

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS INDIRETOS NA OPERAÇÃO DE VENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS: UM ESTUDO DE CASO COM PROFISSIONAIS DA ÁREA TRIBUTÁRIA DA REGIÃO DA BAIXA MOGIANA *

SOUZA, Stefani Caroline de
Faculdade Santa Lúcia
stefanicaroline_@hotmail.com

PRADO, Eduardo Vieira do
Faculdade Santa Lúcia
Programa de Pós Graduação em Administração da
Universidade Metodista de Piracicaba-UNIMEP
eduardo.prado.ad@gmail.com

RESUMO

O planejamento tributário é uma atividade essencial nas organizações para que suas operações possam buscar a otimização do pagamento de impostos em conformidade com a legislação fiscal. Entre estas operações, destaca-se a venda do Estado de São Paulo para a Zona Franca de Manaus, cujo benefício visa movimentar a economia dos Estados Amazônia Ocidental, e para isso a SUFRAMA oferece benefícios às operações destinadas à Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio. Assim, o objetivo deste projeto é identificar as dificuldades que os profissionais da área tributária encontram

*Este artigo é parte integrante de Trabalho de Conclusão de Curso defendido em dezembro de 2018, pela discente Stefani Caroline de Souza, como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Santa Lúcia, sob orientação de Prof. MSc. Eduardo Vieira do Prado.

para conseguir efetuar a operação de modo que se cumpram todos os requisitos da legislação vigente. Para atender a estes objetivos a metodologia de pesquisa caracteriza-se por um estudo de caso, que utiliza como método de coleta de dados um questionário, aplicado a diferentes profissionais atuantes na operação. Os resultados apresentados foram que dentre as principais dificuldades citadas pelos entrevistados destacam-se a complexidade da operação, a falta de conhecimento da regulamentação aplicável e falta de informações confiáveis prestadas pela empresa cliente (destinatário) que possui operação naquela região.

PALAVRAS-CHAVE: planejamento tributário; Zona Franca de Manaus; impostos indiretos.

INTRODUÇÃO

O Brasil é um país com grande complexidade em sua área tributária, visto que existem diversos tipos de tributos, impostos, taxas e contribuições. Sendo assim, o planejamento tributário no Brasil é fundamental, tendo como o objetivo a diminuição legal do pagamento de tributos ao governo, buscando evitar a incidência do fato gerador do tributo, reduzindo seu montante, sua alíquota ou base de cálculo e retardando o recolhimento do tributo, adiando assim seu pagamento sem a ocorrência de multa. Uma das alternativas para diminuição da carga tributária de forma legal é a operação de venda de produtos para a Zona Franca de Manaus (ZFM). Visando impulsionar a economia dos Estados Amazônia Ocidental, a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) oferece benefícios às operações destinadas a ZFM e Área de Livre Comércio (ALC), no entanto, é necessário estar de acordo com os requisitos da legislação vigente.

Desta forma, este trabalho visa analisar a dificuldade que os profissionais encontram ao realizar o planejamento tributário dos impostos indiretos envolvendo a operação de venda para a ZFM. O problema desta pesquisa é: quais as dificuldades enfrentadas por profissionais da área tributária para levar as empresas a cumprirem com a legislação aplicável em operações de venda para a ZFM? Assim, o objetivo geral é identificar as dificuldades que profissionais da área tributária da região da baixa mogiana

enfrentam para que as empresas cumpram a legislação aplicável à operação de venda para a ZFM.

Dentre os objetivos específicos destacam-se: aprofundamento no tema planejamento tributário e benefícios fiscais na venda para a Zona Franca de Manaus, procurando demonstrar o quão importante é o papel do planejamento tributário nas empresas; identificar os requisitos que ajudam o profissional a se desenvolver, dessa forma, auxiliando a empresa a obter os benefícios desta operação.

Para atender a estes objetivos, a metodologia de pesquisa caracteriza-se por um estudo de caso aplicado a diferentes profissionais envolvidos no planejamento desta operação. As técnicas utilizadas são: observação, entrevista estruturada e pesquisa documental.

A hipótese é que os profissionais da área tributária enfrentam dificuldades para que as empresas cumpram os requisitos da legislação aplicável à operação de venda para a ZFM, como por exemplo, falta de conhecimento detalhado das operações ou falta de informação por parte das empresas.

A justificativa deste trabalho é que, segundo Vasconcellos e Julião (2017), que demonstraram dados extraídos da Receita Federal e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), o Brasil é o país com maior carga tributária da América Latina e do Caribe, apresentando uma carga tributária em 2014 de 31,87% do PIB. Dessa forma, é fundamental o planejamento adequado dos tributos para que se cumpra com os requerimentos legais e obtenha-se maior otimização dos gastos com eles, e conseqüentemente maior competitividade da organização em seu mercado de atuação. Portanto, é necessário que o profissional tenha conhecimento necessário para que a operação se realize de acordo com a legislação vigente e os benefícios oferecidos, os quais podem representar significativo aumento no seu resultado, visto que pode reduzir a incidência de impostos indiretos na operação em uma média de 32%.

2. CONTABILIDADE, PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E INCENTIVOS FISCAIS DE VENDA À ZONA FRANCA DE MANAUS

2.1 Contabilidade: Histórico e Conceituação

Segundo o *site* Jornal Contábil (2018), a história da contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização. A contabilidade surgiu

da necessidade do homem em proteger e controlar o seu patrimônio.

De acordo com Oliveira (2005), a contabilidade é uma ciência social que com o passar do tempo desenvolveu seus próprios processos com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade.

Marion (2009) ressalta que a contabilidade não deve ser feita visando basicamente atender às exigências do governo, mas também atender o que é mais importante, auxiliar as pessoas a tomarem decisões.

2.2 Contabilidade Tributária

Para Fabretti (2003), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática os conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária de forma simultânea e adequada, demonstrando a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa. O resultado apurado deve ser economicamente exato.

Segundo Oliveira (2005), a legislação tributária brasileira representa um elemento básico para o estudo da contabilidade tributária, visto que o conhecimento dessas normas é de vital importância para a sobrevivência de uma organização, sobretudo na condução de uma gestão tributária eficiente e eficaz.

“O Estado, dotado de seu poder de império, poderia utilizar-se da tributação de forma ilimitada, contudo, a existência de princípios e imunidades garantidos pelo ordenamento jurídico torna o exercício de tal poder limitado, delimitando suas fronteiras” (OLIVEIRA, 2005, p.50)

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN) (1966), no seu livro primeiro, conceitua tributo como:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 5º - Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria (CTN, LIVRO PRIMEIRO, TITULO I, LEI Nº 5.172/1966, s.p.).

No Artigo 145 da Constituição Federal (CF) (1988), são definidas as espécies de tributos:

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- I – Impostos;
- II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas [...]. (TÍTULO VI, CF/88, s.p.).

