina Elena Bernardi Iaroszski, pela imensa dedicação, confiança, apoio e paciência.

A todos os meus professores, que compartilharam não só o conhecimento, mas também lições que levarei por toda vida.

Aos meus amigos e colegas pelo apoio, companhia, incentivo e aprendizado.

“Evitar os impostos é a única atividade que atualmente contém alguma recompensa”.

John Maynard Keynes

RESUMO

Uma vez que a União recebe a competência para tributar pessoas físicas e jurídicas, a fim de obter receita para sustentação das despesas do Estado, logo se torna obrigatório o pagamento destes tributos e, assim, é importante a preparação, organização e planejamento tributário, principalmente para empresas, que serão aquelas que terão uma carga maior de pagamento de tributos, devido a seus produtos e serviços. O planejamento tributário ajudará as empresas a escolherem a modalidade que lhes permitirá obter maior lucro e pagar tais tributos sem dificuldade. Tendo a possibilidade de escolher entre o regime simples nacional, lucro presumido e lucro real, as empresas precisam entender sua forma de atuação para uma melhor decisão de como trabalhar seus movimentos fiscais. O objetivo deste trabalho é tratar da tributação no Brasil e mostrar como este fenômeno ocorre, tendo como principal exemplo o setor de exportação. Será apresentada a aplicação da questão tributária neste setor e, por fim, procura-se demonstrar uma análise de qual seria a melhor opção de regime tributário para as empresas, principalmente deste setor, para o enfrentamento de uma crise econômica causada por uma pandemia mundial. A metodologia utilizada neste trabalho é a de revisão bibliográfica crítica.

Palavras-chave: Tributação. Regime tributário. Comércio exterior. Crise econômica.

SUMMARY

Once the Federal Government is empowered to tax individuals and corporations in order to obtain revenue to support State expenses, the payment of these taxes turns mandatory and, therefore, tax preparation, organization and planning is important, especially for companies that will become the ones that will have a higher burden of paying taxes, due to their products and services. The tax planning will help the companies to choose the modality that will allow them to obtain greater profit and pay such taxes without difficulty. Having the possibility to choose between the simple national regime, presumed profit and real profit, companies need to understand their way of acting in order to have a better decision on how to work their taxes movements. The aim of this paper is to deal with taxation in Brazil and show how this phenomenon occurs, having as main example the export sector. The application of the tax issue in this sector will be presented and, finally, an attempt will be made to demonstrate an analysis of the best tax regime option for companies, especially in this sector, to face an economic crisis caused by a global pandemic. The methodology used in this paper is that of critical bibliographical review.

Key-words: Taxation. Tax regime. International commerce. Economic crisis.

LISTA DE ABREVIATURAS

ACC - Adiantamento sobre Contrato de Câmbio

ACE - Adiantamento sobre Cambiais Entregues

ART - Artigo

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CAMEX – Secretaria Executiva da Câmara de Comércio Exterior

CF - Constituição Federal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CIDE - Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS - Contribuição para o financiamento da Seguridade Social

CPP - Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional

EPP - Empresa de Pequeno Porte

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE - Imposto de Exportação

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IR - Imposto de Renda

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ME - Microempresa

MEI - Microempreendedor Individual

N - Número

OEA - Operador Econômico Autorizado

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC - Proposta de Emenda à Constituição

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

PROEX - Programa de Financiamento às Exportações

RFB - Receita Federal do Brasil

RIR - Regulamento do Imposto de Renda

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Crescimento da exportação no Brasil.....	40
--	----

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
2. O SURGIMENTO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	16
2.1. Fundamentos de tributos	16
2.1.1. <u>Os Tributos na Doutrina</u>	16
2.1.2. <u>Tributação após Constituição Federal de 1988</u>	18
2.2. O ideal sistema tributário	19
2.3. O Planejamento tributário	20
2.3.1. <u>Os limites do Planejamento Tributário</u>	21
2.3.1.1. Elisão	22
2.3.1.2. Elusão Fiscal	23
2.3.1.3. Evasão Fiscal.....	23
2.4. Principais condutas tipificadas como crimes contra a ordem tributária	24
3. REGIMES TRIBUTÁRIOS	26
3.1. Lucro real.....	26
3.2. Lucro presumido	27
3.3. Simples nacional.....	28
3.4. O setor de exportação no brasil	29
3.4.1. <u>Conceito de exportação</u>	29
3.4.2. <u>A importância da exportação no âmbito nacional</u>	31
4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA.....	33
4.1. Fundamentos	33
4.2. Princípios regulamentadores do imposto de exportação	34
4.3. Tratamento tributário.....	36
4.4. Incentivos à exportação.....	38
4.5. As barreiras da exportação.....	39
4.6. A exportação no Brasil entre os anos 1997 a 2020	40
5. APLICAÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO NO COMÉRCIO EXTERIOR MEDIANTE O CENÁRIO DE UMA PANDEMIA GLOBAL	42
5.1. Os efeitos da pandemia no mercado mundial.....	42
5.2. Mudanças no regime tributário causados pela pandemia/crise.....	44

5.3. Da escolha do melhor regime tributário para enfrentamento da pandemia/crise.....	47
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

Para manter a organização nacional é preciso que os entes da Federação estejam com o controle das atividades em diversos setores, inclusive no setor comercial. Desta forma, o fisco atua pra receber os tributos sobre o que é produzido em solo nacional, ou importado do exterior para utilização nacional, conseqüentemente, movimentando a economia nacional. Sendo assim, surge a tributação no Brasil, que possui como objetivos arrecadar tributos e regular o comércio de produtos que circulam no mercado nacional.

A tributação recai sobre pessoas jurídicas (empresas) e também sobre as pessoas físicas. De forma que todos estão sujeitos à condição de contribuinte, em uma relação tributária com o fisco. O mesmo cenário se apresenta nas relações de comercio internacional, nas exportações.

Ao mesmo tempo em que se exige o pagamento de tais tributos, pode-se também criar exceções quando for conveniente para melhorias e incentivos, como é o exemplo do comércio exterior, onde não há a incidência de alguns tributos, com o objetivo de manter o valor do produto mais baixo e competitivo para proporcionar que o país esteja em evidência no mercado internacional.

Nesse contexto, a tributação é presente na vida das pessoas e das organizações empresariais. Portanto é importante principalmente para as empresas organizarem as formas de pagamento destes tributos, de maneira que estejam preparadas para arcá-las sem que haja prejuízo, uma vez que em determinadas situações o pagamento de tais tributos significam parte do faturamento empresarial.

Com o planejamento tributário, as empresas podem optar por um dos regimes tributários de modo consciente, pois o planejamento traz condições para a análise do regime mais benéfico de acordo com a atividade desenvolvida, podendo ser o simples nacional, o lucro presumido ou o lucro real. Esta análise e preparação se torna importante, pois cada empresa está inserida em um conceito de realidade diferentes. O movimento econômico nunca é o mesmo, sendo assim, cada empresa conhece seus lucros, suas dificuldades, devendo, desta forma, estabelecer o planejamento e as estratégias que deverão ser realizadas. Ao analisar estes pontos, a empresa tem a faculdade de escolher a tributação mais viável para seu setor fiscal.

É importante destacar que a escolha do planejamento tributário regerá o sucesso ou o fracasso de uma empresa, uma vez que a escolha correta poderá trazer lucros e facilitações,

mas a escolha errada poderá acarretar em prejuízos, que muitas vezes podem levar a falência de determinada empresa.

O objetivo deste trabalho é apresentar o conceito de tributação no país, quais os regimes de tributação e a importância dos tributos para o âmbito nacional. Têm-se ainda o objetivo de apresentar a aplicação da tributação na atividade do comércio exterior, uma vez que o setor de exportação representa parte da economia do país.

Por fim, após compreender estes pontos, este trabalho apresenta uma análise sobre uma situação de crise enfrentada devido a uma pandemia global e procura explicar principais mudanças na organização tributária. Desta forma, se faz necessária uma análise sobre qual o melhor regime tributário a ser adotado pelas empresas diante deste cenário que o mundo e o país enfrentam, sempre com o objetivo de auxiliar estas empresas que atuam principalmente do setor de exportação, a fim de reduzir os impactos econômicos dentro de cada uma delas. A metodologia utilizada pelo presente trabalho é a revisão bibliográfica crítica, a partir de doutrinas e dispositivos legais.

2 O SURGIMENTO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Para entender o sistema tributário do Brasil e seu processo de arrecadação se faz necessário investigar a formação histórica e cultural que nos reflete sobre este sistema presente até os dias atuais.

Esse estudo é importante pois aborda o atual modelo de tributação a partir de seu início, esclarecendo pontos essenciais que revelam os reflexos de um modelo primitivo, ainda presente no atual Sistema Tributário Brasileiro.

A tributação surgiu com os primeiros períodos da colonização. Com a chegada das capitâneas hereditárias e a separação do Brasil em quinze territórios, os donatários exploravam recursos de seus territórios e eram obrigados a pagar valores à coroa portuguesa. Essa foi a forma de tributação utilizada neste período, onde todos que exploravam recursos no país eram obrigados ao pagamento da quinta parte ao monopólio monárquico de Portugal. Desde então, ao analisar o sistema tributário a partir do período colonial até os dias atuais, é evidente inúmeras alterações e avanços, chegando ao Código Tributário Nacional (CTN) em 1966.

Por meio da Lei Ordinária nº 5.172/1966 foi criado o Código Tributário Nacional, tratando-se de normas que visavam a organização da tributação do Brasil.

A partir de 1988, com a promulgação da Constituição Federal, conforme bem exposto por Faria e Silva (2017), o Código Tributário é resultado do princípio da recepção, em razão do fenômeno jurídico chamado de recepção pela Constituição Federal, passando assim, de uma Lei Ordinária para uma Lei Complementar.

Portanto, com a recepção da tributação expressa no Código Tributário Nacional, a Constituição Federal aborda com segurança jurídica, trazendo maior eficácia para a aplicação dos tributos no âmbito nacional.

2.1 FUNDAMENTOS DE TRIBUTOS

2.1.1 Os Tributos na Doutrina

A priori, para iniciar o estudo sobre o tributo é imprescindível a necessidade de contextualizar esse termo. A definição surge como “O tributo é a colaboração obrigatória do indivíduo, da empresa, da instituição para a manutenção do Estado, aqui entendido como o ente tributante (União, Estados, Distrito Federal ou municípios, conforme o caso).”

(CREPALDI, 2019, p. 97). Diante desse conceito onde Crepaldi define o tributo como uma receita imposta por lei, com característica compulsória, a fim de arrecadar ao Estado valores para execução de suas finalidades sociais, o autor revela que a Constituição Federal não trouxe a definição de tributo, porém o mesmo demonstra críticas nas figuras que se aproximam ao termo, como o perdimento de bens e a desapropriação.

