

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TEMA: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS

SUB-TEMA: NUTRIMENTOS DE USO ANIMAL, ABORDAGEM DE CASO PRÁTICO E REFLEXO NO CUSTO DA EMPRESA COM A LEGALIDADE PELA IMPOSIÇÃO.

JOSÉ AUGUSTO DE CASTRO MARINHO FILHO

RECIFE, 2007.

Só conheço duas espécies de governos: os bons e os maus. Os bons que estão por fazer; os maus, em que toda arte consiste, por diferentes meios, em passar o dinheiro da parte governada à bolsa da parte governante. Aquilo que os governos antigos arrebatavam pela guerra, nossos modernos obtêm com mais segurança pelo fiscalismo. É apenas a diferença desses meios que constitui sua variedade. Creio, no entanto, na possibilidade de um bom governo em que, respeitadas a liberdade e a propriedade do povo, ver-se-ia resultar o interesse geral, em contraposição ao interesse particular (carta de Claude-Adrien Helvétius a Montesquieu/1748, extraído do Livro Curso de Direito Constitucional Tributário de Roque Antônio Carraza).

ÍNDICE

1. TEMA	Pág. 2
---------------	--------

1.1. Objetivo Geral	Pág. 2
1.2. Objetivo Especifico	Pág. 2
1.3. Introdução	Pág. 3
2. ABORDAGEM LEGAL	Pág. 5
2.1. Regime de Substituição Tributária	Pág. 7
2.2. Poder de Imperium	Pág. 9
3. SEGURANÇA JURÍDICA	Pág.10
4. MARCO TEÓRICO	Pág.15
4.1. O CONFAZ – Breves Comentários	Pág.15
4.2. Operacionalidade do Protocolo Confaz 24/04	Pág.16
4.2.1.Nas Compras	Pág.16
4.2.2. Nas Vendas	Pág.17
5. ABORDAGEM PRÁTICA	Pág.18
5.1. Parâmetro Mundial	Pág.24
5.2. Análise Demonstrativa do Caso Prático	Pág.25
6. CONCLUSÃO	Pág.28

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. TEMA:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS / NUTRIMENTOS DE USO ANIMAL, ABORDAGEM DE CASO PRÁTICO E REFLEXO NO CUSTO DA EMPRESA COM A IMPOSIÇÃO PELA LEGALIDADE FISCAL.

1.1 -OBJETIVO GERAL:

Pretendo nessa Monografia, fazer uma abordagem de um caso prático de substituição tributária; onde relatarei as controvérsias sobre o ICMS. E, nessa abordagem específica de uma empresa que se utilizava uma sistemática anterior, apuração do ICMS pelo confronto mensal dos créditos referente aquisição de mercadorias e os débitos referentes às operações efetuadas com vendas de mercadorias.

1.2 -OBJETIVO ESPECIFICO:

Posteriormente à mesma empresa viu-se obrigada a mudar sua sistemática de apuração, para antecipação tributária do ICMS, onde deveria fazer um desembolso de caixa para recolher o diferencial de alíquotas, caso efetua-se aquisição de mercadorias de outros estados da federação; para aproveitar o crédito deveria a mesma efetuar o pagamento desse diferencial, penalizando a mesma pela necessidade de num primeiro momento ter necessidade de Capital de Giro – se próprio ou de terceiros – não tem importância para o legislador.

1.3 -INTRODUÇÃO:

A Empresa tinha um Custo de Mercadorias, calculado para ser competitivo no seu segmento, com um aumento no valor do produto adquirido para comercialização; teve o mesmo que refazê-lo, ficando num primeiro momento sem condições de manter o mesmo patamar das vendas de mercadorias, quer pelo aumento, no CMV, quer pelo impacto causado desse aumento no consumidor final. Ora, além de ter que bancar a sistemática de Substituição Tributária, ainda se viu obrigado a amargar uma queda substancial na venda dos seus produtos. O legislador não se preocupou.

O que o Estado padrão quer é unicamente a manutenção do seu *status quo*, pela sanha avassaladora de aumentar o recolhimento, para fazer frente aos seus gastos.

A cada momento observamos e concluímos que os meios de controle desse mesmo Estado, estão sendo aprimorados com os mecanismos de programas de gerenciamento, até mesmo pela rapidez que significa o avanço da informática em todo o mundo. Hoje não seria possível na sua plenitude as visitas dos Auditores Fiscais, de qualquer nível, Federal, Estadual e Municipal, na porta do contribuinte para verificar *in loco* o seu movimento de operações mercadológicas. Quer seja pelo grande volume de Empresas constituídas na atualidade e em operacionalidade. Com o aprimoramento dos meios de controle, passando esse mesmo Estado padrão a segregar o que melhor lhe convém, os grandes contribuintes e vorazmente coloca-os nas chamadas malhas de fiscalização, de onde o controle que será exercido sobre esse, será destinado uma atenção especial.

A revolta inicial do administrador da empresa – ou titular, sócio administrador, diretor – enfim a nomenclatura dada a quem no momento está com o poder de gestão não é óbice para o desenvolvimento do presente raciocínio.

É pela imposição da mudança das regras do jogo, jogo entendido o ordenamento constante na legislação pátria; o exemplo marcante é que a velocidade dessas mudanças agridem ao bem estar de qualquer situação jurídica no momento que se instala uma empresa; faz-se todo um estudo da viabilidade do empreendimento, se as condições para a implantação são satisfatória, o produto que irá ser comercializado é viável, se o mesmo terá público, chegando-se enfim ao planejamento da carga tributária.

Quando aventura-se pelo caminho de saber quando a empresa terá de pagar em termos de tributo, é que começa o primeiro desgosto de qualquer empreendedor; não sejamos crianças ao pensar que pessoa de bom senso vai investir sem querer retirar o retorno desse investimento.

O que se tem em mente quando começa uma atividade operacional é saber qual será o retorno do investimento, se existe a viabilidade desse retorno, em quanto tempo esse retorno ora ocorrer, e quanto representa de custos em cima desse investimento; claro que custo entenda-se: os tributos que deverá ser pago, os encargos com a contratação de funcionários, a implantação do parque fabril, ou estabelecimento comercial.

Quanto maior forem os custos da implantação e da operacionalidade, menor será o retorno do investimento e maior o tempo de retorno do investimento.

O objetivo primordial de toda a empresa é o retorno do que foi investido, objetivando sempre nesse retorno “ **O LUCRO** ” até porque o retorno do investimento através do lucro, é que irá determinar o ritmo do próprio negócio, a viabilidade do mesmo.

Não se podendo admitir em sã consciência que depois de todo o processo, desde a implantação e abertura, e esperando que com a luta para se solidificar no mercado, conquistar a clientela, impor o ritmo que irá dar ao seu investimento, já tendo o conhecimento de quanto será a carga tributária que irá pagar; e num dado momento é

surpreendido com mudanças na sistemática de recolhimento de tributo, mudanças na sistemática de apuração de tributo, mudanças na forma da operacionalidade do tributo.

Com verdadeira mudança nas regras do jogo, regras que antes na implantação do investimento estavam determinadas para que ocorressem de maneira tal que todos os envolvidos tenham conhecimento, e após qualquer mudança nessa regra do jogo, traz verdadeiro caos para sua implantação operacional.