O Artigo 16 do CTN (1966) conceitua impostos sendo:

Art. 16 – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (CTN, LIVRO PRIMEIRO, TÍTULO III, LEI Nº 5.172/1966, s.p.).

De acordo com Fabretti (2003), entre as várias classificações possíveis do tributo pode-se destacar a que os divide em diretos e indiretos, sendo essa classificação mais econômica do que jurídica, mas com grande importância para avaliar o impacto que os tributos causam no patrimônio e nas etapas econômicas da produção, circulação e consumo.

Segundo Fabretti (2003), tributos diretos são aqueles que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito. São impostos diretos: o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Dessa forma, Fabretti (2003) considera impostos indiretos aqueles que são repassados para o preço do produto, mercadoria ou serviço, sendo eles, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre o Produto Industrializado (IPI); Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (COFINS).

De acordo com Parolin (2013, p.199) “o art. 155, § 2º, IX, b, da CF dispõe que o ICMS incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.”

Parolin (2013) cita que o IPI, estabelecido pelo artigo 46 do CTN, tem como fato gerador a sua saída dos estabelecimentos no caso dos estabelecimentos industriais ou comercial.

O PIS, instituído pela Lei Complementar (LC) nº 7/70, e o PASEP, criado ao lado pela LC nº 8/70, foram recepcionadas pelo artigo 239 da CF/88, de maneira que a arrecadação delas decorrente deverá financiar o programa seguro-desemprego e o abono devido aos empregados (PAROLIN, 2013).

E por fim, Parolin (2003, p.374) cita que a COFINS “prevista no art. 195, I, b, da CF, foi efetivamente instituída pela LC nº 70/91, com alterações posteriores principalmente pelas Lei nº 9718/98 e Lei nº 10.833/03, tem como fato gerador o faturamento mensal das empresas. ”

2.3 Planejamento Tributário

De acordo com Oliveira (2005), o planejamento tributário é o conjunto de condutas da pessoa física ou jurídica destinadas a reduzir, transferir ou postergar legalmente o ônus dos tributos.

Nos dizeres de Malkowski (2000):

Nesse amplo contexto, a tributação exerce um papel importantíssimo. Não é preciso relembrar os tributos com finalidades regulatórias (extrafiscalidade), e as isenções setoriais e regionais, os diversos incentivos fiscais que buscam induzir o comportamento dos agentes econômicos, estimulando ou desestimulando determinados investimentos. Nem é preciso dizer que mesmo os tributos de finalidades fiscais têm sempre alguma atuação extrafiscal, dado que a tributação, obviamente, não é neutra no que respeita às decisões empresariais. (MALKOWSKI, 2000, p.42).

Desse modo, “o planejamento tributário configura importante item na pauta das preocupações dos agentes econômicos. ” (MALKOWSKI, 2000, p.42).

Para Oliveira (2005), o planejamento tributário realizado antes da ocorrência do fato gerador é conhecido como elisão fiscal. É uma fase multidisciplinar, pois importa em estudos e planos de ação realizados por vários profissionais, ou pessoa física, de modo a diminuir ou zerar o ônus econômico dos tributos, ou mesmo evitar certas obrigações tributárias acessórias. Por meio das ações conjuntas desses profissionais, quando se trabalha o planejamento tributário, se busca promover menor impacto no resultado da empresa.

2.4 Zona Franca de Manaus

De acordo com SUFRAMA (2017), a ZFM foi criada pela Lei Nº 3.173 de 06 de junho de 1957, como Porto Livre, idealizada pelo Deputado Federal Francisco Pereira da Silva. Passados dez anos, o Governo Federal, por meio do Decreto Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ampliou essa legislação e reformulou o modelo, estabelecendo incentivos fiscais por 30 anos para implantação de um pólo industrial, comercial e agropecuário na Amazônia.

Conforme informa SUFRAMA (2017), por meio do Decreto-Lei nº 291, no mesmo ano, o Governo Federal define a Amazônia Ocidental tal como ela é conhecida, abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia, Roraima e as cidades de Macapá e Santana, no Amapá. A medida visava promover a ocupação dessa região e elevar o nível de segurança para manutenção da sua integridade. Um ano depois, por meio do Decreto-Lei Nº 356/68, em 15 de agosto de 1968 o Governo Federal estendeu parte dos benefícios do modelo ZFM a toda a Amazônia Ocidental.

De acordo com SUFRAMA (2017), quem administra o modelo a partir de 1989 passou a abrigar em sua área de jurisdição sete ALCs, criadas com o objetivo de promover o desenvolvimento de municípios que são fronteiras internacionais na Amazônia e integrá-los ao restante do país, por meio da extensão de alguns benefícios fiscais do modelo ZFM, da melhoria na fiscalização de entrada e saída de mercadorias e do fortalecimento do setor comercial, agroindustrial e extrativo.

SUFRAMA (2017) destaca que a ZFM compreende três polos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. O primeiro teve maior ascensão até o final da década de 80, quando o Brasil adotava o regime de economia fechada. O industrial é considerado a base de sustentação da ZFM. O polo Industrial de Manaus possui aproximadamente 600 indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos. O polo agropecuário abriga projetos voltados a atividades de produção de alimentos, agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, entre outras.

2.4.1 Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus

A política tributária vigente na ZFM é diferenciada do restante do país, oferecendo benefícios locacionais, com o objetivo de minimizar os

custos amazônicos, além de vantagens oferecidas pelo Governo Federal, o modelo é reforçado pelas políticas tributárias Estadual e Municipal (SUFRAMA, 2018a, s.p.).

Entre os benefícios oferecidos estão: “Isenção do IPI; redução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas operações internas na ZFM; restituição parcial ou total, variando de 55% a 100% - dependendo do projeto – do ICMS” (SUFRAMA, 2018a, s.p.).

A isenção do IPI está regulamentada no artigo 81, inciso III, Isenções, do Regulamento do IPI:

Art. 81 - São isentos do imposto:

III - os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental [...] (BRASIL, 2010, s.p. CAPITULO V, SEÇÃO I, RIPI, DECRETO 7.212/2010)

Conforme o artigo 2º da Lei 10.996/04, que estabelece a redução de alíquota zero para contribuição do PIS/PASEP e da COFINS:

Art. 2º - Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo (BRASIL, LEI 10.996/04, s.p.).

São isentos do imposto do ICMS as saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus (SUFRAMA, 2018a). De acordo com o artigo 5º e artigo 84, Anexo I, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, fica isento o ICMS para as ALC E ZFM, mediante:

Artigo 5º - (ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO) - Saída de produto industrializado ou semi-elaborado de origem nacional para comercialização ou industrialização nas Áreas de Livre Comércio de Macapá e Santana, no Estado do Amapá, Bonfim e Boa Vista, no Estado de Roraima, Guajaramirim,

no Estado de Rondônia, Tabatinga, no Estado do Amazonas, e Cruzeiro do Sul e Brasília, com extensão para o município de Epietaciolândia, no Estado do Acre, exceto açúcar de cana, armas e munições, perfume, fumo, bebida alcoólica e automóvel de passageiros (Convênios ICMS-01/90, cláusula primeira, “caput”, e ICMS-52/92, com alteração dos Convênios ICMS-37/97, 06/07 e 25/08). (Redação dada ao “caput” do artigo pelo Decreto 53.833, de 17-12-2008; DOE 18-12-2008; Efeitos desde 31-10-2008)

§ 1º - Para a fruição do benefício, observar-se-ão as condições e o procedimento estabelecidos no artigo 84 deste Anexo.