Machado (2018) descreve o conceito de tributo em três momentos, sendo a primeira uma reflexão ao iniciar as fases do processo a partir da norma que institui a hipótese de incidência, em segundo momento o seu fato gerador e por último a obrigação do contribuinte, como dever de pagar quantia certa ao Estado. Desse modo, o autor aborda no âmbito jurídico e prático o conceito de tributo.

Positivando este conceito, o CTN demonstra o conceito de tributo em seu art. 3º como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Para Carneiro, é indispensável compreender de forma didática a expressão do art.3º do CTN. Para isso, o autor desdobra o artigo em cinco principais pontos. O primeiro ponto, tratando da forma compulsória ressalta ainda que a prestação pecuniária é forma do Estado em obter Receita Pública derivada, receita essa certa quanto a sua natureza, ou seja, uma obrigação ex lege, exigindo a obrigação de pagar. A frente o autor foca no entendimento à liquidação do crédito tributário que certamente venha ser em moeda, o valor em dinheiro, porém o autor ressalta que nada impede a situação de usar um bem que possua valor econômico para cumprir a prestação pecuniária. No terceiro ponto, o mesmo define a tributação que não constitua por ato ilícito, logo o autor segue uma diretriz pelo princípio *pecúnia non olet*, que admite a tributação das riquezas vindas por ato ilícito. Observa-se que é diferente de tributar o ato ilícito, em outras palavras, para o direito tributário é irrelevante a forma na qual o indivíduo adquiriu renda. No quarto ponto é pautado o princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da CF/88. E por último, o vínculo entre a atividade administrativa e a cobrança do tributo, uma vez que cumprido os elementos da obrigação e constituído o crédito, é obrigação do fisco cobrar o contribuinte, sob penas administrativas ou crime de prevaricação.

E assim, diante das posições adotadas pelos autores o conceito de tributação está na imposição do Estado em cobrar de seus contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, uma parcela monetária do que está em circulação. Essencialmente, com fins de garantir o

mecanismo do Estado para com a população, ou seja, garantir os recursos financeiros para o funcionamento do Estado e atendimento às necessidades públicas.

2.1.2 **Tributação após Constituição Federal de 1988**

Fato é que a promulgação da Constituição Federal em 1988 trouxe autonomia aos Estados e garantias a todos os cidadãos. Isso provocou a necessidade de grandes mudanças no sistema de arrecadação, conforme orientam algumas premissas no artigo 3º e 6º do texto Constitucional.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (BRASIL, 1988)

Para compreender o objetivo deste tópico, é necessário estudar o comportamento da carga tributária antes de 1988, onde o Brasil neste período tinha um Produto Interno Bruto (PIB) de 23%, afirma Monguilod (2019). Com a adoção na CF/88 do regime federativo e regime de separação de fontes tributárias, foi necessário dar autonomia financeira aos Estados e Municípios, discriminando as competências exclusivas de cada ente tributante.

A Constituição Federal de 1988 ao dar autonomia não apenas à União, mas também, aos Estados, Distrito Federal ou Municípios para instituir e arrecadar tributos, impôs a União diante da necessidade de arrecadar maior receita para custear suas finalidades sociais. Desta forma tornou-se necessário criar as contribuições que recaíram na maior parte sobre o consumo, conseqüentemente, causando grande aumento da carga tributária nas últimas décadas. Tamanho aumento que aponta o percentual de 35,17% do PIB (Produto Interno Bruto) em 2019, conforme estudo publicado pelo jornal Folha de São Paulo.

O sistema tributário vem de uma reforma em 1965, onde se manteve a matriz tributária vigente até hoje. Pode-se afirmar que o sistema tributário se encontra incompatível com a economia atual diante do presente cenário. Monguilod (2019) diz que estamos diante de um sistema tributário que cada vez mais gera uma insegurança jurídica dentro do sistema. Essa insegurança jurídica causa prejuízos a todos que integram essa relação tributária.

Entender a complexidade da carga tributária no país é uma tarefa frustrante, pois o impacto da alta carga tributária que afeta todos os brasileiros, afinal, são os que pagam a conta, ao adquirir produtos ou serviços, afirma Crepaldi (2019).

Segundo os cálculos demonstrados pelo jornal Folha de São Paulo, a elevada carga tributária no Brasil se equipara aos países desenvolvidos, onde em 2019 a carga tributária do Brasil (CTB) cresceu de 34,76% para 35,17% do PIB. Na presente matéria, Cucolo apresenta um estudo que compara tais resultados com os demais países, revelando que o país possui a segunda maior carga tributária na América Latina.

Portanto, a massiva e complexa carga tributária no Brasil se iguala aos países desenvolvidos, porém não possui os mesmos retornos à população como as grandes nações. Diante disso, existe uma enorme necessidade de estruturar o sistema tributário na ponta dos gastos financeiros, fiscalizar a destinação dos recursos e verificar se está sendo cumprida a finalidade para a qual foi criado.

2.2 O ideal Sistema Tributário

Atualmente, a situação alarmante em que o Brasil se encontra com relação a temática da reforma tributária, torna-se cada vez mais recorrente o assunto sobre o sistema tributário nacional. Idealizar um sistema tributário simples, transparente e eficiente parece uma meta impossível. Machado (2015) entende que o sistema tributário deve ser pensado de forma minuciosa, observando os tributos como um todo, ponderando que o sistema tributário como um todo deve ser rígido, flexível e racional.

De acordo com esse entendimento, Crepaldi descreve que:

O modelo ideal do sistema tributário é aquele em que a participação da carga tributária não deveria ultrapassar os 25% do PIB. Dessa forma, atenderia melhor as necessidades de crescimento vegetativo da economia e da infraestrutura do país. Tributaristas defendem que o país tem de criar uma meta de carga tributária de 15% do PIB dentro de 15 a 20 anos. Isso não ocorre porque o país tem uma série de compromissos estabelecidos pela CF, como a aplicação dos limites mínimos de recurso em saúde, educação, segurança, pagamento de seguro-desemprego e salário mínimo. Alguns críticos do sistema tributário afirmam que o Brasil optou por ser um Estado assistencialista, com direitos muito evidentes para toda a população, criando a partir daí uma política capaz de dar conta desses gastos públicos por meio do aumento da tributação (CREPALDI, 2019, p.52).

O autor revela a realidade na estrutura do Estado, o termo assistencialismo é pautado nos direitos e garantias fundamentais previstos na CF/88 e também se posiciona ao tratar

sobre o nível ideal da carga tributária no Brasil, se opondo à frente de outros tributaristas defendendo a premissa adotada pelo país.

Com isso, muitos estudos e propostas de reforma tributária são apresentados. Recentemente a PEC 45 e PEC 110 foram Propostas de Emenda à Constituição em 2019 e foram introduzidas no Congresso e tem como fundamentos alterar a conjuntura do Sistema Tributário Nacional, com o objetivo na simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, base tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim sendo, constata-se à necessidade de um novo sistema tributário que busque a simplicidade, a justiça social, a distribuição da riqueza, a neutralidade tributária e, conseqüentemente, esteja conexo à competitividade do setor econômico brasileiro e mundial.

2.3 O Planejamento Tributário

Depois de tudo que fora apresentado nos tópicos anteriores, verifica-se que é essencial o estudo sobre o planejamento tributário para pequenas, médias e grandes empresas.

Inicialmente, é primordial a compreensão sobre o que de fato é um planejamento tributário e quais são as muitas formas usadas para definir seu conceito. Nesse sentido e de forma objetiva, o ato de planejar é o ato de criar um caminho para alcançar determinadas metas almejadas.

Portanto, o planejamento tributário se investe no objetivo de maximização dos lucros de uma atividade empresarial. Além disso, é importante planejar para ficar em dia com as obrigações em relação ao fisco, seja qual for o regime de tributação adotado. Existem muitas leis, regulamentos, decretos e outros atos vigentes, que positivam as regras a que as empresas estão submetidas. Diante disso, ressalta-se a importância deste planejamento jurídico tributário.

Segundo Garcia (2018), o planejamento tributário se equipara a elisão fiscal, com características de manter o objetivo em reduzir o ônus das despesas tributárias e observar a legislação. O autor ainda define o tema como primordial na gestão empresarial, ao evitar a incidência tributária e a ocorrência do fato gerador, diante de lucros, portanto, otimiza a aplicação dos recursos advindos pela atividade empresarial.

Entende-se como planejamento tributário um conjunto específico de etapas, usado como uma ferramenta estratégica para reduzir despesas tributárias não necessárias, utilizando meios legais para gerenciar a administração de receita das empresas, ou seja, a importância do

planejamento tributário consiste nos resultados do objetivo alcançado em reduzir, adiar ou excluir encargos tributários.

Constituído uma base sobre planejamento tributário e sua importância, podemos avançar, uma vez que se encontram no ordenamento jurídico brasileiro elementos que fundamentam a legalidade do planejamento tributário, porém existem diferentes posicionamentos em relação ao tema, conforme será exposto adiante.

2.3.1 Os limites do Planejamento Tributário

É certo que o tema planejamento tributário aborda em si muitos conflitos diante das diferentes opiniões, porém desde 1990, já se produziu uma teoria que sustenta com segurança jurídica a prática do planejamento. É assim que explica Rocha (2019) sobre as atividades que são consideradas lícitas se praticadas antes da ocorrência do fato gerador. Estas geram absoluta legitimidade para determinar os limites do planejamento tributário.

Mesmo possuindo a teoria demonstrada pelo autor, por diversos momentos o tema foi levado à questionamentos com relação ao controle diante dos contribuintes que buscavam eliminar, postergar ou reduzir a tributação. Isso porque o planejamento tributário estava se construindo sobre uma base legislativa fértil. Nesse momento, as divergências e limitações sobre o tema levaram estudiosos a se manifestarem.

Segundo Rocha (2019), a tributação é um mecanismo essencialmente instrumental. O autor se preocupa na função racional em que o Estado deve cumprir para manter a máquina pública e atribui a tributação como um dever do contribuinte para o seu ente tributante.

Já Greco (2017) relata que não é só dever do Estado, mas que a importância em obter controle sobre a efetiva fiscalização dos recursos arrecadados e a eficiência destes se trata da essência de uma das funções do Estado Democrático de Direito para toda a sociedade. O autor discorre sobre arrecadar com consciência aquilo que é necessário e afirma que evitar o desvio das finalidades do Estado não é fácil, mas deve haver à prática de fiscalizar por parte da população.

E, assim exprime:

O seu corolário é existir um controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem por eles atendidos. Controlar a aplicação do produto da arrecadação, mais do que instrumento de proteção do contribuinte é mecanismo de controle sobre o modo pelo qual está sendo desempenhada a função tributária (GRECO, 2009, p.175)

Diante disso, é necessário além de arrecadar com consciência, controlar a arrecadação tributária, pois se trata de um instrumento de proteção do contribuinte onde este verifica de que forma está sendo realizado o gasto do dinheiro público, ou seja, qual é a essência da função tributária do Estado.