Não é possível entender a imposição tributária sem o estudo de uma teoria do poder, que faz a ambição daqueles, que o procuram, ser reduzida apenas a conquistá-lo e mantê-lo. Não sem razão MAQUIAVEL – que é admirável pensador político e historiador nas “Décadas de Tito Livio”- no conformar a pessoa do detentor do poder, em “O Príncipe”, o fez de forma pragmática e cínica, ao dizer que é bom governante é aquele que o detém, mesmo se mau, e mau governante o que perde, mesmo que bom. Ter ou não ter o poder é que conformaria o perfil do “bom” governante.(FARIA, Pág.167/170).

2. ABORDAGEM LEGAL

A importância da escolha do tema resulta da análise de um caso prático, de um cliente nosso, que teve a obrigação – pela legalidade – de suportar um custo adicional, com a implantação da substituição tributária de produtos de uso animal - PET- com o pagamento num primeiro momento dessa nova sistemática.

Em informativo da Junta Comercial do Estado de Pernambuco, a mesma revela que a grande maioria das empresas constituídas é de familiares, desprovidas inicialmente de Capital de Giro, suportável pelas oscilações do Estado patrão na vontade de aumentar, melhorar e arrecadar.

Se o intuito foi evitar as supostas manobras contábeis e fiscais de um mal contribuinte, em sonegar o que deveria ser objeto de recolhimento; acabou sim penalizando a grande maioria.

O ICMS à vista das excepcionalidades introduzidas pela legislação infraconstitucional, tornou-se extenso e complexo. Possuindo características básicas que o

diferenciam de outros impostos, ele é não cumulativo, plurifásico, por dentro, proporcional e seletivo.

A não cumulatividade consiste em compensar, em cada operação ou prestação o valor cobrado anteriormente. A Constituição Federal contempla a não cumulatividade no art. 155, parágrafo 20, inciso I, nos seguintes termos: O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte; será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A regra matriz da não cumulatividade determina que o ICMS relativo a cada operação deva ser compensado com o cobrado anteriormente. Por isso vislumbra-se uma abrangência bastante ampla da não cumulatividade, de modo a não se admitir nenhuma exceção!?.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do ICMS no art. 155, no seu parágrafo 2, cujo inc. XII, letra “b” estabeleceu caber à Lei Complementar federal dispor sobre a Substituição Tributária. No dia 16.09.96, o Diário Oficial da União, Seção 1, n 180, publicou a Lei Complementar 87, de 13.09.96, que dentre outras disposições relativas ao ICMS, dispôs sobre a Substituição Tributária; *in verbis*:

Art. 5. A lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não-recolhimento do tributo.

Art. 6. A lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

Parágrafo primeiro - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Parágrafo segundo – A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7. Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

2.1- REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

“O Decreto 19.528, de 30 dezembro de 1996, com as alterações introduzidas pelos Decretos números 20.188/97, 22.318/2000,22.904/2000,23.317/2001,23.344/2001,23.872/2001,22.421/2002,24.891/2002,24.976/2002,25.350/2003,26.773/2004,27.031/2004,27.032/2004,27.203/2004,27.264/2004 e 28.368/2005. Consolida normas relativas ao regime de substituição tributária, dispõe sobre hipóteses de antecipação do ICMS, inclusive na importação, e dá outras providências.

Da Aplicabilidade da Substituição Tributária

Art. 1º A responsabilidade pelo pagamento do ICMS, na qualidade de contribuinte-substituto, poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes. Concomitantes ou subseqüentes (Lei n. 11.408, de 20.12.1996).

Parágrafo 1º A responsabilidade prevista no “caput” poderá ser atribuída inclusive em relação ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Parágrafo 2º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se como fato gerador a entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento adquirente ou em outro por ele indicado (Lei n. 11.408, de 20.12.1996).

Parágrafo 3º A partir de 01 de janeiro de 2004, considera-se contribuinte-substituto aquele definido como tal em protocolo ou convênio que tratar do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria (Convênio ICMS 114/2003). (Dec.26.773/2004)

Art. 2º Nas operações internas e interestaduais com produto sujeito ao regime de substituição tributária, ao remetente indicado em norma específica fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de contribuinte-substituto, relativamente, conforme a hipótese (Convênio ICMS 81/93):

I – a todas as saídas subseqüentes àquela que o contribuinte-substituto promover, realizadas pelos sucessivos estabelecimentos adquirentes, contribuintes-substituídos, até a última fase da circulação interna, ou seja, até a saída do produto para o consumidor final;

II – apenas à saída subseqüente àquela que o contribuinte-substituto promover, realizada pelo respectivo adquirente, contribuinte-substituído, podendo repetir-se a substituição a cada fase da circulação da mesma mercadoria;

III – à entrada para uso ou consumo ou ativo fixo do estabelecimento adquirente deste Estado, contribuinte do imposto, quando o remetente localizar-se em outra Unidade da Federação, quanto ao diferencial de alíquota, sendo, até 31 de outubro de 1996, apenas quando o produto for tributado, nos termos do parágrafo 4º do art.4º.

Parágrafo 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive:

I – nas seguintes hipóteses em que o respectivo contribuinte-substituído assumirá a condição de contribuinte-substituto, salvo quando norma específica dispuser de forma contrária;

a) na saída promovida por contribuinte-substituído, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente, quando a mercadoria destinar-se a contribuinte de outro Estado (Convênio ICMS 81/93);

b) quando a base de cálculo e/ou a alíquota utilizadas pelo contribuinte-substituto de origem, para o imposto antecipado, forem inferiores às fixadas para o varejista, nas seguintes condições:

1. a modalidade de substituição adotada pelo substituído intermediário seja sem apuração de créditos e débitos fiscais;

2. o produto esteja sujeito a preço máximo ou 'único de venda fixado pela autoridade competente cuja variação dependa da localização do destinatário varejista;

3. o contribuinte-substituído assuma a condição de contribuinte-substituto apenas em relação à diferença a maior do imposto antecipado que houver retido do adquirente;

II – na saída com destino ao Município de Manaus e Áreas de Livre Comércio, quando for o caso.

Parágrafo 2º Relativamente às operações interestaduais:

I – a adoção do regime de substituição tributária depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados;

II – quando o adquirente localizar-se em outra Unidade da Federação, o contribuinte-substituto deste Estado deverá observar as normas ali estabelecidas, relativamente ao imposto, de competência da referida Unidade da Federação de destino da mercadoria(Convênio ICMS 81/93).

2.2- PODER DE IMPERIUM:

Como forma de compensar esse desembolso efetuado pela Empresa, deveria sim, o impositor da legislação enumerar condições de efetuar compensações e/ou mecanismos para que fosse suportado esse desembolso inicial.

Até por que não parece bastante claro, para o fisco, se o que está querendo é aumentar a arrecadação de quem já tanto paga de tributos, ou acabar com quem justamente lhe fornece os meios de manter o seu poder de imperium.

Ora, não podemos deixar de ter consciência, que o Estado não é isolado, nos como população também somos o Estado, como é possível o pai massacrar tanto os seus filhos; se somos parte porque a carga suportada é grande porque não tem uma divisão mais equilibrada e equitativa na cobrança dos tributos, porque não é feita uma distribuição equilibrada, uma repartição ou um retorno dessa arrecadação em benefício de todos, o que falta? Do que precisa?

Podendo ser mecanismos para um suporte gradual desse aumento do desembolso de caixa. Que se fosse imposto em doses pequenas, para que a empresa tivesse condições de repassar para o consumidor final gradativamente, me parece que seria uma solução mais equilibrada.

