PUC Minas

BlueTax
Qualificação & Relacionamento

ESTUDOS SOBRE CONFORMIDADE FISCAL
Compliance e governança tributária
Volume 1

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira
José Adriano Pinto
Organizadores

Belo Horizonte
2019

Josmária Lima Ribeiro de Oliveira
José Adriano Pinto
Organizadores

ESTUDOS SOBRE CONFORMIDADE FISCAL:
Compliance e governança tributária – Volume 1

PUC Minas / Blue Tax
Belo Horizonte
2019

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

E82 Estudos sobre conformidade fiscal - compliance e governança tributária: volume 1 / organizadores Josmária Lima Ribeiro de Oliveira e José Adriano Pinto. Belo Horizonte: PUC Minas: Blue Tax, 2019.
102 p.: il.

ISBN: 978-65-88331-04-0

1. Compliance - natureza fiscal. 2. Obrigação tributária - Brasil. 3. Sistema tributário - Brasil. 4. Auditoria. 5. Governança corporativa - Brasil. 6. Elisão fiscal. I. Oliveira, Josmária Lima Ribeiro de. II. Pinto, José Adriano. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 347.72
Ficha catalográfica elaborada por Fernanda Paim Brito - CRB 6/2999

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO 3
Josmária de Oliveira, José Adriano Pinto

COMPLIANCE COMO MITIGAÇÃO DOS RISCOS PREVIDENCIÁRIOS PARA OS PROFISSIONAIS LIBERAIS 5
Andréia Andrade Gomes, Claudio José Carias de Freitas, Deny Oswaldo de Almeida Leite, Tadeu de Sousa Cardoso, Orientador: Filemon Oliveira

IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA LUCRATIVIDADE E NOS CUSTOS EMPRESARIAIS NA CADEIA PRODUTIVA DE VINHOS 25
Alessandra Neves de Assis, Andréa Viana de Sousa, Daniele Cristine dos Santos Gomes, Elaine Nazaré Gonçalves, Júnia Flávia de Azevedo, Orientador: Fábio Luiz de Carvalho

SISTEMA DE APOIO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - APPTRI 47
César Augusto Abreu Carneiro, Rosanne Ferreira de Oliveira, Rosilene Aparecida do Nascimento, Rubem Pereira de Resende Filho, Orientador: Fábio Luiz de Carvalho

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICÁVEL AO POSTO DE COMBUSTÍVEL ABC EM CONFORMIDADE COM AS NORMAS FISCAIS FEDERAIS 65
Andrêssa Silva, Joseane Mayrink, Roberta Katia, Julio Cesar, Christiane Ferraz Rocha

COMPLIANCE E GOVERNANÇA NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS PARA SÓCIOS, SEM A INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, VISANDO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS E DOS SÓCIOS 83
Rafael Soares Dias, Sérgio Eduardo Rodrigues, Tayara Bernabé Pinheiro, Orientador: Fábio Luiz de Carvalho

APRESENTAÇÃO

Diante dos desafios apresentados para o cenário tributário do Brasil, diante da governança eletrônica atribuída pelo Governo, as empresas precisaram investir em tecnologia para aprimorar os seus processos de negócio. Tal ação visa adequar as práticas de registros das operações comerciais, para tornar possível a transparência quanto aos eventos contábeis, conforme demandado pelos programas SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. Outro sim, ou de maneira primordial, visa adequar as organizações à transformação digital vivida nos dias presentes que enseja o enfoque das melhorias qualitativas da informação contábil, zelando pela tempestividade, comparabilidade, verificabilidade e compreensibilidade.

Pelo conjunto normativo e legal, o profissional que atua na área tributária busca atualização permanente e especialização quanto às melhores práticas para a governança dos processos de negócio. Tendo em vista as modernas propostas de compartilhamento de serviços, as discussões sobre a responsabilidade entre as partes, a robotização e a integração dos sistemas de informação, os profissionais que dominam a linguagem contábil também precisam avançar no domínio do letramento computacional e das regras de negócio assistidas pelas regras de direito. Para o momento de desenvolvimento dos trabalhos apresentados, também foi contexto os desafios de registro do sistema E-Social, determinado pelo Governo Federal, como um dos temas relevantes para que o profissional da área se especialize continuamente, mitigando riscos para as organizações.

Aplicado à realidade das organizações, os estudos de caso apresentados nesta coletânea, expressam situações reais interpretadas a partir do olhar de um grupo de especialistas que refletem desafios contemporâneos quanto à conformidade fiscal. Cada caso prático foi interpretado a partir de uma leitura sistemática das leis, normas e dispositivos legais vigentes. Por assim serem, os trabalhos se mostram relevantes e oportunos para a comunidade profissional. E, reflete uma prática contínua da Blue Tax, de estruturar um grupo de estudos permanente sobre a Conformidade Fiscal, tendo em vista os desafios tributários contemporâneos no Brasil, e em especial, no Estado de Minas Gerais.

Os trabalhos apresentados foram desenvolvidos durante a disciplina de Trabalho de Conclusão do Curso de Conformidade Fiscal – Compliance e Governança. Eles foram orientados por profissionais especialistas em suas áreas de atuação e co-orientados pela Profa. Josmária de Oliveira. O curso foi coordenado pelo Prof. José Adriano Pinto que também participou ativamente das bancas dos Trabalhos de Conclusão de Curso, durante o mês de Outubro de 2019. A divulgação dos trabalhos publicados consolida a construção do grupo de

pesquisa sobre conformidade fiscal em Minas Gerais, uma mobilização da Blue Tax, que só foi possível pelo apoio incondicional de Pollyana Flores Maciel, que conduziu os colaboradores envolvidos.

Josmária de Oliveira e José Adriano Pinto

COMPLIANCE COMO MITIGAÇÃO DOS RISCOS PREVIDENCIÁRIOS PARA OS PROFISSIONAIS LIBERAIS

Andréia Andrade Gomes
Claudio José Carias de Freitas
Deny Oswaldo de Almeida Leite
Tadeu de Sousa Cardoso
Orientador: Filemon Oliveira

RESUMO

O cumprimento das normas legais à cerca da Previdência Social brasileira demanda controle por parte dos contribuintes. No entanto, muitas vezes este controle é negligenciado pelos profissionais liberais, que recorrem aos escritórios de contabilidade na época da entrega da Declaração de Ajuste Anual a fim de cumprir as normas do Imposto de Renda e se deparam com irregularidades no recolhimento referente às contribuições previdenciárias realizados mensalmente. Diante deste contexto, o presente estudo objetivou investigar instrumentos que suportam a apuração das contribuições previdenciárias a recolher, favorecer o *compliance* e mitigar os riscos previdenciários aos profissionais liberais. O estudo de natureza descritiva e abordagem qualitativa analisou os dados de 10 (dez) profissionais liberais referente ao ano calendário de 2018, a fim de verificar se a retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias foram realizados de forma correta, dentro do prazo legal. Identificou-se irregularidades no recolhimento das contribuições previdenciárias em 100% dos casos, demonstrando que os profissionais liberais demandam um maior controle e acompanhamento ao longo do exercício afim de alcançar o *compliace* quanto às contribuições previdenciárias. Como resultado da pesquisa propõe-se o desenvolvimento de um aplicativo (app) que possibilite o acesso do contador de forma rápida e fácil aos valores recebidos pelos profissionais liberais possibilitando o *compliance* das contribuições previdenciárias.

Palavras-chave: Previdência. *Compliance*. Tecnologia.

1 INTRODUÇÃO

Os profissionais liberais usualmente prestam serviços para diversas fontes pagadoras e recolhem a contribuição previdenciária observando o limite (teto) estipulado via portaria do Ministério da Economia. Entretanto, o controle necessário para tal é negligenciado pelo profissional liberal. Por desconhecimento das melhores práticas a serem adotadas para o acompanhamento da apuração mensal corroborada pela legitimação social da prática de sonegação, o profissional liberal posterga ou oculta às diversas fontes de renda.

Os médicos e os dentistas são profissionais liberais que recebem de pessoas físicas, jurídicas e cooperativas; ou seja, clientes, hospitais e/ou clínicas, cooperativas de serviços médicos e odontológicos. Para estes, é obrigatório o recolhimento de 20% de contribuição previdenciária sobre os valores recebidos por pessoas físicas de outras pessoas físicas, devendo ainda reter (contribuição previdenciária) as pessoas jurídicas que tomam serviços de pessoas físicas, conforme §29, Art. 216 do Decreto 3.048/1999 (BRASIL, 1999). O valor recolhido acima do limite (teto) do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) não produzirá benefício para o segurando bem como o valor recolhido a menor poderá gerar autuação e recolhimento de multa e juros, tornando-se necessário o controle dos valores recebidos bem como das contribuições previdenciárias recolhidas pelos profissionais liberais.

Em 2015 tornou-se obrigatório o preenchimento do campo NIT/PIS/PASEP (número de identificação do trabalho no PIS/PASEP), de acordo com atualização da declaração de ajuste anual publicada pela Receita Federal do Brasil (DIRPF), para declarantes que sejam profissionais liberais e que tenham recebido de pessoas físicas rendimentos de trabalho não assalariado. Desde então, a atuação da Receita Federal para o cruzamento de dados se torna cada vez mais eficiente e ativa. Portanto, ao entregar a declaração de ajuste anual do Imposto de Renda, o fisco federal associa as informações de receita a fontes recebidas de pessoa física com os valores hora declarados. Ainda em 2013 houve malha fiscal cruzando o valor de recolhimento a título de INSS com a DIRPF, onde alguns profissionais receberam notificações cobrando a diferença não recolhida de INSS, pois na DIRPF havia sido informada a receita da atividade e o recolhimento não havia sido feito com base na receita e sim de acordo com conveniência do profissional liberal.

Desde a criação do projeto SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) pelo governo federal, existem várias declarações (obrigações acessórias) que servirão de base para cruzamento de dados e de valores recebidos ou pagos pelos profissionais liberais, como por

exemplo a e-Financeira. A movimentação bancária deverá ser compatível com os valores das receitas e fontes pagadoras bem como as informações prestadas na DIRPF.

Conforme dados apresentados pelo Conselho Federal de Medicina (CFM, 2019), o Brasil possui 474.411 médicos regularmente inscritos, sendo que dentre eles apenas 22% possuem somente um empregador. Já os estudos realizados pelo Conselho Federal de Odontologia (CFO, 2019) apontam que o Brasil possui cerca de 735.620 entre profissionais cirurgiões dentistas e clínicas odontológicas. Observa-se que tais profissionais, no mercado brasileiro, possuem múltiplas fontes de renda, provocando o aumento da complexidade para a apuração da contribuição previdenciária. Ao considerar o volume de profissionais e as distintas fontes de pagamento, faz-se necessário aplicar o *compliance* a realidade dos entes contribuintes.

Na outra ponta estão os profissionais de contabilidade que possuem em seu arcabouço de clientes os profissionais liberais, tendo que orientá-los prezando pela legitimação dos dados enviados ao fisco. Usualmente os profissionais liberais acionam o contador uma vez ao ano para elaboração da DIRPF, onde se deparam com irregularidades no recolhimento das contribuições previdenciárias, ora a maior, ora a menor. Tal situação demanda um acompanhamento contínuo por parte dos contadores junto a seus clientes, a fim de prestar um serviço diferenciado.

O problema de pesquisa está direcionado a dirimir a dificuldade da apuração e recolhimento corretos da contribuição previdenciária devida pelos profissionais liberais, quando há mais de uma fonte de renda, em virtude da complexidade da legislação brasileira. Portanto, o objetivo consiste em definir instrumentos que suportem a apuração dos valores a recolher, para favorecer o *compliance* e mitigar os riscos previdenciários aos profissionais liberais. Concomitantemente, o presente estudo visa otimizar o serviço prestado pelos contadores aos profissionais liberais, por meio de orientação e acompanhamento ao longo do ano.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contexto fiscal previdenciário brasileiro

Desde a publicação da Constituição Federal do Brasil de 1988 até 2016 já foram editadas mais de 5,4 milhões de normas legislativas, o que representa cerca de 769 normas por dia útil, conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (AMARAL, 2019), sendo que no âmbito tributário foram editadas 363.779 normas, sendo elas federais,

estaduais e municipais. Dentre este arcabouço de normas legislativas estão as normas previdenciárias que visam a manutenção da seguridade social dos cidadãos brasileiros.

O Sistema de Previdência Pública é composto pelo Regime Próprio de Previdência Social e pelo Regime Geral de Previdência Social. O RPPS destina-se exclusivamente aos servidores públicos titulares de cargo efetivo pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, já o RGPS é destinado aos trabalhadores que exercem atividades remuneradas por iniciativa privada e aos demais servidores públicos não assegurados pelo RPPS, gerido pelo INSS (INSTITUTO NACIONAL DA SEGURIDADE SOCIAL, 2019).

O INSS, criado em 27 de junho de 1990 através do Decreto nº 99.360, resulta da fusão do Instituto de Administração Financeira da Previdência Social (IAPAS) com o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), sendo uma autarquia vinculada ao Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS). O INSS é o responsável pela operacionalização do reconhecimento dos direitos de todos cidadãos brasileiros sob o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), conforme Art. 201 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, atualmente vinculado ao Ministério da Economia (INSTITUTO NACIONAL DA SEGURIDADE SOCIAL, 2019).

Conforme estabelecido pela Constituição de 1988 (BRASIL, 2018), a Previdência Social é mantida por meio de contribuição social de filiação obrigatória, a fim de preservar o equilíbrio financeiro e atuarial do país. É considerada o seguro dos trabalhadores em caso de eventual incapacidade de gerar seu próprio sustento e de seus familiares, seja devido a doença, acidente, gravidez, prisão, morte e velhice (BRASIL, 2019a).

Em suma, o INSS é a autarquia brasileira que gere os recursos oriundos das contribuições sociais previdenciárias, a fim de garantir a seguridade social aos cidadãos brasileiros com o objetivo de promover o bem-estar social, com ética, respeito, segurança, transparência, profissionalismo e responsabilidade socioambiental (INSTITUTO NACIONAL DA SEGURIDADE SOCIAL, 2019). A base do INSS é a arrecadação das contribuições previdenciárias para que estes recursos sejam alocados de forma a atender sua missão, fazendo-se necessário esclarecer quem são os contribuintes, como se dá a incidência deste tributo, a forma de recolhimento e as penalidades caso não cumpra a obrigação principal.

As contribuições sociais previdenciárias são devidas tanto por pessoas físicas quanto por pessoas jurídicas. Quando se trata de pessoa física a base de cálculo da contribuição é o salário mensal, em caso de produtor rural pessoa física a base de cálculo da contribuição será a receita bruta oriunda da comercialização de sua produção. Quando se trata de pessoa jurídica a previdência abrange diversas contribuições devidas por empresas ou entidades equiparadas pela

legislação, em suma, tais contribuições incidem sobre a folha de pagamento ou sobre a receita (BRASIL, 2019).

Para apurar o valor a ser recolhido à título de contribuição previdenciária do segurado contribuinte deve-se observar as faixas de rendimentos e suas respectivas alíquotas. A tabela de Contribuição dos Segurados Empregado, Doméstico e Trabalhador Avulso constante do Anexo II, da Portaria do Ministério da Economia nº 9, de 15 de janeiro de 2019, estabelece as faixas para recolhimento referente ao ano-calendário 2019 (BRASIL, 2019).

Tabela 1 - Contribuição dos Segurados Empregado, Doméstico e Trabalhador Avulso

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO (R$)	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS
até 1.751,81	**8%**
de 1.751,82 até 2.919,72	**9%**
de 2.919,73 até 5.839,45	**11%**

Fonte: Brasil (2019)

A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, conforme Artigo 4, Lei 10.666, de 8 de maio de 2003 (BRASIL, 2003). É importante destacar que as empresas optantes pelo Simples Nacional também estão obrigadas a reter e recolher a contribuição previdenciária do contribuinte individual que lhe prestar serviços (IN nº 971/09).

Quando se fala em contribuinte individual, o facultativo e o contribuinte especial da previdência social (INSS) o recolhimento, em guia GPS, da contribuição individual devida deverá ser efetuado até o dia 15 do mês seguinte àquele a que se refere a contribuição (competência), prorrogando-se o vencimento para o dia útil subsequente quando não houver expediente bancário no dia 15.

Conforme Código Penal Brasileiro, atualizado pela Lei nº 9.983/00, são crimes contra a Previdência Social, a apropriação indébita - deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional; sonegação de contribuição previdenciária - suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária mediante omissão de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previstas pela legislação previdenciária à segurado empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; e omitir, total ou

parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias (BRASIL, 2000).

2.2 Riscos e *Compliance* no âmbito fiscal previdenciário

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2007) define risco como a possibilidade de ocorrência de um evento que afetará negativamente a realização dos objetivos. Neste sentido, os resultados econômico-financeiros esperados por cidadãos e empresas, podem ficar seriamente comprometidos se não forem avaliados de forma segura os possíveis riscos tributários, bem como desenvolver mecanismos para mitigação desses riscos, se não for possível eliminar por completo que seja reduzido de forma significativa.

De certo, não existe nenhum ambiente que esteja completamente desprovido de risco, e um dos maiores ofensores na mitigação dos riscos fiscais e tributários é justamente o complexo e confuso sistema tributário brasileiro, fazendo com que os contribuintes de um modo geral fiquem sujeitos a uma grande diversidade de riscos durante a condução de seus negócios. A não conformidade fiscal tributária pode ocorrer tanto pelo descumprimento das obrigações tributárias principal (pagamento dos tributos) quanto nas obrigações acessórias (prestar informações), o que implica em sanções e penalidades por parte do fisco que afetam os resultados dos entes contribuintes, levados ao extremo até inviabilizar a sustentabilidade e perenidade de seus negócios.

Corroborando com as incertezas intrínsecas ao mercado o Brasil veem promovendo reformas que irão afetar a situação financeira de todos os contribuintes no âmbito previdenciário. Trata-se da reforma trabalhista instituída por meio da Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, que dentre outras modificações, estabelece o contrato de trabalho intermitente, de forma que o profissional liberal poderá modificar sua forma de prestação de serviço, levando a alterações no recolhimento das contribuições previdenciárias destes profissionais (BRASIL, 2017).

Uma mudança ainda mais recente é a reforma previdenciária, instituída por meio da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019 (BRASIL, 2019b). Entre as alterações promovidas, destaca-se a mudança nos descontos dos salários de trabalhadores da iniciativa privada e servidores públicos, com a criação de novas alíquotas de contribuição previdenciária de forma progressiva tanto para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), quanto para o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)

Hoje, existem três percentuais de contribuição para o INSS que incidem sobre a renda do empregado da iniciativa privada, variando de acordo com a tabela progressiva apresentada na seção anterior: 8%, 9% e 11%. Com a reforma da previdência esses percentuais irão variar de 7,5% a 14%, também por faixa de salário, devendo ser calculada caso a caso para ver quem vai pagar mais ou menos (BRASIL, 2019b). No entanto, o aumento na arrecadação das contribuições previdenciárias é certo tendo em vista a majoração da alíquota máxima.

Neste contexto, surge a necessidade da utilização de um sistema de *compliance* que consiste em conhecer o risco, traçar métodos e sistemas com o objetivo de mitigar tais riscos (MIYOSHI, 2011). Concomitantemente, observando a crescente evolução tecnológica, aplicada inclusive pelos fiscos, surge também a necessidade de desenvolvimento e implantação de ferramentas de controles fiscais com acompanhamento das informações que serão utilizadas nas diversas declarações exigidas pelo fisco, antecipando os possíveis cruzamentos de dados por meio de auditorias digitais, buscando-se com isso o *compliance* no âmbito tributário.

No Brasil o *compliance* começou a ganhar forças nas empresas e na sociedade de um modo geral após a deflagração por parte da Polícia Federal do Brasil, da operação Lava-Jato e é também bastante utilizado no meio tributário, muitas vezes está associado ao cumprimento de obrigações acessórias e apuração de tributos, atividade delegada ao setor contábil, na maior parte das vezes. Contudo, conceitualmente, é bem mais amplo e está relacionado a cumprir e fazer cumprir leis, regulamentos, normativos e diretrizes de padrões de conduta estabelecidos pelas corporações, da forma adequada ao nível de governança por elas almejados, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer, portanto, trata-se de fazer o certo de forma certa.

Conforme Coimbra e Manzi (2014) o *compliance* é o dever de cumprir, de estar em conformidade e fazer cumprir leis, diretrizes, regulamentos internos e externos, buscando mitigar o risco atrelado à reputação e o risco legal/regulatório. Sendo que o termo *compliance* originou-se do verbo *to_comply*, significando cumprir, executar, obedecer, satisfazer o que lhe é imposto.

Em se tratando do dia a dia dos profissionais liberais, que usualmente prestam serviços para diversas fontes pagadoras e recolhem a contribuição previdenciária observando o limite (teto) estipulado via portaria do Ministério da Economia, um dos riscos está associado a retenção da contribuição previdenciária de forma correta e o *compliance* na melhor forma de fazê-lo. O segurado que possuir mais de 1 (um) vínculo empregatício, deverá comunicar a todos os seus empregadores, mensalmente, a remuneração recebida até o limite máximo do salário-de-contribuição, envolvendo todos os vínculos, a fim de que o empregador possa apurar

corretamente o salário-contribuição sobre o qual deverá incidir a contribuição social previdenciária (do segurado) bem como a alíquota a ser aplicada.

Conforme Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, entende-se por salário-de-contribuição, para o empregado e trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Para contribuinte individual, será a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria (profissional liberal) durante o mês (BRASIL, 1991).

O segurado deverá apresentar os comprovantes de pagamento das remunerações relativos à competência anterior à da prestação de serviços, ou declaração consignando o valor sobre o qual é descontada a contribuição naquela atividade ou que a remuneração recebida atingiu o limite máximo (teto) do salário-de-contribuição. De forma que deve ser informado o nome empresarial da empresa ou empresas, com o número do CNPJ, ou o empregador doméstico que efetuou ou efetuará o desconto sobre o valor por ele declarado (BRASIL, 2009).