Portanto, o tema planejamento tributário encontra ainda algumas divergências, posto que de um lado doutrinadores defendem o dever do contribuinte em pagar tributos considerando sua capacidade contributiva e de outro em prol da economicidade, do livre arbítrio do contribuinte sustentado pelo princípio da livre iniciativa, conforme artigo 1º, IV e artigo 170 da Constituição, o qual postula ser o direito de se estruturar de forma estratégica para estar em dia com suas obrigações tributárias.

E neste diapasão, faz-se necessário analisar algumas formas de se atenuar os impactos da tributação utilizando como principal instrumento o planejamento tributário, entretanto, esse planejamento poderá adotar condutas lícitas ou ilícitas, conforme ver-se-á a seguir.

2.3.1.1. Elisão Fiscal

A elisão fiscal é um instituto contextualizado como forma de evitar o pagamento de tributos sobre dois métodos, sendo o primeiro a autonomia que decorre do tipo escrito na lei e o segundo o que resulta das lacunas e brechas que existem na legislação. Em síntese o conceito de elisão revela uma forma de eliminar o pagamento do tributo.

Na visão de Crepaldi (2019), o conceito de elisão fiscal se pauta na conduta do contribuinte que respeita os moldes estabelecidos pela lei. O autor explica que o sistema tributário brasileiro admite a elisão fiscal, pois o contribuinte carrega consigo de forma honesta e verdadeira o objetivo de obter uma carga fiscal menor, reduzindo os custos de uma empresa. Desse modo, procura definir muito bem o momento estratégico que na maior parte prefere realizar escolhas prévias que antecedem ao evento fiscal e a ocorrência do fato gerador.

Assim, as práticas elisivas implicam na redução do valor arrecadado, por meio de práticas lícitas realizadas dentro do que é permitido no ordenamento tributário.

Segundo Caliendo (2019), é possível fundir em um único plano o conceito de elisão e o planejamento tributário. O autor descreve que o planejamento tributário configura uma série de atos do contribuinte na gestão do negócio, onde o objetivo consiste na ênfase dos efeitos tributários. O autor afirma que o planejamento tributário é uma conduta fática que aborda o conceito de elisão.

Diante do exposto, é possível verificar que as práticas elisivas se integram no âmbito do planejamento tributário, de modo que, consiste na prática de atos lícitos visando a economia de tributos, pautado em um planejamento fiscal através da interpretação da lei tributária, geralmente praticada antes da ocorrência do fato gerador.

2.3.1.2 Elusão Fiscal

Define-se o conceito por elusão fiscal o objetivo no método praticado pelo contribuinte para simular um negócio jurídico, atuando com o abuso das formas com a finalidade de economizar despesas com tributos.

Segundo Caliendo:

O conteúdo da elusão é a manipulação artificiosa da estrutura negocial, ou seja, trata-se da alteração dos vínculos estruturais entre os elementos básicos do negócio jurídico. Dado que o critério cronológico (momento de ocorrência do fato gerador) não é suficiente para indicar a presença da elusão e permitir a sua distinção da elisão, torna-se necessário buscarem-se novos critérios de análise. Considerando os mais recentes estudos sobre o tema, encontra-se no defeito de estrutura dos negócios jurídicos o elemento capaz de permitir a adequada análise do fenômeno da elisão e elusão (CALIENDO, 2019, p. 407)

Assim, existe a proximidade de tais institutos e tem a finalidade de descrever quais são os elementos que evidenciam a presença de práticas elusivas, na qual o defeito na estrutura dos negócios jurídicos acaba por caracterizar a elusão fiscal.

Neste diapasão, Mazza (2019) denomina a elusão fiscal como elisão ineficaz, corresponde a um ato jurídico simulado, materializado como um abuso de forma, visando recolher menos ou não recolher nenhum tributo. Nesses casos, o contribuinte se utiliza do instituto que define a forma jurídica, manipulando a finalidade com o objetivo de simulação.

Portanto, pode-se definir que ocorre a elusão fiscal quando o contribuinte simula um negócio jurídico, a fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, adotando uma conduta artificiosa. É necessário observar que a norma geral antielisão exposta no Código Tributário (artigo 116, parágrafo único) seria, na verdade, determinação de impedimento à prática de elusão, reconhecida como “elisão ineficaz”. Tal conduta do contribuinte constitui uma fraude à lei, um abuso de direito, um abuso de formas, uma dissimulação, e ainda, uma falta de propósito negocial.

2.3.1.3 Evasão Fiscal

Na evasão fiscal, verifica-se que a situação é diferente, pois, neste caso, o contribuinte tem o único objetivo de não pagar o tributo ou pagar menos e, para isso, utiliza meios fraudulentos antes ou após a ocorrência que lhe gerou a obrigação tributária. Consciente da legislação que está em vigor, o contribuinte falta com o lançamento contábil, deixa de emitir a nota fiscal, presta declarações falsas, produz documentos falsos, etc., ou seja, produz tais atos simplesmente para burlar o fisco.

Mazza (2019) define a evasão fiscal, a fraude fiscal e a sonegação fiscal em um único plano, onde todas as configuram como práticas ilícitas do contribuinte, pois que visam inibir o recolhimento do tributo.

E ainda, Novais (2018) estabelece que o conceito de evasão fiscal revela qualquer conduta praticada em atividades ilícitas, que carreguem o objeto ao não pagamento de tributo, omitindo as informações necessárias para as Fazendas Públicas sobre fato gerador já praticado.

Em suma, a evasão fiscal são todas condutas ilícitas exercidas pelo contribuinte, com o intuito de não pagar o tributo. Diante disso é muito comum quando ocorrem esses casos que também ocorra o crime de sonegação fiscal. E por isso é importante destacar que este contribuinte não deve sustentar como propósito de seu planejamento tributário apenas a redução de tributos, mas sim otimizar os negócios da empresa, sob o risco de os efeitos de um planejamento tributário ser considerado ilícito pela administração tributária.

Como a conduta pode ser tipificada como crime é importante se atentar aos crimes contra a ordem tributária, previsto na Lei 8.137/90, conforme será exposto a seguir.

2.4 Principais condutas de crimes contra a ordem tributária

Na interpretação constitucional, o pagamento de tributos é um dever do contribuinte para satisfazer o sistema tributário, o qual é apresentado como premissa fundamental para as necessidades do Estado.

Nesse sentido, para sua proteção no sistema de arrecadação com objetivos de evitar crimes que causem danos ao patrimônio dos entes da federação, são previstos os crimes contra a ordem tributária, como forma da materialização desta proteção jurídica.

Quando o tema em pauta trata sobre o planejamento tributário e seus limites, é muito comum abordar quais os crimes contra a ordem tributária o contribuinte pode vir a responder, uma vez que não este não observa a legislação vigente com o objetivo de não pagar tributos.

Nesse sentido, a Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, de âmbito federal, trata sobre os crimes contra ordem tributária, crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo. Positiva os artigos 1º e 2º as principais condutas ilícitas praticadas por empresários que buscam reduzir a carga tributária, configurando muitas vezes o crime de sonegação fiscal previsto na Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965.

O contribuinte ao buscar o planejamento tributário adequado e correto deve se atentar aos dispositivos que tratam dos crimes contra ordem tributária. Os incisos de I ao IV, no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 tratam dos crimes materiais, sendo necessário o lançamento definitivo do tributo conforme expresso na Súmula Vinculante 24. Tais crimes trazem como pena a reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa em razão da gravidade da conduta.

Adiante, o artigo 2º da Lei nº 8.137/90 define os crimes que também configuram contra ordem tributária, porém de forma mais branda. Sendo assim, pune com detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa quando o contribuinte incorre na prática dos incisos de I ao IV, deixando de cumprir determinadas obrigações para reduzir a carga tributária e a atuação do fisco.

Nesse contexto, Crepaldi (2019) ressalta sobre a importância de se aplicar técnicas corretas no modelo de planejamento tributário em questão, tais técnicas que classificam o planejamento tributário e o tornam lícito, trazendo efeitos positivos na gestão financeira de uma empresa.

Portanto, todas as empresas devem se atentar a estrutura do planejamento tributário, inicialmente adotando o regime de tributação mais adequado, em consequência disso, criar em sua gestão tributária um planejamento dentro dos limites impostos pela legislação para não configurar nenhum dos crimes contra ordem tributária tratados neste tópico.

3 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Com o grande impacto tributário nas receitas das empresas, é fundamental ter conhecimento sobre as modalidades de tributação hoje presentes no Brasil. Esse pode ser um assunto confuso para muitos empreendedores, pois devem escolher um regime para o recolhimento de impostos por todo curso do ano e muitas vezes não compreendem como funciona a tributação em si. Portanto, compreender os regimes de tributação é importante.

Ao iniciar o tema é necessário considerar o faturamento da empresa, o tipo de negócio, as despesas e a projeção de faturamento. Todas essas informações definem, diante da legislação tributária, qual será o modelo de tributação em que a empresa deve se enquadrar. Assim, observa-se que o regime de tributação afeta apenas o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Diante dessas informações são três os principais regimes tributários:

3.1 Lucro real

O conceito de lucro em seu sentido amplo revela o ganho econômico. Diante dessa expressão, é essencial a compreensão por parte das empresas a distribuição sobre lucro líquido, lucro bruto, lucro operacional, entre outros fatores para definir o regime tributário. Em questão ao lucro real, este é um modelo de tributação que atua no controle preciso sobre as rendas e as despesas do negócio.

Assim, o regime de tributação pelo lucro real exige muita organização na área contábil, de modo que nesta modalidade a tributação é feita com base no lucro efetivo em que a pessoa jurídica auferiu. Esse regime possui duas formas de apuração, a anual e a trimestral, sendo necessário maior quantidade de livros de escriturações contábeis e fiscais, manutenção idônea de todos os lançamentos como despesas da empresa, a fim de comprovar e deduzir da receita bruta os valores dos impostos. Desta forma, todos os lançamentos são feitos por meio

do Sped Contábil e da Escrituração contábil fiscal, e são transmitidos à RFB, de acordo com o art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977, e art. 247 do RIR/1999.

Pode-se afirmar que nesse modelo de tributação há maior concordância entre a tributação e o lucro da empresa. Sendo possível à todas empresas a opção de optar por esse regime, porém algumas empresas que se enquadram nos casos previstos no artigo nº 246 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, são obrigadas a submeter no Lucro Real.

A expressão lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins de apuração do Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social pelo Lucro Líquido (CSLL). Qualquer empresa pode optar pelo Lucro Real, porém empresas com receita total superior a 78 milhões devem se inserir nessa modalidade de tributação.