Não pretendo enveredar nessa discursão, seria um eterno questionamento, sobre atribuição de responsabilidades, não estou a falar de responsabilidades legais, porque essa ao meu entender já estão explicitas na Constituição Federal. O que falta, e aqui assumo inteira responsabilidade é vergonha, para governar com decência, com honestidade.

Não se pode matar – e é o que realmente acontece, matar de onde se tira, de onde se arrecada – o contribuinte, ora esse é quem paga a conta, não está mais suportando tanta cobrança, depois vemos em entrevista, nos meus televisivos, ou em jornais de grande divulgação, que a sonogação esta grande; monta-se um grande aparato policial, prende donos de empresas, expõem publicamente os mesmos.

Que repercussão tem essa medida é uma tentativa de justificar, frente à sociedade que o sonogador vai preso, ora o problema não é somente esse, o próprio governo, deveria mostrar bom exemplo, com um controle eficaz dos seus gastos, o enxugamento da sua máquina administrativa.

Esse sim seria um exemplo maior, como muitas nações mais desenvolvidas fizeram, não quero nem falar nas de culturas outras, que se a pessoa roubar, tem a mão decepada; se for pego praticando corrupção, o mesmo sente-se na obrigação de reparar o dano – me refiro ao dano moral – praticando o suplicio da própria vida. Mais em especial aquelas que conseguiram equacionar o que todos os governos sérios almejam – seu fluxo de caixa, arrecadar mais e pagar menos. Através dos tempos a história nos mostra que o poder de *imperium*, é realmente o que amedronta, tanto a população, como até mesmo nações que se encontram endividadas.

3 - SEGURANÇA JURÍDICA.

A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não se confirma ao sistema jurídico positivo. Antes inspira as normas que, no âmbito do direito positivo, lhe atribuem efetividade. Matéria a ser abordada pela filosofia do Direito. Sob essa perspectiva, a investigação filosófico-jurídica incide sobre ordenação jurídica positiva. Não coincide, porém, com ela. Porque a esta última só interessa a segurança jurídica enquanto valor imanente ao ordenamento jurídico. De conseqüente, a segurança jurídica é, sob este último aspecto, matéria de direito posto. Valor consignado em normas de direito positivo.(FARIA, Pág.159).

A Segurança Jurídica também objetiva permitir aos indivíduos programar, em bases razoáveis de previsibilidade, suas expectativas concernentes às implicações futuras de sua atuação jurídica. No que tange as relações jurídicas de cunho econômico, em especial, deve a norma dar ao indivíduo a possibilidade de calcular com alguma previsibilidade as conseqüências de suas ações. Isso requer, entre outras coisas, que a norma seja trazida a público clara e tempestivamente. Inspiram-se nesse objetivo princípios como a anterioridade da norma tributária e a prévia lei para a configuração de crimes e transgressões.

Sobre esse objetivo, observa o Juiz Mauro Nicolau Júnior:

A segurança jurídica é o mínimo de previsibilidade necessária que o estado de Direito deve oferecer a todo cidadão, a respeito de quais são as normas de convivência que ele deve observar e com base nas quais pode travar relações jurídicas válidas e eficazes. (Mauro Nicolau Jr. *Segurança jurídica e certeza do direito: realidade ou utopia num estado democrático de direito?*.Apud: Eduardo Coelho. *Administração pública e o princípio da segurança jurídica*.(www,mct.gov.br/legis/Consultoria_Jurídica/artigosordem_jurídica.htm).(pág.268).

O princípio da segurança jurídica busca facilitar a coordenação das interações humanas, inclusive econômicas, reduzindo a incerteza que as cerca. Ele se inspira na confiança que deve ter o indivíduo de que os seus atos, quando alicerçados na norma vigente, produzirão os efeitos jurídicos nela previstos. A segurança jurídica se traduz, portanto, por uma norma jurídica que seja estável, certa, previsível e calculável, tanto nas

relações jurídicas entre particulares como, principalmente, naquelas que envolvam o Estado.

Na economia, a segurança jurídica leva a “regras do jogo” claras e estáveis. Isso reduz custos de transação, ex ante, simplificando a contratação, pois permite que os contratos sejam mais incompletos, sem que para isso precisem ser mais arriscados; e, ex post, desencorajando as partes de levarem seus conflitos ao Judiciário. Também estimula os agentes privados a investir mais e em ativos de mais longo prazo, ilíquidos e especializados, que são os mais produtivos; e fomenta a especialização, o investimento e a difusão de tecnologia. Dessa forma, por meio do aumento do investimento e da produtividade, a segurança jurídica promove o crescimento econômico.

Mesmo após conquistar a estabilidade de preços, vencendo o dragão da hiperinflação, o Brasil ainda tem um baixo grau de segurança jurídica, com a conseqüente instabilidade das “regras do jogo”. Pelo menos três fatores se combinam pra produzir esse quadro:

- A má qualidade da produção legislativa, resultando em leis que muitas vezes são ambíguas e conflitantes com outras normas. Em certa medida esse problema é conseqüência da fragmentação político-partidária, a qual permite que apenas leis muito gerais sejam aprovadas no Congresso Nacional, jogando o conflito político para ser posteriormente resolvido pelo Judiciário, no que se convencionou chamar de “judicialização da política”.
- Decisões judiciais frequentemente motivadas pelas visões políticas dos magistrados, muitas vezes sem demonstrar grande preocupação em seguir a jurisprudência estabelecida nos Tribunais Superiores, dando margem à chamada “politização do Judiciário”.
- Frequentes mudanças nas “regras do jogo”, com a Administração Pública agindo de forma a modificar ou invalidar seus atos pretéritos. Incluem-se nessa categoria da quebra de contratos as constantes alterações nas regras tributárias. São exemplos os vários confiscos promovidos no âmbito dos planos de

Essa é uma situação ao mesmo tempo injusta e ineficiente. Injusta porque a constante mudança de regras provoca a perda de investimentos em ativos específicos realizados por aqueles que, de boa-fé, confiaram na estabilidade e na continuidade da norma. Ineficiente porque, ao se adaptarem a essa situação, os agentes econômicos incorrem em custos de transação e riscos elevados, evitam investir em ativos específicos e são forçados a um menor grau de especialização do que seria recomendável pela lógica estritamente econômica. Instabilidade, imprevisibilidade e falta de credibilidade das “regras do jogo” e das políticas públicas também levam os agentes econômicos a pouparem e investirem menos, por receio de abrir mão do consumo presente em função de um retorno muito incerto. Além disso, tendem a transferir seus investimentos e sua poupança financeira para o exterior, em busca de jurisdições mais seguras.

A competitividade exportadora do País sofre diretamente as conseqüências da insegurança jurídica. Para serem competitivas, as empresas exportadoras necessitam especializar-se e investir em ativos específicos, voltados para mercados em que as regras e as preferências dos consumidores podem ser muito diferentes das que se observam domesticamente. A falta de segurança jurídica aumenta porém, o risco e o custo dos exportadores que se especializam e fazem esse tipo de investimento. Além disso, devem os exportadores incorrer em custos de transação mais altos, de forma a lidar com a falta de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade da norma. Finalmente, sofrem os exportadores com o elevado custo de capital, a falta de financiamento de longo prazo, a escassez e o alto custo da infra-estrutura, as barreiras burocráticas e tantos outros fatores que compõem o que se convencionou chamar de “custo Brasil”.

Pode-se argumentar que esse quadro prejudica igualmente as empresas voltadas para o mercado interno. É verdade. Ocorre que, ao contrario do que se observa no mercado domestico, onde a competitividade das empresas é prejudicada de forma mais ou menos uniforme, e, portanto, não diminui a sua capacidade relativa de competição, no mercado internacional as empresas brasileiras se vêem obrigadas a competirem com concorrentes que não sofrem com esse tipo de problema.