Os valores retidos do profissional liberal, a título de contribuição previdenciária, serão declarados pelo empregador ao fisco por meio do e-Social, instituído pelo Decreto nº 8.373/2014 (BRASIL, 2014), bem como na EFD-Reinf, instituída através da Instrução Normativa º 1.701/2017 (BRASIL, 2017). Assim, o fisco amplia cada dia mais sua base de dados e promove novas formas de cruzamento demandando um maior controle e atenção por parte do contribuinte, bem como dos profissionais contábeis, acerca das informações que serão prestadas ao fisco a fim de evitar problemas futuros.

2.3 A evolução da tecnologia e a popularização dos aplicativos móveis (apps)

Segundo Laudon e Laudon (2010), nos anos 60, os primeiros computadores começaram a ser comercializados para a indústria, e com o passar dos tempos e a crescente necessidade das empresas em buscar novas soluções, surgiu, na década de 70 o sistema MRP (Material Requirement Planning) que oferecia um controle mais apurado em um processo de produção, ou seja, apura-se de forma mais eficaz quando seria necessário aplicação de um determinado insumo e com isso evita-se interromper o processo produtivo por falta deste produto. O MRP utilizava de informações oriundas dos pedidos (previsões de venda) e era capaz de indicar o quanto seria necessário manter em estoque dos insumos utilizado na produção, promovendo um controle da utilização dos insumos, evitando perdas no processo produtivo bem como era capaz de propor um cronograma definindo prazos para entrega do produto acabado.

A partir dos anos 80, o conceito de “MRP” sofreu uma mudança, passando a ser considerado como MRPII - Manufacturing Resource Planning que significa Planejamento dos Recursos de Produção, monitorando não somente o chão de fábrica, mas todos os recursos da empresa de manufatura (SLACK *et al*., 2009). É importante destacar que os sistemas MRP e MRPII ofereciam uma abrangência limitada, pois a integração com outros sistemas da empresa era dificultosa, sendo assim não satisfaziam as necessidades das empresas (LUSTOSA *et al*., 2008).

Assim sendo, para satisfazer essas necessidades, na década de 90 em evolução aos sistemas MRPII surgiram os sistemas integrados, que abrangiam as diferentes áreas da empresa, denominados “*Enterprise Resource Planning*” (ERP). O ERP é um sistema que permite integração com vários outros tipos de sistemas operacionais, banco de dados e plataformas, sendo possível analisar através de dashboards (interface gráfica do usuário que geralmente fornece visões instantâneas) os principais indicadores de desempenho, permitindo uma tomada de decisões mais acertada (ASSUNÇÃO; PRATES, 2016).

Com a evolução tecnológica constante, grande parte das corporações obtém maiores resultados ao passo que aderem novas tecnologias em seus processos produtivos, assim como as pessoas tem acesso a informações em tempo real e sofreram alterações de comportamento e na forma como se relacionam.

Um dos fatores que resultaram a mudanças no comportamento e interação entre os indivíduos foi o surgimento dos smartphones, desenvolvido pela IBM em 1992, e lançado para o público em 1993, com o nome de Simon, que além de celular, ofereciam outros recursos, embarcados em seu software nativo, que permitiam a integração com outras funções, chegando a ser possível até o envio de e-mail. A partir do ano de 2007 os apps (*Applications)* tornaram-se conhecidos e atualmente há apps (*Applications)* para quase tudo que se possa imaginar, desde a realização de transações bancárias a ler os jornais preferidos (TAROUCO, 2003).

Em recente estudo elaborado pela Adjust (2019), empresa de análise e prevenção de fraudes do setor de tecnologia, o Brasil é o segundo mercado de aplicativos que mais cresce no mundo. Em 2018, as instalações de aplicativos ultrapassaram 194 bilhões no total, com receita atingindo US $ 101 bilhões, segundo dados da App Annie, o que demonstra a aderência das pessoas às novas tecnologias.

Em se tratando do governo não é diferente, surgindo assim à necessidade de desenvolvimento e implantação de ferramentas de controles fiscais com acompanhamento das informações que serão utilizadas nas declarações exigidas, antecipando os possíveis cruzamentos de dados pelo Fisco por meio de auditorias digitais.

3 METODOLOGIA

A natureza da pesquisa é aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa. Raupp e Beuren (2006) registram que a pesquisa descritiva é comumente utilizada para a análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. A abordagem qualitativa permitirá descrever a complexidade do problema investigado, analisando a interação de certas variáveis, para que seja possível compreender e classificar processos dinâmicos vivenciados no ambiente empresarial (RICHARDSON, 1999). Raupp e Beuren (2006, p. 96) afirmam que a abordagem qualitativa tem sido usada em muitos trabalhos que investigam a prática contábil. Os autores ressaltam que "apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa".

Para a definição do procedimento de coleta de dados, optou-se pelo estudo de caso, realizada a partir da coleta de dados de 10 (dez) clientes de um dos autores, que aderem as características que são objeto do presente estudo. Tais características foram escolhidas mediante a importância de se investigar uma temática recente aplicada à realidade das empresas brasileiras. Desta forma, o estudo de caso foi selecionado como abordagem mais adequada, mediante o interesse em descrever os impactos identificados pelas dinâmicas alterações tecnológicas, que impactam a gestão contábil e consequentemente, a performance organizacional.

Ludke e André (1986) consideram que o estudo de caso enfatiza a interpretação em contexto. E, favorece a melhor compreensão da manifestação geral de um problema, considerando as ações, percepções, comportamentos e interações das pessoas relacionadas à situação específica onde ocorrem, ou à problemática determinada a que estão ligadas. Quanto à forma de trabalho, os autores identificaram três fases no desenvolvimento de um estudo de caso: uma primeira aberta ou exploratória, uma segunda mais sistemática em termos de coleta de dados e uma terceira, com a análise e interpretação dos dados, seguidas da elaboração de um relatório. As pesquisas desenvolvidas a partir do método de estudo de caso, pelo fato de ser um estudo de fenômeno bem delimitado, não devem suscitar a pretensão de promover alguma generalização, sendo esta uma acentuada limitação quanto à relevância.

Um estudo de caso é uma investigação de natureza empírica, baseia-se fortemente no trabalho de campo. Analisa uma dada entidade no seu contexto real, tirando todo o partido possível de fontes múltiplas de evidência como entrevistas, observações, documentos e

artefatos (YIN, 2001). Os relatos de um estudo de caso assumem normalmente a forma de uma narrativa, cujo objetivo é contar uma história que acrescente algo de significativo ao conhecimento existente e seja, tanto quanto possível, interessante e iluminativo (STAKE, 1988). Os métodos de coleta de dados consistem em entrevistas semiestruturadas, dados documentais, observação participante e aplicação de questionários estruturados.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

É muito comum, o profissional autônomo, médico ou dentista, procurar pelos serviços de um profissional contábil somente no período referente a entrega da Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda DIRPF, quando são disponibilizados para o profissional contábil a documentação para elaboração da DIRF, que por sua vez vem a identificar que faltam informações ou encontram alguma irregularidade no que foi executado no decorrer do ano-calendário. Isso ocorre porque através da documentação disponibilizada ao profissional contábil será realizada a apuração Imposto de Renda devido pela Pessoa Física, bem como será possível a verificação dos valores devidos ao longo do exercício, recolhidos ou não pelo contribuinte, referente às contribuições previdenciárias.

Conforme o Decreto-lei nº 1.705 (BRASIL, 1979), que instituiu a obrigatoriedade de recolhimento antecipado, pelas pessoas físicas, do Imposto de Renda sobre os rendimentos, o Imposto de Renda (IR) e o Carnê Leão devem ser apurados e recolhidos mensalmente para os casos em que o contribuinte individual, especificamente profissionais liberais como médicos e dentistas, objeto do presente estudo, tenham auferido rendimentos tributáveis. A partir do rendimento tributável são deduzidas as despesas necessárias para a atividade exercida, conceitualmente denominas despesas dedutíveis para fins de apuração do IR. O resultado desta apuração é a base de cálculo que será tributada conforme alíquotas da tabela progressiva do IRPF, disponibilizada pela Receita Federal, obtendo-se o valor efetivo a ser recolhido a título de Imposto de Renda da Pessoa Física.

Com o lançamento, no Carnê Leão, dos rendimentos pagos por pessoas físicas, para apuração do Imposto de Renda, deve-se observar se a Contribuição Previdenciária do profissional autônomo, médico ou dentista é devida e caso positivo deverá ser realizado o recolhimento.

Caso o profissional autônomo, médico ou dentista, aufira rendimentos de pessoas jurídicas e estas façam a retenção da Contribuição Previdenciária, deve-se observar o limite definido como teto (faixa de recolhimento) do INSS com objetivo de apurar possíveis

complementação dos valores a serem recolhidos a título de Contribuição Previdenciária devida mensalmente, deixando portanto, neste caso, a apuração do Livro Caixa (Carnê Leão) somente em apuração da Declaração de Ajuste quanto ao recolhimento da Contribuição Previdenciária, o que é incorreto pois o recolhimento ocorre fora do prazo estipulado pela legislação brasileira, o que acarretará multas e juros para o contribuinte, além de não estar cumprindo as obrigações tributárias tempestivamente.

Para demonstrar este cenário, o presente estudo analisou os documentos apresentados por 10 (dez) profissionais liberais referente ao exercício de 2018, sendo estes clientes de um dos autores, de forma que a identidade deles será preservada. A Tabela 2 apresenta os valores recebidos de pessoa jurídica por um dos profissionais liberais objetos deste artigo, referente ao exercício de 2018, bem como os valores retidos à título de contribuição previdenciária e imposto de renda.

Tabela 2 - Rendimentos oriundos de pessoas jurídicas – Ano Calendário 2018

FONTE PAGADORA	REND. RECEBIDO PJ	CONTR. PREVID OFICIAL	IMPOSTO RETIDO NA FONTE
EMPRESA 1	15.559,84	12,59	249,69
EMPRESA 2	2.069,73	0,00	0,00
EMPRESA 3	236.231,97	9.033,28	52.295,68
EMPRESA 4	54.482,68	0,00	8.310,59
EMPRESA 5	34.294,03	0,00	3.063,25
EMPRESA 6	16.022,24	0,00	591,71
TOTAL	**358.660,49**	**9.045,87**	**64.510,92**

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 3 - Rendimento oriundos de pessoas físicas – Ano Calendário 2018

EXERCÍCIO 2018	TRABALHO NÃO ASSALARIADO	PREVIDÊNCIA OFICIAL	LIVRO CAIXA
JAN	600,00	0,00	5.360,48
FEV	400,00	0,00	5.861,12
MAR	600,00	0,00	6.682,94
ABR	600,00	0,00	6.170,04
MAI	200,00	0,00	5.793,84
JUN	200,00	0,00	4.899,21
JUL	0,00	0,00	5.341,76
AGO	0,00	0,00	4.663,94
SET	0,00	0,00	5.317,89
OUT	800,00	0,00	4.969,69
NOV	200,00	0,00	6.939,47
DEZ	200,00	0,00	13.130,40
TOTAL	**3.800,00**	**0,00**	**75.130,78**

Fonte: Elaborado pelos autores

Através da Tabela 3 verifica-se os valores recebidos de pessoas físicas no ano calendário de 2018, pelo mesmo contribuinte referente a Tabela 2, bem como os valores recolhidos para a previdência oficial. Apresenta-se também os saldos mensais do livro caixa, pois, embora não sejam objeto do presente estudo, são necessários para a apuração do imposto de renda pessoa física.

Tabela 4 - Apuração INSS - 2018

TETO INSS 2018	PESSOA JURÍDICA (11%)	PESSOA FÍSICA (20%)
5.645,80	621,04	1.129,16
TOTAL ANUAL	**7.452,46**	**13.549,92**
INSS RETIDO	9.045,87	0,00
INSS A RECOLHER	**-1.593,41**	**0,00**

Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 4 traz a apuração dos valores devidos a título de contribuição previdenciária referente ao ano calendário 2018. Como os valores recebidos de pessoas jurídicas atinge o teto para fins de retenção e recolhimento da contribuição previdenciária, o recebimento dos valores de pessoas físicas não foi tributado a título da contribuição previdenciária como autônomo. No entanto, verifica-se que ainda assim foram retidos valores a maior pelas pessoas jurídicas, de forma que o contribuinte individual foi onerado em R$ 1.593,41.

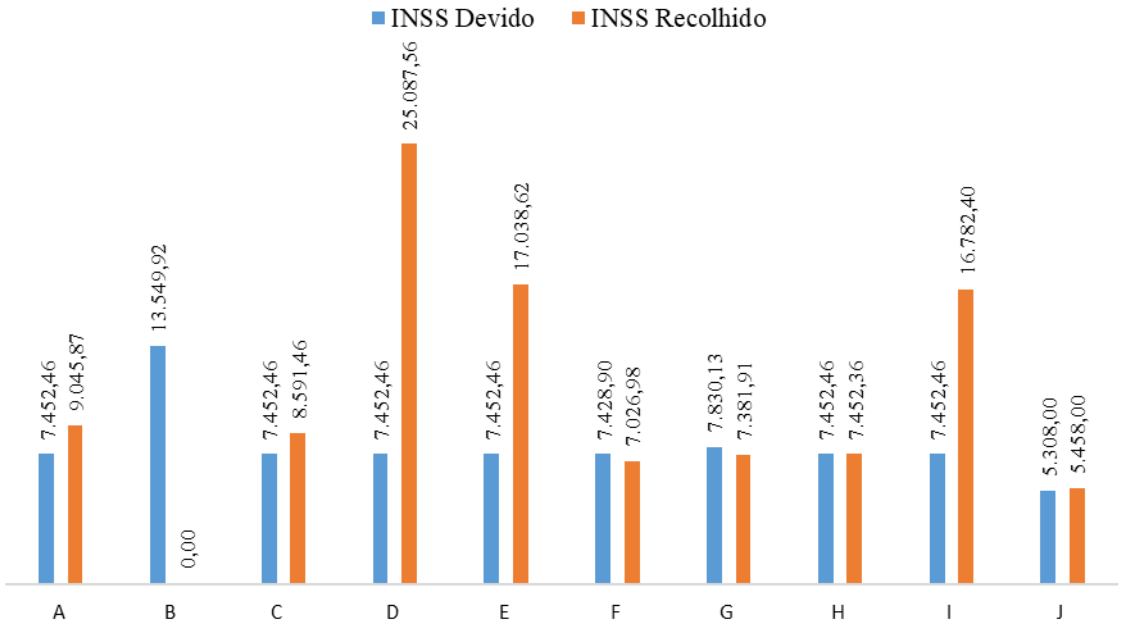
A retenção de valores indevidos acontece por diversas situações. Entre elas: a falta de comunicação do profissional autônomo às fontes pagadoras sobre os valores retidos pelas demais fontes; mais de um pagamento oriundo da mesma fonte, na mesma competência, de forma que por vezes não é observado o valor teto do INSS no segundo pagamento; não observância do teto da contribuição previdenciária quando se há mais de uma fonte pagadora.

Por meio da análise da amostra, que consiste nas 10 (dez) declarações entregues referentes ao exercício 2019 - ano calendário 2018, verificou-se que quanto aos médicos e dentistas que possuem mais de uma fonte pagadora, 100% das retenções realizadas por pessoas jurídicas resultaram em valores à maior que os estabelecidos pela legislação pertinente às contribuições previdenciárias. Quanto aos médicos e dentistas que possuem fontes pagadoras pessoas jurídicas e pessoas físicas foi realizado um controle mensal pelo, profissional contábil junto aos mesmos, solicitando os documentos do livro caixa e registrando mensalmente ao longo do ano calendário de 2018, verificando-se que os recolhimentos foram realizados de forma tempestiva em 85% dos casos. No entanto, o acompanhamento por parte do profissional contábil foi determinante para o alcance deste resultado.

Constatou-se que com a solicitação da documentação ao profissional liberal pelo contador através de e-mail e com a realização de reuniões para explicar o porquê da necessidade do preenchimento do livro caixa os médicos e dentistas têm retornado positivamente com o envio da documentação. No entanto, tal envio por vezes é realizado com um prazo muito escasso para preenchimento do livro caixa e cumprimento da obrigação principal, estabelecido pela legislação, de forma tempestiva.

O Gráfico 1 traz os resultados apresentados pelos 10 (dez) profissionais liberais que possuem mais de uma fonte pagadora pessoa jurídica referente ao ano calendário de 2018. Os valores devidos a título de INSS somam R$ 78.831,71, enquanto foram retidos efetivamente R$ 103.865,16, de forma que uma melhora no controle dos valores recebidos de pessoa jurídica bem como a comunicação com as fontes pagadoras pode gerar uma economia de R$ 25.033,45, corroborando com a necessidade de desburocratizar a tal comunicação bem como conscientizar os contribuintes da economia possível.

Gráfico 1 – INSS Ano calendário 2018



Fonte: Elaborado pelos autores

O segurado contribuinte individual poderá solicitar restituição dos valores retidos a maior por meio do programa PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação) ou poderá formalizar um pedido mediante apresentação do formulário “Pedido de Restituição ou de Ressarcimento”, acompanhado da documentação que comprova o direito ao crédito previdenciário, junto à Recita Federal do Brasil, dentro do período prescricional que é de 5 anos. No entanto, por vezes o contribuinte não solicita restituição por receio de chamar à atenção da Receita Federal e vir a ser fiscalizado na DIRPF.

A grande dificuldade do profissional liberal de interagir com contador, alimentar adequadamente o sistema de controle e assimilar a rotina diária leva-nos a considerar os recursos tecnológicos disponíveis no mercado a fim de fornecer aos clientes profissionais liberais uma solução que possibilite a verificação da retenção ou do recolhimento correto, bem como o acompanhamento dos valores recolhidos ao longo do exercício. Para que sejam realizadas as conciliações dos valores recebidos e a apuração das contribuições previdenciárias faz-se necessária a interação com o contador para que sua análise seja mais consultiva e preventiva junto ao cliente. Desta maneira, o contador abandonaria o cenário atual que leva a uma consultoria corretiva, o que por diversas vezes se torna mais oneroso e arriscado para o profissional liberal.

5 CONCLUSÃO

Quando se fala no contexto fiscal previdenciário brasileiro vem à mente o arcabouço de normas vigentes acerca da previdência social, bem como o dever de realizar de forma correta a retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias. Esse é um cenário familiar aos escritórios de contabilidade que lidam diariamente com as obrigações principal e acessórias acerca da previdência social, sendo que é um desafio prestar um serviço de consultoria distinto aos clientes bem como cumprir tempestivamente com tais obrigações.

Neste contexto, o presente estudo visou demonstrar como se dá a retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelos profissionais liberais, especificamente, médicos e dentista, restringindo-se a amostra aos 10 (dez) contribuintes que se enquadram nessa característica vinculados a um dos autores. A partir das dificuldades demonstradas através da amostra objetivou-se definir instrumentos e procedimentos que suportam a apuração dos valores a recolher, a título de contribuição previdenciária, a fim de mitigar os riscos aos quais os profissionais liberais eventualmente estão expostos.

Verificou-se que cada vez mais é necessário, no âmbito das relações profissionais entre os escritórios de contabilidade e seus clientes, o *compliance* tributário quanto ao cumprimento das obrigações principal e acessórias, por parte dos profissionais liberais. Os escritórios de contabilidade, que prestam serviços de consultoria e realização das obrigações enfrentam dificuldades em realizar este tipo de serviço, uma vez que os profissionais liberais autônomos objetos do presente estudo por vezes negligenciam o envio de toda documentação necessária, gerando inevitavelmente uma desconformidade fiscal.

Assim, identificou-se que o *compliance* tributário, alinhado aos recursos tecnológicos disponíveis no mercado, é uma ferramenta essencial para a mitigação dos riscos previdenciários para os profissionais liberais. O presente estudo resulta na proposta para o desenvolvimento de um aplicativo (app *mobile*), que por meio de recursos computacionais aplicados à inteligência artificial seja capaz de efetuar leitura por imagem (do recibo de prestação de serviço), interprete as informações, e permitam ao profissional contábil realizar a apuração dos valores devidos à título de contribuição previdenciária devido por parte destes clientes (profissionais liberais) com praticidade, rapidez e segurança.

Espera-se que com a proposta de desenvolvimento do aplicativo (app *mobile*) seja estabelecido o *compliance*, que se tornou essencial para a manutenção das operações das empresas no âmbito das relações com seus clientes, devendo observar o rigor e a correta

prestação das obrigações tributárias (principal e acessória) que podem impactar a regularidade fiscal dos seus clientes.

REFERÊNCIAS

ADJUST. Disponível em: https://www.adjust.com/. Berlin: Adjust, 2019. Acesso em: 18 jun. 2019.

AMARAL, Gilberto Luiz do *et al*. **Quantidade de normas editadas no Brasil:** 28 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba, PR: IBPT. Disponível em: https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf. Acesso em: 14 set. 2019.

ASSUNÇÃO, André Luís; PRATES, Glaucia Aparecida. Evolução dos sistemas MRP, MRP 2 e ERP utilizados no gerenciamento da cadeia de suprimentos do setor sucroenergético paulista. **Revista de Gestão do Agronegócio da UNIMPA**, Dom Pedrito, RS, v. 2, n. 2, 16 jul. 2019. Disponível em: http://seer.unipampa.edu.br/index.php/agropampa/article/download/23064/8700. Acesso em: 14 set. 2019.

INSTITUTO NACIONAL DA SEGURIDADE SOCIAL (Brasil). **Institucional**. Brasília, DF: INSS, 2019. Disponível em: https://www.inss.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/. Acesso em: 14 set. 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, [...]. Brasília, DF: Planalto, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 7 set. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014**. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 1.075, de 23 de outubro de 1979**. Dispõe quanto à obrigatoriedade de recolhimento antecipado, pelas pessoas físicas, do imposto de renda sobre os rendimentos que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1075.htm. Acesso em 15 nov. 2019

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 103, de 13 de novembro de 2019**. Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. Brasília, DF: Presidência da República, [2019b]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.701, de 14 de março de 2017**. Institui a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf). Brasília,

DF: Secretario da RFB, 2017. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81226. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Brasília, DF: Secretario da RFB, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 7 set. 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Brasília, DF: Secretario da RFB, 2009. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937. Acesso em: 7 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003**. Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm. Acesso em: 7 de set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017**. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis n º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm. Acesso em: 15 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 7 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000**. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9983.htm. Acesso em: 7 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Contribuições previdenciárias**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2019c. Disponível em: http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/regime-proprio-de-previdencia-perguntas-e-respostas/. Acesso em: 7 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Previdência social**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2019a. Disponível em: http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/regime-proprio-de-previdencia-perguntas-e-respostas/. Acesso em: 7 set. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA. **Número de médicos.** Brasília: CFM, 2019. Disponível em: https://portal.cfm.org.br/numero-de-medicos/. Acesso em 18 junho 2019.