Artigo 84 - (ZONA FRANCA DE MANAUS) - Saída de produto industrializado de origem nacional para comercialização ou industrialização nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, exceto de açúcar de cana, armas e munições, perfume, fumo, bebida alcoólica, automóvel de passageiros ou de produto semi-elaborado constante nos Convênios ICM-7/89, de 27-2-89, e ICMS-15/91, de 25-4-91, desde que (Convênios ICM-65/88, ICMS-1/90, cláusula primeira, “caput”, ICMS-2/90, cláusula primeira, “caput”, ICMS-6/90, ICMS-49/94 e ICMS-36/97, com alteração dos Convênios ICMS-16/99 e ICMS-40/00):

I - O estabelecimento destinatário esteja situado nos referidos municípios;

II - Haja comprovação da entrada efetiva do produto no estabelecimento destinatário;

III - Seja abatido do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção;

IV - O abatimento previsto no inciso anterior seja indicado, de forma detalhada, no documento fiscal (SÃO PAULO, 2000, s.p.).

Conforme SUFRAMA (2018d), para consolidar investimentos no Polo Industrial de Manaus (PIM) e ter acesso aos incentivos fiscais e vantagens do modelo ZFM, o passo principal é a elaboração do projeto técnico-econômico, no qual estarão listadas todas as características do negócio e perspectiva de crescimento e efetivação. A princípio, empresas industriais ou de serviços de grande porte, microempresas, pequenas empresas, pessoas jurídicas, firmas individuais e firmas mercantis individuais, devem buscar informações gerais sobre o modelo ZFM e identificar qual ramo e o porte do negócio pretendem desenvolver.

Segundo SUFRAMA (2018d), os projetos plenos se dividem em quatro categorias, sendo elas: implantação, atualização, diversificação e ampliação. Após a definição do tipo de projeto, o próximo passo é dar

entrada no protocolo da SUFRAMA e encaminhar, em meio magnético, o projeto elaborado por meio de ofício à Superintendência Adjunta de Projetos (SPR), e a partir daí, a Coordenação-Geral de Análise de Projetos Industriais, que é vinculada à SPR, fará a análise dos aspectos técnico-econômicos do projeto e da documentação necessária da empresa. Caso a análise seja favorável, o projeto estará apto para ser submetido ao Conselho de Administração da SUFRAMA. A partir da aprovação do CAS, e com a devida publicação da resolução no Diário Oficial da União, a empresa passará a ser acompanhada pela Coordenação-Geral de Acompanhamento de Projetos Industriais da SUFRAMA, unidade administrativa que é responsável pelo apoio à instalação e funcionamento da empresa e também pela análise e pelo cumprimento dos Processos Produtivos Básicos (PPBs) em sintonia com o Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e com o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI).

De acordo com SUFRAMA (2018b), antes da Empresa (remetente, transportadora ou destinatária) iniciar a operação e transporte da mercadoria, devem antecipar, por meio de envio de arquivo eletrônico, os dados da documentação fiscal (nota fiscal, conhecimento de transporte e manifesto de carga) para registro, vistoria, análise documental e internamento das notas fiscais que acobertam mercadorias com destino à Amazônia Ocidental e Macapá no Estado do Amapá, requisitos necessários para usufruírem dos benefícios fiscais concedidos às áreas incentivadas administradas pela SUFRAMA. A antecipação da documentação é feita através do Sistema de Internamento de Mercadoria Nacional (SINAL), onde os dados da documentação fiscal enviada para a SUFRAMA são validados e posteriormente serão utilizados para geração do Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN). O PIN é necessário e indispensável para ser apresentado nos Postos Centralizadores de Vistoria da SUFRAMA juntamente com a documentação fiscal e a mercadoria que está ingressando, para que seja feita a vistoria física da mercadoria. Ainda de acordo com as informações do FAQ da SUFRAMA (2018b), para saber se a Empresa para qual está sendo efetuada a operação está cadastrada e/ou habilitada na SUFRAMA, poderá ser feita uma consulta exclusiva para fornecedor através do CNPJ da empresa destinatária. Essa consulta pode ser obtida no endereço eletrônico www.suframa.gov.br, na aba Serviços, na opção Sistema de Cadastro de Empresas / COCAD e Prestador de Serviço, no link de Consultas *On-line*, Consultar Situação Cadastral – Exclusivo Fornecedor, conforme **Figura 1**:

Figura 1 - Consulta de Cadastro de Empresas

Principal
Arrecadação
Sist. de Cadastro / COCAD
Dívida Ativa
Indicadores Industriais
Projetos
Mercadoria Estrangeira

Mercadoria Nacional
Pexpam
Prestador de Serviço
Sinal 5.0 (Sistema Antigo)
WS Sinal
Outros Órgãos
Taxas de Serviços

GRU / FNDCT CT-AMAZÔNIA
Vistorias
Restituição
Downloads
Links
Fale Conosco

» **SERVIÇOS** - Sistema de Cadastro de Empresas / COCAD e Prestador de Serviço [Ajuda](#)

SERVIÇOS E CONSULTAS RESTRITAS

Caso já possua cadastro na SUFRAMA informe o seu login e senha e clique no botão entrar.

Login/CNPJ/CPF:

Senha:

Digite o código:

Recuperar senha com certificado digital [aqui](#)
ou recuperar senha por e-mail [aqui](#)

Entrar

SERVIÇOS E CONSULTAS PÚBLICAS

CONSULTAS ON-LINE
[Acompanhar Processo](#)

SERVIÇOS DIVERSOS
[Impressão de 2ª via de GRU](#)

Consultar Situação Cadastral - Exclusivo Fornecedor
[Listagem de Empresas](#)

Fonte: SUFRAMA (2018c, s.p.)

Assim, por meio da **Figura 1** é possível consultar a situação atual de empresas que operam no Suframa, o qual pode ser um ponto de controle importante para as empresas que atuam nesta área.

A seguir apresenta-se o estudo de caso com profissionais da área tributária.

3. ESTUDO DE CASO COM PROFISSIONAIS DA ÁREA TRIBUTÁRIA

3.1 Procedimentos de coleta de dados

A coleta de dados foi desenvolvida através de um questionário na ferramenta *Google* Formulários.