Conclui-se que incerteza, estabilidade, imprevisibilidade e falta de calculabilidade da norma reduzem o crescimento da economia e das exportações, diminuindo tanto a taxa quanto a qualidade do investimento, e desacelerando o ritmo de expansão da produtividade. A descontinuidade da norma produz, além disso, injustiças, pois prejudica aqueles que de boa-fé aplicam seus recursos em investimentos fundados na expectativa de manutenção das “regras do jogo”. Aumentar a segurança jurídica ajudará a tornar o Brasil um país mais próspero e a prevenir algumas injustiças. (Páginas 291-293, Diversos Autores Armando Castelar Pinheiro, Crédito Prêmio do IPI).

O certo é que a instrumentalização do “Direito” não serviu de garantia maior para os cidadãos contra o exercício da imposição “desmedida”, tendo sido inclusive, a carga tributária excessiva uma das causas da queda do império do Ocidente, DANIEL ROPPS, no segundo livro monumental obra **“História da Igreja de Cristo”**, retrata o fim do império romano ocidental com as seguintes palavras:

“Por outro lado, o colete do Estado paralisa as forças vivas da nação. Será necessário recordar os vícios do sistema? O funcionalismo prolifera de tal modo que um contemporâneo afirma que há mais funcionários do que contribuintes que lhe paguem. A crise financeira tornou-se permanente, e nem uma inflação programada (começada na dinastia dos Severos, com a desvalorização da moeda), nem as costumeiras manipulações monetárias, nem todas as astúcias dos governantes em dificuldades conseguem vencê-la. Daí provém um Fisco esmagador, demencial, que provoca uma evasão geral de impostos, evasão que as piores sanções não conseguem evitar. O custo de vida sobe constantemente, sem que surta efeito o tabelamento dos preços (o primeiro data de 301-D.C.), ao mesmo tempo que se verifica uma crise de produção devida à redução da mão-de-obra e à diminuição das trocas comerciais causada pela anarquia. A moral desta história aflitiva é extraída pelos contemporâneos, ao apontarem para onde leva o furor generalizado: OSÓRIO fala-nos de “romanos que preferiam conhecer a pobreza e a independência no meio dos bárbaros a suportar o peso dos impostos no meio dos romanos”. E SALVIANO chega a dizer: “Os pobres, desesperados, suspiravam pela chegada do inimigo e suplicavam a Deus que lhes enviasse os bárbaros”... (A Igreja dos tempos bárbaros, Ed. Quadrante, 1991, São Paulo, Pág..78-79).

E o drama de uma carga excessiva foi uma constante na história posterior, continuando durante a formação dos reinados bárbaros da Idade Média, quando da instituição do Sacro Império Romano por Carlos Magno, passando pela queda do império romano do Oriente, pelas monarquias absolutas da Idade Moderna e não francesa, nem com a americana. Nos dois últimos séculos, a democracia, mais ou menos eficaz nos países que a conquistaram, nem por isto reduziu a carga desmedida da imposição tributária.

É que sem solução do problema do poder – que levou MONTESQUIEU a dizer que o homem não é nele confiável, havendo, por isto, necessidade de o poder controlar a carga tributária, será sempre desmedida e sempre que o nível deste descompasso ultrapassar os limites suportáveis, ocorrerão revoluções, como foi a americana, em face das leis *Towshend* ou a Inconfidência Mineira, que nasceu um aumento da imposição da Coroa, na “derrama”.

4 - MARCO TEÓRICO:

4.1 – O CONSELHO DE POLITICA FAZENDÁRIA – CONFAZ – BREVES COMENTÁRIOS.

Na inteligência do art. 34 do ADCT, o CONFAZ, orientado pelo Excelentíssimo Sr. Ministro da Fazenda, e os Secretários da Fazenda de todos Estados-membros e o Distrito Federal, uma vez que a Lei complementar, explicitadores da Constituição no que se referia à Substituição Tributária, não havia sido ainda promulgada, trataram de atender o referido artigo normatizando a Substituição Tributária na forma de convênios.

O referido artigo dos ATOS DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS atribuiu aos Estados-Membros a normatização da Substituição Tributária, mas apenas no espaço de tempo em que a Lei Complementar não viesse pacificar os entendimentos, e o fez limitando os Estados em normatizar tal regime na forma de convênio. (singular)

Cabe lembrar que os convênios e os tratados somente são válidos e trazem no seu texto a sua eficácia, se na Lei Complementar estiver seu fundamento. Ora, se não havia

Lei Complementar para detalhar o desejo dos constituintes, é claro que os Estados se aproveitaram para adaptar tais convênios (vários) aproveitando-se das lacunas do ADCT. Uma delas foi a interpretação gramatical utilizada para traduzir convênio, (no singular) para convênios no plural, haja vista os inúmeros convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal.

Ocorre, todavia, que tal Conselho de Política Fazendária não podia e nem teria interesse, de se limitar aos ditames da Constituição, das leis complementares, ou até mesmo do ADCT, ao editar cada um destes convênios, por um simples fato: a eles não seria exigida coerência com tais normas superiores, pois, pelo menos, do que me recordo, nunca houve eleição nem outro tipo de nomeação com o apoio popular, para tais cargos ocupados pelo CONFAZ.

Na verdade, Os Secretários da Fazenda, não eleitos pelo povo e, sim, pela vontade pessoal de cada Governador, ao editarem os convênios, promoveram diversas alterações na Lei Complementar concebida pelos constituintes eleitos pelo povo, ao sair do poder e do limite que lhes foram outorgados. Tais convênios, como norma ordinária, na verdade se desassociaram do sistema jurídico vigente e definido pelo Constituinte.(Faria,Pág.70).

A Constituição Federal quando preceitua sobre dos impostos dos estados e do distrito federal, em seu artigo 155, inciso XII, letra b “cabe a Lei Complementar dispor sobre substituição tributária”

4.2 -OPERACIONALIDADE DO PROTOCOLO CONFAZ 26/04.

A substituição tributária subsequente ou progressiva consiste em atribuir ao remetente da mercadoria, industrial ou importador, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes a serem praticadas pelo comércio atacadista ou varejista.

4.2.1 -Nas Compras:

As compras efetuadas pelo adquirente, aos fornecedores dos estados objeto do convênio, deverá vir acompanhada do imposto pago (ICMS) acompanhada da GNRE

(Guia Nacional de Recolhimento). Se o fornecedor tiver inscrição como substituto tributário, não haverá a GNRE, o mesmo efetuará o pagamento do ICMS no dia 9 (nove) do mês subsequente ao fato gerador.

Se o fornecedor enviar mercadoria sem a retenção do ICMS e a GNRE, e não tiver inscrição como substituto no estado, o adquirente é que irá pagar o ICMS (na passagem do produto pela fronteira).