CONSELHO FEDERAL DE ODONTOLOGIA. **Número de dentistas**. Brasília: CFO, 2019. Disponível em: https://portal.cfm.org.br/numero-de-medicos/. Acesso em 18 junho 2019.

COIMBRA, Marcelo de Aguiar, MANZI, Vanessa Alessi. **Manual de compliance**: preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo: Atlas, 2010.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativo**s: estrutura integrada. Jersey City: COSO, 2007. Disponível em: https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf. Acesso em: 14 de set. 2019.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de informação gerenciais**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E.D.A. **Pesquisa em educação:** abordagens qualitativas. São Paulo, Editora Pedagógica e Universitária, 1986.

LUSTOSA, L.; MESQUITA, M. A.; QUELHAS, O.; OLIVEIRA, R. **Planejamento e Controle da Produção.** 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

TAROUCO, Fabricio. A metrópole comunicacional e a popularização dos apps para dispositivo móveis *In:* SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE PESQUISA E COMUNICAÇÃO, 5., 2013, São Leopoldo. **Anais** [...]. São Leopoldo, RS: UNISINOS, 2013. Disponível em: http://coral.ufsm.br/sipecom/2013/wp-content/uploads/gravity_forms/1-997169d8a192ed05af1de5bcf3ac7daa/2013/09/A-metropole-comunicacional-o-e-a-popularizacao-dos-apps.pdf. Acesso em: 14 set. 2019.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da Produção**. São Paulo: Atlas, 2009.

STAKE, R. Case studymethods in educationalresearch: Seekingsweetwater. *In*: JAEGER, R. M. (Ed.). **Complementary methods for research in education**. Washington, DC: AERA, 1988.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA LUCRATIVIDADE E NOS CUSTOS EMPRESARIAIS NA CADEIA PRODUTIVA DE VINHOS

Alessandra Neves de Assis
Andréa Viana de Sousa
Daniele Cristine dos Santos Gomes
Elaine Nazaré Gonçalves
Júnia Flávia de Azevedo
Orientador: Fábio Luiz de Carvalho

RESUMO

A substituição tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é uma sistemática de arrecadação de impostos em que um sujeito da cadeia de contribuintes se torna responsável pelo recolhimento antecipado do ICMS que seria de obrigação de outro no momento da venda. O objetivo do trabalho é verificar o impacto do ICMS Substituição tributária na lucratividade e nos custos empresariais na cadeia de comercialização de vinhos. O tributo ICMS substituição tributária é o principal imposto estadual, e com grande influência na formação da carga tributária da produção de vinhos. Tal método de taxação do ICMS Substituição tributária é complexo, dada a existência de diversas leis, decretos estaduais, múltiplas alíquotas e várias margem de valores agregados. A complexidade das legislações, somada a falta de compreensão total deste mecanismo pelos contribuintes onera os custos empresariais e reduz a lucratividade das empresas. Os fatores relacionados ao tratamento dos custos para formação do preço de venda vão desde a falta de estrutura dos estabelecimentos e falta de treinamento do pessoal envolvido até as peculiaridades dos produtos, política de preços praticados e impostos. A concorrência em alguns setores é bastante acirrada sendo a margem de lucro pressionada por fatores concorrenciais que pode levar a algumas oscilações e redução de preços em determinados períodos, na prática, difíceis de serem previstas pelos legisladores ao fixar as bases de cálculo por substituição tributária. Para analise deste tributo iremos realizar estudo de Caso.

Palavras-chave: ICMS. Substituição Tributária. Impacto. Imposto. Complexo.

1 INTRODUÇÃO

A técnica de tributação da substituição tributária no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) consiste no recolhimento do ICMS antecipadamente por um único contribuinte, geralmente o primeiro na cadeia de valor (fábrica, importador). Ocorre a substituição tributária quando o pagamento do imposto devido por um contribuinte, por imposição legal, fica diretamente sob a responsabilidade de outro. No regime de Substituição Tributária, o Estado atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS incidente nas operações que vierem a ser realizadas pelos próximos contribuintes da cadeia de comercialização com a mesma mercadoria, até que está chegue ao consumidor final. Antes mesmo da edição da Lei Complementar 87/96, o Superior Tribunal de Justiça em 13 de setembro de 1996, uniformizado sua jurisprudência a favor da legalidade da substituição (BRASIL, 1996).

Segundo Viana Neto (1997, p. 83-84):

> A substituição tributária é instituto jurídico que objetiva concentrar a arrecadação dos tributos em poucas pessoas que na sistemática normal é pulverizada em inúmeros contribuintes. Com isso, facilita-se a arrecadação e a fiscalização dos tributos porque reduz ao mínimo o número de contribuintes responsáveis pelo pagamento do imposto.

Pelo fato de haver poucos trabalhos científicos que abordem (i) ICMS Substituição Tributária, (ii) Empresa Importadora/Comercial de vinhos e (iii) impacto do modelo nos custos e lucratividade da empresa, o trabalho trata de uma pesquisa cuja área de atuação é Contabilidade Tributária. O assunto abordado está em constante modificação e atualizações, o que demonstra a necessidade de abordar livros, decretos, leis, boletins, jurisprudências que normatizem e esclareçam o assunto abordado neste trabalho.

O Brasil apresenta um cenário favorável à comercialização de vinhos finos e espumantes. O consumo de vinho no Brasil tem apresentado crescimento nas duas últimas décadas, sendo que, parte deste crescimento no consumo se baseia em vinhos provenientes de outros países. Dados da Secretaria de Comércio Internacional (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (MDIC), para o período compreendido entre 2006 e 2017, mostram que a importação brasileira de vinhos estrangeiros apresentou taxa de crescimento de 247% (MDIC, 2019). A empresa abordada no trabalho está localizada em Contagem/MG, atua há 17 anos no mercado com importação e comercialização de vinhos, comercializa por mês aproximadamente 90.000 garrafas e a receita bruta anual gira em torno de R$30 milhões.

A empresa tem como atividade a representação comercial de produtos alimentícios e bebidas; inclusive importação e exportação, podendo ainda, participar de outras sociedades, empresas e quaisquer empreendimentos em todo o território nacional e ou no exterior. As dificuldades da empresa em relação ao tema abordado vão desde a importação de vinhos com incidência do ICMS Substituição Tributária, parametrizações, contabilizações, estoques, acompanhamentos das atualizações entre outros.

Embora este modelo de apuração e cobrança do imposto antecipado apresente para as empresas todas as dificuldades mencionadas, para o governo está técnica de apuração do imposto diminui a sonegação, pela facilidade da arrecadação, o que diminui a fiscalização e aumenta a arrecadação. Este mecanismo consiste na fixação de uma margem de valor agregado (MVA), valor este que serve como base para o cálculo e recolhimento antecipado do ICMS (substituição tributária) que é calculado até o consumidor final. A substituição tributária alcança as operações internas e interestaduais de determinados produtos na forma que dispõem os Convênios e Protocolos celebrados entre os Estados para esta finalidade, e, conforme dispõe a legislação estadual, o regime também pode ser aplicado, mesmo na ausência de convênio ou protocolo, em relação a determinadas mercadorias e apenas em operação de âmbito interno.

Para as empresas, a fixação de uma margem de valor agregado não relata a realidade do mercado. Os preços dos produtos sofrem variações em virtude de concorrentes, da oferta e da procura, do mercado, entre outros. O legislador ao fixar a margem de valor agregado a determinado produto não consegue levar em consideração todas estas oscilações de preços que o produto sofre desde a cadeia produtiva até o consumidor final. Quando a cadeia posterior à indústria/importador, ou seja, o comercial não consegue revender a mercadoria adquirida com a mesma margem de valor determinada pelo legislador (imposto já recolhido) e que compõe o custo da empresa comercial, isto provoca impactos financeiros, como redução de margem de contribuição, redução de receitas, redução de resultado e além disto estoque inchado com imposto (ICMS Substituição Tributária) referente a operação que ainda será realizada. Este impacto é ainda maior quando a empresa comercial tem perda de estoque ou quando vende é não recebe do cliente, pois além de perder o produto já arcou com o ICMS Substituição Tributária até o consumidor. A problemática do estudo é apontar o Impacto da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais.

O presente artigo tem como objetivo conhecer as principais dificuldades das empresas em relação à Substituição Tributária do ICMS, seus reflexos no custo e na lucratividade da empresa, como são tratados na prática este modelo aplicado a cadeia produtiva de vinhos. Estudar o impacto da substituição tributária no custo da empresa;

Comparar o regime de tributação do ICMS Débito/Crédito e tributação por substituição tributária; e demonstrar a diferença entre os dois modelos.

2 REFERENCIAL TEORICO

A base de sustentação teórica compreenderá conceitos pertinentes ao proposto por este artigo os quais podemos citar; os conceitos sobre ICMS, ICMS-ST bem como o conceito de contribuinte, conceitos financeiros, tais como lucratividade, custos, resultado, que darão suporte aos três pontos a serem analisados: (i) a dificuldade do legislador em calcular a margem de valor a ser aplicada até o consumidor final; (ii) o impacto deste modelo no custo da empresa; (iii) e a redução da lucratividade quando não se consegue refletir ao preço de venda o imposto já recolhido antecipado.

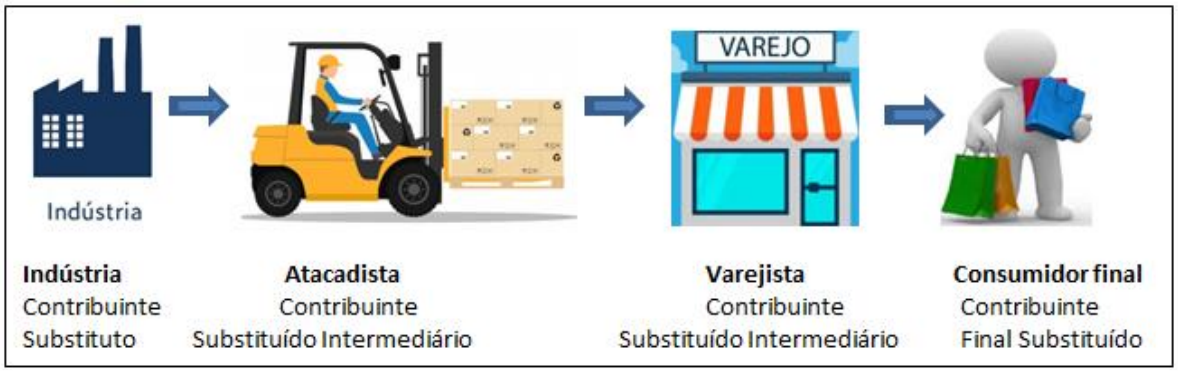
O ICMS, que é a sigla de Imposto sobre operações relativas Circulação de Mercadoria e sobre prestações de Serviços (serviços de transporte intermunicipal, interestadual e serviços de comunicação) conforme artigo 155 Inciso II da constituição Federal de 1988 de competência dos Estados, sendo assim um Imposto Estadual, e entre os estados regulamentados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que é um facilitador e gera convênios onde os Estados ali legislam de forma a facilitar as comunicações entre todos os estados da nação. Sua regulamentação constitucional está prevista na LC87-1996 (Lei Kandir) (BRASIL, 1996).

Sobre sua incidência, ou seja, quando ele ocorre, Borges (2009, p. 46) define de forma bem clara e abrangente, definindo em três aspectos:

> Aspecto Material: realizar operações relativas a circulação de mercadorias. O substantivo plural operações – como núcleos da materialidade dessa hipótese de incidência do ICMS, tem o sentido de atos ou negócios jurídico-mercantis. O elemento adjetivo Circulação, tem a ideia de mutação dos direitos de posse ou propriedade das mercadorias. O outro elemento adjetivo mercadorias, por sua vez, significa, na área do Direito Mercantil, todo bem móvel, objeto de comercialização.
> Aspecto espacial: âmbito geográfico do estado ou do Distrito Federal;
> Aspecto temporal: instante da saída das mercadorias em decorrência dos atos ou negócios jurídico-mercantis realizados.

Não diferente do ICMS citado no subtítulo anterior temos um novo conceito dentro do próprio imposto, porém tratado no âmbito Federal. Na sistemática do ICMS-ST é atribuído ao fabricante a responsabilidade de recolhimento do ICMS devido de toda cadeia produtiva definida entre o fabricante, que fica atribuído como contribuinte substituto, até o consumidor final como vemos na ilustração abaixo:

Figura 1 - Sistemática do ICMS-ST



Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme artigo 6º da LC 87/96 é define: “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário” (BRASIL, 1996).

Rosa (2009, p. 53-54) cita como ICMS ST:

> a substituição tributária das operações subsequente, também chamada de substituição para frente, ocorre quando, por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente a operação subsequente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto.

Podemos citar o artigo 4º da Lei Complementar (LC) n° 87/96, que estabelece o conceito de contribuinte.

> Art. 4° Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1996).

O artigo define que qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume poderá ser considerado como contribuinte. Na questão de habitualidade qualquer pessoa que com frequência realize operação ou prestação mercantis é considerada contribuinte. Quanto ao volume, deverá ser analisado a quantidade de mercadoria na posse do agente se é compatível com destinação pessoal ou não. Caso não seja compatível, a pessoa envolvida será considerada contribuinte do ICMS.

Além desses dois casos o artigo 4º, parágrafo único da LC 87/96, também aborda outros pontos em que podemos considerar como contribuintes.

> Art. 4° [...]
> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:
> I - Importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
> II - Seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
> III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
> IV - Adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (BRASIL, 1996).

Lucro é principal objetivo de qualquer sociedade empresária mercantil, que visa exploração dos seus recursos a fim de obter maximização do investimento realizado, para produzir vantagem econômica. É a diferença entre o valor investido e o retorno obtido na venda. Sob influência do lucro abordamos a lucratividade que Paula Gilles (2014) define como:

> A lucratividade é um indicador utilizado para apontar o ganho de uma empresa em relação à atividade que ela desenvolve. Ela aponta se o negócio está justificando ou não a operação, ou seja, se as vendas são suficientes para pagar os custos e as despesas e ainda gerar lucro.

Todo recurso desprendido a fim de gerar produtos ou serviços, estão diretamente ligados à produção, como por exemplo: a mão de obra de produção, insumo, matéria prima, etc.

Ainda sobre o enfoque deste artigo, sabemos o quanto os tributos influem nos custos dos produtos e serviços, o que torna cada vez mais acirrada a concorrência dentro do próprio setor. Sobre a ótica do ICMS-ST, as perdas por, como por exemplo, o extravio de uma carga ou até mesmo qualquer sinistro que impeça a conclusão do serviço prestado, é um custo a mais que não está calculado inicialmente na composição do preço final, pois o imposto já foi recolhido, sem a conclusão efetiva do que foi contratado.

O Resultado, em sua direta definição, é a consequência de uma ação. Neste artigo tratamos pelo enfoque contábil e financeiro e trata-se das receitas resultantes das vendas de produto e investimentos realizados para obter este produto, os quais definimos como custos. Com ele conseguimos medir o lucro ou prejuízo, mitigar os investimentos realizados.

Os impactos produzidos a partir da pecúnia pela imposição da sistemática da Substituição Tributária do ICMS, afetam diretamente o resultado das empresas, produzindo um aumento de saídas no Fluxo de caixa, que é a ferramenta fundamental para gestão de qualquer negócio, aumentando a Necessidade de Capital de Giro (NCG) pela antecipação do imposto.

3 METODOLOGIA

Após o referencial teórico sobre o tema, se passa a analisar os impactos da substituição tributária do ICMS nas operações da companhia em comparação com a apuração débito crédito, o quanto esta técnica de apuração influencia na lucratividade e nos custos empresariais. Através de modelos práticos e com base nas legislações vigentes são apresentados casos de simulações, desenvolvidos pelos autores deste artigo, demonstrando os impactos do modelo econômico-contábil para a companhia. Todos os cálculos apresentados refletiram a legislação tributária vigente com três modelos de comparações: **1)** ICMS Substituição tributária na importação de Vinhos x ICMS Débito/Créditos; **2)** ICMS Substituição tributária na compra mercado interestadual x ICMS Débito/Crédito; **3)** ICMS Substituição tributária na compra mercado interno (MG) x ICMS Débito/Crédito.

A metodologia utilizada neste trabalho foi a pesquisa bibliográfica em livros, artigos e na legislação tributária que trata do ICMS e do regime de substituição tributária.

Foi utilizado um estudo de caso numa empresa mineira de importação e comercialização de vinhos, localizada na cidade de Contagem. A empresa tem como atividade a representação comercial de produtos alimentícios e bebidas; inclusive importação e exportação, podendo ainda, participar de outras sociedades, empresas e quaisquer empreendimentos em todo o território nacional e ou no exterior.

4 RESULTADOS

4.1 Modelo 1: Efeito financeiro do ICMS Substituição Tributária na importação de vinhos (MG) em comparação ICMS Débito x Crédito

Atualmente a empresa importa 80% do vinho pelo Estado de Minas Gerais, onde estão localizados a maioria dos seus clientes. Para reduzir o custo de importação a empresa tem autorização para desembaraçar em outro Estado da Federal e trazer a mercadoria já desembaraçada para o Estado de Minas Gerais. Os outros 20% é importado diretamente pelo Rio de Janeiro e São Paulo para atender a demanda de clientes daqueles Estados. Do total de vinhos importados 95% (noventa e cinco por cento) tem como origem Portugal e 5% (cinco por cento) tem como origem Chile.

Primeiramente se demonstra a tributação pela **sistemática normal do ICMS**, qual o custo na aquisição do produto e a tributação nas saídas subsequentes. Na importação de vinhos

pelo Estado de Minas Gerais (Débito x Crédito) observa-se que a tributação do ICMS é de 25% e 2% de Fundo Estadual para miséria (FEM) e na apuração dos custos estes valores são recuperáveis. O custo líquido de cada garrafa importada é de R$ 10,99 (dez reais e noventa e nove centavos).

Quadro 1 – Importação Vinho – Débito x Crédito

PLANILHA IMPORTAÇÃO DE VINHO POR MINAS GERAIS - ICMS DÉBITO X CRÉDITO - NCM: 2204.21.00				
Quantidade de garrafas				20.400
Preço garrafa				1,70
	Valor da compra			34.680,00
Importador MG	Euro			4,560
	USD			4,160
MINAS GERAIS				
Custos Conhecidos no Desembaraço				
Rubricas	**Moeda**	**Qtde Moeda**	**Cotação**	**Vlr R$**
Vlr Aduaneiro 02/07/2019	Euro	6.936,00	4,560	**31.628,16**
Vlr Aduaneiro 16/07/2019	Euro	27.744,00	4,560	**126.512,64**
Capatazia, BL FEE ISPS PCT	Real			**1.568,57**
Seguro	Dolar	50,59	4,160	**210,45**
Frete (Em Euro da DI, convertido para Dolar)	Dolar	554,66	4,160	**2.307,37**
Variação Cambial (diferença entre vlr pago e desembaraço aduaneiro)				-
Valor Aduaneiro USD	**$ 38.610,81**	**4,2016**		**162.227,19**
Imposto de Importação			27,00%	43.801,34
IPI			10,00%	20.602,85
Pis Importação			2,10%	3.406,77
Cofins Importação			9,65%	15.654,92
AFRMM, Armazenagem, etc.				7.060,54
BASE DE CÁLCULO DO ICMS				**252.753,62**
ICMS			25,00%	84.251,21
ICMS FEM			2,00%	2.246,70
ICMS ST			0,00%	0,00
Devolução CNTR, Análise, Cartório, DTA, EADI x CD etc,				11.121,63
Total				**350.373,15**
CUSTO TOTAL DA OPERAÇÃO				**350.373,15**
ICMS, PIS, COFINS E IPI - RECUPERAÇÃO				126.162,45
CUSTO LÍQUIDO				**224.210,70**
CUSTO LÍQUIDO POR GARRAFA				**10,99**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se como seria a tributação pela Apuração Débito x Crédito, simulando a importação pelo Estado de Minas Gerais, venda do importador (MG) para Atacadista (MG), venda Atacadista (MG) para Varejista (MG) e venda Varejista (MG) para consumidor (MG).

Quadro 2 – Venda Vinho – Débito x Crédito

Operações com Tributação Débito x Crédito do ICMS

Quantidade 20.400 garrafas

Empresa Importadora		
Custo	R$	224.211
ICMS - venda		27,00%
PIS/COFINS - venda		9,25%
Mark Up		10,00%
Preço produto	R$	417.136
IPI		10%
Preço total	R$	458.850
ICMS -venda - Débito	R$	112.627
PIS/COFINS	R$	38.585
ICMS Crédito Importação	R$	86.498
ICMS Débito Venda	R$	112.627
Apuração	**-R$**	**26.129**
Recolhimento Total - ICMS	**-R$**	**96.787**

Empresa Atacadista		
Preço Compra	R$	458.850
ICMS - crédito	R$	112.627
PIS/COFINS - crédito	R$	38.585
Custo	R$	307.638
ICMS - venda		27%
PIS/COFINS - venda		9,25%
Mark Up		10%
Preço venda produto	R$	572.350
ICMS -venda - Débito	R$	154.534
PIS/COFINS	R$	52.942
ICMS Crédito Compra	R$	112.627
ICMS Débito Venda	R$	154.534
Apuração	**-R$**	**41.908**

Empresa Varejista		
Preço Compra	R$	572.350
ICMS - crédito	R$	154.534
PIS/COFINS - crédito	R$	52.942
Custo	R$	364.873
ICMS - venda		27%
PIS/COFINS - venda		9,25%
Mark Up		10%
Preço venda produto	R$	678.833
ICMS -venda - Débito	R$	183.285
PIS/COFINS	R$	62.792
ICMS Crédito Compra	R$	154.534
ICMS Débito Venda	R$	183.285
Apuração	**-R$**	**28.751**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No segundo momento se demonstra a tributação pela **sistemática substituição tributária do ICMS**, qual o custo na aquisição do produto e a tributação nas saídas subsequentes. Na importação de vinhos pelo Estado de Minas Gerais (Substituição Tributária) observa-se que a tributação do ICMS é de 25% e 2% de Fundo Estadual para Miséria (FEM), calcula- se o ICMS ST sobre um valor agregado e na apuração dos custos estes valores não são recuperáveis. O custo líquido de cada garrafa importada é de R$ 18,23 (dezoito reais e vinte e três centavos).