Segundo Crepaldi (2019, p. 121), também devem se inserir no Lucro Real.

Empresas 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 (CREPALDI, 2019, p.121).

Portanto, empresas que possuem rendimentos de origem no exterior, organizações que atuam como empresas de factoring, empresas que efetuam mensal o pagamento do Imposto de Renda conforme art. 2 da Lei 9.430/1996, devem se submeter ao Lucro Real.

3.2 Lucro presumido

Este modelo de tributação aborda de forma simplificada a apuração contábil das empresas por estimativa de lucro, definindo um percentual como base para o cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A tributação pelo Lucro Presumido se apresenta de forma simplificada e opcional, onde se tem a base de cálculo do (15% ou 25%) do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a (9%) da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), fixados pela legislação as margens que variam (1,6% a 32%) do faturamento de acordo com cada tipo de negócio. Ressalta que neste regime as arrecadações de PIS e COFINS deverão ser cumulativas, podendo submeter a esta modalidade qualquer empresa que não seja obrigada a estar no lucro real, conforme a IN n. 1515/2014.

Crepaldi (2019) destaca que a modalidade pelo lucro presumido pode ser vantajosa as empresas com projeção de faturamento maior que a margem presumida, por outro lado, pode ocorrer que essa empresa ao optar pelo lucro presumido pague mais imposto do que devem, pois os mesmos são calculados por um valor pré-estipulado. Vale ressaltar que podem optar por esse regime de tributação, as empresas com receita total, no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78 milhões, conforme a Lei 8.981/1995, art.44, Lei n. 9.065/1995, art. 1º, Lei n. 9.249/1995, art. 29 e Lei n. 9.718/1998, art. 13.

Nesse contexto abordado, há possibilidades negativas de que a empresa venha recolher mais impostos do que deveria, caso não atinja determinadas expectativas de lucro. E positivas quando seu faturamento se encontra acima do porcentual pré-fixado para cálculo dos tributos

3.3 Simples nacional

Criado para atender as micro e médias empresas, essa modalidade de tributação reúne de forma simplificada os principais tributos, sendo fundamental que o contribuinte faça uma análise cautelosa para o enquadramento desse regime e o perfil da empresa, conforme estabelece os anexos de acordo a com a atividade exercida.

O regime do Simples Nacional se diferencia pela forma simples e favorável, estabelecida pela Lei Complementar nº 123, aplicável às Microempresas (ME), Microempreendedor Individual (MEI) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Esse sistema abrange em uma única guia mensal os tributos de todos os entes da Federação por meio de um único documento de arrecadação, onde se enquadram neste regime MEI com receita bruta anual inferior a R\$ 81 mil reais, ME com receita bruta anual inferior a R\$ 360 mil reais e EPP uma receita bruta inferior 4,8 milhões de reais. A opção pelo regime de tributação pelo Simples Nacional constitui uma grande vantagem, pois abrange os seguintes tributos através da única guia (DAS) Documento de Arrecadação do Simples Nacional os seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Assim sendo, observa-se que o simples nacional não exclui a incidência dos demais tributos, com exceção as contribuições instituídas pela União.

Do ponto de vista de Crepaldi (2019), nem sempre optar pela simplicidade do simples nacional é uma boa escolha. O autor destaca que o melhor é comparar os demais regimes de tributação antes de optar por este regime.

Portanto, a legislação que trata do regime do simples nacional, no § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, traz o rol das pessoas jurídicas que são excluídas do regime diferenciado em questão.

A partir do momento que é possível entender que a tributação é importante para o âmbito empresarial no Brasil, sendo os regimes tributários apresentados como características importantes para traçar um planejamento e sucesso em suas negociações, pode-se então relacionar as mesmas e aplicá-las em um setor que vem crescendo exponencialmente no Brasil: o setor de exportação. A seguir será apresentado as características do setor de exportação assim como sua correlação com a tributação nacional, trazendo pontos que mostrarão como o regime tributário pode criar incentivos para o comércio internacional.

3.4 O setor de exportação no Brasil

O Brasil possui incidência de alguns tributos em seus produtos quando são vendidos em territórios nacionais. O entendimento destes tributos nos permite verificar que os mesmos incidem em produtos para que sejam arrecadados pelo governo e, assim, sejam transformados em benefício para a população, tanto em questões sociais, como também em suas funções como Estado.

Entretanto, quando se trata do setor de exportação, é necessário trazer um olhar diferente para o mesmo, pois ao analisar este setor é possível encontrar um ganho exponencialmente grande em questões de mercado nacional, uma vez que a economia não está mais centrada apenas no país de origem, mas agora se expande para o mundo todo, trazendo oportunidades de mercado antes não imagináveis.

Para manter os benefícios que as exportações trazem ao mercado, é necessário que as mesmas recebam um tratamento tributário diferenciado e específico, pois desta forma garantem uma estratégia e eficácia maior. Conforme destacado no capítulo anterior, um dos regimes de tributação mais acessíveis para a este mercado é o Lucro Real, pois as empresas que possuem lucro no exterior tendem a se enquadrar neste regime tributário, visando pagar uma carga tributária que efetivamente obteve. Mas este regime por vez, pode não ser o melhor para uma comercial exportadora, muitas são as mudanças, sendo necessário se fazer o entendimento da importância da exportação para o Brasil e os efeitos de como o tratamento

tributário diferenciado podem garantir o crescimento desta modalidade e acarretar em benefício econômico nacional, assegurando que os exportadores tenham chances de expandir seus negócios para o comércio internacional.

3.4.1 Conceito de exportação

Hoje é cada vez mais comum termos acesso a produtos e serviços que antes eram característicos de um país. Celulares, televisores, objetos de tecnologia em geral, roupas e sapatos, aplicativos, tudo isso é possível graças a globalização, que permite que haja união e compartilhamento entre países.

Para Barbosa (2010, p. 12-13),

[...] globalização caracteriza-se, portanto, pela expansão dos fluxos de informações – que atingem todos os países, afetando empresas, indivíduos e movimentos sociais –, pela aceleração das transações econômicas – envolvendo mercadorias, capitais e aplicações financeiras que ultrapassam as fronteiras nacionais – e pela crescente difusão de valores políticos e morais em escala universal.

Assim, com a caracterização de Barbosa é possível entender como a globalização envolve diversos contextos. Além do contexto econômico, onde estão inseridos a compra e venda de produtos, há também o contexto cultural e o contexto político, onde uma vez que são difundidas fazem com que as características que antes eram marcadas como características de um determinado país, passem agora a ser acessadas por todo o mundo. Desta forma, as barreiras culturais, econômicas e políticas são quebradas, permitindo que todos os grupos estejam unidos.

Complementando o que Barbosa diz, Carvalho (2002, p. 244) inicia um questionamento a respeito do que é globalização e apresenta uma resposta que mostra que, por mais que a globalização exista, ela ainda está em processo:

Afinal, o que é globalização? Não existe uma resposta única para essa questão. Os mais entusiastas acreditam que a globalização define uma nova era na história da humanidade, em que a interdependência entre os povos será tão completa que as fronteiras nacionais desaparecerão. Acredita-se que esse processo está em curso e que, no plano econômico, a cada dia as políticas públicas perdem relevância, neutralizadas pelas forças incontroláveis do mercado.

A definição de Carvalho mostra que a globalização será responsável por unir todas as nações, tirando as barreiras que as mesmas teriam. Entretanto, por mais que esse seja um processo muito visto hoje com as facilidades que o acesso a produtos, serviços e informações

proporcionam, ainda é um processo que está encaminhando para crescer e adquirir níveis muito maiores e uma vez que a globalização permite o compartilhamento de produtos e serviços entre países, começa a surgir a necessidade do processo de exportação.

Para Minervini (2012) a exportação já ocorre quando um produto sai de um determinado país com destino a outro. Porém o conceito de exportação vai muito além da busca por novos horizontes e aumento de faturamento de uma empresa. A prática da exportação permite que uma empresa conheça novas áreas, tecnologias e, com isso, lhe permita aprimorar seus produtos e serviços a fim de que estejam a altura para competir no mercado internacional.

O que leva uma empresa a exportar seus produtos, são os seguintes pontos:

- a) Criar uma estratégia de desenvolvimento;
- b) Aumentar a produção da empresa e criar estratégias de produtividade;
- c) Não ficar dependente do mercado interno, podendo diversificar seus campos de atuação para não enfrentar riscos, uma vez que enquanto um país passa por um momento difícil, outro país pode estar em pleno desenvolvimento comercial.
- d) Ter conhecimento tecnológico, empresarial e comercial para aplicar em seus produtos e serviços.

Porém, exportar não é apenas se preocupar em levar um produto de um país para o outro, mas também pensar na adaptação de um produto para a cultura e o mercado para o qual se pretende exportar. Por exemplo, para uma empresa brasileira exportar seus produtos para um país europeu, ela precisa se preocupar com as necessidades de seus clientes europeus e também adequar seus produtos com a legislação do país. Com isso, um produto que possua características e funcionalidades no Brasil, pode sofrer modificações e renovações para que seja comercializado em um país europeu.

3.4.2 A importância da exportação no âmbito nacional

Para Vazquez (2015), os benefícios da exportação para a economia nacional estão na obtenção de divisas internacionais, obtenção de tecnologia e aumento da produtividade. A exportação abre a imagem de um país no exterior, o que possibilita que o mesmo atraia recursos e possua um desenvolvimento de mão de obra e tecnologia no país.

Quando entramos no âmbito no comércio internacional entendemos que o mesmo é um conjunto de operações comerciais realizadas entre países e que são regidas por normas estabelecidas em acordos comerciais.

A importância do comércio internacional e da exportação no âmbito nacional pode ser dividido em alguns pontos: garantia da venda do excedente de produção, diluição dos riscos, elevação da produtividade e aprimoramento da qualidade.

A garantia da venda do excedente de produção permite que aquilo que foi produzido em excesso possa ser exportado. Uma empresa pode produzir um produto ou ter um serviço que é comercializado em âmbito nacional, mas uma vez que os níveis de produção atingem quantidades altas ou que aquilo que foi produzido não pôde ser comercializado em território nacional, este excedente pode ser utilizado na exportação, garantindo que ao invés de haver prejuízo, haja lucro.

A diluição dos riscos permite que a empresa enxergue sempre uma chance de lucro até mesmo quando seu país de origem enfrente uma crise econômica. Por exemplo, se um país passa por uma crise, a empresa pode ter uma diminuição nas suas vendas no âmbito doméstico, mas ainda assim poderá vender para países que estão em desenvolvimento e em pleno crescimento comercial, pois estes não estarão enfrentando uma crise e poderão continuar comprando, ajudando no faturamento desta empresa.

Com novos campos de atuação e novos mercados, a empresa precisa sempre elevar sua produtividade. Isso contribui para o crescimento da empresa, que sempre estará em produção e em serviço, criando mais oportunidades de emprego, criando mais departamentos e em constante movimento.