Quando efetuar compras de mercadorias de produtos abrangidos pelo protocolo 26/04, e os mesmos não vierem com destaque de substituição tributária, ou vier sem o destaque do ICMS e procedente de estado não abrangido pelo referenciado protocolo, deverá o contribuinte do estado de Pernambuco efetuar o pagamento do ICMS por ocasião da passagem da mercadoria pela primeira unidade fiscal do Estado. Não passando a mercadoria por unidade fiscal deste Estado, efetuar o recolhimento na repartição fazendária do domicílio do contribuinte, no prazo de 8 (oito) dias, contados a partir da data de saída da mercadoria do estabelecimento remetente, ou, na falta desta, da data de emissão da respectiva nota fiscal, devendo para isso agregar o valor de 63,59% (sessenta e três e cinquenta e nove por cento) calcular o imposto e recolher o ICMS, exemplo mercadoria adquirida de São Paulo, com alíquota de 7% (sete por cento) e valor de hipotético de R\$ 1.000,00 (um mil reais) agregar $63,59\% = 1.635,90 \times 17\%$, que será igual a R\$ 278,10 (duzentos e setenta e oito reais e dêz centavos) para ser recolhido ao Estado de Pernambuco.

4.2.2 -Nas Vendas:

O adquirente de mercadorias que venham com substituição tributária; quando efetuar a venda da mesma dentro do estado, não deverá colocar o destaque de ICMS das mesmas na nota fiscal; devendo colocar em dados adicionais Decreto 27.031 de 18.08.2004 e Protocolo Confaz 26/04.

Adquirindo dentro do estado com destaque de ICMS, (aproveita o crédito) tem destaque de ICMS também nas vendas (débito de ICMS).

Efetuando a venda para fora do estado, por exemplo, para Alagoas, deve preparar o valor agregado, como exemplificado a seguir:

PERCENTUAL DE AGREGAÇÃO

Alíquota interna na UF de destino

ALÍQUOTAS DOS ESTADOS DE ORIGEM	17%	18%	19%
Alíquota interestadual 7%	63,59%	65,60%	67,63%
Alíquota interestadual de 12%	54,80%	56,68%	58,62%
Alíquota interna	46%	46%	46%

Valor da venda R\$ 100,00 + Valor agregado 54,80 = R\$ 154,80 X 17% (Alíquota interna)
= R\$ 26,32.

Valor agregado R\$ 154,80 X 12% (Alíquota externa) R\$ 18,58.

26,32

18,58 (-)

7,74 (valor para ser colocado na GNRE) (a)

(a) O valor pago quando recolher a GNRE (emitido com os dados do adquirente) aproveita o valor do débito do ICMS, com emissão de nota fiscal do vendedor com os dados do comprador (para quem foi efetuado a venda) com os códigos de:

CFOP – 5.603 – RESSARCIMENTO DO ICMS RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (DENTRO DO ESTADO).

CFOP – 6.603 – RESSARCIMENTO DO ICMS RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (FORA DO ESTADO).

Encaminhar a mesma para a ARE do domicilio do contribuinte, para receber aposição de validade (carimbo) e aproveitamento do crédito do ICMS.

GNRE (guia nacional de recolhimento).

CFOP (código fiscal de operações e prestações)

5 - ABORDAGEM PRÁTICA:

O caso prático abordado refere-se a uma empresa que teve sua constituição em 1986, portanto com 19 (dezenove) anos de atuação no mercado; atuando no ramo de revenda de nutrimento de uso animal.

E importante afirmar que a mesma é uma empresa familiar que atualmente conta com 19 (dezenove) colaboradores; tendo iniciado suas atividades em imóvel alugado, hoje tem sede própria, bem estruturado em termos de espaço e depósito.

Conta bancária aberta em um único banco durante todo o período de sua constituição, gozando de linhas de crédito no momento que precisar, não aceitando essa facilidade, preferindo a boa administração do seu caixa, sendo bem administrada, seu sócio administrador tem formação em Economia, o que lhe facilita a administração financeira da empresa. A estratégia da mesma para chegar ao topo, de mercado no seu segmento foi uma abordagem direta ao cliente, e ao potencial cliente, onde a mesma bancou com recursos próprios, essa divulgação, de um produto que a anos passados não era conhecido, a sua marca, como hoje a mesma é. Nessa explanação já podemos observar que a mesma é líder, pela competência da sua administração.

Irei chamar a empresa objeto desse trabalho de **“Empresa XB não Sabe o que fazer Ltda”**.

Durante todo o processo de administração, foi bem gerenciada pela administração, tanto que conseguiu ser dentro do Estado de Pernambuco e no seu segmento, hoje líder no mercado; tanto pelo estilo administrativo, como também pela divulgação e penetração dos seus produtos no mercado. Conseguindo ao longo desses 19 (dezenove) anos capitaliza-se; no intuito de fazer frente à concorrência e a sobrevivência da empresa no mercado; efetuando com isso em muitas ocasiões aquisição de mercadorias com pagamento antecipado ou a vista, em vista a conseguir um diferencial de preço para como dito ser competitiva.

A abordagem que será apresentada fará referência à exemplificação de dois balancetes, um antes da utilização do pagamento da substituição tributária; qual representava o valor do custo calculado pelo mesmo, e repassado ao consumidor final; e o outro após adotar a sistemática da Substituição Tributária, imposto pela legalidade da sua imposição.

Abordagem essa, que ira demonstrar a repercussão num primeiro momento, desse aumento da antecipação do pagamento pela substituição tributária; inclusive com a taxação do seu Estoque. Com a imposição do Decreto Estadual do Estado de Pernambuco n. 27.031 de 18.08.2004.

O que pretende demonstrar é o que representou essa imposição legal para a empresa; que teve a obrigação legal de adequar-se ao que a legislação dizia.

Os balancetes comparativos referente aos meses antes da implantação do protocolo CONFAZ e um mês posterior ao mesmo, estão com as contas resumidas para facilitar o desenvolvimento do raciocínio e a explanação do ponto de vista.

**BALANCETE PATRIMONIAL COMPARATIVO
XBNÃO SABE O QUE FAZER LTDA**

ATIVO	JULHO/2004	AGOST/2004
CIRCULANTE	1.755.580,77	1.868.531,82
DISPONIBILIDADES	687.664,95	767.802,47
Caixa	358.726,74	399.771,15
Bancos C/Movimento	328.938,74	368.031,32
OUTROS CRÉDITOS	39.660,76	20.897,31
I.C.M.S a Recuperar	39.660,76	20.897,31
ESTOQUES	1.028.255,06	1.205.209,27
Mercadorias para Revenda	1.028.255,06	1.205.209,27
PERMANENTE	56.717,04	56.717,04
IMOBILIZADO	56.717,04	56.717,04
Maquinas, Aparelhos e Equipamentos	18.550,17	18.550,17
Móveis e Utensílios	9.380,95	9.380,95
Veículos	42.116,91	42.116,91

(-) Depreciação Acumulada	13.330,99	13.330,99
TOTAL DO ATIVO	1.812.297,81	1.799.871,63

Recife, 20 de setembro de 2007.