Observa-se que no Estado de Minas Gerais tem-se as Margem de Valor Agregado (MVAs) a seguir para cálculo do ICMS substituição tributária e conforme o produto a MVA aplicada é de: 62,26.

Quadro 3 – MVAs (margem de valor agregado), Vinhos, Estado de Minas Gerais

MVAs Estado de Minas Gerais					
CEST	**NCM**	**Descrição**	**MVA**		
		Sidra e	**Importadas**	**Nacionais**	
02.022.00	2206.00.10	similares	62,26	72,25	
CEST	**NCM**	**Descrição**	**MVA Sangrias importadas**	**MVA Sangrias nacionais**	**MVA Conquetéis**
02.023.00	2205 2206.00.90 2208.90.00	Sangrias e coquetéis	62,26	72,25	61,05
CEST	**NCM**	**Descrição**	**MVA importados**	**MVA, nacional do código 2204.10**	**MVA, nacionais exceto código 2204.10**
02.024.00	2204	Vinhos de uvas frescas, incluindo os	62,26	72,25	61,05

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quadro 4 – Importação Vinho – Substituição tributária

PLANILHA IMPORTAÇÃO DE VINHO POR MINAS GERAIS - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - NCM: 2204.21.00				
Quantidade de garrafas				20.400
Preço garrafa				1,70
	Valor da compra			34.680,00
Importador MG	Euro			4,560
	USD			4,160
MINAS GERAIS				
Custos Conhecidos no Desembaraço				
Rubricas	**Moeda**	**Qtde Moeda**	**Cotação**	**Vlr R$**
Vlr Aduaneiro 02/07/2019	Euro	6.936,00	4,560	**31.628,16**
Vlr Aduaneiro 16/07/2019	Euro	27.744,00	4,560	**126.512,64**
Capatazia, BL FEE ISPS PCT	Real			**1.568,57**
Seguro	Dolar	50,59	4,160	**210,45**
Frete (Em Euro da DI, convertido	Dolar	554,66	4,160	**2.307,37**
Variação Cambial (diferença entre vlr pago e desembaraço aduaneiro)				-
Valor Aduaneiro USD	**$ 38.610,81**	**4,202**		**162.227,19**
Imposto de Importação			27,00%	43.801,34
IPI			10,00%	20.602,85
Pis Importação			2,10%	3.406,77
Cofins Importação			9,65%	15.654,92
AFRMM, Armazenagem, etc.				7.060,54
BASE DE CÁLCULO DO ICMS				**252.753,62**
ICMS			25,00%	84.251,21
ICMS FEM			2,00%	10.936,48
ICMS ST			25,00%	52.454,80
Devolução CNTR, Análise, Cartório, DTA, EADI x CD etc,				11.121,63
Total				**411.517,74**
CUSTO TOTAL DA OPERAÇÃO				**411.517,74**
PIS, COFINS E IPI - RECUPERAÇÃO				39.664,55
CUSTO LÍQUIDO				**371.853,19**
CUSTO LÍQUIDO POR GARRAFA				**18,23**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se como seria a tributação pela Apuração ICMS Substituição Tributária, simulando a importação pelo Estado de Minas Gerais, venda do importador (MG) para Atacadista (MG), venda Atacadista (MG) para Varejista (MG) e venda Varejista (MG) para consumidor (MG).

Quadro 5 - Venda Vinho – ICMS Substituição Tributária

Operações com Tributação ICMS Substituição Tributária

Quantidade 20.400 garrafas

Empresa Importadora		
Custo	R$	371.853
ICMS - venda		0,00%
PIS/COFINS - venda		9,25%
Mark Up		10,00%
Preço produto	R$	460.499
IPI		10%
Preço total	R$	506.549
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	42.596
ICMS Crédito Importação	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**
Recolhimento Total - ICMS e ST	**R$**	**147.642**

Empresa Atacadista		
Preço Compra	R$	506.549
ICMS - crédito	R$	-
PIS/COFINS - crédito	R$	42.596
Custo	R$	463.953
ICMS - venda		0%
PIS/COFINS - venda		9,25%
Mark Up		10%
Preço venda produto	R$	574.555
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	53.146
ICMS Crédito Compra	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**

Empresa Varejista		
Preço Compra	R$	574.555
ICMS - crédito	R$	-
PIS/COFINS - crédito	R$	53.146
Custo	R$	521.409
ICMS - venda		0%
PIS/COFINS - venda		9,25%
Mark Up		10%
Preço venda produto	R$	645.707
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	59.728
ICMS Crédito Compra	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quadro 6 – Comparação operações pela Sistemática Débito/Crédito x Sistemática ICMS Substituição Tributária

COMPARAÇÃO OPERAÇÃO ICMS DÉBITO/CRÉDITO X ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA		
DESCRIÇÃO	**IMPORTAÇÃO DÉBITO X CRÉDITO**	**IMPORTAÇÃO ICMS ST**
	VENDA ATÉ CONSUMIDOR FINAL	**VENDA ATÉ CONSUMIDOR FINAL**
	ICMS NORMAL	**ICMS ST**
CUSTO LÍQUIDO IMPORTAÇÃO	R$ 224.211	R$ 371.853
ICMS RECOLHIDO IMPORTAÇÃO COM DIREITO A CRÉDITO	R$ 84.251	R$ -
ICMS NORMAL E ST RECOLHIDO NA OPERAÇÃO SEM DIREITO A CRÉDITO	R$ -	R$ 147.642
DÉBITO ICMS CADEIA POSTERIORES ATÉ CONSUMIDOR FINAL	R$ 96.787	R$ -
ICMS TOTAL RECOLHIDO PARA O ESTADO	**R$ 96.787**	**R$ 147.642**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se que a operação pela Sistemática ICMS Substituição tributária em comparação a Sistemática Débito x Crédito que o custo tributário é maior em 52,5% já considerando os impostos recuperáveis. Representa uma saída de caixa para o contribuinte no momento da importação de R$ 147 mil (cento e quarenta e sete mil reais) que só retornará a empresa quando o cliente pagar pela mercadoria adquirida.

Quando a empresa já recolheu o ICMS pela sistemática Substituição Tributária e faz operação interestadual consegue restituir do ICMS Substituição Tributária (pago na importação) e o ICMS normal (não recuperado), mas tem impacto no ciclo financeiro. Paga todo o ICMS normal e ICMS Substituição Tributária no desembaraço aduaneiro e só conseguirá a referida restituição no mês que efetuar saídas interestaduais. O ICMS normal e o ICMS Substituição Tributária da importação não podem ser compensados com ICMS normal acumulado, caso o contribuinte tenha saldo credor, é saída de caixa.

No caso analisado, após considerar os resultados foi possível identificar que a sistemática Substituição tributária aumenta o custo da empresa.

4.2 Modelo 2: Efeito financeiro do ICMS Substituição Tributária na compra interestadual de vinhos (destino: MG) em comparação ICMS Débito x Crédito

Primeiramente se demonstra a tributação pela sistemática normal do ICMS, qual o custo na aquisição do produto e a tributação nas saídas subsequentes. Na compra de vinhos pelo Estado de Minas Gerais (Débito x Crédito), vindo de outro estado da federação, observa-se que a tributação do ICMS é de 12% e na apuração dos custos este valor é recuperável. O custo líquido de cada garrafa adquirida fora do Estado de Minas Gerais é de R$ 9,07 (nove reais e sete centavos).

Quadro 7 – Compra de Vinho – Débito x Crédito - Elaboração pelos autores

PLANILHA COMPRA DE VINHO FORNECEDOR FORA ESTADO DE MINAS GERAIS - OPERAÇÃO DÉBITO X CRÉDITO NCM: 2204.21.00		
Quantidade de garrafas		20.400
Preço garrafa		7,95
Preço Líquido		**R$ 162.227,19**
ICMS/PIS/COFINS		21,25%
Preço Bruto		**206.002,78**
IPI	10,00%	22.889,20
Total		**228.891,98**
CUSTO TOTAL DA OPERAÇÃO		**228.891,98**
ICMS, COFINS E PIS - RECUPERAÇÃO		43.775,59
CUSTO LÍQUIDO		**185.116,39**
CUSTO LÍQUIDO POR GARRAFA		**9,07**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se como seria a tributação pela Apuração Débito x Crédito, simulando a compra pelo Estado de Minas Gerais, venda (MG) para Atacadista (MG), venda Atacadista (MG) para Varejista (MG) e venda Varejista (MG) para consumidor (MG).

Quadro 8 – Venda Vinho – Débito x Crédito - Elaboração pelos autores

Operação com Tributação Débito x Crédito do ICMS

Quantidade 20.400 garrafas

Empresa MG		
Custo	R$	185.116
ICMS - venda		27,00%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10,00%
Preço produto	R$	344.403
IPI		0%
Preço total	R$	344.403
ICMS -venda - Débito	R$	92.989
PIS/COFINS	R$	31.857
ICMS Crédito Importação	R$	24.720
ICMS Débito Venda	R$	92.989
Apuração	**-R$**	**68.268**
Recolhimento Total - ICMS e ST	**-R$**	**106.087**

Empresa Atacadista		
Preço Compra	R$	344.403
ICMS - crédito	R$	92.989
PIS/COFINS - crédito	R$	31.857
Custo	R$	219.557
ICMS - venda		27%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	408.477
ICMS -venda - Débito	R$	110.289
PIS/COFINS	R$	37.784
ICMS Crédito Compra	R$	92.989
ICMS Débito Venda	R$	110.289
Apuração	**-R$**	**17.300**

Empresa Varejista		
Preço Compra	R$	408.477
ICMS - crédito	R$	110.288,92
PIS/COFINS - crédito	R$	37.784,17
Custo	R$	260.404,39
ICMS - venda		27%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	484.473
ICMS -venda - Débito	R$	130.808
PIS/COFINS	R$	44.814
ICMS Crédito Compra	R$	110.289
ICMS Débito Venda	R$	130.808
Apuração	**-R$**	**20.519**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No segundo momento se demonstra a tributação pela sistemática substituição tributária do ICMS, qual o custo na aquisição do produto e a tributação nas saídas subsequentes. Na compra de vinhos pelo Estado de Minas Gerais (Substituição Tributária) observa-se que a tributação do ICMS é de 12%, calcula- se o ICMS ST sobre um valor agregado ajustado e na apuração dos custos estes valores não são recuperáveis. O custo líquido de cada garrafa adquirida fora do Estado de Minas Gerais é de R$ 14,70 (quatorze reais e setenta centavos).

Observa-se que temos no Estado de Minas Gerais as MVAs (Margem de Valor Agregado) para cálculo do ICMS substituição tributária e conforme o produto a MVA normal é de: 62,26 e ajustada é de 95,60. A seguir é apresentada a fórmula para cálculo da MVA ajustada.

“MVA ajustada = {[(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ indiv) / (1 - ALQ geral)] -1}x 100”, onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária;
II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;
III - ALQ indiv é o coeficiente correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação;

IV - ALQ geral é o coeficiente correspondente à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituto com a mercadoria em operação interna.

Quadro 9 – Compra de Vinho – ICMS Substituição tributária

PLANILHA COMPRA DE VINHO FORNECEDOR FORA ESTADO DE MINAS GERAIS - OPERAÇÃO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - NCM: 2204.21.00			
Quantidade de garrafas			20.400
Preço garrafa			7,95
Preço Líquido		**R$**	**162.227,19**
ICMS/PIS/COFINS			21,25%
Preço Bruto			**206.002,78**
IPI	10,00%		22.889,20
ICMS ST	95,60%		89.982,01
Total			**318.873,99**
CUSTO TOTAL DA OPERAÇÃO			**318.873,99**
PIS E COFINS - RECUPERAÇÃO			19.055,26
CUSTO LÍQUIDO			**299.818,74**
CUSTO LÍQUIDO POR GARRAFA			**14,70**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se como seria a tributação pela Apuração Substituição Tributária, simulando a compra pelo Estado de Minas Gerais, venda (MG) para Atacadista (MG), venda Atacadista (MG) para Varejista (MG) e venda Varejista (MG) para consumidor (MG).

Quadro 10 – Venda Vinhos – ICMS Substituição tributária

Operação com tributação ICMS Subtituição tributária

Quantidade 20.400 garrafas

Empresa MG		
Custo	R$	299.819
ICMS - venda		0,00%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10,00%
Preço produto	R$	371.293
IPI		0%
Preço total	R$	371.293
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	34.345
ICMS Crédito Importação	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**
Recolhimento Total - ICMS e ST	**R$**	**114.702**

Empresa Atacadista		
Preço Compra	R$	371.293
ICMS - crédito	R$	-
PIS/COFINS - crédito	R$	34.345
Custo	R$	336.948
ICMS - venda		0%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	417.273
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	38.598
ICMS Crédito Compra	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**

Empresa Varejista		
Preço Compra	R$	417.273
ICMS - crédito	R$	-
PIS/COFINS - crédito	R$	38.597,76
Custo	R$	378.675,30
ICMS - venda		0%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	468.948
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	43.378
ICMS Crédito Compra	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quadro 11 - Comparação operações pela Sistemática Débito/Crédito x Sistemática ICMS Substituição Tributária

COMPARAÇÃO OPERAÇÃO ICMS DÉBITO/CRÉDITO X ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA		
DESCRIÇÃO	COMPRA FORA ESTADO DÉBITOX CRÉDITO VENDA ATÉ CONSUMIDOR FINAL ICMS NORMAL	COMPRA FORA ESTADO ICMS ST VENDA ATÉ CONSUMIDOR FINAL ICMS ST
CUSTO LÍQUIDO COMPRA	R$ 185.116	R$ 299.819
ICMS COMPRA COM DIREITO A CRÉDITO	R$ 24.720	R$ -
ICMS NORMAL E ST RECOLHIDO NA OPERAÇÃO SEM DIREITO A CRÉDITO	R$ -	R$ 114.702
DÉBITO ICMS CADEIA POSTERIORES ATÉ CONSUMIDOR FINAL	R$ 106.087	R$ -
ICMS TOTAL RECOLHIDO PARA O ESTADO	**R$ 106.087**	**R$ 114.702**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se que a operação pela Sistemática ICMS Substituição tributária em comparação a Sistemática Débito x Crédito que o custo tributário é maior em 8,12% (já com os impostos recuperáveis). Representa uma saída de caixa para o contribuinte no momento da compra que só retornará a empresa quando o cliente pagar pela mercadoria adquirida. A sistemática Substituição tributária aumenta o custo da empresa.

4.3 Modelo 3: Efeito financeiro do ICMS Substituição Tributária na compra dentro Estado de MG de vinhos em comparação ICMS Débito x Crédito

Primeiramente se demonstra a tributação pela sistemática normal do ICMS, qual o custo na aquisição do produto e a tributação nas saídas subsequentes. Na compra de vinhos (produzidos em MG), (Débito x Crédito) observa-se que a tributação do ICMS é de 25% e 2% de FEM (Fundo Estadual para miséria) e na apuração dos custos estes valores são recuperáveis. O custo líquido de cada garrafa adquirida do Estado de Minas Gerais é de R$ 9,34 (nove reais e trinta e quatro centavos).

Quadro 12 - Compra de Vinho – Débito x Crédito

PLANILHA COMPRA DE VINHO FORNECEDOR ESTADO DE MINAS GERAIS - OPERAÇÃO DÉBITO X CRÉDITO NCM: 2204.21.00			
Quantidade de garrafas			20.400
Preço garrafa			7,95
Preço Líquido		**R$**	**162.227,19**
ICMS/PIS/COFINS			36,25%
Preço Bruto			**254.474,02**
IPI	10,00%		28.274,89
Total			**282.748,91**
CUSTO TOTAL DA OPERAÇÃO			**282.748,91**
ICMS, COFINS E PIS - RECUPERAÇÃO			92.246,83
CUSTO LÍQUIDO			**190.502,08**
CUSTO LÍQUIDO POR GARRAFA			**9,34**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se como seria a tributação pela Apuração Débito x Crédito, simulando a compra pelo Estado de Minas Gerais para MG venda (MG) para Atacadista (MG), venda Atacadista (MG) para Varejista (MG) e venda Varejista (MG) para consumidor (MG).

Quadro 13 – Venda Vinhos – ICMS Débito x Crédito

Operação com Tributação Débito x Crédito do ICMS

Quantidade 20.400 garrafas

Empresa MG		
Custo	R$	190.502
ICMS - venda		27,00%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10,00%
Preço produto	R$	354.422
IPI		0%
Preço total	R$	354.422
ICMS -venda - Débito	R$	95.694
PIS/COFINS	R$	32.784
ICMS Crédito Importação	R$	30.537
ICMS Débito Venda	R$	95.694
Apuração	**-R$**	**65.157**
Recolhimento Total - ICMS e ST	**-R$**	**104.077**

Empresa Atacadista		
Preço Compra	R$	354.422
ICMS - crédito	R$	95.694
PIS/COFINS - crédito	R$	32.784
Custo	R$	225.944
ICMS - venda		27%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	420.362
ICMS -venda - Débito	R$	113.498
PIS/COFINS	R$	38.883
ICMS Crédito Compra	R$	95.694
ICMS Débito Venda	R$	113.498
Apuração	**-R$**	**17.804**

Empresa Varejista		
Preço Compra	R$	420.362
ICMS - crédito	R$	113.497,62
PIS/COFINS - crédito	R$	38.883,44
Custo	R$	267.980,48
ICMS - venda		27%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	498.568
ICMS -venda - Débito	R$	134.613
PIS/COFINS	R$	46.118
ICMS Crédito Compra	R$	113.498
ICMS Débito Venda	R$	134.613
Apuração	**-R$**	**21.116**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No segundo momento se demonstra a tributação pela sistemática substituição tributária do ICMS, qual o custo na aquisição do produto e a tributação nas saídas subsequentes. Na compra de vinhos pelo Estado de Minas Gerais (Substituição Tributária) observa-se que a tributação do ICMS é de 27%, calcula- se o ICMS ST sobre um valor agregado e na apuração dos custos estes valores não são recuperáveis. O custo líquido de cada garrafa adquirida do Estado de Minas Gerais é de R$ 16,91 (dezesseis reais e noventa e um centavos).

Observa-se que no Estado de Minas Gerais as MVAs para cálculo do ICMS substituição tributária, conforme o produto é: 62,26.

Quadro 14 - Compra de Vinho – ICMS Substituição Tributária - Elaboração pelos autores

PLANILHA COMPRA DE VINHO FORNECEDOR ESTADO DE MINAS GERAIS - OPERAÇÃO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - NCM: 2204.21.00		
Quantidade de garrafas		20.400
Preço garrafa		7,95
Preço Líquido		**R$ 162.227,19**
ICMS/PIS/COFINS		36,25%
Preço Bruto		**254.474,02**
IPI	10,00%	28.274,89
ICMS ST	62,36%	85.778,10
Total		**368.527,02**
CUSTO TOTAL DA OPERAÇÃO		**368.527,02**
PIS E COFINS - RECUPERAÇÃO		23.538,85
CUSTO LÍQUIDO		**344.988,17**
CUSTO LÍQUIDO POR GARRAFA		**16,91**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A tributação pela Apuração ICMS Substituição Tributária, simulando a compra pelo Estado de Minas Gerais para MG, venda (MG) para Atacadista (MG), venda Atacadista (MG) para Varejista (MG) e venda Varejista (MG) para consumidor (MG).

Quadro 15 – Venda Vinhos – ICMS Substituição Tributária

Operação com Tributação ICMS Subtituição tributária

Quantidade 20.400 garrafas

Empresa MG		
Custo	R$	344.988
ICMS - venda		0,00%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10,00%
Preço produto	R$	427.230
IPI		0%
Preço total	R$	427.230
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	39.519
ICMS Crédito Importação	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**
Recolhimento Total - ICMS e ST	**R$**	**154.486**

Empresa Atacadista		
Preço Compra	R$	427.230
ICMS - crédito	R$	-
PIS/COFINS - crédito	R$	39.519
Custo	R$	387.711
ICMS - venda		0%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	480.138
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	44.413
ICMS Crédito Compra	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**

Empresa Varejista		
Preço Compra	R$	480.138
ICMS - crédito	R$	-
PIS/COFINS - crédito	R$	44.412,73
Custo	R$	435.724,93
ICMS - venda		0%
PIS/COFINS - venda		9,25%
MK		10%
Preço venda produto	R$	539.597
ICMS -venda - Débito	R$	-
PIS/COFINS	R$	49.913
ICMS Crédito Compra	R$	-
ICMS Débito Venda	R$	-
Apuração	**R$**	**-**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quadro 16 – Comparação operações pela Sistemática Débito/Crédito x Sistemática ICMS Substituição Tributária

COMPARAÇÃO OPERAÇÃO ICMS DÉBITO/CRÉDITO X ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA		
DESCRIÇÃO	COMPRA DENTRO ESTADO DÉBITOX CRÉDITO	COMPRA DENTRO ESTADO ICMS ST
	VENDA ATÉ CONSUMIDOR FINAL	VENDA ATÉ CONSUMIDOR FINAL
	ICMS NORMAL	ICMS ST
CUSTO LÍQUIDO COMPRA	R$ 190.502	R$ 344.988
ICMS COMPRA COM DIREITO A CRÉDITO	R$ 68.708	R$ -
ICMS NORMAL E ST RECOLHIDO NA OPERAÇÃO SEM DIREITO A CRÉDITO	R$ -	R$ 154.486
DÉBITO ICMS CADEIA POSTERIORES ATÉ CONSUMIDOR FINAL	-R$ 104.077	R$ -
ICMS TOTAL RECOLHIDO PARA O ESTADO	**R$ 104.077**	**R$ 154.486**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se que a operação pela Sistemática ICMS Substituição tributária em comparação a Sistemática Débito x Crédito que o custo tributário é maior em 48,44%. Representa uma saída de caixa para o contribuinte no momento da compra que só retornará a empresa quando o cliente pagar pela mercadoria adquirida. A sistemática Substituição tributária aumenta o custo da empresa.