Por fim, para atuação em um mercado internacional é necessário que as empresas aprimorem sua qualidade. Isso significa que seus produtos sempre precisarão estar passando por testes, melhorias e nunca poderão estar estagnados. O mercado está sempre em movimento, novas necessidades surgem, novas funções surgem e é necessário que uma empresa saiba acompanhar o mercado, com suas mudanças e tecnologias e, a partir disto, sempre aprimorar a qualidade de seu produto.

Desta forma, é possível notar que os processos de exportação podem trazer diversos benefícios para uma empresa. Entretanto, é importante que a empresa esteja atenta aos procedimentos administrativos e tributários que são necessários para a exportação quando se parte do mercado brasileiro. Isso colaborará para que a empresa esteja dentro dos parâmetros legais e que a permita exportar seus produtos. Veremos estes pontos no tópico a seguir.

4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA

4.1 Fundamentos

A tributação é essencial dado a necessidade da administração pública em custear as funções como Estado, sendo assim, os tributos são divididos em razão de sua função, classificados em razão de sua natureza fiscal ou extrafiscal, o entendimento de Crepaldi (2019, p. 13) explica que “a função básica do tributo é garantir recursos financeiros para o funcionamento do Estado - função fiscal - e também para interferir no domínio econômico, a fim de gerar estabilidade - função extrafiscal”.

Segundo Machado (2018), todos os tributos se investem de uma função, seja a função fiscal, parafiscal ou extrafiscal. A função fiscal se encarrega em obter receita para o orçamento da administração estatal, a função parafiscal aborda como objetivo arrecadar recursos para finalidades de pessoas jurídicas de direito público que atuam como extensão das entidades estatais e por último a função extrafiscal, os tributos dessa natureza se destinam em uma função diferente de apenas arrecadar, exercem um papel regulatório em estimular ou desestimular condutas.

Portanto, os impostos possuem sua natureza no objetivo de arrecadar para custear os entes estatais quando presente a função fiscal ou além de arrecadar carregam outro objetivo específico sob análise regulatória, função extrafiscal. Desta forma, o Imposto de Exportação (IE) incide como um tributo que além da cobrança do imposto como finalidade fiscal também exerce, principalmente, a natureza extrafiscal disciplinando o fluxo das exportações.

O Decreto-Lei Nº 1.578/77 disciplina sobre o Imposto de Exportação conforme dispõe o art. 1º, “O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional.” A Constituição Federal de 1988, no Título IV, Seção III, trata dos Impostos de competência privativa da União, de acordo com o art. 153., inciso II, o imposto de exportação é de competência do ente federal, sendo assim, a União exerce competência exclusiva sobre o Imposto de Exportação.

O Código Tributário Nacional fundamenta sobre a competência prevista no art. 23., “O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional” (BRASIL, 1966).

Ainda sobre as competências dos tributos afirma Machado (2015), quem detêm competência tributária é aquele que recebe atribuição pelo mundo das normas, sendo à Constituição Federal de 1988 o instrumento que atribui poder de tributar aos entes dotados de direito público e poder legislativo.

Destarte, o Imposto de Exportação tem sua natureza extrafiscal de competência exclusiva da União para instituir e cobrar o tributo, previsto no artigo 153º, inciso II, Constituição Federal de 1988, cominado com o artigo 23º do Código Tributário Nacional, determinam a competência exclusiva da União para instituir e cobrar o Imposto de Exportação.

4.2 Princípios regulamentadores do imposto de exportação

Os princípios na seara do direito tributário são essências para garantia dos contribuintes, pois limitam a atuação do Estado na cobrança de tributos. Em matéria sobre o imposto de exportação, a legislação trata algumas exceções visto que esse imposto possui a natureza extrafiscal, como mecanismo para regular o fluxo no comércio internacional.

De início, o princípio da legalidade previsto na Constituição Federal de 1988, no art. 150, inciso I, determina que não será instituído ou aumentado nenhum tributo sem lei que o determine. Logo, o art. 153, §1º do texto constitucional, aborda à exceção ao princípio da legalidade, atribuindo ao poder executivo a faculdade em alterar a alíquota do imposto de exportação para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Nesse sentido, Machado (2019, p.271) explica sobre a exceção do imposto de exportação ao princípio da legalidade.

A lei ordinária da União deve cuidar de todos os elementos essenciais da relação tributária, mas, em relação às alíquotas, apenas estabelecerá limites máximos e mínimos, bem como condições em face das quais o próprio Poder Executivo, por ato infralegal, poderá alterá-las.

Portanto, no tocante ao imposto de exportação as alíquotas podem ser alteradas sem a edição de uma lei, mantendo os limites estabelecidos de acordo com art. 3º, da Lei N° 1.578. O órgão responsável pelo ajuste das alíquotas é a CAMEX – Secretaria Executiva da Câmara de Comércio Exterior, que emite uma resolução alterando as alíquotas do imposto de exportação, respeitando os limites conforme dispõe a legislação.

Art. 3º A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Parágrafo único. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a cinco vezes o percentual fixado neste artigo.

A Constituição Federal em seu artigo 150, inciso II, estabelece o princípio da isonomia, tal princípio veda todo tipo de tratamento desigual entre pessoas que estão na mesma situação. De acordo com o legislador, não deve ser instituído tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

Em suma, o texto constitucional aborda o princípio da igualdade tributária, sendo vedado qualquer tipo de tratamento diferenciado conforme previsto em lei. Logo adiante, surge o princípio da capacidade contributiva que leva em consideração o caráter pessoal na medida da capacidade econômica do contribuinte.

Segundo Machado (2018) o Direito Tributário constitui o princípio da isonomia como igualdade tributária, sendo uma ferramenta proporcional sobre a incidência da capacidade contributiva.

Entretanto, Greco (2017) defende que existe uma busca pela plena eficácia da lei tributária associada ao princípio da isonomia, que garante que todos na mesma situação suportem a mesma carga tributária. O autor ressalta, à observância do inciso II do artigo 150 da CF/88, destacando sob duas óticas, a primeira frente aos contribuintes que onera, mas não

manifestam a capacidade contributiva e também base pelo fisco em não onerar quem à manifesta.

A interpretação do princípio da isonomia revela-se pelo princípio da capacidade contributiva, tratando pessoas com igual capacidade econômica deve pagar iguais tributos. Sob análise de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam.

O legislador para tutelar o contribuinte criou no direito tributário à observância aos princípios da anterioridade, de modo que, a lei que instituir ou alterar o valor do tributo não entrará em vigor sem antes cumprir a anterioridade que se submete, estabelecendo os princípios da anterioridade anual e anterioridade nonagesimal. Diante desses princípios, o imposto de exportação configura exceção conforme previsto no artigo 150, inciso III, alínea 'b' e 'c', §1º da Constituição Federal de 1988.

Tais princípios constitucionais abordam as anterioridades anual e a anterioridade nonagesimal, a primeira anterioridade prevista na alínea "b" do artigo 150º CF/88 veda que os entes federação cobre tributos no mesmo ano em que a lei que instituiu ou majorou foi publicada. Em seguida, a alínea "c" do mesmo artigo veda a tributação antes que decorra o prazo de 90 (noventa) dias da publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo. Ou seja, ambas anterioridades buscam resguardar ao contribuinte o mínimo de proteção e segurança jurídica para que este possa se preparar e cumprir com suas obrigações tributárias.

Para Machado (2018) as anterioridades são estabelecidas e devem ser observadas em função de limitar a atuação do Estado por razões tributarias prevalecer a segurança jurídica dentro das relações.

Machado (2019, p. 127) explica sobre os princípios da anterioridade:

[...] as leis que implicam a instituição ou o aumento de tributos somente entram em vigor no exercício seguinte àquele em que tenham sido publicadas. E, a partir da EC nº 42/2003 se sua publicação ocorrer faltando menos de 90 dias para o final do exercício, será necessário, além de aguardar pelo exercício seguinte, ainda aguardar pelo transcurso de dias necessários à consumação do prazo de 90 dias.

Em análise do imposto de exportação sobre as alíquotas, a Constituição Federal configura a exceção diante das anterioridades anual e nonagesimal. Dessa forma, sempre que for alterada às alíquotas desse imposto por meio da Câmara de Comércio Exterior, as alterações passam a valer de imediato, não sendo necessário respeitar nenhuma das anterioridades.

Portanto, pode-se enfatizar que o imposto de exportação possui sua função de controle no âmbito do comércio internacional, pois pode servir de incentivo para os demais países no

exterior, uma vez que a legislação determina a não incidência de cinco tributos em todos produtos nacionais ou nacionalizados destinado à exportação.

4.3. Tratamento tributário

A tributação nas exportações brasileiras segue uma prática mundial e busca a desoneração dos tributos indiretos sobre as exportações. Portanto, a Constituição Federal de 1988 definiu que não haveria incidência dos seguintes tributos nas exportações brasileiras:

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, previsto na Constituição Federal, no artigo 153, §3º, inciso III, é um tributo administrado pela Receita Federal e incide sobre produtos industrializados. Este é tributo incide sobre bens de primeira necessidade, mas não está presente em alguns mais simples.

O IPI também é controlado para estimular a venda de algum produto, pois se um produto quer ter maiores vendas, o governo pode reduzir seu IPI, assim como, se é necessário frear a venda de um produto, o seu IPI é aumentado.

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS está previsto constitucionalmente no artigo 155, §2º, inciso X, alínea “a”, sendo um imposto que incide sobre vários produtos e se aplica em produtos nacionais e importados. Ele é cobrado de forma indireta, ou seja, já é adicionado ao preço do produto. Ele não incide no momento da fabricação, mas sim no momento da venda, portanto ele só é cobrado quando o produto é vendido. Este imposto varia de região para região, podendo ser cobrado diferentes valores em regiões diferentes.

As Contribuições Sociais, como o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (Constituição Federal, artigo 149, §2º, inciso I). São tributos destinados aos fundos ligados aos empregados de uma empresa.

A Cide – Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico (Constituição Federal, artigo 149, §2º, inciso I, é um tributo que possui a finalidade de arrecadar um montante para investimentos em infraestruturas e projetos no país.

E o Imposto de Exportação (IE), previsto no artigo 153, inciso II, da Constituição Federal que possui uma função fiscal, com objetivo de arrecadação, mas na verdade sua principal função é de regulamentar e regular o fluxo de exportações de acordo com uma

alíquota definida. O cálculo do IE é feito através da base de preço normal da mercadoria em território nacional, preço final já com frete, seguro e despesas. Essa alíquota é definida em 30% podendo ser reduzida ou aumentada, mas nunca podendo ultrapassar a base de 150%. O pagamento da IE acontece quando o produto sai do território aduaneira. Porém, como incentivo fiscal, é praticado a não incidência do Imposto de Exportação sobre algumas mercadorias.