**BALANCETE PATRIMONIAL COMPARATIVO
XBNÃO SABE O QUE FAZER LTDA**

PASSIVO	JULHO/2004	AGOST/2004
CIRCULANTE	475.861,03	445.089,21
FORNECEDORES	452.005,46	421.829,45
Fornecedores Nacionais	452.005,46	421.829,45
OBRIGAÇÕES FISCAIS	17.216,80	16.973,70
Pis a Recolher	1.484,43	1.456,87
Cofins a Recolher	6.851,21	6.724,00
Outros Impostos e Taxas a Recolher	269,05	308,72
Contrib. Social s/Lucro	5.449,44	5.403,65
Imp.Renda Presumido	3.162,67	3.080,46
OUTRAS OBRIGAÇÕES	6.638,77	6.286,06
INSS a Recolher	5.399,37	5.131,38
FGTS a Recolher	1.239,40	1.154,69
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	1.336.436,78	1.354.782,42
Capital Social	355.000,00	355.000,00
RESERVA DE CAPITAL	1.104.515,16	1.104.515,16
Quotista p/Aumento de Capital	1.104.515,16	1.104.515,16
LUCROS/ PREJUÍZOS ACUMULADOS	(123.078,38)	(104.732,74)
Prejuízos Acumulados	260.584,21	260.584,21
Lucros Acumulados	102.225,75	137.505,83
Lucro do Exercício	35.280,08	18.345,64

TOTAL DO PASSIVO

1.812.297,81

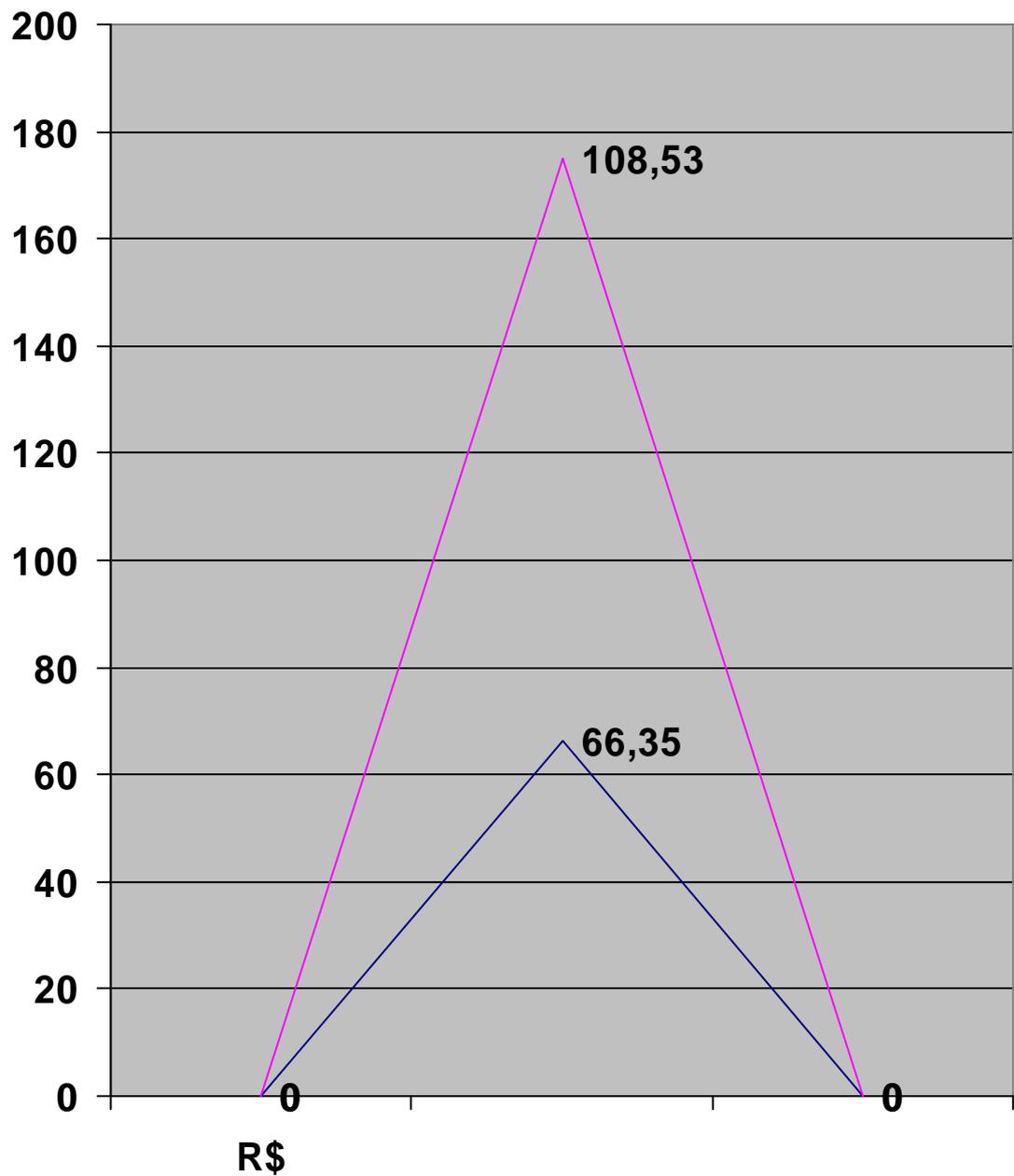
1.799.871,63

Recife, 20 de setembro de 2007.

**DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS COMPARATIVO
XBNÃO SABE O QUE FAZER LTDA**

	JULHO/2004	AGOST/2004
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	1.000.500,20	780.004,90
Receita de Vendas	1.000.500,20	780.004,90
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	189.557,52	85.800,54
Impostos/Taxas sobre Vendas	189.557,52	85.800,54
RECEITA N/OPERACIONAL	3.659,34	2.784,07
Vale Transporte	3.659,34	2.784,07
RECEITA LÍQUIDA	814.602,02	696.988,43
LUCRO BRUTO	814.602,02	696.988,43
RECEITAS FINANCEIRAS	1.110,22	690,18
Juros Recebidos	1.110,22	690,18
DESPESAS OPERACIONAIS	780.432,16	697.678,61
Administrativas	743.986,20	674.677,24
Financeiras	36.445,96	23.001,37
RESULTADO OPERACIONAL	35.280,08	18.345,64
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	35.280,08	18.345,64

Recife, 20 de setembro de 2007.



— 1º Mês (valor inicial) — 2º Mês (valor final)

5.1 -PARÂMETRO MUNDIAL

{A revista Exame edição n. 852 de 28 de setembro de 2005, traz como matéria de capa **“O MUNDO CRESCE. E O BRASIL FICA PARA TRÁS”** (grifo nosso). E na página 20 diz quais são as razões do atraso, destacando a primeira: como a excessiva carga tributária, exemplificando que em 1995 era de 26% (vinte e seis) por cento e em 2005 é de 36% (trinta e seis) por cento, do Produto Interno Bruto, sendo muito maior do que a de outros países emergentes, como Argentina (20%) e México (19%). Estudo efetuado nas 500 (quinhentas) maiores empresas, a Revista Exame, ouviu 120 (cento e vinte) delas.

A segunda: é o custo do dinheiro, ou seja, dinheiro caro; apesar de ter sido reduzido pela metade de 1995 para cá, a taxa real de juro brasileira é a mais alta do mundo, em comparação com outros países emergentes; Brasil (14%), Turquia (6%), México (6%) e Chile (1%).

Terceira: infra-estrutura ruim, os investimentos públicos em infra-estrutura estão em queda – passaram de 2,4% do PIB em 1998 para 0,6% do PIB em 2004. O resultado é a piora da infra-estrutura.

Quarta: Excesso de Burocracia, o Brasil é um dos países mais burocráticos do mundo, segundo estudo do Banco Mundial. O excesso de burocracia rouba tempo e dinheiro das empresas brasileiras; 39 (trinta e nove) dias é quanto demora para embarcar um produto num porto brasileiro. Na Dinamarca, o processo leva cinco dias 2.600 (duas mil e seiscentas horas) por ano é quanto demora para uma empresa brasileira pagar impostos. Na Noruega gastam-se 87 (oitenta e sete) horas. E Finalizando com a quinta: as leis trabalhistas antiga, Criada em 1943, a Legislação trabalhista brasileira é um dos principais freios do crescimento do país. O excesso de encargos sobre o salário dos funcionários encarece a mão de obra e favorece a informalidade, no Brasil (101%), Argentina (54%) e Chile (9,5%).