5 ANÁLISE E RESULTADOS

Na apuração Débito x Crédito observa-se que o ICMS é calculado em cada etapa da cadeia. Na sistemática de tributação do ICMS por substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente já na primeira etapa de comercialização e recolhido para toda a cadeia até mesmo antes de ocorrer o fato gerador (circulação da mercadoria).

Na substituição tributária do ICMS o imposto é recolhido antecipadamente provocando um ônus no caixa da empresa, pois antes mesmo do produto ser vendido o imposto já está recolhido. O Governo recebe antecipadamente, na primeira cadeia de comercialização, todo o ICMS que seria recolhido em cada etapa da cadeia de comercialização. Este imposto recolhido antecipadamente é calculado por uma Margem de Valor Agregada (MVA) que pode não refletir exatamente o preço até o consumidor final.

Observamos que nos três modelos apresentados: **1)** ICMS Substituição tributária na importação de Vinhos x ICMS Débito/Créditos; **2)** ICMS Substituição tributária na compra mercado interestadual x ICMS Débito/Crédito; **3)** ICMS Substituição tributária na compra mercado interno (MG) x ICMS Débito/Crédito, o valor recolhido na apuração da Substituição

Tributária é maior que na operação Débito x Crédito, além da antecipação de caixa para o Estado e aumento de custo para toda a cadeia de comercialização.

Além da Margem de Valor Agregado temos distorção também quando na cadeia posterior ao recolhimento do ICMS Substituição tributária existe um desconto no preço em relação ao preço estimado, como o imposto já foi pago sobre uma margem estimada o mesmo já foi quitado sobre o valor cheio, sem o desconto.

Ao analisarmos o modelo de apuração pela Substituição Tributária desde a primeira cadeia de circulação da mercadoria observa-se que o custo/estoque do adquirente foi aumentado pelo imposto e este valor só voltará para o caixa da empresa quando o cliente da próxima cadeia de comercialização paga pela compra efetuada.

5 CONCLUSÃO

Neste trabalho abordamos o ICMS Substituição tributária com intuito de conhecer as principais dificuldades das organizações quanto a esse regime, tendo como objetivo evidenciar os reflexos nos custos e na lucratividade da empresa e como são tratados na prática este modelo aplicado à cadeia produtiva de vinhos.

No decorrer da pesquisa foi possível demonstra o impacto da Substituição Tributária do ICMS para os custos da empresa. As análises realizadas e expressas na Metodologia deste artigo, permitiram comparar os regimes Débito e Crédito x Regime ICMS ST. Os resultados permitem afirmar que em todas as possibilidades abordadas o valor do ICMS ST supera o valor do Regime Débito x Crédito.

Conjuntamente foram esclarecidas as diferenças entre os tipos de regimes Débito e Crédito x Substituição Tributária, a fim de mensurar as particularidades e a sistemática de cada modelo tributário.

Pelos dados analisados, considerando o modelo estruturado foi possível demonstrar os resultados alcançados que estão direcionados ao objetivo de demonstrar todo o impacto do ICMS Substituição tributária no setor de vinhos, no qual se pode ter um custo tributário maior em torno de 52,5%, conforme dados verificados. Ressaltando que, o valor do ICMS ST, como demonstrado na pesquisa entra como custo onerando o preço do produto, não sendo passível de credito como o ICMS normal.

Outro ponto a se questionar sobre o ICMS ST é a MVA utilizado para tributação dos vinhos, que variam em torno de 60 a 140%, dependendo do estado, e do tipo de vinho, pois a tributação pode mudar conforme característica do vinho, nota-se que essa Margem é bem

elevada, o que contribui para esse custo seja alto. Na pesquisa do MVA do estado de Minas Gerais percebemos que o estado não atualiza os valores, e acaba tomando como orientação o mercado de São Paulo, o que não é justo, pois são mercados diferentes. Cabe nesse quesito uma possibilidade de questionamento ou revisão junto ao Estado de Minas Gerais (estado estabelecido a empresa) sobre as Margens de Valores Agregados impostas ao setor de vinho, em busca de uma reanalise de mercado.

Diante disso conclui-se que a sistemática de apuração do ICMS pela Substituição Tributária acaba acarretando custo a toda cadeia, no primeiro momento a quem deverá recolher o imposto em antecipado e não poderá se creditar do mesmo, e nos momentos posteriores, pois como a Substituição Tributária utiliza o MVA, a mesma acaba estipulando um valor do produto acirrando assim a competitividade de preços e concorrência.

REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Manual de procedimentos tributários**: IPI ICMS e ISS: guia prático do gerente, consultor e analista das empresas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da Republica, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em: 22 ago. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF: Presidência da República 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acessado em: 15 nov. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB Nº 1881, de 03 de abril de 2019**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Brasília: Receita Federal, 2019. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99916. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm. Acesso em: 19 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial do Contribuinte nº Acórdão 9101-003.216**. Brasília, DF: CARF, 2017. Disponível em: https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7113305. Acesso em 15 nov. 2019.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

ECONET. **Econet**: a informação por completo. Disponível em: < http://www.econeteditora.com.br/ >. Acesso em 15 nov. 2019.

GARCIA, Alexandre Violin. **Planejamento tributário**. [*S. l.*]: Portal da classe contábil, 2007. Disponível em: https://classecontabil.com.br/planejamentotributario-2. Acesso em: 06 out. 2019.

GILLES, B. de Paula. **Rentabilidade e lucratividade**: entenda a diferença e a importância desses conceitos para os negócios. Joinville: Treasy, 25 abr. 2014. Disponível em https://www.treasy.com.br/blog/rentabilidade-x-lucratividade-voce-sabe-a-diferenca. Acesso em: 07 out. 2019.

MDIC - **Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio**. Disponível em: <www.mdic.gov.br>. Acesso em 18 junho 2019.

ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS**. 2. ed.. Itu: Ed. Ottoni, 2009.

VIANA NETO, Matheus. **A lei complementar nº 87/96 interpretada**. São Paulo: Editora de Direito, 1997.

SISTEMA DE APOIO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - APPTRI

César Augusto Abreu Carneiro
Rosanne Ferreira de Oliveira
Rosilene Aparecida do Nascimento
Rubem Pereira de Resende Filho
Orientador: Fábio Luiz de Carvalho

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apresentar o Sistema de Apoio ao Planejamento Tributário (APPTRI), sistema que será desenvolvido pela MicroUniverso e integrado ao seu ERP (Enterprise Resource Planning), com a finalidade de fornecer aos seus clientes uma adequada orientação na escolha pelo melhor regime de tributação, promovendo efetiva economia tributária. Trata-se de um estudo de caso em uma empresa do ramo de comércio de material de construção. Foram comparados os valores dos tributos federais: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) apurados nos regimes de tributação lucro presumido e real referente os dados do exercício de 2018. Os resultados obtidos levam a conclusão de que o APPTRI se constituirá numa importante ferramenta de orientação, através da qual os clientes da MicroUniverso farão opção pelo regime tributário menos oneroso.

Palavras-chave: ERP. MicroUniverso. APPTRI.

1 INTRODUÇÃO

A estrutura tributária no Brasil é conhecida como malha tributária, devido a sua complexidade. Para os empresários recai a contínua dúvida quanto à coerência dos valores atribuídos aos tributos, para evitar o pagamento a maior. Para tanto, ter uma ferramenta que permita comparar os valores dos tributos devidos de acordo com o regime de tributação escolhido é fundamental para orientar na escolha do regime adequado.

As empresas com receita bruta, no ano calendário anterior, de até R$ 78 milhões (setenta e oito milhões de reais), ou R$ 6,5 milhões (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicados pelos meses de atividade, têm a prerrogativa de escolher se querem apurar os tributos federais

pelo regime de lucro real ou do lucro presumido, conforme preconiza o artigo 516 do Dec. 9.580/2018 (BRASIL, 2018). A melhor opção depende da análise do perfil da empresa, podendo inclusive variar a cada ano. A possibilidade de acompanhar os resultados acumulados no decorrer do ano, simulando e comparando a tributação entre os regimes de tributação lucro real e lucro presumido permite uma escolha consciente pelo melhor regime de tributação para o próximo exercício.

O foco desta pesquisa são empresas de comércio de material de construção civil que usam o ERP MicroUniverso, que será utilizado como fonte de dados para a análise comparativa entre os referidos regimes. Entende-se por material de construção todos os produtos utilizados na construção civil, tais como, cimentos, tijolos e tintas, dentre diversos outros. No campo tributário, é possível identificar se um produto se destina ou não a construção civil através do Código Especificador da Substituição Tributária (CEST), introduzido pela Emenda Constitucional 87 de 2015, que indica o segmento onde o produto é aplicado (BRASIL, 2015). Os produtos classificados sob o código CEST iniciado por 10 (dez) estão enquadrados no segmento “10-Materiais de Construção e congêneres”, indicando a sua aplicação na construção civil.

Com a simulação da situação de uma empresa, espera-se constituir um modelo de apuração que possa ser oferecido como uma nova aplicação para os clientes da MicroUniverso. Os clientes que utilizam o sistema estão distribuídos em todo o país, com diversas condições de mercado, o que faz com que os resultados possam ser distintos, apesar de atuarem no mesmo segmento de negócio.

Dentre as empresas usuárias do ERP MicroUniverso, 80% estão acima da faixa do Simples Nacional, mas não tem estrutura suficiente para manter uma contabilidade interna. Tais empresas recorrem a escritórios de contabilidade para o cumprimento das obrigações legais, e muitas vezes não tem um apoio gerencial. Para o desenvolvimento da ferramenta de simulação, nesta pesquisa, será feita a análise dos dados de um cliente da MicroUniverso. O acompanhamento dos compromissos tributários a partir dos dados da operação da empresa permitirá ter informação em tempo real para a comparação dos valores devidos nos dois perfis tributários. Dessa forma, a aplicação a ser desenvolvida com base nesta pesquisa constituirá uma importante ferramenta de apoio gerencial para uma tomada de decisão orientada e que seja assertiva.

Considerando a opção pelo regime de tributação federal que as empresas, exceto aquelas obrigadas ao Lucro Real, devem fazer para determinar o valor dos seus tributos devidos à União, faz-se necessário que os empresários e seus assessores tomem uma decisão segura pelo

regime menos oneroso ao seu negócio. Ainda hoje, com todos os recursos disponíveis, admite-se que empresários e pessoas que os assessoram não estejam seguros quanto à escolha exercida. O desenvolvimento de uma ferramenta de apoio à tomada de decisão favorecerá, entretanto, a análise efetiva em tempo exequível para a adequação tributária desejada.

Esta pesquisa tem por objetivo estruturar e oferecer aos clientes da MicroUniverso um sistema que apoie a escolha pelo regime tributário mais favorável, fornecendo comparativamente, os valores dos tributos federais: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) apurados em cada regime de tributação (Lucro Presumido e Lucro Real) e que, portanto, seriam devidos aos cofres da União. Adicionalmente, através desse sistema, fornecer análises de risco para um planejamento tributário mais arrojado, de médio risco ou conservador.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O sistema tributário nacional é o conjunto de normas tributárias que disciplina o exercício do poder impositivo pelos órgãos públicos, conforme a competência atribuída pela Constituição Federal. Ele é composto pelos tributos instituídos no país, seus princípios e normas que o regem. No Brasil, o Código Tributário Nacional (CTN), regulamentado pela Lei 5.172 de 1966, dispõe sobre o sistema tributário brasileiro e institui as normas de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios (BRASIL, 2016). Em seu art. 3º o CTN define que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (BRASIL, 2016).

Em síntese, o tributo é uma obrigação instituída por lei, paga em moeda corrente referente a um fato gerador que lhe deu origem, e o seu descumprimento gera penalidades legais como juros, multa e atualizações monetárias. É classificado em impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios (BORGES, 2009). Apesar de não estarem elencadas no CTN existem ainda as contribuições que têm como finalidade custear as atividades de competência federal. Estas são conhecidas como contribuições sociais, Contribuição social de domínio econômico (CIDE) e as contribuições das categorias profissionais (BORGES, 2009). O quadro abaixo descreve os tipos de tributos, o fato gerador e a quem compete a sua instituição:

Quadro 1 – Tipos de Tributos

TRIBUTO	FATO GERADOR	COMPETÊNCIA
Imposto	Situação independente de qualquer atividade estatal	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
Taxa	Regular poder de polícia, utilização de serviço público específico e divisível	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
Contribuição de melhoria	Custo de obras públicas de gere valorização imobiliária	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
Empréstimo compulsório	Casos excepcionais como guerra, calamidade pública, conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo	União

Fonte: Elaborado pelos autores

Atualmente a carga tributária brasileira gira em torno de 32% do PIB, porém o que era para ser suficiente para custear a educação, saúde, moradia, segurança, saneamento básico, torna-se mal distribuída, pois concentra a maior parte nos bens e serviços e no trabalho, com uma pequena parcela no patrimônio e nos lucros. A tributação sobre os bens e serviços é composta por quatro tributos: IPI, PIS/COFINS, ICMS e ISS, sendo os dois primeiros federais, um estadual e outro municipal. Dentre eles, o mais complexo e que gera os principais problemas é o ICMS, principalmente no que diz respeito à apropriação de crédito, a guerra fiscal entre os Estados, o desestímulo a exportação e estímulo à importação, e pela substituição tributária, além do excesso e complexidade das legislações e as distorções nas classificações que prejudicam a economia brasileira (ROSA, 2009).

O empresário brasileiro muitas vezes é prejudicado, principalmente as pequenas empresas, pois a elevada carga tributária onera a produtividade, gera problemas na competitividade, o que ocasiona um aumento da informalidade e/ou da sonegação dos impostos. Uma solução para esta dificuldade está em determinar o melhor regime tributário para a empresa, de forma que reduza sua carga tributária além de não comprometer sua saúde financeira. Neste trabalho, serão abordados dois regimes de tributação: O lucro real e o Lucro presumido.

O lucro real é um modelo de tributação obrigatório para alguns tipos de empresa, onde os tributos são calculados sobre o lucro líquido obtido no período. Segundo o art. 258 do Decreto 9.580/2018, o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações (BRASIL, 2018). Incidem os tributos IRPJ e CSLL, cujas alíquotas são de 15% e 9%, sendo que no cálculo do imposto de renda consta com um adicional de 10% sobre a parcela que exceder R$ 20.000, 00 ao mês (BORGES, 2009). Estes impostos são calculados trimestralmente ou anualmente, e neste último caso, são feitos recolhimentos mensais a título de antecipação da obrigação. Geralmente, no lucro real anual apura-se por receita bruta através do balancete de suspenção ou redução, ou por estimativa mensal que

considera o disposto no art. 15 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995). Neste regime, PIS e a COFINS não são cumulativos e possuem alíquotas de 1,65% e 7,6%, além da possibilidade de aproveitar crédito referente às aquisições de bens adquiridos para revenda, insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação destinado à venda, aluguéis, arrendamento mercantil, bens para o ativo imobilizado, devoluções cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor.

A opção por este regime é dada no início do ano com o pagamento da primeira parcela do imposto, através de um Documento de arrecadação da Receita Federal (DARF). Não se pode alterar o regime do decorrer do ano, feita a opção valerá para todos os meses.

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada, feita sobre uma margem pré-fixada. Sobre o valor apurado da receita bruta e outras receitas sujeitas a tributação aplicam-se as alíquotas de presunção, de acordo com a atividade exercida, conforme descrito na Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e apresentado no quadro a seguir.

Quadro 2 – Percentuais de presunção de IRPJ e CSLL

ATIVIDADE	IRPJ		CSLL
	%	Receita anual até R$ 120.000,00*	%
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, GLP e gás natural veicular	1,6	-	12,0
Venda de Lubrificantes	8,0	-	12,0
Venda de Mercadorias	8,0	-	12,0
Venda de produtos industrializados	8,0	-	12,0
Industrialização por Encomenda**	8,0	-	12,0
Atividade Rural	8,0	-	12,0
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA (art. 29, Lei 11.727/2008)	8,0	-	12,0
Serviços de Fisioterapia (art. 29, Lei 11.727/2008)	8,0	-	12,0
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou aplicação parcial de materiais	32,0	16,0	32,0
Construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução (Solução de Consulta nº 54, de 11 de Julho de 2011)	8,0	-	12,0
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	8,0	-	12,0
Serviços de transporte de cargas	8,0	-	12,0
Serviços de transporte de passageiros	16,0	-	12,0
Prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada, inclusive escolas	32,0	-	32,0
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e as de representação comercial	32,0	16,0	32,0
Compra e venda de veículos usados (muito embora, trate-se de uma comercialização, para fins fiscais, equipara-se a operação de consignação, conforme art. 5º da Lei nº 9.716 de 1998).	32,0	16,0	32,0
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, e móveis.	32,0	16,0	32,0
Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial	32,0	16,0	32,0
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (AD COSIT nº 16/2000)	32,0	16,0	32,0
*** Verificar condições no item 4.2 para utilizar o percentual de redução de 16% para o IRPJ.** **** Verificar condições do item 4.1, letra "b".**			

Fonte: Econet Editora Empresarial (2019).

Para a CSLL, as alíquotas de presunção são classificadas em: 12% para comércio, serviço de transporte, atividades imobiliárias, serviços hospitalares e indústria e 32% para os serviços em geral, com exceção dos hospitalares e de transporte. O art. 516 do Dec. 9.580/2018 menciona que a pessoa jurídica que obter receita bruta no ano calendário anterior igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões) ou R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil) multiplicados pelos meses de atividade, pode optar por este regime de tributação (BRASIL, 2018). As alíquotas do IRPJ e da CSLL seguem a mesma porcentagem da aplicada ao lucro real, o que não ocorre com o PIS e a COFINS, que possuem alíquotas de

0,65% e 3%. A opção é feita no início do ano com o pagamento da primeira ou quota única do imposto devido, assim como no lucro real, e será definitiva para todo o ano calendário. Somente podem optar por este regime as empresas que não são obrigadas a adotar o regime do lucro real. O quadro a seguir demonstra o comparativo de alíquotas entre lucro real e o lucro presumido:

Quadro 3 – Lucro real x Lucro presumido

LUCRO REAL		**LUCRO PRESUMIDO**	
IMPOSTO DE RENDA – IRPJ	**15%** s/ lucro líquido =Total das Receitas – Total das despesas dedutíveis e permitidas.	IMPOSTO DE RENDA – IRPJ	**15%** S/ o Lucro Presumido calculado da seguinte forma: **8%** para Indústria e/ou Comércio, **16%** para Transportes de passageiros e **32%** para prestadoras de serviços.
PIS/PASEP	**1,65%** sobre o faturamento total (vendas + serviços, etc.) **0,65%** sobre a receita financeira	PIS/PASEP	**0,65%** sobre o faturamento total (vendas + serviços, etc.)
COFINS	**7,6%** sobre o faturamento total (vendas + serviços, etc.). **4%** sobre as receitas financeiras	COFINS	**3%** sobre o faturamento total (vendas + serviços, etc.).
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – CSLL	**9%** s/ lucro líquido =Total das Receitas – Total das despesas dedutíveis e permitidas.	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – CSLL	**2,88%** ou **1,08%** sobre o faturamento total (vendas + serviços + receitas financeiras, etc.).
IMPOSTO DE RENDA – ADICIONAL	**10%** aplicado sobre a diferença, quando o lucro líquido ultrapassar a R$ 60 mil no trimestre.	IMPOSTO DE RENDA – ADICIONAL	(limite de 20.000,00 ao mês ou 60.000,00 no trimestre e o que exceder este valor deve ser aplicado à alíquota de 10%)

Fonte: Econet Editora Empresarial (2019)

O planejamento tributário é uma ferramenta utilizada para reduzir a carga tributária da empresa, uma vez que esta constitui importante parcela dos seus custos. Este planejamento é uma prática contábil lícita, quando realizada antes do fato gerador da obrigação tributária, utilizando as oportunidades e as brechas da legislação como forma de evitar a incidência do fato gerador, reduzir o montante do tributo, retardar seu pagamento, eliminar contingências e reduzir a burocracia por meio de racionalização de processos. Esta é uma atividade empresarial que atua de forma preventiva, protegendo os atos e fatos administrativos e informando os ônus tributários em cada opção legal (BORGES, 2009).

É uma tarefa complexa descobrir qual a melhor forma de tributação, quando não se está obrigado a um regime específico. O ideal é fazer uma análise da situação da empresa no final do exercício, analisando os fatores que podem influenciar na tomada da decisão, tais como, margem de lucro, projeções de receita, crédito tributário, gastos indiretos e os riscos envolvidos

no processo, para que não seja adotado um regime equivocado e gere mais encargos para a empresa.

O contribuinte tem o direito de procurar pagar menor o tributo, e é seu direito procurar obter economia tributária mediante planejamento. Porém, é necessário ter bem definido os conceitos de elisão e evasão para que não ocorra nenhum ato ilícito, pois economia de tributo não equivale à sonegação. Dessa forma, Garcia (2007) menciona que para se fazer um bom planejamento tributário é necessário analisar diariamente a legislação tributária; a possibilidade de compensação de tributos; se os produtos produzidos ou comercializados têm ou não substituição tributária; o ramo de atuação da empresa; o perfil dos clientes; as operações financeiras realizadas; o melhor enquadramento tributário para a empresa e o aproveitamento de créditos tributários sobre as compras da empresa e os créditos de PIS e COFINS não cumulativos.