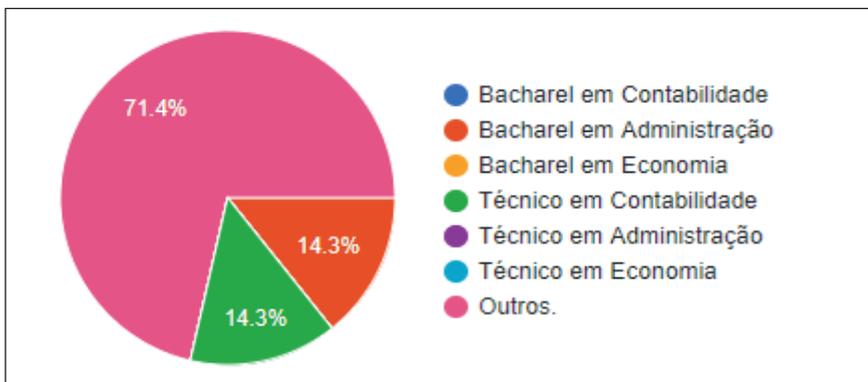
O questionário, com 15 questões de múltipla escolha, foi desenvolvido no dia 07/10/2018 e encaminhado, via *email*, entre os dias 10/10/2018 a 15/10/2018, a 9 profissionais da área tributária, sendo 4 profissionais atuantes em empresa de grande porte multinacional localizada no Município de Mogi Guaçu, e 5 profissionais atuantes em escritório de contabilidade localizado no Município de Mogi Mirim, tendo os mesmos o prazo para retornar as perguntas respondidas até o dia 20/10/2018. O questionário foi respondido por 7 profissionais.

Este questionário foi desenvolvido para analisar as dificuldades que os profissionais encontram quando se trata do planejamento tributário dos impostos indiretos (ICMS, IPI, PIS, COFINS) para efetuar uma operação de venda do Estado de São Paulo para a Zona Franca de Manaus, e os resultados são detalhados a seguir.

3.2 Apresentação dos resultados

A primeira questão abordada é referente à formação do profissional. A **Figura 2** apresenta os resultados:

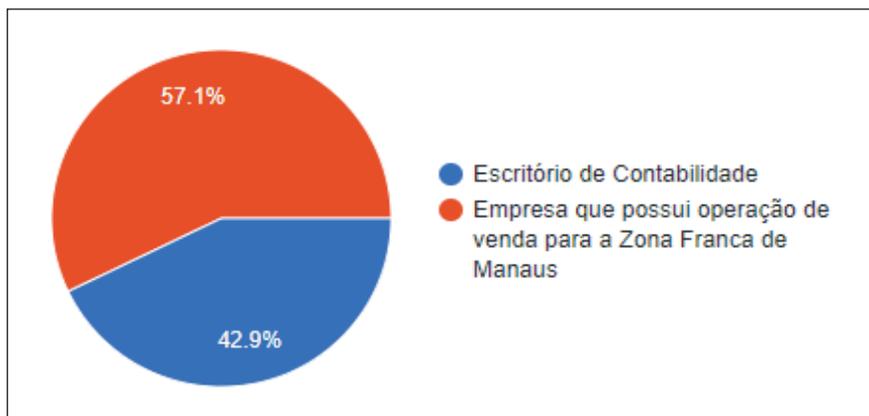
Figura 2 - Formação do Entrevistado



Dos sete profissionais entrevistados, 71,4% têm formação em outros cursos (4 profissionais em Direito e 1 em Fisioterapia), 14,3% (1) têm formação em Administração e 14,3% (1) em Técnico em Contabilidade, conforme demonstrado no gráfico acima.

A **Figura 3** demonstra o tipo de estabelecimento que o profissional trabalha:

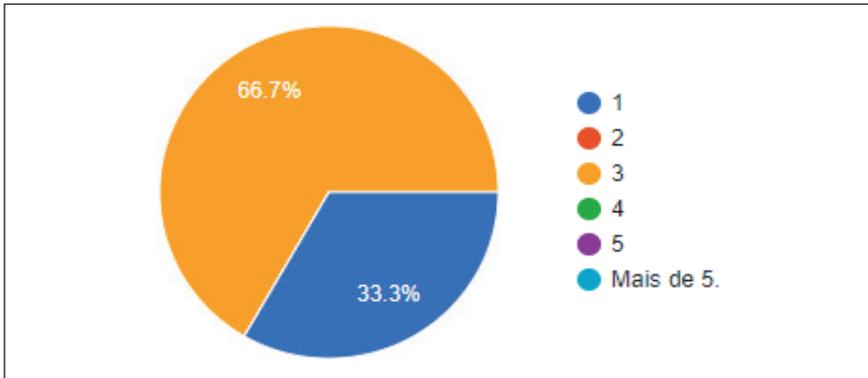
Figura 3 - Empresa onde o profissional atua



Dos sete profissionais entrevistados, 57,1% (4) trabalham em Empresa que possui operação de venda para a Zona Franca de Manaus e os outros 42,9% (3) trabalham em Escritório de Contabilidade.

A **Figura 4** demonstra para os profissionais que atuam em Escritório de Contabilidade, quantos são seus clientes com operação de venda para a ZFM.

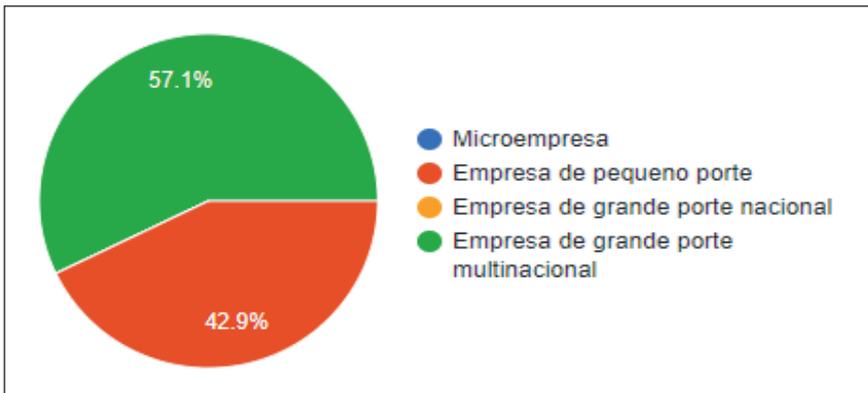
Figura 4 - Clientes com operação para ZFM



Dos 42,9% (3) dos profissionais que atuam em escritório de contabilidade, 66,7% (2) possuem 3 clientes com operação de venda do Estado de São Paulo para ZFM, e 33,3% (1) possui uma empresa cliente com essa operação.

A **Figura 5** traz como abordagem o porte do cliente, se o profissional atue em escritório de contabilidade, ou o porte da empresa em que o profissional trabalha.