Para exportar um produto, é necessário que o mesmo se enquadre no tratamento administrativo que o permita ser exportado, pois a exportação possui quatro classificações em relação a possibilidade de exportar.

As exportações livres não exigem nenhum tratamento administrativo. Outras estão sujeitos a procedimentos especiais, limitações, exigência de licença ou certificado, estando sujeitos a intervenção administrativa de um órgão que fará a sua verificação. As exportações suspensas são aquelas de produtos que são necessários no mercado nacional ou estão proibidos por questões fitossanitárias. Já as exportações proibidas são aquelas de produtos como armas e materiais de guerra.

Como esses impostos não incidem sobre as exportações, eles acabam se tornando crédito para o exportador, desta forma os valores destes tributos não incidem sobre o produto, fazendo com que o mesmo fique mais barato e mais competitivo para o mercado internacional.

4.4 Incentivos à exportação

Entendendo que a exportação de produtos e serviços é um tema importante e de extrema relevância para um país, pois é através da exportação que se amplia as áreas de atuação de uma empresa, tornando-a cada vez mais competitiva e ajudando no aprendizado do mercado internacional e na obtenção de tecnologia e, conseqüentemente, trazendo benefícios para seu país de origem, é muito comum que o governo estimule as exportações.

A forma mais usual de incentivos à exportação são os incentivos fiscais aos produtos e serviços que são destinados à exportação. Foi com a promulgação da Constituição de 1988, que ficou definido que os produtos e serviços destinados à exportação estariam isentos de tributação, entre eles, os que foram citados acima: IPI, PIS, COFINS, ICMS, CIE, IE. Desta forma, os produtos e serviços ficam com o preço líquido, e assim garantem um valor competitivo no mercado internacional.

Segundo Bittar (2019), outro incentivo fiscal importante ocorre através de regimes aduaneiros especiais, que reduzem a tributação sobre o preço de exportação. O Reintegra é um regime que permite que o exportador recupere os impostos que são incidentes em sua cadeia de produção, ou seja, mesmo que seus produtos tenham impostos, é possível recuperá-los.

Bittar (2019) ainda apresenta o regime de *drawback*, que permite com que os materiais que são importados para utilização de produtos que serão exportados sejam livres de impostos e taxas de importação. Já os regimes de trânsito aduaneiro e de entreposto aduaneiro garantem a suspensão de impostos durante a sua duração nos ambientes aduaneiros e também permitem maior flexibilidade as operações de exportação.

Ao reduzir as burocracias no processo das alfândegas nacionais se torna mais fácil e rápido o processo de exportação. O programa OEA existe para criar uma maior agilidade aos processos de exportação por meio dos operadores de alfândegas que sejam certificados.

Outro incentivo à exportação está no apoio financeiro que as empresas recebem do governo para que produzam seus produtos e que os destinem à exportação. Através de ofertas de crédito é possível garantir um fluxo de caixa maior que servirá como incentivo para maiores investimentos e produções. Dentre os facilitadores deste tipo de crédito está o Proex Financiamento, Proex Equalização e BNDES Exim, além de ferramentas proporcionadas por bancos públicos e privados como o ACC (Adiantamento sobre Contrato de Câmbio) e o ACE (Adiantamento sobre Cambiais Entregues).

Entretanto, por mais que estas formas de incentivo sejam muito importantes e venham por parte do governo, é muito importante que as empresas busquem suas próprias formas de fomentar e aumentar seus fluxos de exportações.

4.5. As barreiras da exportação

A adoção de medidas protecionistas é muito comum em âmbito nas relações de comércio internacional. Estas medidas visam a proteção do produto interno, taxando o produto estrangeiro e o encarecendo, assim o interesse do consumidor diminui e o mesmo é induzindo a comprar o produto interno. Nesse sentido, surge também as barreiras não tarifárias (BNT), que são meios adotados pelos países para influenciar o comércio internacional sem à necessidade de aplicar tarifas.

Uma tarifa aduaneira possui efeitos sobre a economia, produção, consumo, receita do governo e o bem-estar nacional. A mesma pode ser uma tarifa específica, *ad valorem* ou

mista, e ela cria um aumento no preço de um produto no mercado doméstico, gerando uma perda de excedente do consumidor. Neste caso, os produtores e o governo acabam ganhando. O produtor ganha, pois esta tarifa amplia sua oferta e preços e o governo ganha com a arrecadação da tarifa. Já o governo ganha com a arrecadação dessa tarifa.

Algumas barreiras não tarifárias são: quota de exportação, *dumping* e protecionismo. Na quota de exportação, o país pode exportar apenas uma quantidade específica de seu produto. Isso muitas vezes acontece quando este país tem uma falta de determinado produto, portanto se torna prioridade a produção e distribuição no mercado local, para que depois haja a exportação.

A prática de *dumping* ocorre quando uma empresa exporta um determinado produto a um preço muito inferior ao que é praticado no mercado de origem. Ou seja, cria-se preços mais baratos na exportação e acaba-se prejudicando o mercado nacional com preços mais caros, assim, a concorrência fica desleal.

Por fim, o protecionismo visa proteger o mercado nacional. Desta forma, as exportações de um determinado produto são barradas para incentivar os produtores nacionais a produzirem e comercializarem em seu próprio país. Esta medida protege os produtores e empresas locais a alavancarem suas vendas e serviços em seu próprio país, evitando concorrências com os produtos vindos de fora.

4.6. A exportação no Brasil entre os anos 1997 a 2020

O Brasil é um país que se destaca nas exportações, principalmente nos produtos manufaturados e commodities. Anualmente a economia do país tem se superado muito bem, e as exportações possuem sua parcela nos resultados dentro do mercado internacional, pois ampliam os mercados e impulsionam toda cadeia produtiva do país.

Segundo o site Comexstat, uma plataforma do MDIC – Mercado da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, em um banco de dados demonstra os resultados das exportações desde de 1997, indicando o crescimento na exportação do país, conforme tabela abaixo:

Tabela 1 – Crescimento da Exportação no Brasil

Ano	Valor FOB (US\$)	Ano	Valor FOB (US\$)
2020	\$ 49.520.652.149,00	2008	\$ 197.778.858.085,00
2019	\$ 225.383.482.468,00	2007	\$ 160.521.882.755,00
2018	\$ 239.263.992.681,00	2006	\$ 137.708.096.759,00

2017	\$ 217.739.218.466,00	2005	\$ 118.692.856.544,00
2016	\$ 185.232.116.301,00	2004	\$ 96.332.184.410,00
2015	\$ 190.971.087.339,00	2003	\$ 72.975.027.454,00
2014	\$ 224.974.401.228,00	2002	\$ 60.290.491.129,00
2013	\$ 241.967.561.759,00	2001	\$ 58.128.223.219,00
2012	\$ 242.277.307.190,00	2000	\$ 55.018.346.483,00
2011	\$ 255.936.306.857,00	1999	\$ 47.945.909.310,00
2010	\$ 201.788.337.035,00	1998	\$ 51.076.603.549,00
2009	\$ 152.910.580.383,00	1997	\$ 52.947.495.532,00

Fonte: Comex Stat

Conforme demonstra o quadro 1, o Brasil cresceu sob um fator exponencial o nível em exportações. Podemos verificar que apenas com o primeiro trimestre do ano de 2020, os valores computados são próximos de toda exportação realizada no ano de 1997. Mas esse grande avanço reflete muito sobre a economia internacional e a valorização de mercado, segundo uma nota dos resultados preliminares na quarta semana de abril emitido pelo Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviços, o Brasil possui uma situação superávit de US\$ 1,744 bilhão na balança comercial. Esse resultado é reflexo sobre o mercado interno, que buscam o superávit ideal para economia do país.

Assim, quando notamos esse crescimento no setor de exportação ao longo dos anos, podemos interpretar que o incentivo à exportação, diminuindo a carga de impostos incidentes sobre os produtos nacionais destinados à exportação, faz com que os preços sejam mais competitivos e atraentes para o consumidor no exterior. Além disso, com os incentivos à exportação, é possível ver que empresas tem dedicado alguns setores de sua produção para a área do comércio internacional. E, por fim, a escolha de um regime tributário que rege as empresas que trabalham com comércio exterior que seja adequado, como por exemplo o lucro real, citado no capítulo anterior, faz com que a empresa consiga controlar sua tributação e assim obter mais lucros nas negociações.

A partir destas análises, podemos encarar, no capítulo a seguir, como as empresas podem estar amparadas pelo regime tributário correto para assumirem e enfrentarem momentos de crises, mantendo seu pleno funcionamento e gerando lucros.

5 APLICAÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO NO COMÉRCIO EXTERIOR MEDIANTE O CENÁRIO DE UMA PANDEMIA GLOBAL

Antes de tudo, é essencial que as empresas estejam preparadas e optem por um regime tributário adequado para superar momentos de crises econômicas.

5.1 Os efeitos da pandemia no mercado mundial

Uma pandemia, como a disseminação do vírus COVID-19, no ano de 2020, pode abalar grandemente o mercado mundial. As economias acabam diminuindo nos países e a dificuldade de negociação internacional se tornam cada vez mais presentes, dado as restrições de envio e transporte, o tráfego entre os países. Desta forma, também surgem desafios para muitas empresas na produção dos produtos, visto que dependem contra de matéria-prima

importada para produção de material que pode ser para o abastecimento interno ou ser exportado o produto manufaturado.

É possível notar neste atual momento, muitas dificuldades e processos de reestruturação, tentativas na busca de sobrevivência durante este período, em tese surgem pontos positivos e negativos, que ao serem elencados, se destacam com maior discrepância os pontos negativos.

Segundo as considerações de Roubicek (2020) para a revista Nexo, a respeito dos efeitos positivos deste que surgiram com a pandemia, muitos na efetividade de políticas econômicas e a eficiência no combate ao vírus causador da pandemia. Certamente, grandes mudanças geradas nas políticas econômicas podem apresentar algumas melhorias que surgem neste período, mas que podem ser aplicadas até mesmo após a resolução deste problema. Assim como o avanço da ciência que passa a buscar uma solução para uma vacina e desenvolve novos estudos e métodos.

Entretanto, o principal ponto negativo está na longevidade dessa pandemia e as diversas consequências que causam impacto da economia, de modo que venha à crescer em uma proporção que impossibilite a retomada rápida e que cause impactos cada vez mais longínquos e duradouros.

Também vemos empresas reformulando suas redes de fornecedores, o que pode trazer prejuízo para alguns fornecedores que perderão suas parcerias e benefícios a outros, que terão novos parceiros. Muitas empresas enfrentam o processo de reestruturação diante das necessidades, a fim de reduzir custos e oferecer o melhor preço para se destacar entre o mercado.