Segundo Crepaldi (2019, p. 40), para elaborar o planejamento tributário o primeiro passo consiste na definição do melhor regime tributário, moldar as operações conforme este regime e, a partir daí, determinar onde há espaço para ações de redução de custos tributários.

Já Chaves (2017, p. 14) menciona que é iniciado com uma revisão fiscal através do levantamento do histórico da empresa para identificar a origem das transações efetuadas e optar pela menos onerosa. Deve-se verificar se os fatos geradores dos tributos estão corretos, se houve alguma ação fiscal, se existem créditos fiscais não aproveitados sobre o montante dos tributos pagos nos últimos anos, além de analisar qual a melhor forma de tributação dos impostos sobreo o lucro. Logo, para fazer um planejamento tributário de forma lícita e transparente deve-se utilizar procedimentos legais anteriormente ao fato gerador da obrigação tributária que resulte no menor imposto ou na postergação dele, além de verificar o histórico da empresa e a melhor opção tributária conforme a atividade e as operações realizadas.

3 METODOLOGIA

O presente estudo contempla a análise de dados de uma empresa do ramo de comércio de materiais de construção civil. A empresa, objeto do estudo, comercializa uma grande variedade de produtos, aplicáveis desde o início de uma obra civil ao seu acabamento, tais como, cimentos, tijolos, tintas, portas, janelas, torneiras, dentre muitos outros. A destinação à construção civil destas mercadorias é identificada pelo código CEST, iniciado por 10 (dez), no cadastro do próprio produto.

Através da análise dos dados da empresa, pode se verificar qual o regime tributário melhor se enquadra a situação da empresa. A análise baseia-se na comparabilidade dos regimes de tributação com base no lucro real e presumido com enfoque nos tributos IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica, contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), programa de integração social (PIS) e contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), utilizando os resultados obtidos no exercício de 2018. Foi apurado o resultado do exercício e calculado o valor a ser pago dos tributos, em cada regime de tributação, para identificar qual o menos oneroso para a empresa.

Desta forma, pode ser considerada como uma pesquisa quantitativa, aplicada ao estudo de caso que teve por base a análise fidedigna do banco de dados de um cliente da MicroUniverso, buscando demonstrar os resultados obtidos através das análises da empresa. Ao mesmo tempo, pode ser considerada qualitativa, porque descreve detalhadamente a interpretação dos dados obtidos e auxilia na compreensão dos empresários de como identificar de forma prática o melhor regime tributário a ser adotado. E, como foram levantadas definições de tributos, regimes tributários brasileiros, carga tributária e planejamento tributário, pode ser considerada ainda como bibliográfica.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

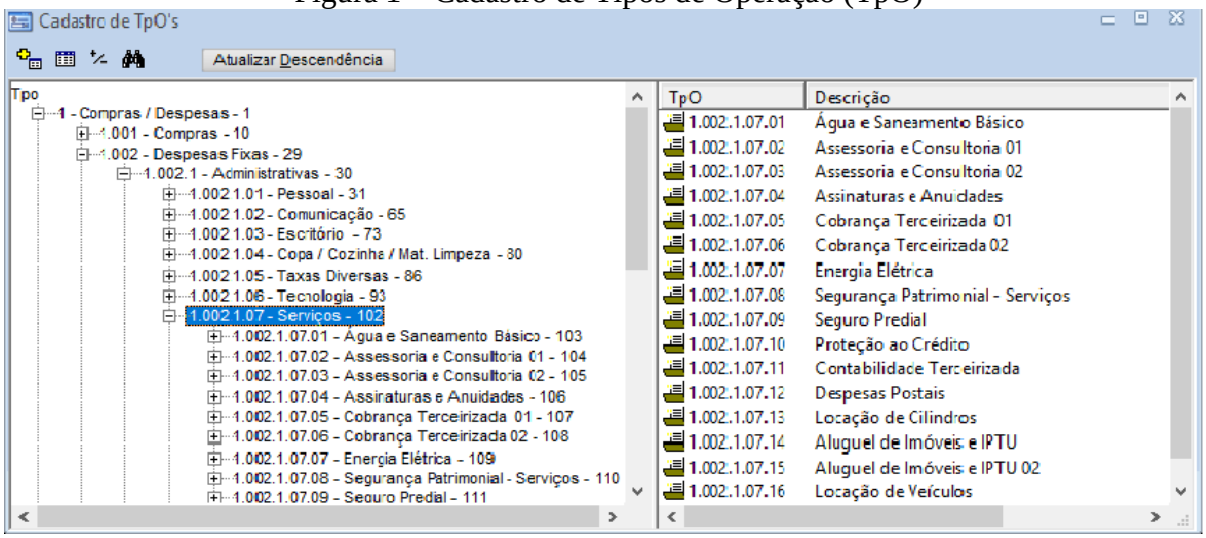
As empresas de pequeno e médio porte têm encontrado dificuldades em realizar um planejamento tributário adequado e com informações confiáveis. Alguns por terem uma contabilidade despreparada ou sem muitos critérios de análises, ou até mesmo pela complexidade do negócio. Já existe no mercado alguns softwares e empresas de consultoria que realizam o estudo baseado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), onde para se fazer os cálculos tem que esperar os dados completos da declaração ou digitar todos os dados do ano anterior. Isto torna seu uso questionável visto que as informações digitadas podem conter erros de digitação e falta de informações para tomada de decisão.

A ferramenta de auxílio que está sendo proposta neste trabalho, permitirá com que o contribuinte acesse a sua análise a qualquer época do ano, trazendo simulações parciais do regime de tributação ideal para determinado momento.

O aplicativo proposto neste trabalho funcionará integrado ao ERP MicroUniverso e utilizará sua base de dados. O ERP MicroUniverso possui diversos módulos que cobrem praticamente toda a operação da empresa, exceto a folha de pagamentos. O sistema permite que, a partir dos registros das operações correntes de uma empresa, os lançamentos contábeis

correspondentes sejam gerados de forma automática e transparente. Para isto, se vale de uma tabela de operações onde o próprio usuário cria um mapeamento de tudo que pode ocorrer na empresa. Cada operação descrita nesta tabela tem um conjunto de parâmetros que define seu comportamento, inclusive as contas contábeis que registrarão o valor da operação na contabilidade. A Figura 1, a seguir, mostra uma parte da tabela de Tipos de Operação (TpO) da empresa alvo deste estudo.

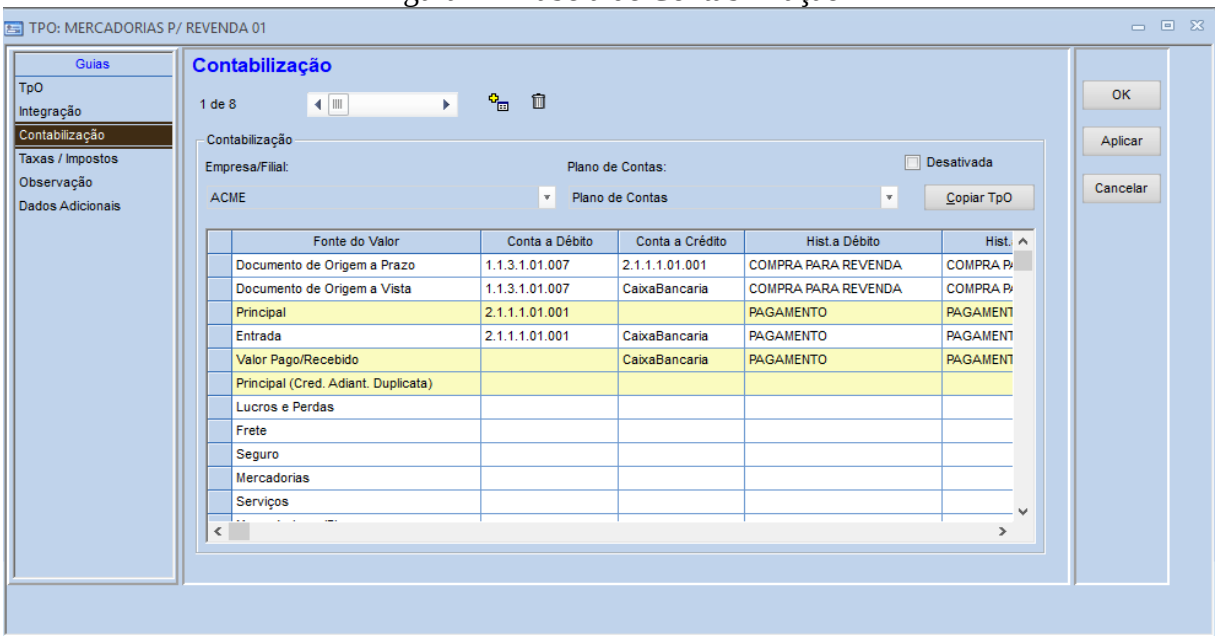
Figura 1 – Cadastro de Tipos de Operação (TpO)



Fonte: ERP MicroUniverso (2019)

A Figura 2 mostra a tabela de contabilização associada a um TpO. Nesta tabela podemos relacionar as contas contábeis que vão receber os valores da operação. Uma única operação pode gerar vários lançamentos contábeis. Esse conceito existe para se identificar o valor contabilizável numa operação e se vincule a ele as contas contábeis correspondentes.

Figura 2 – Tabela de Contabilização



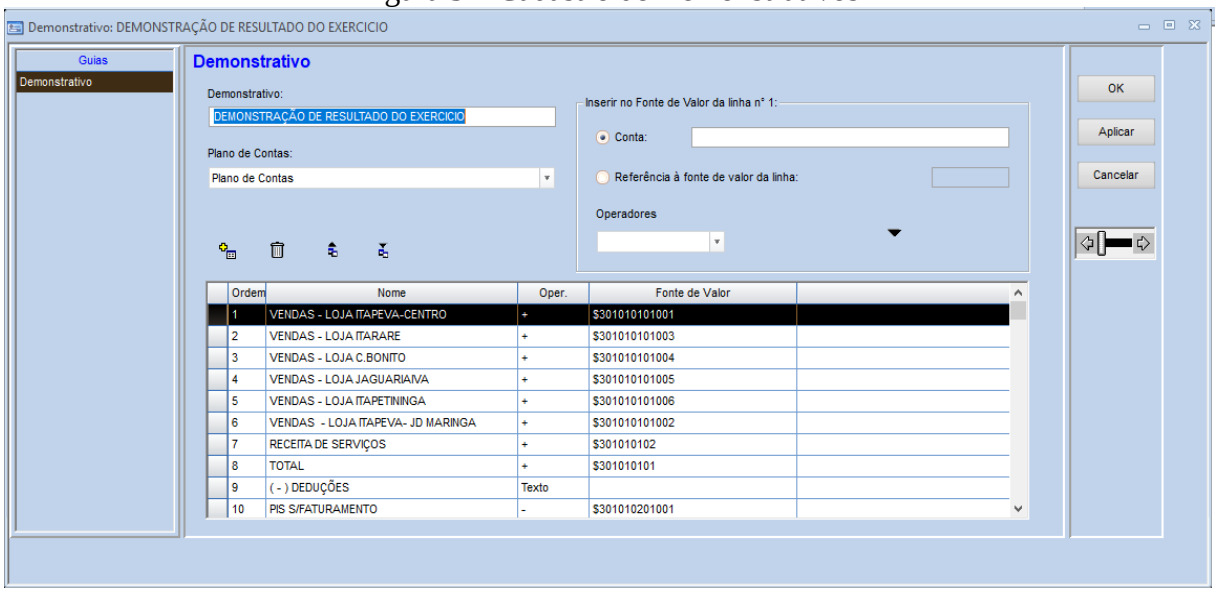
Fonte: ERP MicroUniverso (2019)

O sistema permite que se criem diversos planos de contas e cada operação pode ser contabilizada em cada um destes planos. Assim, podemos criar planos de contas específicos para serem utilizados no AppTri, caso a estrutura do plano de contas existente não seja adequada.

Para o sucesso da utilização do aplicativo proposto neste trabalho é necessária uma montagem criteriosa da tabela de TpO e sua correta contabilização. Como pretendemos comparar resultado de 2 (dois) regimes de apuração, as operações devem ter um nível de granularidade que permita separar operações que gerem efeito na apuração do lucro real daquelas que não geram. Como existem algumas despesas que podem ser dedutíveis ou não, dependendo da sua finalidade, como ocorre com as multas, despesas de confraternização, doações, etc., e também àquelas que possuem limites, como os incentivos fiscais, esta segregação é de suma importância para que o cálculo não haja uma sonegação fiscal.

Outro recurso já existente no ERP MicroUniverso que será usado como base para o desenvolvimento do AppTri é a montagem de demonstrativos de resultado. O sistema permite que se crie livremente o modelo de demonstrativo, escolhendo os títulos dos totalizadores e as contas que vão compor cada um deles. Estes demonstrativos serão a fonte de informação para o AppTri.

Figura 3 – Cadastro de Demonstrativos



Fonte: ERP MicroUniverso (2019)

O demonstrativo será montado para gerar como resultado a base de cálculo para apuração do imposto. Assim, deverão ser criados pelo menos os seguintes Demonstrativos: IR Lucro Real; CSLL Lucro Real PIS Lucro Real; COFINS Lucro Real; IR Lucro Presumido; CSLL Lucro Presumido; PIS Lucro Presumido; COFINS Lucro Presumido.

No demonstrativo para apurar a base de cálculo do IR e CSLL no regime de lucro presumido, o percentual de presunção será aplicado sobre a linha de subtotal que corresponder à base de presunção, na própria montagem do demonstrativo.

Caso existam diferentes interpretações sobre a dedutibilidade de determinada despesa, em situações distintas, poderão ser criados diferentes demonstrativos para considerar ou não determinada despesa. Com isto, o aplicativo permitirá, também, comparar o resultado entre uma abordagem conservadora e uma abordagem mais arrojada.

O aplicativo a ser desenvolvido apurará as bases de cálculo dos tributos pelos 2 (dois) regimes de tributação, a partir da execução dos demonstrativos citados acima. O usuário selecionará qual demonstrativo corresponde a qual imposto em cada regime de apuração, visto que podem ser criados vários demonstrativos para cada imposto em cada regime. As alíquotas a serem aplicadas serão definidas através dos seguintes parâmetros: Alíquota de IR Lucro Real; Alíquota de CSLL Lucro Real; Alíquota PIS Lucro Real; Alíquota COFINS Lucro Real; Alíquota de IR Lucro Presumido; Alíquota de CSLL Lucro Presumido; Alíquota PIS Lucro Presumido; Alíquota COFINS Lucro Presumido; Adicional de IR; Valor mensal limite para aplicação do adicional de IR

Os demonstrativos montados no sistema vão refletir as características da empresa. O sistema, então, vai apurar as bases de cálculo de cada imposto e aplicar as alíquotas e demais regras de apuração para obter o valor esperado de cada imposto. O resultado comparado dos dois regimes vai orientar o gestor sobre a melhor escolha do regime de apuração a cada execução do aplicativo. Além disso, as informações fornecidas serão subsídio para tomadas de possíveis medidas corretivas. O aplicativo pode ser executado a qualquer momento, mas sugere-se que a análise seja mensal.

O resultado da execução do aplicativo será um relatório como demonstrado na tabela 1 a seguir. Conforme já mencionado, a apuração do PIS e da COFINS pelo lucro real permite o aproveitamento de créditos das aquisições de mercadorias, o que possibilita uma redução na base de cálculo das contribuições. No caso da empresa objeto do estudo, estes créditos são oriundos de compras para comercialização, bens do ativo imobilizado, energia elétrica e combustível, utilizados na atividade da empresa.

Nota-se que, em função das alíquotas superiores as do lucro presumido, os valores dessas contribuições foram ligeiramente maiores na apuração pelo lucro real, apesar da redução de base de cálculo proporcionada por estes créditos. Assim, o relatório ilustrará o resultado real a ser fornecido pelo aplicativo.

Tabela 1 - Comparação lucro real x lucro presumido – PIS e COFINS

LUCRO REAL		**LUCRO PRESUMIDO**	
Receita Bruta	**34.421.054,20**	**Receita Bruta**	**34.421.054,20**
Compras	20.718.532,81		
	13.702.521,39		
PIS 1,65%	226.091,60	PIS 0,65%	223.736,85
COFINS 7,6%	1.041.391,63	COFINS 3%	1.032.631,63

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Relativamente à apuração dos tributos sobre o lucro, poderão ser calculados através da receita bruta mensal ou através do balancete de suspensão/redução. O cálculo com base na receita bruta é utilizado tanto na apuração pelo lucro real (através da estimativa mensal) quanto na apuração pelo lucro presumido. Neste caso, a base de cálculo do imposto é determinada pela receita bruta mensal, não incluindo vendas canceladas, descontos incondicionais e impostos não-cumulativos, como podemos ver na tabela 2 a seguir.

Na apuração através do balancete de suspenção/redução, por sua vez, são realizados ajustes ao lucro líquido, previstos na legislação, denominados de adições e exclusões. As adições descritas no cálculo apresentado referem-se a provisões, despesas, multas, brindes,

patrocínios e despesas com o sócio. Não foram descritas exclusões, pois não houve ocorrência. Neste tipo de apuração, também cabe a dedução de incentivos fiscais do imposto de renda a pagar, porém não foram abordados neste trabalho, pois a empresa não possui nenhum incentivo.

Tabela 2 - Comparação lucro real x lucro presumido – IRPJ E CSLL

LUCRO REAL		**LUCRO PRESUMIDO**	
Receita Bruta	**R$ 34.421.054,20**	**Receita Bruta**	**34.421.054,20**
Impostos s/ venda	-R$ 4.813.659,87	Impostos s/ venda	-R$ 4.813.659,87
Receita Líquida	**R$ 29.607.394,33**	**Receita Líquida**	**R$ 29.607.394,33**
CMV	-R$ 20.985.987,41	CMV	-R$ 20.985.987,41
Margem Bruta	**R$ 8.621.406,92**	**Margem Bruta**	**R$ 8.621.406,92**
Despesa pessoal	-R$ 2.588.374,06	Despesa pessoal	-R$ 2.588.374,06
Despesas administrativas	-R$ 2.233.375,04	Despesas administrativas	-R$ 2.233.375,04
Despesa tributária	-R$ 64.316,63	Despesa tributária	-R$ 64.316,63
Outras despesas operacionais	-R$ 884.700,88	Outras despesas operacionais	-R$ 884.700,88
Resultado financeiro	-R$ 47.828,62	Resultado financeiro	-R$ 47.828,62
Lucro Líquido	**R$ 2.802.811,69**	**Lucro Líquido**	**R$ 2.802.811,69**
Adições	**R$ 58.015,90**	**Base de cálculo da CSLL**	**34.421.054,20**
Exclusões	**R$ 0,00**	Comércio > 12%	R$ 4.130.526,50
Base de cálculo da CSLL	**R$ 2.860.827,59**	Receita financeira	625.766,12
CSLL de 9%	R$ 257.474,48	Alíquota da CSLL de 9%	R$ 428.066,34
Base de cálculo do IRPJ	**R$ 2.860.827,59**	**Base de cálculo do Lucro Presumido IR**	**34.421.054,20**
IR de 15%	R$ 429.124,14	Comércio > 8%	R$ 2.753.684,34
Adicional de IR 10%	R$ 262.082,76	Receita financeira	625.766,12
Lucro Real	**R$ 1.854.130,31**	Alíquota do IR de 15%	R$ 438.083,30
		Adicional de IR 10%	R$ 313.945,05
		Lucro Presumido	**R$ 1.622.717,01**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Tabela 3 - Resumo das apurações

IMPOSTO	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO	DIFERENÇA
IR	691.206,90	842.862,62	(151.655,72)
CSLL	257.474,48	428.066,34	(170.591,85)
PIS	226.091,60	223.736,85	2.354,75
COFINS	1.041.391,63	1.032.631,63	8.760,00
TOTAL	**2.216.164, 61**	**2.527.297,43**	**(311.132,83)**

O regime de apuração sugerido é o **LUCRO REAL -**
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A sugestão do melhor regime de apuração, apontada na tabela 3 acima, cumpre o objetivo deste estudo de fornecer uma informação clara para auxiliar o gestor na tomada de decisão. A possibilidade de visualizar este resumo das apurações a qualquer tempo e de qualquer lugar, usando um dispositivo móvel, celular ou tablete, permitirá ao gestor acompanhar os resultados sem a necessidade de estar no seu ambiente de trabalho.

Conforme já mencionado, o aplicativo conterá uma funcionalidade adicional. Se o gestor desejar comparar o resultado entre uma abordagem conservadora e uma abordagem mais arrojada na apuração de um mesmo tributo, o sistema possibilitará esta análise. Para isto, o usuário deverá selecionar dois demonstrativos para um mesmo tributo e solicitar a comparação. O resultado será um relatório com a comparação entre apurações do Lucro Real com critérios conservador e arrojado, como demonstrado na tabela 4 a seguir.