Figura 5 - Porte da Empresa

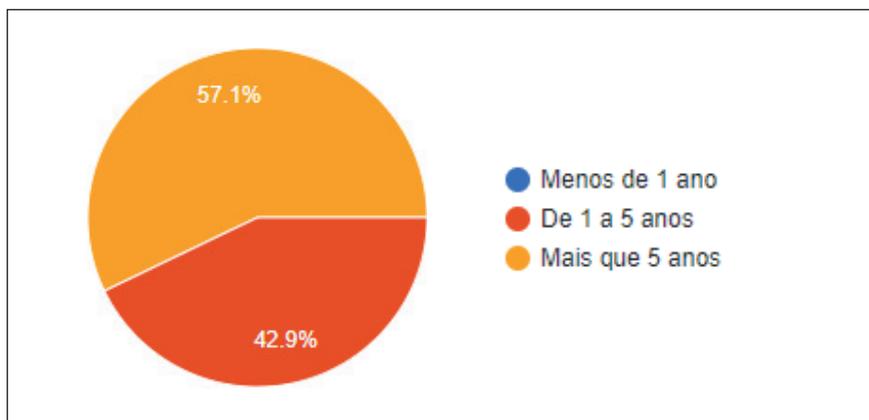


Dos 7 profissionais, 4 atuam ou tem como clientes empresa de grande porte multinacional, representando 57,1%, os outros 3 profissionais atuam

ou tem como clientes empresa de pequeno porte, representando 42,9%.

A **Figura 6** demonstra o tempo que esses profissionais atuam na área tributária.

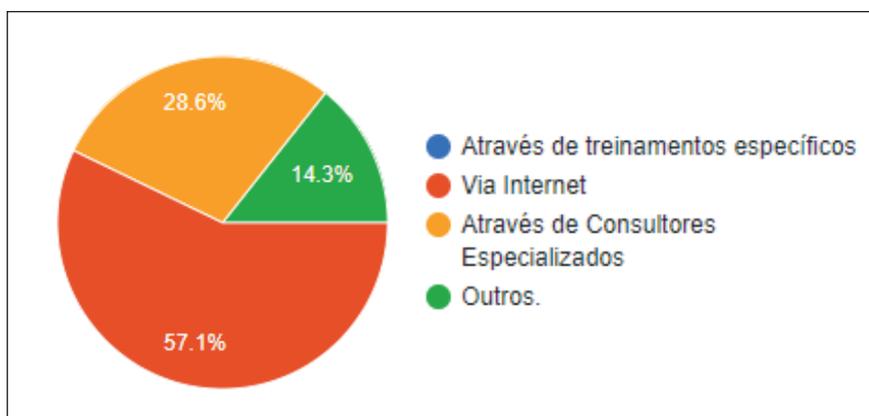
Figura 6 - Tempo de atuação na área tributária



Dos profissionais avaliados, 42,9% (3) atuam na área tributária de 1 a 5 anos, os outros 57,1% (4) atuam na área tributária há mais de 5 anos.

A **Figura 7** aborda qual método o profissional utiliza para obter o conhecimento aplicável as vendas destinadas a ZFM.

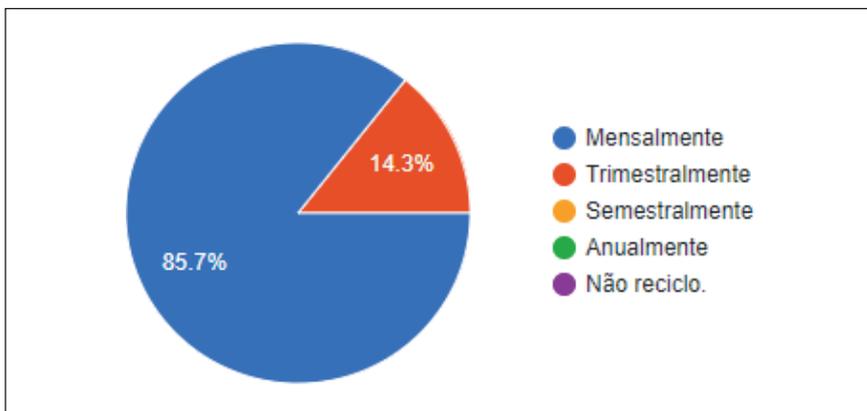
Figura 7 - Meio de obtenção de conhecimento



Foi avaliado que 57,1% (4) utilizam a *internet* como fonte de obtenção de conhecimento para efetuar a operação, 28,6% (2) obtém o conhecimento através de consultores específicos e 14,3% (1) obtém o conhecimento através de outros tipos de métodos, como legislação federal e estadual, respostas a consulta tributária formalizadas para os órgãos estatais, bem como suporte de consultoria localizada na ZFM.

A **Figura 8** demonstra a frequência com que o profissional “recicla” seus conhecimentos, para ter a certeza de que está seguindo todos os

Figura 8 - Frequência de reciclagem de conhecimento

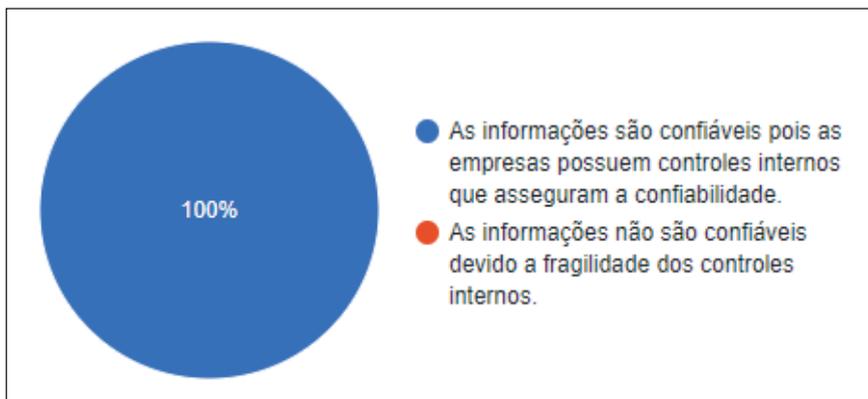


procedimentos necessários para efetuar a operação de venda para ZFM.

Para a questão, pode-se observar que 85,7% (6) dos profissionais entrevistados atualizam mensalmente seus conhecimentos sobre a operação, e os outros 14,3% (1) atualizam seus conhecimentos trimestralmente.

A **Figura 9** aborda a questão da confiabilidade das informações oferecidas pelos clientes, no caso de Escritório de Contabilidade, e pela Empresa, no caso de Empresa atuante na operação, para realização do planejamento tributário para as operações de venda à ZFM.

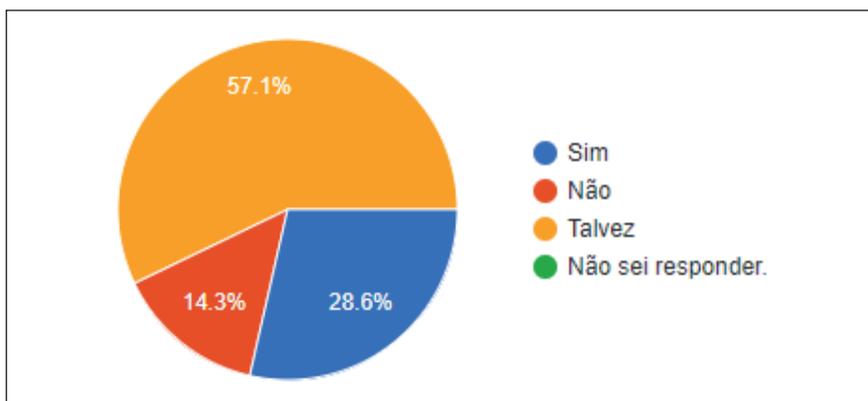
Figura 9 - Confiabilidade das informações



Todos os 7 profissionais entrevistados, ou seja, 100% dos profissionais, avaliam que as informações recebidas são confiáveis pois as empresas possuem controles internos que asseguram a confiabilidade.