Enquanto o Mundo cresceu 46% (quarenta e seis) por cento o Brasil cresceu 25% (vinte e cinco) por cento entre os anos de 1995 e 2005.}

Simplificar radicalmente a cobrança de impostos; As empresas brasileiras pagam 14 (catorze) diferentes impostos em 23 (vinte e três) datas ao longo do ano. O resultado é que o Brasil é o pior país do mundo em termos de tempo gasto para pagar corretamente ao Fisco. Todo o processo consome 2.600 (duas mil e seiscentas) horas de trabalho em uma empresa média. O exemplo da Noruega mostra como a vida das empresas pode ser muito mais simples. Lá há apenas três impostos a serem pagos pelas companhias. Tudo pode ser feito eletronicamente. Gastam-se apenas 87 (oitenta e sete) horas em cada ano para pagar o que se deve ao Estado.

Além de mais simples, um bom sistema tributário também deve buscar aliviar a carga das empresas. Segundo o Banco Mundial, o peso dos impostos cobrados no Brasil é tal que a maioria dos pequenos e médios negócios não tem recursos para pagar tudo o que deve ao Fisco – ou seja, a informalidade é uma questão de sobrevivência. A experiência internacional mostra que é possível cortar impostos e obter até aumento da arrecadação, já que a base de contribuintes tende a crescer. A Albânia, por exemplo, implantou uma estratégia agressiva de corte de impostos e viu o volume arrecadado crescer 15% (quinze por cento). A Geórgia tinha 21 (vinte e um) impostos que incidiam sobre as empresas – hoje são apenas 9 (nove). Segundo os especialistas, uma queda de 1% (um por cento) na carga tributária das empresas em países emergentes produz elevação de quase 4% (quatro por cento) no número oficial de empresas e alta de 1% (um por cento) no nível de emprego. (Páginas 33/34, Revista Exame número 852, 28 de setembro de 2005).

5.2 - ANÁLISE DEMONSTRATIVA DO CASO PRÁTICO

Foi considerado para a exemplificação um estoque em 31.07.2004 de 15.500,00 (quinze mil e quinhentos) unidades de produtos ração para cães e gatos; a um preço unitário de R\$ 66,34 (sessenta e seis reais e trinta e quatro centavos). Havendo um aumento no custo da mercadoria vendida em 63,59% (sessenta e três reais e cinquenta e nove por cento) o que aumentou o valor do custo unitário para R\$ 108,53 (cento e oito reais e cinquenta e três centavos).

Tendo também que efetuar o pagamento da diferença de ICMS sobre o valor do estoque encontrado no momento da implantação do referenciado protocolo, acarretando

com isso também mais um desembolso de caixa. Um para pagamento das compras efetuadas e outro para tributar o estoque existente. Com esse procedimento tendo que fazer uso das reservas de caixa, tão dificilmente poupadas.

O objetivo como já explicitado é o de demonstrar que com a imposição da sistemática de implantação de mudanças nas “regras do jogo” por parte dos que detém o poder para tal, na ânsia avassaladora de tributar; para fazer frente aos gastos do Estado. Quer pela má gerência dos recursos públicos, quer pela corrupção no sistema; bem seja o que for não pode o contribuinte, suportar e aceitar pacificamente essa imposição legal, de maneira a não esboçar nenhuma reação, tanto na parte administrativa quanto na parte judicial.

Como podemos observar inviabilizando a competitividade e acarretando com isso uma gritante diminuição das vendas no mês subsequente, sendo obrigado o administrador a tomar medidas drásticas para não paralisar suas atividades; uma vez que o mesmo teve que no primeiro momento com a implantação do protocolo CONFAZ suportar o peso desse aumento. Sendo necessário na ocasião comprar mercadorias, vinda de São Paulo com Substituição Tributária a um custo danoso para o seu negócio e inaceitável no momento para o mercado regional.

Não se pode comparar um mercado do tamanho de São Paulo com um mercado no estado de Pernambuco, região Nordeste, onde as diferenças são gritantes em praticamente todos os setores da economia. Como se observa nos balancetes comparativos entre o mês de julho/2004 e agosto/2004; uma diminuição da receita de vendas acarretando com isso uma obrigatoriedade de tomada de decisão drástica; e readaptação ao novo fluxo de caixa da empresa **XB NÃO SABE O QUE FAZER LTDA.**

Os valores existentes em Mercadorias para Revenda no mês subsequente ao reajuste do ICMS, teve um aumento proveniente de compras efetuadas e sem a rotação das vendas no mês que ficou aquém do esperado; diminuição das vendas, compras efetuadas e não repassadas, lógico estoque maior, acarretando também com isso um custo das mercadorias estocadas maior, aperto no fluxo de caixa, comprou, não vendeu, receita menor, aperto de caixa frente a honrar compromissos anteriormente contratados.

Com essa situação foi obrigado a demitir 5 (cinco) funcionários de um total de 19 (dezenove); diminuir os horários de funcionamento do ar condicionados em 3 (três) horas diárias; ligações de telefones, concentradas no horário até 9,00 horas, por ter um custo menor.

Mesmo com o fluxo de caixa bem administrado, de onde sai sem ter o retorno imediato, qualquer fluxo ficará falho, não sobreviverá, a não ser que se tomem medidas urgentes e em algumas ocasiões até mesmo drásticas, com um corte radical das despesas ou custos. Ficando evidenciado nesse caso que não houve um aumento de receita esperado no mês posterior a implantação da sistemática de substituição tributária, que a referenciada empresa teve que suportar.

6 - CONCLUSÃO

O que expôs com essa apresentação foi evidenciar em um primeiro momento foi abordar os aspectos da tributação, dando o enfoque do respaldo legal do mesmo; em segundo momento o que é o sistema de Substituição tributária; terceiro traçar o perfil da segurança jurídica, que deve ser norte para todos, até mesmo pelo princípio da Isonomia e por último adentrar de forma objetiva no caso prático demonstrando dois balancetes comparativos, de onde pude fazer a análise do estoque e fluxo de caixa, para explicar o que representou essa imposição legal.

Os balancetes apresentados foram reduzidos em grande maioria as contas que não representavam nenhum acréscimo a nossa linha de raciocínio, ficando para demonstração da mesma e uma abordagem mais concisa, e detalhada somente nas contas que tem ligação direta com o caso abordado.

Pelo exposto, podemos evidenciar o que representa para o administrador, titular de empresa, sócio-administrador, diretor de sociedade anônima, não interessando a quem detenha o poder de gerenciar; o que se pretende demonstrar é que uma decisão tomada por parte de quem tem o detém o poder de mudar “as regras do jogo”, o prejuízo operacional e conseqüentemente financeiro no negócio.

Até o entendimento para a praticidade operacional até a implantação da mudança, provoca mudanças, atrapalhando o desenvolvimento e sequenciamento do dia a dia da empresa, as empresas não estão suportando pagar tanto de tributos, isso dará margem a o aumento da sonegação, provado está quanto maior a carga tributária, mais incentivo existe para que se sonegue, se pagar menos leva a um aumento de arrecadação, onde todos pagam, porque pagam menos.