Já é possível também perceber o desequilíbrio econômico e social, uma vez que muitas empresas ao se recuarem durante o período de quarentena e isolamento social, sofreram prejuízos financeiros, e com isso, uma demissão em massa no quadro de funcionários, gerando sem dúvidas, assim crise econômica no país e também, o desequilíbrio social quando o nível de desemprego neste 1º trimestre de 2020, segundo do IBGE já somam 12,9 milhões de desempregados, gerando um ciclo de problemas econômicos.

Além disso, o Brasil como um país em desenvolvimento, é possível haver um recuo de investidores e importadores externos, o que acarreta impactos na desvalorização da moeda local, fazendo com que haja uma grande dificuldade de controlar a disparidade entre o câmbio de valores, relação cambial entre os países.

Por conta de todos os problemas apresentados, todos os países, não apenas o Brasil, podem criar medidas protecionistas, dificultando ou até mesmo impedindo processos de

importação e exportação, para que a economia local possa ser controlada, visando o abastecimento interno em primeiro plano.

Para Roubiceck (2020), quando se verifica o PIB de um país, não é necessário que haja uma queda econômica para perceber que o comércio internacional pode cair. Isso porque o crescimento econômico medido pelo PIB é amortecido pelo setor de serviços, mas no momento de uma crise isso acaba sendo apontado para o setor industrial, que é o setor que possui maior importância no comércio internacional, ou seja, um crescimento do PIB que fosse menor que 2% já é o suficiente para que haja uma queda no comércio internacional.

PIB de um país, não é necessário que haja uma queda econômica para perceber a variação no âmbito do comércio internacional. Isso porque, o crescimento econômico das nações são medidos pelo PIB, logo é amortecido pelo setor de serviços, que diante do atual problema, o momento de uma crise isso acaba sendo apontado para o setor industrial, sendo o setor que possui maior importância no comércio internacional, ou seja, dificuldades enfrentadas nas relações do comércio internacional, pode surtir efeitos no PIB do país.

Ao analisarmos o Brasil, podemos notar que o mesmo possui um papel importante no quesito de comércio internacional, principalmente com produtos de extração, agricultura, produtos de commodities em geral. Entre os produtos que são mais exportados são a soja, petróleo e o minério de ferro. Logo, o país também importa muito produtos, em sua grande maioria para indústrias, óleos combustíveis de petróleo, de minerais betuminosos, equipamentos de telecomunicações. Em resumo, o Brasil se encontra muito presente nas relações internacionais e mesmo sendo um país importante no mercado internacional, por vezes, encontra problemas nas questões de importação e exportação principalmente diante de momentos como o atual.

Em sede de importação, há limitação que pode ocorrer pela sobre o transporte e a adoção de medidas protecionista que fazendo com que os processos de importações reduzam drasticamente. Por outro lado, o setor de exportação também pode encontrar obstáculos para as negociações no exterior, causados pela instabilidade da economia. mesmo que o real esteja desvalorizado em relação ao dólar.

Diante de todo o atual cenário trazido pela pandemia do vírus Covid-19, é importante que toda organização como empresa constitua um planejamento tributário ou reestruture o que foi planejado, pois toda economia sofreu um grande impacto e muitas são as consequências. Para isso, o governo tem adotado medidas que reavaliam as obrigações das empresas, no objetivo de oferecer condições para que essas possam continuar suas atividades.

A seguir analisa-se como a crise e a pandemia podem causar mudanças nos conceitos de regime tributário.

5.2 Mudanças no regime tributário causados pela pandemia/crise

Em um momento de pandemia global, por conta do vírus COVID-19, o governo se voltou para o cuidado com a vida e a saúde da população, porém além destes cuidados, ainda há a preocupação com o que acontecerá com a economia, e o que se espera com uma situação que assola o mundo todo é uma grave crise mundial.

Com as necessidades de isolamento social e em alguns lugares, o efetivo *lockdown*, não só no Brasil, mas também no mundo, houve uma redução na produção, na oferta e na demanda de produtos. Como consequência desse drástico efeito, a arrecadação tributária aos cofres públicos também sofre com os impactos.

Não se sabe ainda até quando este momento de pandemia poderá impactar nas diversas ralações do país, certo é que o processo de recuperação será árduo. Nesse contexto, há posicionamentos que fazem uma relação com a Grande Depressão dos anos 1920. Certo é que as empresas precisam se preparar para os impactos e consequências no cenário pós-pandemia, sendo fundamental o planejamento tributário.

Em tempos de crise, principalmente de uma pandemia global, o governo pode aumentar o prazo para pagamento de impostos, assim como reduzi-los, a fim de contribuir com as empresas, aliviando os impactos que possam ocorrer na economia nacional.

Porém, mesmo com estas mudanças, é importante que as empresas estejam atentas as formas que vão aderir a estes conceitos, para que, mesmo estando aliviadas no momento, não criem dívidas futuras ou acúmulo de pagamentos. Portanto, o importante é que estas empresas se reorganizem e busquem os melhores benefícios tributários. As empresas não deixarão de pagar tributos, mas sim farão uma análise naquilo que pode ser reestruturado.

Algumas medidas que podem ser tomadas para melhorar o planejamento tributário das empresas diante de cenários econômicos como o atual, conforme exposto a seguir:

Parcelamento de dívidas: É possível que haja um parcelamento das dívidas tributárias. Podendo estas serem parceladas em até 60% com juros de 20% de acordo com a taxa Selic (a taxa que rege os tributos nacionais).

Utilização de créditos PIS e Cofins: Com a redução do lucro, é importante analisar a incidência destes impostos sobre produtos. Como já comentado anteriormente, principalmente

sobre as empresas de comércio exterior, não há incidência destes impostos, o que faria com que o preço do produto reduza, tornando-o mais competitivo para vendas e exportações.

Pagamentos de impostos após o recebimento: é muito comum que pequenas empresas pensem que ao vender um produto, logo já deve se pagar os impostos, mas a realidade é que é possível pagar estes impostos uma vez que recebe o valor da venda.

Avaliação especializada: é necessário que as empresas busquem ajuda daqueles que sabem tratar do assunto com mais detalhes e cuidados, profissionais como advogados e contadores. Estes podem ajudar em caso de dúvidas e apresentar as melhores soluções para cada caso.

Diante da situação enfrentada, o governo apresenta algumas medidas que poderão cuidar e amenizar as questões tributárias por hora. Como o Brasil possui uma economia menor, diferente de países europeus e asiáticos que puderam injetar dinheiro na economia, muitas medidas foram tomadas com uma exigência de sacrifícios. Os poderes executivo e legislativo não tiveram tantas mudanças, porém foram criadas algumas medidas no âmbito federal, conforme exposto a seguir.

Quanto as empresas que optam pelo Simples Nacional a da Resolução CGSN n° 153/2020, publicada no DOU de 25 de março de 2020, prorroga o pagamento dos tributos referentes ao simples nacional.

Art. 1º O prazo para apresentação da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (Defis) referente ao ano-calendário 2019 fica prorrogado para 30 de junho de 2020.

Art. 2º O prazo para apresentação da Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual (DASN-Simei) referente ao ano-calendário 2019 fica prorrogado para 30 de junho de 2020.

Essa medida de prorrogação permite que as mesmas consigam se programar para o pagamento futuro e, assim, se reorganizar melhor em seu planejamento tributário, tendo em mente que, muitas das empresas optantes pelo regime tributário simples nacional são empresas de pequeno porte, vulneráveis aos danos e prejuízos no período de uma crise econômica.

A Portaria Conjunta RFB/PGFN n°555/2020 prorroga por 90 dias a validade das Certificações Negativas de Débito (CND) e as Certidões Positivas com Efeitos de Negativa de Débitos (CPEND).

Art. 1º Fica prorrogada, por 90 (noventa) dias, a validade das Certidões Negativas de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND) e Certidões Positivas com Efeitos de Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CPEND) válidas na data da publicação desta Portaria Conjunta.

Art. 2º Ficam mantidas as demais disposições da Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1.751, de 2 de outubro de 2014.

Ao prorrogar a validade de tais certidões, facilita as empresas na apresentação da guia, demonstrando condições positivas da empresa durante o período de crise.

Através da Portaria PGFN nº 7.820/2020 é estabelecido um auxílio quanto a transação na cobrança da dívida ativa da União.

Art. 2º São objetivos da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função os efeitos do coronavirus (COVID-19), a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores;

II - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica; e

III - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física.

Como citado na portaria acima, o principal objetivo da transação extraordinária é permitir que aqueles que tenham alguma dívida com a União consigam ter um equilíbrio para conseguir efetuar o pagamento das mesmas, desta forma com os efeitos de uma crise como a dificuldade de emprego, produção, oferta e demanda, não acarretarão em maior dívida ou complicações.

5.3 Da escolha do melhor regime tributário para o enfrentamento da pandemia/crise

Diante do atual cenário, todas empresas devem compreender a legislação, pois terão mais chances de liderar seus mercados e superar os desafios dessa pandemia. Adotar um planejamento estratégico e inteligente é indispensável nesse momento.

Recentemente, ingressou no Senado um projeto de lei (PLP 96/2020) que propõe que empresas possam mudar o regime tributário neste ano-calendário 2020 diante dos problemas enfrentados na pandemia, constituído base sobre a legislação no tocante a adoção do regime de tributação deve feito no início do ano-calendário, seguindo a vigência por todo o período deste ano em vigência, sendo somente possível alterar outra modalidade de tributação no ano seguinte.

§ 19. A pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido poderá, excepcionalmente, durante o ano-calendário de 2020, optar, uma única vez, pela alteração da tributação para o Simples Nacional.

§ 20. Para fins da opção prevista no § 19 deste artigo, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

§ 21. Aplica-se à pessoa jurídica que tenha exercido a opção a que se refere o § 19 deste artigo, no que couber, as regras desta Lei Complementar relativas aos contribuintes que tenham iniciado suas atividades no ano-calendário de 2020.

§ 22. A opção de que trata o § 19 deste artigo será manifestada nos termos do regulamento.

Esse projeto de Lei busca autorizar, em carácter excepcional, que as empresas que optaram pelo regime de tributação com base no lucro presumido em 2020, possam migrar para uma tributação por lucro real ou simples nacional. Isso porque na modalidade de tributação do lucro presumido a tributação é definida por uma alíquota de presunção de acordo com o tipo de atividade. Certamente, as empresas que optaram pelo lucro presumido tiveram como estratégia obter suas margens de lucro superiores à alíquota de presunção para sua atividade, o que tornou um grande desafio para muitas dessas empresas o advento da pandemia do Covid – 19.

Sobre os regimes tributários o simples nacional e lucro real é importante pautar suas vantagens quando comparados ao lucro presumido. É também, fundamental, buscar os resultados dos últimos anos e fazer simulações, de fato fazer um planejamento tributário eficiente para se definir o melhor regime de tributação a ser adotado.