A **Figura 10** demonstra se o profissional encontra dificuldades na operação de venda do Estado de São Paulo para a ZFM.

Figura 10 - Dificuldade na operação específica

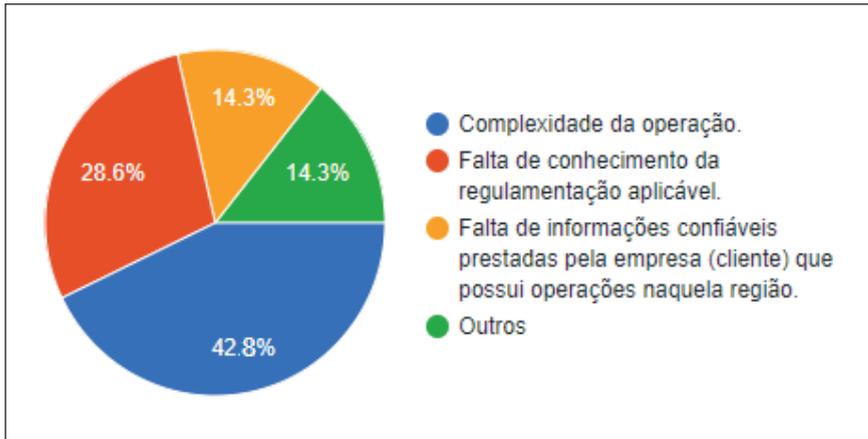


28,6% (2) dos profissionais entrevistados responderam que têm dificuldades para efetuar a operação, 14,3% (1) respondeu que não tem dificuldades e 57,1% (3) dos profissionais entrevistados responderam que

talvez tenham dificuldades para efetuar a operação.

A **Figura 11** demonstra qual é a dificuldade que os profissionais encontram para efetuar a operação de venda.

Figura 11 - Tipos de dificuldades para efetuar a operação específica

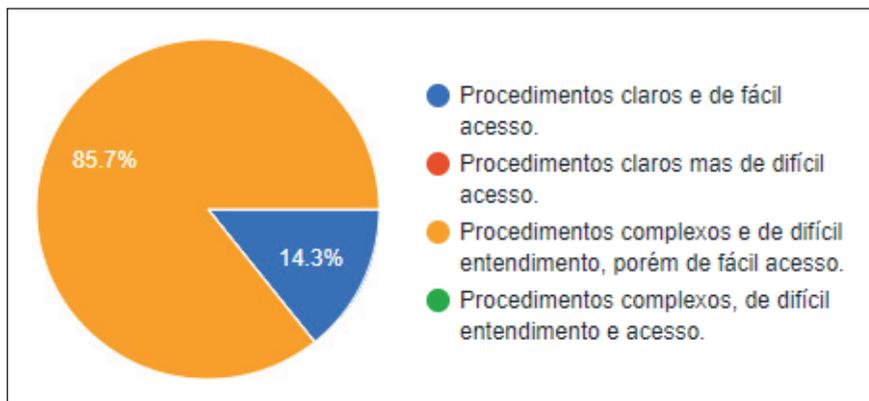


42,8% (3) dos profissionais avaliam que a complexidade da operação é uma dificuldade para efetuar a mesma, 28,6% (2) avaliam que a falta de conhecimento da regulamentação aplicável é uma dificuldade, 14,3% (1) encontra dificuldade na falta de informações confiáveis prestadas pela empresa (cliente) que possui operações naquela região, e 14,3% (1) indicou a opção outros informando que encontra dificuldades no processo de internamento da NFe na SUFRAMA, pois a NFe precisa ser acompanhada podendo ocorrer falha por parte do transportador logístico, e também há etapas que não existem em nenhum outro Estado, tal como a necessidade do destinatário aceitar o PIN que o remetente é obrigado a gerar quando há faturamento para ZFM.

A **Figura 12** apresenta a opinião dos profissionais quanto às informações, como os benefícios oferecidos na operação e os procedimentos a serem tomados, se estão claros e disponíveis, de fácil acesso ao usuário.

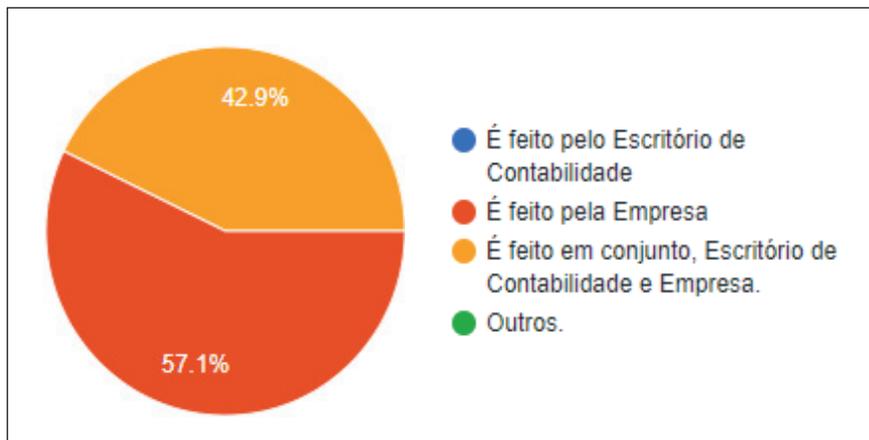
Dos 7 profissionais entrevistados, 85,7% (6) acreditam que os procedimentos sejam complexos e de difícil entendimento, porém a informação é de fácil acesso. Os outros 14,3% (1) acredita que os procedimentos e as informações são claros e de fácil acesso.

Figura 12 - Clareza e disponibilidade das informações



A **Figura 13** aborda como é feito o planejamento tributário para as vendas realizadas para a ZFM.

Figura 13 - Como é feito o Planejamento Tributário



52,1% (4) dos profissionais responderam que o planejamento tributário da operação de venda para a ZFM é feito pela empresa, e os outros 42,9% (3) responderam que o planejamento tributário é feito em conjunto, escritório de contabilidade e empresa.