Tabela 4 - Comparação lucro real conservador x arrojado

CONSERVADOR		**ARROJADO**	
Receita Bruta	**R$ 34.421.054,20**	**Receita Bruta**	**R$ 34.421.054,20**
Impostos s/ venda	-R$ 4.813.659,87	Impostos s/ venda	-R$ 4.813.659,87
Receita Líquida	**R$ 29.607.394,33**	**Receita Líquida**	**R$ 29.607.394,33**
CMV	-R$ 20.985.987,41	CMV	-R$ 20.985.987,41
Margem Bruta	**R$ 8.621.406,92**	**Margem Bruta**	**R$ 8.621.406,92**
Despesa pessoal	-R$ 2.588.374,06	Despesa pessoal	-R$ 2.588.374,06
Despesas administrativas	-R$ 2.233.375,04	Despesas administrativas	-R$ 2.233.375,04
Despesa tributária	-R$ 64.316,63	Despesa tributária	-R$ 64.316,63
Outras despesas operacionais	-R$ 884.700,88	Outras despesas operacionais	-R$ 884.700,88
Resultado financeiro	-R$ 47.828,62	Resultado financeiro	-R$ 47.828,62
Lucro Líquido	**R$ 2.802.811,69**	**Lucro Líquido**	**R$ 2.802.811,69**
Adições	**R$ 58.015,90**	**Adições**	**R$ 36.954,68**
Exclusões	**R$ 0,00**	**Exclusões**	**R$ 0,00**
Base de cálculo da CSLL	**R$ 2.860.827,59**	**Base de cálculo da CSLL**	**R$ 2.839.766,37**
CSLL de 9%	R$ 257.474,48	CSLL de 9%	R$ 255.578,97
Base de cálculo do IRPJ	**R$ 2.860.827,59**	**Base de cálculo do IRPJ**	**R$ 2.839.766,37**
IR de 15%	R$ 429.124,14	IR de 15%	R$ 425.964,96
Adicional de IR 10%	R$ 262.082,76	Adicional de IR 10%	R$ 259.976,64
Lucro Real	**R$ 1.854.130,31**	**Lucro Real**	**R$ 1.861.291,12**

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Como pode ser observado na comparação acima, a diferença da apuração está no valor das adições, sendo que na apuração conservadora foram considerados todos os valores passíveis de adição, conforme previsão legal. Já na apuração arrojada, foram consideradas somente as provisões flagrantemente indedutíveis. Este último cálculo, apesar de estar em desacordo com

a legislação vigente, permite ao empresário verificar se é viável correr algum risco para obter um lucro maior para sua empresa. Neste caso, a diferença apresentada no valor do lucro real foi de R$ 7.160,81, um acréscimo no lucro pequeno face aos problemas que serão gerados em caso de autuação pelo órgão fiscalizador.

5 CONCLUSÃO

A partir do objeto deste estudo, foi efetuado um levantamento na base de dados de uma empresa cliente do ERP MicroUniverso, do ramo de comércio de material de construção, referente ao exercício de 2018. Com base nestes dados, foram calculados os tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pelos regimes de tributação do lucro real e do lucro presumido, e foram comparados os resultados para verificar qual seria o melhor regime tributário a adotar nesta empresa.

A análise permitiu definir que o regime de tributação mais adequado para a empresa é o lucro real, uma vez que este proporciona uma economia tributária de R$ 311.132,83 (Trezentos e onze mil, cento e trinta e dois reais e oitenta e três centavos) em relação ao lucro presumido, conforme se pode verificar na tabela comparativa das apurações. Isto porque, os tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) apresentaram valores significativamente menores na apuração pelo lucro real, em relação aos valores pelo lucro presumido, apesar dos valores ligeiramente maiores dos tributos apurados sobre o faturamento (PIS e Cofins) na apuração pelo lucro real.

Assim, o resultado ora obtido denota a necessidade de se apurar todos os tributos incidentes sobre o negócio antes de se tomar qualquer decisão, relativa à escolha do regime tributário. E, ainda, em que pese a análise efetuada abranger o resultado anual da Companhia, é de suma importância o acompanhamento mensal do cálculo destes tributos para a gestão e decisão assertivas.

O aplicativo proposto neste estudo sugere o melhor regime de apuração para o próximo exercício com base no que vem acontecendo no exercício corrente e, portanto, cumpre o objetivo de fornecer informações de apoio às decisões para um planejamento tributário mais eficiente das empresas usuárias do ERP MicroUniverso. A solução foi definida como um aplicativo para permitir o uso da ferramenta em diversas plataformas (laptop, tablete, smartphone), incialmente integradas ao ERP MicroUniverso, mas com possibilidade de desenvolvimento futuro para integração a outros sistemas. Futura pesquisa também poderá

propor o uso de Inteligência Artificial para analisar tendências que permitiriam criar índices a serem aplicados nos valores históricos, levando a um resultado mais preciso.

Esta pesquisa se limitou aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, devido à complexidade dos cálculos de ICMS, que aumentaria o rol de análises e o curto prazo não nos permitiria um resultado eficaz. Contudo, para pesquisas futuras sugere-se realização dos cálculos comparativos de todos os tributos incidentes nesta atividade, bem como, a verificação de possíveis benefícios fiscais para a atividade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto 9580 de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 22 set. 2019.

BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 22 set. 2019.

BRASIL. **Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 06 out. 2019.

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

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GARCIA, Alexandre Violin. **Planejamento tributário**. [*S. l.*]: Portal da classe contábil, 2007. Disponível em: https://classecontabil.com.br/planejamentotributario-2. Acesso em: 06 out. 2019.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICÁVEL AO POSTO DE COMBUSTÍVEL ABC EM CONFORMIDADE COM AS NORMAS FISCAIS FEDERAIS

Andrêssa Silva de Sousa
Joseane Costa Mayrink de Lima
Roberta Kátia Alves
Julio Cesar Vieira Leitão Gomes
Orientadora: Christiane Ferraz Rocha

RESUMO

A contabilidade tem entre suas funções orientar e apoiar de forma técnica e estratégica o empresário na condução do seu negócio. Exercendo este papel, é importante que no dia a dia esteja alinhada às atividades das empresas, ao cenário mercadológico ao qual elas estão inseridas, bem como às mudanças das normas fiscais e evolução do cumprimento das obrigações acessórias tributárias. É de grande importância que o contador utilize a legislação com foco na maximização dos lucros e minimização das perdas, haja vista que, esta é uma exigência legal, conforme disciplina o art. 153, da Lei 6.404/76, com procedimentos e técnicas de planejamento tributário, oferecendo de forma eficaz e efetiva, soluções para que a empresa tenha maior economia tributária, com menor desembolso de tributos e estando sempre em Conformidade com as Normas Fiscais. Neste contexto, o artigo a seguir tem como objetivo demonstrar esta atuação estratégica da contabilidade, analisando simulações de cálculo e qual a melhor forma de tributação um Posto de Combustíveis pode optar, objetivando maior economia financeira e tributária de forma lícita, com Compliance Tributário.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Conformidade fiscal. *Compliance*.

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, a adoção de um Planejamento Tributário em Conformidade com as Normas Fiscais tem sido de grande importância para as empresas. Reduzir a carga tributária de forma eficaz e gerar economia financeira faz com que estas empresas permaneçam competitivas no mercado que atuam. Para que esta prática seja assertiva, os empresários precisam de apoio técnico e estratégico de profissionais qualificados, e ninguém melhor que o contador, pois, este

tem entre suas funções, o dever de amparar e orientar o empresário, para que decida com segurança a melhor forma de tributação para o seu negócio, em cada exercício financeiro.

Dois aspectos devem ser analisados para que se faça uma aplicação adequada do Compliance Tributário: o ambiente mercadológico em que o negócio empresarial está inserido, bem como aspectos normativos e práticos da Gestão Tributária. É imperioso ressaltar a importância do amparo legal, para que determinado procedimento não seja confundido com práticas de Evasão Fiscal, pois, estas práticas podem trazer sérias consequências ao empresário, uma vez que são consideradas como crimes de ordem tributária. Desta forma é possível obter uma economia tributária válida e conservadora.

Vinculando este cenário a um segmento fático, temos que, nos últimos tempos os postos de combustíveis se tornaram uma verdadeira central de apoio aos seus usuários. Essas empresas se modernizaram, ampliaram sua estrutura, passaram a oferecer diversos serviços e vender diferentes produtos para atender as necessidades dos seus clientes. Com expressivo impacto de mercado, este segmento precisa ser minuciosamente analisado, especialmente no que tange a escolha do regime de tributação, pois uma escolha errônea pode acarretar ao empresário um desembolso elevado de tributos, por isto é importante que se faça um estudo adequado das formas de tributação alinhado à sua realidade comercial e competitiva.

O presente artigo a seguir irá analisar as operações do Posto de Combustível ABC, empresa de médio porte, cuja atividade principal (CNAE 47.31-8-00) é a revenda de combustíveis a consumidores finais - produtos comercializados: NCM 22072019 e 27101259; que está localizada na cidade de Belo Horizonte, Minas Gerais. O Posto ABC iniciou suas atividades em 1970 e no presente exercício optou pelo Lucro Real. Os serviços de apuração fiscal, fechamento da folha de pagamento e escrita contábil são realizados por um escritório de contabilidade terceirizado. O Posto ABC, está inserido em um “Grupo Econômico”, não formalizado, cujos os CNPJ´s ligados, desenvolvem algumas atividades secundárias como (CNAE 45.20-0-05), serviços de lavagem, polimento e lubrificação, além de possuir uma pequena loja de conveniência, podemos definir a estrutura como a um “grupo econômico”, não formalizado.

Com o avanço das normas fiscais e a complexidade das obrigações acessórias, o empresário passou a ter maior preocupação com os gastos, desembolsos tributários e informações prestadas ao Fisco. Neste contexto, a diretoria do Posto ABC solicitou à sua Contabilidade a realização de um estudo tributário, simulando o desembolso fiscal nas três modalidades de tributação permitidas pela legislação federal (Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional), de forma a proporcionar a escolha da melhor opção tributária para o

próximo ano calendário. Além da avaliação de revisão dos procedimentos administrativos e comerciais, intrinsecamente vinculados ao cumprimento do regime.

Para o desenvolvimento de um planejamento tributário, que alcance os melhores resultados, no que tange à escolha do regime de tributação, é fundamental conhecer as operações da empresa, bem como as dificuldades enfrentadas no dia a dia, recursos tecnológicos utilizados, e a cultura empresarial, pois, estes elementos afetam diretamente na implantação do regime resultante das análises tributárias. Desta forma, inicialmente deve ser feito um levantamento dos custos e despesas, e verificar se a empresa possui documentação suporte para levantamento de créditos tributários. Também é importante verificar possíveis incentivos fiscais que a empresa possa se beneficiar. Ao conhecer a legislação fiscal, a empresa irá minimizar riscos, gerar maior economia tributária, e ainda assim remunerar melhor a diretoria. Com base em todos estes questionamentos, cabe a reflexão: qual a melhor opção tributária para a realidade desta empresa?

Em suma, este estudo irá apresentar a realidade do Posto de Combustível ABC e analisar qual seria a opção que geraria maior economia tributária financeira para a empresa em destaque, utilizando as premissas de um Planejamento Tributário em Conformidade Fiscal. Para alcançar o objetivo proposto, pretende-se utilizar como material de apoio, referências bibliográficas e legais, bem como a análise de documentos fornecidos pela administração da empresa, tais como balanços, demonstrativos de resultados, relatórios de apuração do Lucro Real, bem como declarações e obrigações acessórias transmitidas, relatórios de fluxos de caixa e de evolução de faturamento e despesas.

2 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

Para o desenvolvimento do referencial teórico adotou-se o esclarecimento quanto aos regimes do Simples Nacional, do Lucro Presumido e do Lucro Real. Para tanto, além de apresentar as bases de cálculo e as orientações legais, também foram realizados os cálculos para favorecer a compreensão das informações transmitidas de maneira aplicada.

2.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é uma forma de tributação compartilhada de arrecadação, cobrança e fiscalização aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2019a), regulamentada pela Resolução CGSN nº 94/2011 dispõe sobre os processos para inscrição da Pessoa Jurídica nesta forma de tributação (BRASIL, 2011). Esta Lei instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabelecendo tratamento diferenciado a essas empresas (BRASIL, 2019a).

Desde o ano-calendário de 2018 o limite para o ingresso neste regime foi aumentado. O limite para as receitas de exportação também aumentou para R$4.800.000,00. Desta forma, a pessoa jurídica que faça exportação poderá auferir no ano calendário receita bruta total de até R$9.600.000,00, sendo R$ 4.800.000,00 no mercado interno e R$ 4.800.000,00 no mercado externo, que não ficará desenquadrado do regime.

Considerando a previsão destas limitações ao ingresso no Simples Nacional, o presente estudo de caso não irá demonstrar os cálculos do Simples Nacional. A partir do levantamento do faturamento acumulado nos últimos 12 meses foi constatado que o mesmo excede ao valor permitido às empresas optantes pelo Simples Nacional.

2.2 Lucro Presumido

De acordo com o artigo 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 2017, este tipo de tributação consiste na presunção de um lucro, apurado trimestralmente, por meio da aplicação de percentuais específicos sobre a receita bruta da empresa e do abatimento das devoluções, vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos (BRASIL, 2017). Este Lucro servirá para compor a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Poderão optar pelo Lucro Presumido toda pessoa jurídica que não estiver obrigada ao Lucro Real, ou seja, toda empresa que não se enquadrar nos incisos do artigo 59 da IN RFB nº 1.700/2017, descritas a seguir:

Quadro 1 - Optantes pelo Lucro Presumido

Cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido superior a R$78.000.000,00;
Cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
Que usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do IR;
Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do IR pelo regime de estimativa;
Que exercem atividades de factoring.

Fonte: (BRASIL, 2017)

A opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A pessoa jurídica que iniciar atividades a partir do segundo trimestre manifesta a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, relativa ao período de apuração do início de atividade. A opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido é irretratável para o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º) (BRASIL, 2019b).

2.2.1 Percentuais de Presunção para o IRPJ do Lucro Presumido

1,6% sobre a receita bruta de revenda a varejo de combustíveis e gás natural;

8% sobre a receita bruta de revenda de mercadorias ou produtos, transporte de cargas, atividades imobiliárias, serviços hospitalares, atividade rural, industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante e outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços);

16% sobre a receita bruta de serviços de transporte (exceto o de cargas) e serviços gerais com receita bruta até R$ 120.000,00/ano;

32% sobre a receita bruta de serviços profissionais (médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.), intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos, serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97) e serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico. De acordo a IN RFB nº 1.881/19 (BRASIL, 2019), quanto à aplicação das alíquotas de IRPJ, observa-se o acréscimo das seguintes atividades ao artigo 33, no qual aplica-se a alíquota de presunção de 32%: exploração de rodovia mediante cobrança de preços dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de transito, operação, monitoração, assistência aos

usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos; e, prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgoto deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos; a redução do percentual de 16% para pessoa jurídica que tenha faturamento anual até R$120 mil, não aplica-se para estas atividades acrescentadas.

Somam-se ao resultado presumido, dentre outras receitas eventuais, o ganho de capital, receita financeira, aluguéis não previstos no objeto social, variações cambiais e outras receitas (Art. 215, § 3º, da IN nº 1.700/17) (BRASIL, 2017).

2.2.2 Percentuais de Presunção para a CSLL do Lucro Presumido

12% sobre a receita bruta de atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;

32% sobre a receita bruta de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte; intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Com relação às alíquotas, além das normais de 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL, a parcela do lucro presumido que exceder ao resultado da multiplicação de R$ 20.000 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração - R$ 60.000 (sessenta mil), por trimestre - sujeita-se à incidência de um adicional de 10% do IRPJ.

Deverão ser acrescidos à base de cálculo do Lucro Presumido os ganhos de capital e demais receitas ou resultados percebidos no trimestre, tais como: rendimentos de aplicações financeiras; ganho de capital na alienação de bens e direitos e/ou alienação de participações societárias; juros sobre capital próprio; receita de locação de imóvel quando não for este o objeto social de PJ. (Art. 215, § 3º, da IN nº 1.700/17) (BRASIL, 2017)..

Base de cálculo do Lucro Presumido IRPJ:
(+) % Sobre a Receita Bruta da Atividade Operacional
(+) Demais Receitas Operacionais
(+) Ganhos de Capital
(+) Receitas Financeiras
(=) Lucro Presumido
(x) Alíquota 15% + Adicional de IRPJ 10%

(=) IRPJ Trimestral a Pagar

Base de cálculo do Lucro Presumido CSLL:

(+) % Sobre a Receita Bruta da Atividade Operacional

(+) Demais Receitas Operacionais

(+) Ganhos de Capital

(+) Receitas Financeiras

(=) Lucro Presumido

(x) Alíquota 9%

(=) CSLL Trimestral a Pagar

Valores excludentes da base de cálculo do Lucro presumido:

- Devoluções de vendas.
- Descontos incondicionais constante nas notas fiscais.
- IPI.
- ICMS retido (substituição tributária).

Deduções do imposto devido:

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido pode deduzir do imposto de renda apurado o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integram a base de cálculo do imposto devido.

Estrutura dos cálculos:

Receita bruta trimestral de revenda a varejo de combustíveis e gás natural = R$4.800.000,00

IRPJ:

- 1,6% sobre a receita bruta ..... R$76.800,00
- IR Devido: 15% .....R$11.520,00

Adicional do IR Devido: 10% ..... R$1.680,00

- Total do IR Devido: .....R$13.200,00

CSLL:

- 12% sobre a receita bruta ..... R$576.000,00
- CSLL Devida: 9% .....R$51.840,00

2.2.3 PIS/Pasep e COFINS – Regime Cumulativo – Lucro Presumido

As empresas optantes pelo Lucro Presumido também estão sujeitas ao recolhimento do Pis e da Cofins na modalidade Cumulativa, com aplicação dos percentuais de 0,65% e 3% respectivamente, incidentes sobre a receita bruta operacional. O Pis/Pasep e a Cofins serão apurados e pagos mensalmente.

A Lei 9.718 de 1998 dispõe em seu artigo 3º os itens que serão excluídos da sua base de cálculo, quando eles compuserem a receita da empresa. Pode haver redução destas alíquotas a zero, quando houver legislação concedendo benefícios (BRASIL, 2019b).

Para definição da Base de Cálculo também deverão ser excluídas as receitas de produtos monofásicos e/ou tributados à alíquota zero.

2.2.4 Lucro Real

O Lucro Real é um regime de tributação brasileiro que possui legislação específica e complexa. Os tributos incidentes imposto de renda (IRPJ) e contribuição social (CSLL) são calculados a partir do lucro efetivamente apurado na escrituração contábil das empresas, ajustado por adições, exclusões ou compensações previstas pela legislação federal, conforme disposto no artigo 61 da IN RFB nº 1.700/2017 (BRASIL, 2017).

2.2.5 Obrigatoriedade:

O artigo 59 da IN RFB nº 1.700, de 2017 descreve as pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real, e neste caso não poderão optar pelo Simples Nacional ou pelo Lucro Presumido (BRASIL, 2017). São aquelas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas

de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista nos arts. 33 e 34;

VI - que exploram as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); ou

VII - que exploram as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

O Imposto de Renda e a Contribuição Social podem ser apurados por duas sistemáticas distintas: com base no Balanço encerrado anualmente, denominada Lucro Real Anual ou em Balanços encerrados trimestralmente, denominado Lucro Real Trimestral.

As alíquotas são as mesmas do Lucro Presumido, 15% para o Imposto de Renda, acrescidos de 10% para o adicional e 9% para a Contribuição Social.

2.2.6 PIS/Pasep e COFINS – Regime Não-Cumulativo e Cumulativo – Lucro Real

O Pis/Pasep e a Cofins possuem legislação específica (Lei 10.637/02 – PIS, e Lei 10.833/03) como regra, além de regulamentações específicas, e da necessidade de interpretações análogas como jurisprudências, acórdãos, e soluções de consulta, dada a obscuridade da legislação, uma vez que, é permitido por este regime a apropriação de créditos específicos, conforme definição expressa do art. 3º de ambas as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (BRASIL, 2018, 2019c).

Salvo as exceções previstas no art. 10, da Lei 10.833/03, em que se aplica o regime Cumulativo, as empresas sujeitas ao lucro real, por regra se submetem-se ao regime não-cumulativo, sendo aplicada as alíquotas gerais de 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS (BRASIL, 2018).

Por meio do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015 (BRASIL, 2015), a partir de 01.07.2015, as alíquotas do PIS e COFINS sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de

operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições, serão de 0,65% e 4%, respectivamente.

Poderá haver situações em que as alíquotas do Pis/Pasep e da Cofins poderão ser reduzidas a zero, ou situações em que as alíquotas são majoradas, em razão da monofásica, além de situações especiais como: suspensão, redução, crédito presumido e não-incidência.

O sistema de tributação monofásica é um tratamento tributário próprio e específico, previsto em relação ao Pis/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de determinados produtos, geralmente a fim de concentrar a tributação nas etapas de produção e importação, desonerando as etapas subsequentes de comercialização.

A concentração da tributação ocorre com a aplicação de alíquotas maiores que as usualmente aplicadas na tributação das demais receitas.

Conforme descreve o art. 4° da Lei 9.718/98 (BRASIL, 2019b), o Pis/Pasep e para a Cofins devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

> I - 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;
> II - 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes;
> III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;
> IV - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades (BRASIL, 2019b).

De acordo com o art. 42, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001, ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas (BRASIL, 2016).

O art. 5°§ 1° da Lei 9.718/98 prevê que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, ficam reduzidas a 0% (zero por cento) quando auferida por comerciante varejista, em qualquer caso (BRASIL, 2019b).

A opção da tributação do Lucro Real pela apuração trimestral ou anual se concretizará com o pagamento do primeiro DARF que contém o respectivo código de receita. A opção será irretratável para todo ano-calendário.

2.2.7 Lucro Real Trimestral

Na modalidade de apuração do Lucro Real Trimestral, as empresas não estarão obrigadas ao pagamento estimado mensal do IRPJ e da CSLL. A cada encerramento trimestral será levantado um balanço, definitivo, ao qual serão aplicadas ao resultado ajustado as alíquotas previstas e citadas anteriormente.

Há possibilidade de abatimento na base de cálculo um percentual de até 30% referente compensação de prejuízos fiscais e base negativa de Contribuição Social, caso a empresa tenha apurado em períodos anteriores e controle o saldo em livros auxiliares específicos.

2.2.8 Lucro Real Anual

Ainda que o lucro seja apurado anualmente, nesta forma de apuração do Lucro Real, a pessoa jurídica está obrigada a efetuar o recolhimento mensal, por estimativas. Segundo Higuchi (2017), as pessoas jurídicas que optarem pelo lucro real anual terão que recolher o imposto de renda e a contribuição social mensalmente, com base em estimativas, cujo cálculo é semelhante à apuração pelo Lucro Presumido (entretanto os rendimentos das aplicações financeiras não entrarão na apuração da base de cálculo estimada). A base de cálculo será determinada pela aplicação de percentuais (de acordo com o tipo de atividade) sobre a receita bruta, e será acrescida pelas demais receitas operacionais.