No exemplo prático ficou evidenciado que a empresa **XB Não Sabe o que fazer Ltda**, teve sua carga de ICMS aumentada, por um protocolo firmado, ficando evidenciado que a mesma suportou esse aumento num primeiro momento. Mesmo com a sua redução nas vendas conseguiu sobreviver, aumentando os seus pontos de vendas, demitindo funcionários, fazendo uma drástica redução nos custos operacionais, elevando o estresse

emocional de todos os envolvidos, tinha como já foi explicado recursos em caixa provenientes de um bom gerenciamento e poupando mês a mês.

Tendo que adequar-se a essa nova situação, reorganiza-se administrativamente e financeiramente. Acatar a imposição legal não se discute mais qual a segurança que existe para quem investe em uma empresa, quando no início se tem um planejamento tributário, que aponta uma carga de tributos de X, e durante o transcorrer da sua atividade tem ela aumentada para XX. Para atender aos desmandos de imposição legal, nunca se ver uma diminuição de carga tributária, sempre é um aumento.

No exemplo da empresa **XB NÃO SABE O QUE FAZER LTDA**, evidenciado ficou que teve repercussão como demonstrado num primeiro momento, tendo a mesma que readaptar-se a nova sistemática, e numa empresa de menor porte, com recursos minguados e sem um fluxo de caixa, para fazer frente a essa nova tributação, teria obviamente que endividar-se captando recursos externos, no mercado financeiro, a juros caros, é realmente interessante captar recursos no sistema financeiro, endividando-se para aumento de carga tributária.

No contexto apresentado, claramente podemos delinear que a sanha arrecadadora vem desde os primórdios da humanidade, muito anterior a consolidação do império romano, que com suas exorbitante carga tributária, afastava até mesmo os cidadãos romanos, que ensejavam a chegada dos bárbaros, para que tivesse a sensação de que iria pagar menos tributos. A que ponto o cidadão romano, ou na época o cidadão do mundo, tinha tanto medo de carga avassaladora para desejar ser dominado, para evitar a tributação extremamente pesada.

Será possível que os governantes e seus pares, não tomam conhecimento da história, através de todos esses anos, que a população não suporta mais esse pesado fardo – estou aqui a me referir ao pesado fardo excessivo – o tributo deve ser justo e todos devem pagar todos pagando a divisão logicamente também será mais igualitária.

O tributo suportado deve ser o justo, a pergunta que nos afronta é saber qual é o justo, qual o limite aceitável do limite excessivo; pagamos uma carga muito alta porque poucos pagam e muito sonégam; ora isso é um verdadeiro pensamento circular – dois

náufragos no meio do oceano, um diz para o outro o mar está revoltado, e o outro responde, é Netuno está zangado – não saiu do lugar, não se disse absolutamente nada de concreto. O que devemos mensurar é que todos devem pagar o governo que melhore os seus métodos, sistemas, ou seja, lá o nome que queira dar, e fiscalize os sonegadores dos inadimplentes.

Os sonegadores porque em não pagando oneram o custo Brasil, forçando a sanha arrecadadora do *Imperium* a arrecadar mais para fazer frente a suas finanças; os inadimplentes sofrem pelo não pagamento dos tributos por parte dos sonegadores e pelo aumento excessivo da carga tributária.

E nesse trabalho a abordagem foi de forma simples, abordagem no sentido de demonstrar em um caso concreto o que representou, para essa empresa o aumento, em um primeiro momento a implantação no Estado de Pernambuco do Protocolo Confaz 26/04, além das dificuldades na implantação, que é custo, o desembolso de caixa, para fazer frente a mudança de sistemática.

Ao analisarmos esse caso prático, detectamos algumas dificuldades de operação, imaginemos agora a nível global, ou melhor, uma grande quantidade de empresa para se adaptar a essa mudança; a sim a arrecadação aumentou, não resta dúvida.

Não vamos nem tecer comentários sobre os desvios, ou verdadeiros roubos aos cofres públicos efetuados pelos próprios asseclas do governo, em todos os níveis de governo; fartamente noticiados pelos meios de comunicação e inclusive com grande destaque, de caráter público, que fazem com que o dinheiro circulante legal seja menor e forma desonesta, elevando o custo, para que engesse a arrecadação.

Não existe novidade em termos conhecimento dos desmandos administrativos que os governantes fazem as obras faraônicas, os constantes desvios. O que resta aos bons empresários, os que temem e devem mesmo temer o Governo, mais pagam os seus tributos, porque tem consciência que se todos pagam, todos pagam menos. Que mesmo diminuindo o seu fluxo de caixa, diminuindo o seu lucro, rezando para não ter problemas com suas mercadorias (depreciação, demora de rotatividade do estoque, demora no recebimento, fluxo de caixa apertado; comprou para pagamento em trinta dias, recebeu após dez dias do pedido, vendeu para recebimento em trinta dias, tem que bancar o

pagamento antes de receber). Antes de dormir rezando também para que os seus clientes não morram não quebrem, para que efetue o pagamento das duplicatas no vencimento, para que os cheques recebidos tenham fundos, no dia da liquidação; enfim é uma verdadeira mágica para que a empresa possa sobreviver, e além de tudo ter que suporta a mudança nas regras do jogo.

E não nos enganemos que muitos fazem exatamente isto, endividam-se para pagar ao Fisco, na tentativa de não inviabilizar a sua empresa. Sufocado está e mais sufocado ficará, pela **IMPOSIÇÃO LEGAL**.

Ficam os governantes atrás de toda essa estrutura, sem o conhecimento prático do dia a dia de uma empresa, e somente com uma imposição para aumentar a sua arrecadação, movimenta todo o seu aparato legal, e consegue transformar em uma tremenda dor de cabeça, para o investimento que vem sendo tocado, em alguns momentos com sacrifícios imensuráveis, por parte de quem tem o poder de gestão.

O que tentei demonstrar nessa conclusão é sobre a excessiva carga tributária que assola o contribuinte, com uma repetição da história em alguns casos práticos de governo, idênticos na sua estrutura, idênticos na sua forma de buscar arrecadar.

Será possível que nenhuma lição se aprende com isso, com a própria história, ninguém consegue criar formulas mais justa e correta de arrecadação, onde todos serão beneficiados. A abordagem de um caso prático, embora apresentado de forma simples, acredito que deu para se ter uma visualização do que o mesmo teve que suportar, para continuar tocando seu negócio.

A repercussão do nosso raciocínio será restrita a esta Monografia, entretanto esse exemplo concreto – de um caso prático – bem é assemelhado a muitos que sofrem com essa imposição legal, não sendo nenhuma novidade em termos de demonstrar e evidenciar o que acontece do outro lado do poder, o lado mais franco, o lado que tem dificuldade em conseguir seguir as “regras do jogo”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Legislação

Constituição Federal
Código Tributário Nacional
Decreto 14.876/91
Decreto 27.031 de 18.08.2004
Protocolo Confaz 26/04

BIBLIOGRAFIA

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – uma introdução metodológica*, 2ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª Edição, São Paulo: Saraiva, 1999.

DIVERSOS AUTORES, *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*, Barueri, SP: Minha Editora, 2005.

FARIA, Luiz Carlos Silva de. *Da Substituição Tributária do ICMS*, Curitiba, Juruá, 2000.

FREZATTI, Fábio. *Gestão do Fluxo de Caixa Diário*, São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 17. Edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*, 3ª Edição, São Paulo: Editora Atlas, 1987.

MATARAZZO, Dante C. *Análise Financeira de Balanços*, 2ª Edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

INTERNET

www.cenofisco.com.br
www.fenacon.org.br
www.fiscosolft.com.br
www.congressonacionalonline.org.br
www.tributário.com.br
www.sescappe.org.br
www.sefaz.pe.gov.br