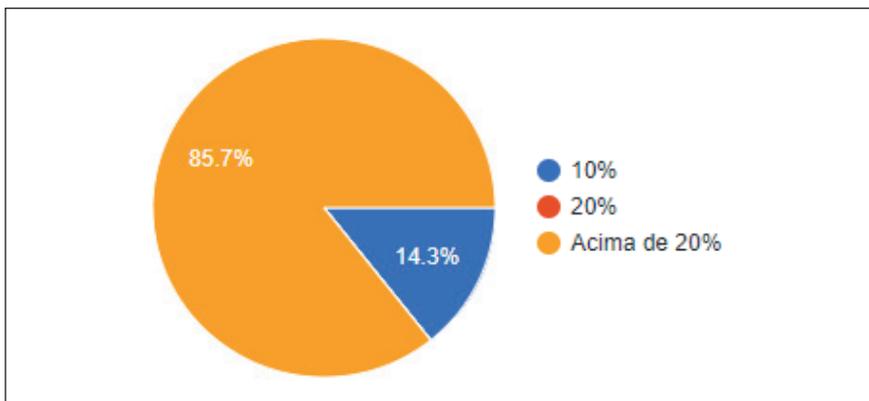
A décima terceira pergunta do questionário aborda um dos aspectos

requeridos para cumprimento da legislação, que é verificar se o cliente está habilitado na SUFRAMA, questionando como é feito o controle, se o cliente está ativo ou não no benefício.

Dos 7 entrevistados, 4 profissionais (52,1%) responderam que controlam a habilitação do cliente, através de documentação enviada pelo mesmo, e além disso, como complemento da informação recebida, o controle é feito através de consultas do CNPJ no *site* da SEFAZ. Os outros 3 profissionais (42,9%) responderam que controlam a habilitação pela inscrição do cliente, ou seja, se a inscrição do mesmo estiver bloqueada, a Empresa fornecedora não conseguirá emitir o PIN que é necessário para efetuar a emissão da nota fiscal, dessa forma, a operação não se conclui. Assim, estes 3 profissionais não fazem nenhum controle adicional ao já efetuado pelo governo.

A **Figura 14** apresenta qual é o percentual de benefícios de redução de impostos que são obtidos pelas empresas que atuam quanto às operações de venda para a ZFM.

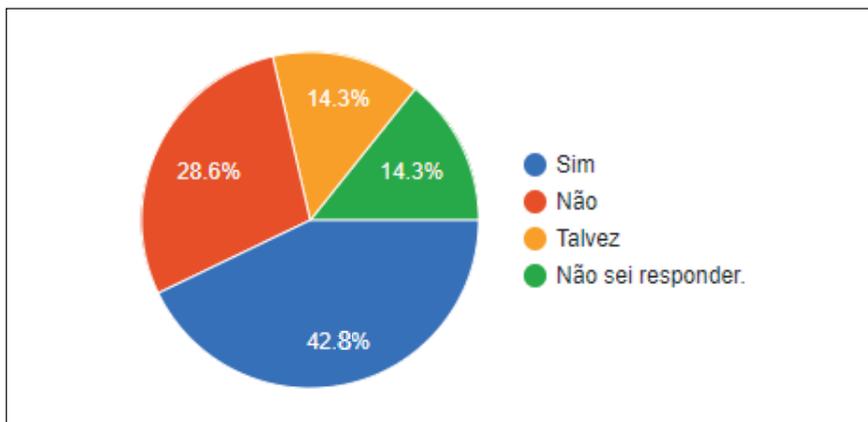
Figura 14 - Percentual de benefícios obtidos



85,7% (6) dos profissionais responderam que seus clientes ou empresa onde atuam recebem de benefícios em percentual acima de 20%, contemplando os impostos indiretos (ICMS, IPI, PIS E COFINS), os outros 14,3% (1) respondeu que seus clientes ou empresa onde atuam recebem de benefícios em percentual 10%.

Para finalizar, a **Figura 15** demonstra se o profissional acha que os procedimentos a serem seguidos para efetuar uma venda para a Zona Franca de Manaus são complexos.

Figura 15 - Procedimentos Complexos?



Dos 7 profissionais, 42,8% (3) acham os procedimentos de venda para a ZFM complexos, 28,6% (2) acham que os procedimentos não são complexos, 14,3% (1) acha que talvez o procedimento seja complexo e 14,3% (1) não soube responder à pergunta.

3.4 Análise de Resultados

As **Figuras 2 e 3** demonstram que, não é requisito principal o profissional ter formação em área correlata a Contabilidade para que ele possa atuar no planejamento tributário da operação, ou seja, com outros tipos de formação, como as apresentadas na **Figura 2**, sendo a maioria deles Direito, é possível atuar na área tributária. No entanto, a falta de conhecimentos teóricos específicos da área contábil podem ser compensados pelo tempo de experiência da **Figura 6**.

A **Figura 4** questiona quantos clientes atuantes na operação o profissional possui caso trabalhe em Escritório de Contabilidade, de acordo com a **Figura 3**, é em média, cerca de 3 clientes.

A **Figura 5** contempla o porte do cliente ou da empresa onde o profissional trabalha. De acordo com a **Figura 3** a maior parte dos profissionais, ou seja, 4 trabalham em Empresa que possui operação para a ZFM e isso está relacionado ao resultado apresentado na **Figura 5** serem empresas de grande porte multinacional,

Na **Figura 8**, 86,7% dos profissionais reciclam seus conhecimentos mensalmente, este índice pode ser estimulado pelo fato de que 57,1% obtêm

seus conhecimentos via *internet* e 28,6% através de consultorias especializadas, conforme demonstrado na **Figura 7**, visto que, as informações são atualizadas diariamente, se não semanalmente, nesses meios de comunicação, o que torna as informações de fácil acesso.

A **Figuras 10** demonstra se o profissional possui dificuldade em efetuar a operação, e grande parte das respostas foram sim e talvez, se observarmos a **Figura 9**, 100% dos profissionais acreditam que as informações oferecidas pela empresa em que atuam ou escritório de contabilidade são confiáveis, podendo descartar a alternativa de a dificuldade ser por falta de confiabilidade dessas informações. No entanto, na **Figura 11**, quando são apresentadas as dificuldades dos profissionais, 42,8% dos profissionais entrevistados avaliam suas dificuldades causadas pela complexidade da operação, 28,6% devido à falta de conhecimento da regulamentação aplicável e, embora as informações dos fornecedores sejam confiáveis, 14,3% aponta a falta de informação confiável prestada pelo cliente (destinatário) como uma dificuldade para efetuar a operação. Esta percepção decorre do fato de que clientes (destinatários) não estão localizados nos Municípios dos artigos 5 e 84 do RICMS/SP, porém estão contemplados com benefícios do SUFRAMA e há a necessidade de que o mesmo envie a documentação suporte que comprove a isenção/benefício daquele determinado imposto. Tal processo é realizado manualmente, visto que, não há uma forma de consulta online, sendo assim, essa é uma dificuldade apresentada pelos profissionais já que há resistência pela parte destinatária na apresentação do mesmo.

A **Figura 13** demonstra que 52,1% do planejamento tributário é feito pela empresa. Este fato está diretamente ligado ao resultado da **Figura 3**, visto que é essa mesma porcentagem de profissionais que atuam em empresas que possuem operação para a ZFM.