Conforme já exposto no presente trabalho, no regime do simples nacional, as alíquotas, fiscalização e a carga de obrigações são bem menores e essa modalidade de tributação, reúne em uma única guia todos os impostos. Desse modo, o torna muito comum para micro e pequenas empresas. Adiante, quando analisamos o regime do lucro real, a apuração é feita por meio dos lançamentos contábeis, gerando receitas, custos e despesas, sendo apurado trimestralmente ou anualmente a devida tributação. Ou seja, é feito a dedução de todas as despesas, do faturamento, recaindo os tributos exatamente sobre a atividade realizada como receita.

Portanto, é indiscutível que diante do atual momento, muitas empresas tem enfrentado grandes dificuldade para se manter no mercado e cumprir com a função social. Certamente, o replanejamento, principalmente tributário, diante das medidas adotadas pelo Estado foi necessário, porém ainda será necessário um período considerável para que a economia possa se reestruturar.

O projeto de Lei segue perfeitamente o raciocínio necessário para manutenção da economia, tendo em vista que a economia como um todo enfrenta dificuldades, sendo essencial a adoção de regimes de tributação menos onerosos para as empresas. Logo, é notório que a opção pelo lucro real se destaca por sua formalidade de tributação uma vez que os tributos são recolhidos conformes os resultados. Com foco no setor de exportação, mesmo

que muitas operações são realizadas mediante prévio contrato, é imprevisível o comportamento da economia, como possível notar a atual pandemia do vírus Covid-19, logo, optar por um regime de tributação equilibrado entre a receita e despesas, certamente, é uma atitude de um planejamento tributário eficiente.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O homem quando se reporta ao passado, percebe que diante de suas necessidades procura criar algo para lhe atender. Diante disso, a tributação se tornou uma necessidade entre os entes federativos e as funções do Estado, fazendo surgir o sistema tributário. Ainda que em um país com constantes mudanças, a tributação foi ganhando a forma complexa que

conhecemos hoje. Portanto, é importante notar os conceitos tributários durante a história e ver como eles se tornaram o que são hoje.

Podemos entender que a tributação é extremamente importante e tem-se desenvolvido ao longo dos anos. Sobressai a importância ao pagamento de tais tributos, pois é essencial para as funções do país, logo sendo também, um dever de as empresas cumprir suas obrigações. Neste cenário, define-se a tributação brasileira como esparsa e complexa, sendo necessário que a mesma seja compreendida e efetivamente planejada.

A importância do planejamento tributário abordado neste trabalho recai justamente para que as empresas entendam como ocorre a arrecadação dos tributos, uma vez que estão sujeitas a três tipos de regime de tributação: o lucro real, o lucro presumido e o simples nacional. Cada empresa precisa entender toda gestão interna e seu funcionamento, assim, diante uma análise optar por um regime tributário correto. Os perigos do não planejamento tributário pode resultar de empresas se inserirem em regimes que não condizem com sua realidade, podendo as levar a pagar mais tributos do que devem, encarecendo todo o processo e muitas vezes acarretando uma situação de inadimplência.

Além disso, para um o planejamento tributário correto, as empresas devem se atentar na prática dos negócios jurídicos e fatos geradores, pontos esses determinantes para definir a licitude do planejamento tributário abordado. Dentre as possíveis condutas do contribuinte, este deve agir conforme o conceito de elisão fiscal, praticando fatos que decorrem do texto da lei ou as lacunas presentes na legislação.

De outro modo, pode o planejamento tributário ser considerado ilícito se praticado conforme conceitos de elusão ou evasão fiscal, no primeiro conceito o contribuinte age com abuso das formas simulando um negócio jurídico, no objetivo de economizar despesas com tributos e o segundo conceito o contribuinte se utiliza da fraude para deixar de pagar o tributo ou reduzir o valor a ser pago. Ambos conceitos são abordados como institutos que tornam o planejamento tributário ilícito, devendo as empresas se atentar sob pena de se classificar como crimes contra ordem tributária nos crimes de fraude fiscal e sonegação fiscal.

A fim de entender como é realizada a tributação foi optado pela análise do setor de comércio exterior com ênfase nas exportações. Este setor está em constante crescimento, pois os níveis de exportação têm crescido a cada ano.

O Brasil se destaca nas relações de comércio internacional, pois possui altos níveis de importação para produtos utilizados em fábricas nacionais e até mesmo em consumo próprio, mas também produz muitos produtos que são exportados. Para incentivar as exportações este

setor recebe um tratamento tributário diferente, fazendo com que se destaque diante as diferenças e especificações desse setor.

Cada tributo possui sua função, sendo importante destacarmos o objetivo principal quando existem certos incentivos, como por exemplo no comércio exterior as exportações, para que haja maior competitividade no mercado internacional, tornando os preços mais atrativos, uma vez que tais tributos não incidem sobre tais produtos destinados ao exterior. Estes tributos que não incidem são o ICMS, IPI, PIS e COFINS. Estes tributos são taxados sobre produtos nacionais para a venda em mercado interno, mas quando são vendidos no exterior eles não ocorrem. Esta é a principal peculiaridade na tributação quando se trata do setor de exportação.

Quando o tema em análise leva em consideração as barreiras comerciais, sejam elas tarifárias ou não, ambas se resumem em atender objetivos políticos ou econômicos. Algumas dessas barreiras envolvem o fechamento de importações de determinados produtos para o crescimento da fabricação e oferta interna no próprio país.

Logo, ao se tratar da importância da tributação e da massiva carga tributária brasileira, o planejamento tributário se torna fundamental para saúde financeira da empresa. Muito embora, diante de uma grande mudança quanto a pandemia mundial no ano de 2020, pode mudar os rumos da tributação e, principalmente, da forma como o comércio se comportará, se tornando emergente o planejamento tributário pautado inicialmente.

Ao compreender que os tributos foram modificados de acordo com a necessidade, podemos notar que em uma situação de crise, como a pandemia mundial, seria motivo para que estes tributos sofram mudanças para atender as novas realidades. Devido à crise econômica causada pela pandemia o mercado mundial precisou se organizar e se reestruturar para que se tornasse possível enfrentem a crise de forma a não ter prejuízos significativos.

Em meio à desaceleração da economia e as dificuldades causadas por conta da pandemia, é necessário que na mesma medida, a tributação sobre as empresas seja consciente. Nesse ponto, a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios, na medida que lhe cabem, tomam iniciativas postergando o pagamento de tributos e obrigações.

Logo, é possível destacar que, de acordo com o estudo e a pesquisa realizada, o regime tributário do lucro real se torna a melhor opção para as empresas que atuam no setor de exportação, não apenas por este setor sofrer as oscilações do mercado, por estar diretamente exposto nas relações do comércio internacional, mas também, diante de uma situação de crise mundial a economia como um todo enfrenta dificuldades e este regime permite com que as empresas façam todas as deduções de custos e despesas, tributando apenas o lucro líquido.

Portanto, é fundamental que as empresas deem atenção aos regimes tributários que estão utilizando e possam fazer uma análise correta sobre seus benefícios e malefícios, a fim de escolher aquela que melhor se encaixe em sua realidade ou projeção de ganhos, se atentando não só nos momentos de maior lucro, mas também em momentos difíceis, como o enfrentamento de uma pandemia.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Alexandre de Freitas. **O mundo globalizado: economia, sociedade e política**. São Paulo: Contexto, 2010.

BARRÍA, Cecilia. **Brasil só perde para Cuba na lista de países da América Latina que mais pagam impostos**. Época Negócios, 25 de março de 2019. Disponível em:

<https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2019/03/brasil-so-perde-para-cuba-na-lista-de-paises-da-america-latina-que-mais-pagam-impostos.html>. Acesso em 09 de fevereiro de 2020.

BITTAR, Alexandre de Vicente. **Redes logísticas e logística internacional**. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2019.

BRASIL. **Aplicação das Súmulas Vinculantes na Lei 8.137/1990**. DF: Supremo Tribunal Federal, 2009.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasil, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. DF: Senado Federal, 1999.

BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. DF: Senado Federal, 2009.

BRASIL. **Lei Nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. DF: Senado Federal, 1965.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. DF: Senado Federal, 1966.

BRASIL. **Medida provisória nº 927, de 22 de março de 2020**. DF: Senado Federal, 2020.

BRASIL. **Portaria conjunta nº 555, de 23 de março de 2020**. DF: Senado Federal, 2020.

BRASIL. **Portaria nº 7.820, de 18 de março de 2020**. DF: Senado Federal, 2020.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar, nº 96 de 2020**. DF: Senado Federal, 2020.

BRASIL. **Resolução cgsn nº 153, de 25 de março de 2020**. DF: Senado Federal, 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Maria Auxiliadora de; SILVA, César Roberto Leite da. **Economia internacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CUCOLO, Eduardo. **Estudo aponta que carga tributária bateu recorde em 2019**. Folha de São Paulo, 13 de março de 2020. Disponível em: <https://folha.com/zc5ghqyx>. Acesso em: 02 de agosto de 2020.

FERNANDES, Adriana. **Carga tributária bate recorde de 35,07% do PIB, mesmo com a economia fraca**. Estadão, O estado de São Paulo, São Paulo, 29 de julho de 2019. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,carga-tributaria-bate-recorde-de-35-07-do-pib-mesmo-com-a-economia-fraca,70002944416>. Acesso em: 09 de fevereiro de 2020.

GARCIA, A.V. **Planejamento Tributário**. Portal da classe contábil, 2007. Disponível em: <https://classecontabil.com.br/planejamento-tributario-2>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2020.

GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 175.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário Revisitado**. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de. et. al. (Coords.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito, 1978- **Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015

MINERVINI, Nicola. **O exportador**. 6. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

MONGUILOD, Ana Carolina. **Impostos: Justiça Social se faz na ponta onde ocorre o gasto, 24 de maio de 2019**. Disponível em: <http://umbrasil.com/videos/deveriamos-tentar-fazer-justica-social-sobretudo-na-ponta-onde-ocorre-o-gasto/>. Acesso 11 de fevereiro de 2020.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

ROUBICEK, Marcelo. **Qual o impacto da pandemia de coronavírus no comércio mundial**. Revista Nexo, 16 de abril de 2020. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2020/04/16/Qual-o-impacto-da-pandemia-de-coronavirus-no-comercio-mundial> Acesso em: 09 de agosto de 2020.

SILVA, F. M.; FARIA, R. A. C. **Planejamento tributário**. 1. ed. Porto Alegre: SAGAH Educação S.A., 2017. v. 1. 190p.

Você sabe como se deu a origem da tributação no Brasil? IBPT Educação, 05 de outubro de 2018. Disponível em: <https://educacao.ibpt.com.br/blog/origem-da-tributacao-no-brasil/>. Acesso em: 11 de fevereiro de 2020.