A **Figura 14** demonstra que os clientes desses profissionais da área tributária recebem de benefícios cerca de 10%, e acima de 20%, contemplando os impostos indiretos (ICMS, IPI, PIS e COFINS), com a operação de venda para a ZFM.

A **Figura 15** demonstra que a maioria dos profissionais entende que os procedimentos de venda para a ZFM são complexos. Este fato também pode ser estimulado por uma complexidade na base de dados de consulta apresentada na **Figura 12**, onde 85,7% dos profissionais avaliam que os procedimentos da operação são complexos e de difícil entendimento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi identificar as dificuldades que profissionais da área tributária da região da baixa mogiana enfrentam para que as empresas cumpram a legislação aplicável à operação de venda para a ZFM, demonstrando o quão importante é o papel do planejamento tributário nas empresas; identificando os requisitos que ajudam o profissional a se desenvolver, dessa forma, auxiliando a empresa a obter os benefícios desta operação.

O planejamento tributário tem um importante papel na contabilidade tributária, visto que, seu objetivo é reduzir, transferir ou postergar de forma lícita o pagamento dos tributos. A ZFM foi criada com o intuito de aumentar o desenvolvimento econômico dos seus polos industrial, comercial e agropecuário, com isso, foi desenvolvido a SUFRAMA. A política tributária na ZFM é diferenciada do restante do país, oferecendo benefícios locacionais, com o objetivo de minimizar os custos amazônicos e, além disso, oferece vantagens pelo Governo Federal, com reforço das políticas Estaduais e Municipais. Apesar das vantagens oferecidas, a operação para esse destino não é tão simples quanto parece. Com este estudo de caso pode-se avaliar que a operação para a ZFM requer uma atenção e um planejamento tributário diferenciado, visto que são diversos fatores a serem analisados e cumpridos até a operação ser encerrada.

O problema desta pesquisa era identificar quais são as dificuldades enfrentadas por profissionais da área tributária para levar as empresas a cumprirem com a legislação aplicável em operações de venda para a ZFM.

De acordo com os profissionais entrevistados, a complexidade da operação foi o maior fator avaliado como dificuldade, seguido da falta de conhecimento da regulamentação aplicável e falta de informações confiáveis prestadas pela empresa cliente (destinatário) que possui operação naquela região. Um dos apontamentos feito pelos profissionais é sobre a necessidade de acompanhar a operação desde seu início até o seu término, pois detalhes importantes para a conclusão podem se perder no meio do processo, como por exemplo, a geração do PIN para circulação da mercadoria no Estado Amazônia Ocidental e Área de Livre Comércio. No ato da emissão da Nota Fiscal Eletrônica (NFe) o fornecedor envia para o SINAL a documentação fiscal para vistoria, após a informação ser validada é gerado um PIN para formalizar o recebimento da documentação fiscal pelo site da SUFRAMA, o qual o cliente deve aprovar no sistema para que a mercadoria possa seguir em trânsito e seja entregue no Estado. Este documento é necessário e

sua apresentação nos Postos Centralizadores de Vitoria da SUFRAMA é indispensável, juntamente com a documentação fiscal e a mercadoria que está entrando no Estado. Com isso, pode ser avaliado que são diversos os critérios a serem cumpridos até a operação se completar, e isso gera uma complexidade na operação, o que acaba dificultando seu processo.

Através das dificuldades apontadas pelos profissionais entrevistados, podemos confirmar a hipótese deste trabalho, de que os profissionais da área tributária enfrentam dificuldades para que as empresas cumpram os requisitos da legislação aplicável à operação de venda para a ZFM, como por exemplo, a falta de conhecimento detalhado das operações, ou a falta de informação por parte das empresas clientes (destinatárias).

Assim, este trabalho trouxe desenvolvimento acadêmico e profissional ao pesquisar um tema de importância prática para os profissionais da área tributária.

Como limitações deste estudo destaca-se a quantidade de profissionais entrevistados. Um número maior de entrevistados poderia trazer novos achados para estudo.

As sugestões para novas pesquisas envolvendo a Zona Franca de Manaus são:

- Mensurar o impacto que os benefícios podem causar no resultado de empresas de diversos segmentos.
- Investigar os controles internos necessários para garantir a confiabilidade das informações das operações efetuadas para a ZFM.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Livro Primeiro - Sistema Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Constituição Federal**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Presidência da República**. Decreto nº 7.212/2010. Regulamento do IPI - Capítulo V, Isenções. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Presidência da República**. LEI 10.996/04. Altera a legislação tributária federal e as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110996.htm. Acesso em maio de 2018.

FABRETTI, L. C.. **Contabilidade Tributária**. 8. Ed., São Paulo. Atlas. 2003, p. 314.

JORNAL CONTÁBIL. **Conheça a origem e a história da contabilidade**. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-origem-e-historia-da-contabilidade/>. Acesso em março de 2018.

MALKOWSKI, A.. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo. Editora de Direito. 2000, p. 200.

MARION, J. C.. **Contabilidade básica**. 10. ed., 2 reimpr. São Paulo. Atlas. 2009. p. 269

VASCONCELLOS, F., JULIÃO, L. G. **Gráficos Carga Tributária no Brasil e em outros países da OECD e América Latina**, Editorial Economia – O Globo 08 ago. 2017. Disponível em: <https://blogs.oglobo.globo.com/na-base-dos-dados/post/graficos-carga-tributaria-no-brasil-e-em-outros-paises-da-ocde-e-america-latina.html> Acesso em março de 2018.

OLIVEIRA. G. P.. **Contabilidade Tributária**. São Paulo. Editora Saraiva. 2005, p. 274.

PAROLIN, M. C. P.. **Teoria e Prática de Direito Tributário – Os Tributos em Espécie no Brasil**. Leme/São Paulo. Habermann Editora. 2013, p. 606.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Regulamento do ICMS – Anexo I, Isenções**. Decreto 45.490/00 – Atualizado até o Decreto 63.542/18. Disponível em: http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut Acesso em maio de 2018.

SUFRAMA. **História da Zona Franca de Manaus**. Disponível em: http://www.suframa.gov.br/zfm_historia.cfm. Acesso em novembro de 2017.

SUFRAMA. **Modelo Zona Franca - Incentivos**. 2018 (a) Disponível em: http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm. Acesso em maio de 2018.

SUFRAMA (b). **Fale Conosco**. 2018 (b) Disponível em: http://www.suframa.gov.br/suframa_fale_conosco_faq_sinal.cfm. Acesso em outubro de 2018.

SUFRAMA. **Serviços**. 2018 (c). Disponível em: <https://servicos.suframa.gov.br/servicos/> Acesso em outubro de 2018.

SUFRAMA. **Projetos Industriais**. 2018 (d) Disponível em: http://www.suframa.gov.br/invest/como_projetos-industriais.cfm Acesso em maio de 2018.