Anualmente a pessoa jurídica irá levantar o Balanço Anual, apurar o Lucro Real e calcular os impostos devidos. Feita a apuração, os valores pagos mensalmente por estimativa serão deduzidos, assim como os impostos retidos, e incentivos fiscais (HIGUCHI, 2017). Alternativamente as empresas poderão efetuar o levantamento de Balancetes Mensais com a apuração para fins de suspensão ou redução do pagamento do imposto devido. A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento, desde que demonstre que o valor do imposto devido com base no Lucro Real é igual ou inferior aos pagamentos efetuados mensalmente por estimativa. Para fins de comprovação do resultado, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real estão obrigadas a levantar os balancetes com observância de normas das leis comerciais e tributárias. A apuração do lucro real ajustado deverá ser transcrita no Lalur e as respectivas informações serão transmitidas anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital.

2.2.9 Estrutura dos cálculos:

Apuração do Lucro Real:

Lucro/Prejuízo líquido contábil antes do IRPJ

(+) Adições

(-) Exclusões

(=) Resultado antes das compensações

(-) Compensações (prejuízos fiscais de períodos anteriores (limitado a 30% do lucro)

(=) Lucro real ou Prejuízo fiscal

Apuração da base de cálculo da CSLL:

Lucro/Prejuízo contábil antes da CSLL

(+) Adições

(-) Exclusões

(=) Resultado antes das compensações - BC Negativa

(-) Compensações da BC negativa (limitado a 30%)

(=) Lucro líquido ajustado ou BC Negativa

DRE – Demonstração do resultado do exercício:

Receita Bruta

(-) Deduções (abatimentos e impostos)

= Receita Líquida

(-) CPV – Custo dos produtos vendidos

= Lucro Bruto

(-) Despesas Operacionais

(+) Outras receitas operacionais

(-) Outras despesas operacionais

= Lucro antes do resultado financeiro

(+/-) receitas e despesas financeiras

= Lucro antes do IRPJ e CSLL

(-) Provisão para IRPJ e CSLL

= Lucro Líquido

Contribuição Previdenciária – INSS – Lucro Real e Lucro Presumido:

As empresas tributadas pelo lucro presumido pagarão Contribuição Previdenciária Patronal - CPP – em média 20,0% sobre a folha de pagamento, acrescentados de 3% de RAT (risco do ambiente de trabalho) e terceiros 5,8%.

3 METODOLOGIA

A natureza da pesquisa é aplicada, descritiva e com abordagem qualitativa. Raupp e Beuren (2006) registram que a pesquisa descritiva é comumente utilizada para a análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. A abordagem qualitativa permitirá descrever a complexidade do problema investigado, analisando a interação de certas variáveis, para que seja possível compreender e classificar processos dinâmicos vivenciados no ambiente empresarial (RICHARDSON, 1999). Raupp e Beuren (2006, p. 96) afirmam que a abordagem qualitativa tem sido usada em muitos trabalhos que investigam a prática contábil. Os autores ressaltam que "apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa".

Para a definição do procedimento de coleta de dados, optou-se pelo estudo de caso. Tais características foram escolhidas mediante a importância de se investigar uma temática recente aplicada à realidade das empresas brasileiras. Desta forma, o estudo de caso foi selecionado como abordagem mais adequada, mediante o interesse em descrever os impactos identificados pelas dinâmicas alterações tecnológicas, que impactam a gestão contábil e consequentemente o desempenho organizacional.

As entrevistas foram semiestruturadas. Outra forma de coleta de dados consistiu na análise documental que envolveu a análise dos sistemas, formulários e relatórios utilizados. Durante as entrevistas, a análise dos dados teve início com as anotações dos pesquisadores em seu diário de campo. A partir da posse dos dados coletados, foram feitas as apurações dos impostos federais nas três modalidades de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, possibilitando a análise de qual tributação é mais vantajosa para o Posto de Combustível ABC.

Foi feito levantamento do faturamento acumulado dos últimos 12 meses para verificação de qual faixa do Simples Nacional a empresa poderia se enquadrar. Entretanto, conforme disposto no art. 3º, II, §§ 2º e 4º, e art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, constata-se

que a empresa está impedida de se enquadrar nesta modalidade: o faturamento excede ao limite permitido às empresas do Simples Nacional (BRASIL, 2019a).

Em decorrência das vedações legais que impedem o Posto de Combustível ABC de ingressar no Simples Nacional, os cálculos dos tributos não foram incluídos neste estudo de caso. Para a simulação dos impostos pelo Lucro Presumido, referente ao cálculo do IRPJ, foi utilizado o percentual de 1,6% (alíquota de presunção do IRPJ para as empresas cuja atividade é o comercio varejista de combustíveis). Já para a CSLL é aplicado o percentual de 12% sobre o faturamento.

Para o cálculo do IRPJ devido, são aplicadas as alíquotas de 15% sobre o valor da base de cálculo apurada, bem como um adicional de 10% sobre o valor excedente a 20.000,00/mês. Para apuração da CSLL, é aplicada a alíquota de 9% sobre o valor do lucro presumido apurado. Para a simulação dos impostos pelo Lucro Real a base de cálculo para apuração do IRPJ e da CSLL foi obtida a partir dos valores da receita, deduzindo as despesas dedutíveis permitidas em Lei.

Sobre o Lucro Real obtido, é aplicado o percentual de 15%, mais 10% de adicional se for o caso, para o cálculo do IRPJ, assim como é feito na modalidade do Lucro Presumido. E o percentual de 9% para a apuração da Contribuição Social. Na modalidade de apuração do Lucro Real Anual (cálculo executado) os resultados acumulados em um determinado mês são absorvidos pelos resultados dos próximos meses.

O Posto de Combustível ABC apresentou lucro no mês de janeiro (e o imposto devido foi apurado). No mês subsequente foi apurado um lucro superior; desta forma o imposto a ser recolhido foi abatido pelo imposto apurado no mês anterior. Na modalidade de apuração do Lucro Real por Balancete de Suspensão ou Redução o imposto poderá ser suspenso ou reduzido, caso o lucro apurado no mês, seja inferior ao lucro já levantado nos balancetes anteriores.

Em relação à tributação do PIS e da COFINS observa-se que não há impostos devidos na opção pelo Lucro Presumido e nem pelo Lucro Real, pois conforme o código NCM das mercadorias comercializadas as mesmas são de tributação monofásica, ou seja, se concentra a tributação nas fases de produção e importação, desonerando se assim as fases subsequentes da comercialização.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Segundo Borges (2011) a elevada carga tributária existente no ambiente dos negócios, bem como a consciência empresarial da complexidade da legislação vigente salientam a

importância de se elaborar um Planejamento Tributário em Conformidade com as Normas Fiscais.

Considerando este cenário surgiu a necessidade de se elaborar um planejamento tributário para o Posto de Combustíveis ABC, em análise. Foi feito um quadro comparativo com os modelos de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, destacando a apuração dos impostos em cada sistemática.

No período objeto da análise, não foram identificadas despesas indedutíveis, passíveis de adição ao lucro real, bem como receitas passíveis de exclusão fiscal, conforme regras da legislação federal.

O Posto ABC não utiliza nenhum benefício fiscal e também não possui saldo de Prejuízos Fiscais para compensação. A empresa não sofreu no período retenção na fonte (IR, CS, PIS e COFINS).

De posse dos dados apurados é possível constatar que a melhor opção tributária para o Posto de Combustível ABC é o Lucro Real Anual, pois esta sistemática se mostrou mais vantajosa em relação à economia financeira e tributária. Entretanto, caberá à diretoria da empresa analisar e decidir com maior segurança a melhor forma de tributação, que será aquela que irá trazer economia tributária.

5 CONCLUSÃO

No setor empresarial, o empreendedorismo é fundamental não somente para a ampliação de uma organização, mas para a sua própria sobrevivência, especialmente para empresas de pequeno e médio porte, nas quais o peso dos tributos é muito maior.

O planejamento tributário é extremamente importante para que uma empresa consiga equilibrar suas contas de forma a não ser totalmente comprometida pelo Estado e possa crescer. Ao ajustar-se em um formato que utilize todas as permissões jurídicas ao seu favor, uma empresa alivia de si a carga de impostos a cumprir em sua receita, liberando capital para outros investimentos internos, ou seja, para o próprio crescimento.

Após a análise deste estudo de caso, é possível concluir que o Lucro Real Anual é a metodologia de apuração tributária mais vantajosa para o Posto ABC. Entretanto, é de suma importância que a empresa se mantenha em Conformidade com as Normas Fiscais, pois é uma sistemática de apuração dos impostos mais complexa e expõe a empresa a possíveis questionamentos do fisco.

Pode-se concluir que o planejamento tributário é uma importante ferramenta para a tomada de decisões dos gestores. Destaca-se a importância da escolha de um Contador capacitado para que possa realizar juntamente com a empresa os cálculos e interpretações da legislação de forma benéfica ao contribuinte, em Conformidade Fiscal. Desta forma é possível oferecer mais segurança e economia financeira à empresa.

A principal limitação para realização da pesquisa foi a liberação por parte da empresa de alguns dados em decorrência da exposição de processos internos. Entretanto, como o objetivo era apresentar de forma lícita e em Conformidade com as Normas Fiscais a melhor opção tributária e que traria maior economia para a empresa, foi possível desempenhar este estudo de forma confiável.

Os objetivos analisados nesta pesquisa são alguns dos pontos relevantes deste tema. Esse estudo de caso não pretende findar o assunto e sugere-se que sejam realizadas novas pesquisas para relatar outras situações vivenciadas e que possam afetar a apuração dos impostos federais.

REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos.** 7. ed. São Paulo: Atlas 2011. p. 37.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa da RFB nº 1.700/17**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas [...]. Brasília: Receita Federal, 2017. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), [...]. Brasília: Presidência da República, 2019c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm. Acesso em: 30 ago. 2019.

BRASIL. **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm. Acesso em: 30 ago. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.21 [...]. Brasília: Presidência da República, 2019a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019b. Disponível em:

https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1998/lei-9718-27-novembro-1998-372109-publicacaooriginal-1-pl.html. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia**.** Receita Federal. **Resolução CGSN 94/2011**. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. Brasília: Receita Federal, 2011. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao=anotado. Acesso em: 27 out. 2019.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social [...]. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm. Acesso em: 20 out. 2019.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas:** interpretação e prática**.** São Paulo: CRCSP, 2017. p. 30.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COMPLIANCE E GOVERNANÇA NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS PARA SÓCIOS, SEM A INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, VISANDO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS E DOS SÓCIOS

Rafael Soares Dias
Sérgio Eduardo Rodrigues
Tayara Bernabé Pinheiro
Orientador: Fábio Luiz de Carvalho

RESUMO

O objetivo deste estudo consiste em conhecer a legislação que rege a distribuição de lucros da empresa aos sócios. Para se atingir o objetivo, foram considerados conceitos e realizadas simulações de cenários, estruturados a partir de modelos reais observados pelas vivências empresariais dos autores. Este estudo teve também, como objetivos específicos esclarecer a importância do fiel cumprimento da legislação fiscal e societária, além de auxiliar a execução dos processos com conformidade (*compliance*) e governança tributária. Através da pesquisa descritiva, foi possível concluir que é fundamental para as organizações atuais manter uma cultura de boas práticas no sentido de auxiliar a imagem da empresa através do aumento de sua credibilidade no mercado. Desta forma, estará contribuindo para a redução de riscos decorrentes de inconsistências, evitando pagamento de tributos acima do exigido por lei, e mitigando a exposição fiscal. Espera-se que este estudo de caso ajude os empresários a realizar a distribuição de lucro com planejamento, compliance e governança, de forma a mitigar as chances de sanções fazendárias.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. *Compliance*. Governança.

1 INTRODUÇÃO

O retorno sobre o investimento é a grande expectativa dos empreendedores ao projetar um negócio. A busca pela distribuição dos lucros e dos dividendos, em empresas de médio porte, propicia uma intensa expectativa sobre as retiradas dos sócios. Contudo, as retiradas nem sempre ocorrem após a apuração dos lucros a distribuir, o que gera complicações para o empresário perante o fisco.

Caso o sócio pratique adequadamente a distribuição, o mesmo terá isenção sobre os valores distribuídos. Do contrário, ele pode ser tributado, uma vez que a Receita Federal procede a conversão para Pró-Labore que tem a incidência do Imposto de Renda e do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). O fator de análise para tal é o momento da concessão do recurso, o que convencionalmente ocorre em empresas de médio porte pelo adiantamento aos sócios. Uma prática existente, mas ilegal diante da análise do Imposto de Renda.

Caso a empresa adiante valores que não sejam apurados no resultado empresarial será necessário ainda gerar empréstimo de mútuo, o que comprometerá o fluxo de caixa e a sustentabilidade dos negócios. Atualmente, com a entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), é notória a saída de recursos a sócios, antes da apuração do lucro. Tais dilemas orientam a uma medida necessária de orientações aos acionistas para que as práticas de mercado sejam correspondentes às orientações legais e normativas, mitigando os riscos e gerando valor para o desenvolvimento dos negócios.

O objetivo da pesquisa consiste em demonstrar como deve ser realizada a distribuição a sócios e acionistas, com isenção de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), atendendo a legislação em vigor para empresas tributadas com base no regime do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Para tanto, utilizou-se como metodologia o estudo descritivo e aplicado, com simulação de cenários, estruturados a partir de modelos reais observados pelas vivências empresariais dos autores.

O presente trabalho foi realizado com base em empresas do segmento de incorporação imobiliária, utilizando exemplos fictícios nas diferentes formas de tributação. Ao considerar o segmento de incorporação imobiliária é oportuno mencionar a alteração do ritmo dos negócios no passar dos anos, e com a necessidade crescente de estar em conformidade com os processos e procedimentos das entidades faz com que o planejamento para distribuição de lucros e dividendos esteja sempre atualizado e considera-se também a transparência gerada pela entrega da ECD onde é reportado ao fisco as informações societárias, o cruzamento das informações financeiras entre o ECD e E-Financeira onde há a rastreabilidade das informações, o novo fluxo de envio para o governo através do E-social e da EFD REINF e as demais obrigações acessórias que abastecem o fisco com todas as informações necessárias para avaliar e auditar as empresas no Brasil.

Um dos objetivos da Receita Federal, no ano de 2019, conforme Plano Anual de Fiscalização é promover a conformidade tributária (ou elevar o grau de compliance) que tem como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária seja ela principal ou acessória (BRASIL, 2019a). Portanto, em 2018, as ações voltadas para o incentivo à

autorregularização e ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias permaneceram em destaque na pauta de trabalho das denominadas “malhas finas” para pessoas físicas e jurídicas. Como inspiração para a pesquisa utilizou-se o Projeto Fiscalizações de Alta Performance (FAPE), iniciado em 2017, que consiste em um processo de seleção e lançamento automatizados, que objetiva o incremento da presença fiscal em um maior número possível de contribuintes e, assim, induzir o aumento de arrecadação, além de otimizar o trabalho do Auditor-Fiscal em atividades estratégicas. Portanto, este estudo visa a ajuda que os empresários não caiam nas denominadas “malhas finas”, a executar seus processos com conformidade e governança tributária e reforça a importância de as organizações manter uma cultura de boas práticas.

2 COMPLIANCE E GOVERNANÇA

O Compliance, definido por Bobsin (2019) consiste em estar em conformidade com as leis, padrões éticos, regulamentos internos e externos. Em matéria publicada em seu site a Editora Forum (2019), informou que no âmbito corporativo, uma Organização “em C*ompliance*” é aquela que, por cumprir e observar rigorosamente a legislação à qual se submete e aplicar princípios éticos nas suas tomadas de decisões preserva ilesa sua integridade e resiliência, assim como de seus colaboradores e da Alta Administração. E acrescentou que: O c*ompliance* tem a função de monitorar e assegurar que todos os envolvidos com uma empresa estejam de acordo com as práticas de conduta da mesma. Essas práticas devem ser orientadas pelo Código de Conduta e pelas Políticas da Companhia, cujas ações estão especialmente voltadas para o combate à corrupção.

Bobsin (2019) comenta que a tônica do brasileiro é sempre remediar, e não prevenir e que justamente por isso que o compliance caminha a passos curtos por enquanto, principalmente pela relutância das empresas, e conclui que a prevenção é o melhor remédio**.** Ele sugere que colocar em prática programas de conformidade e compliance criam mecanismos para evitar problemas maiores, como uma longa briga judicial porque uma lei trabalhista foi descumprida.

Bobsin (2019) acrescenta que o tratamento das informações, mais recentemente, também entra nesses programas. Muito por conta da relação entre compliance e a Legislação Geral de Proteção de Dados (LGPD) e conclui que todas essas situações enfraquecem a empresa no mercado e retiram sua credibilidade e que é por isso que o compliance estabelece, tanto para os que estão de fora, como para os colaboradores.

Segundo o Banco Mundial, em seu documento *Governance and Development,* de 1992, a definição geral de governança é "o exercício da autoridade, controle, administração, poder de governo". Precisando melhor, "é a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país visando o desenvolvimento", implicando ainda "a capacidade dos governos de planejar, formular e implementar políticas e cumprir funções". (BANCO MUNDIAL, 1992 *apud* DINIZ, 1995, p. 400).

Para Calame e Talmant (2001), governança Corporativa é o conjunto de processos, costumes, políticas, leis, regulamentos e instituições que regulam a maneira como uma empresa é dirigida, administrada ou controlada.

De acordo com Fundação Instituto de Administração (FIA, 2018), a governança representa uma oportunidade de evolução na gestão de empresas, é a chave-mestra para o sucesso, para o reconhecimento e para a longevidade de qualquer negócio, indica uma cultura de boas práticas de gestão que faz a diferença e contribui para bons resultados. E resume: Se trata da forma com que as empresas são dirigidas e controladas, a essência está na transparência, havendo clareza quanto aos seus atos tanto para o público interno quanto externo.

Sobre os aspectos tributários, a Valid Certificadora (2017) define que governança é o conjunto de procedimentos de gestão empresarial cuja finalidade é o controle pleno e a revisão permanente de todos os processos tributários. Desta forma, visa reduzir riscos decorrentes de inconsistências, evitar pagamento de tributos acima do exigido por lei e mitigar a exposição fiscal. E, portanto, espera-se ampliar a margem de lucro, melhorar a produtividade e eliminar as chances de sanções fazendárias. E no fim, conclui que a governança é parte indissociável da gestão corporativa, e que segue os mesmos princípios da transparência, da equidade, da prestação de contas e da conformidade e cumprimento das leis.

3 COMO DEVE SER A DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO E DIVIDENDOS

De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76), as sociedades anônimas têm a obrigatoriedade de destinar, no mínimo, 25% dos resultados aos seus investidores (BRASIL, 2019b). A administração da empresa deve propor a destinação dos dividendos e demais resultados na data da confecção do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), além de apresentar tais cálculos à assembleia para a tomada de decisões e a aprovação dos membros.

Conforme Verbiski (2019), de acordo com o artigo 997 do Código Civil, a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas é cláusula obrigatória, no entanto, na maioria dos casos a participação deste é proporcional as respectivas quotas.

O artigo 1.007 do Código Civil corrobora com esse entendimento ao dispor a seguinte redação:

> **Art. 1.007.** Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas (BRASIL, 2019c).

Embora o estatuto ou contrato social possa estabelecer a distribuição de lucros de maneira desigual para os sócios, é importante salientar que não terá validade a cláusula que exclua qualquer sócio dessa distribuição.

Quanto às limitadas, o Código Civil Brasileiro estipula que o sócio participará dos lucros e perdas na proporção de suas quotas, porém a mesma norma permite que haja a estipulação da não distribuição dos ganhos no contrato ou estatuto social da companhia. Nele, deve estipular previamente, toda a destinação dos lucros, detalhando se haverá retenção total ou parcial dos proveitos para constituir reservas, a fim de reforçar o capital de giro, entre outras destinações.

Conforme, Nascimento (2017), a periodicidade da distribuição dos lucros e dividendos é de livre determinação no estatuto social da empresa e pode ser mensal, trimestral, semestral ou anual. A escolha dos prazos independe do regime de tributação e do porte da companhia.

Nascimento (2017) acrescenta que a principal exigência legal para que haja a distribuição é a regularidade da contabilidade. A escrituração do lucro efetivamente gerado pelo empreendimento deve ser precisa e de acordo com as normas contábeis. A empresa deve possuir recursos para quitar o valor a ser distribuído. A porcentagem de cada sócio prevalecente é a registrada no estatuto ou contrato social, porém recomenda-se que a distribuição seja proporcional à participação de cada um deles, pois a divisão organizada não provoca falta no capital de giro (quantia destinada a dar continuidade ao negócio), auxiliando no progresso econômico da companhia. Não haverá distribuição de lucros ou dividendos se a empresa tiver débitos de tributos federais vencidos, portanto estar de acordo com as normas fiscais também constitui uma exigência para o ato. Além disso, existem algumas regalias caso a empresa se mantenha regular ao fisco, como a não incidência de contribuições previdenciárias ou imposto de renda sobre os dividendos.

Diante dessas considerações vemos que apenas o sócio pode se beneficiar por direito da distribuição de lucros, no entanto é também imprescindível se atentar as condições

especificadas no estatuto ou contrato social, pois é possível que haja distribuição desproporcional, como também, observar se a empresa está adimplente com as obrigações tributárias.

4 PLANEJAMENTO NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO

O art. 725 do Decreto 9580/2018, determina que:

> Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido, arbitrado, Simples Nacional e Microempreendedor Individual à pessoa física ou jurídica domiciliada no país ou no exterior, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte (BRASIL, 2018a).

4.1 Da isenção do imposto sobre a renda sobre valores pagos a titular ou sócio

O art. 145 da Resolução CGSN nº 140/18 considera isentos do imposto sobre a renda na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da ME ou da EPP optante pelo Simples Nacional e o Microempreendedor Individual, desde que não correspondem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados. Para tanto, caso mantenha escrituração contábil não poderá evidenciar lucro superior ao limite, ou seja, superior a receita bruta do período, e, obviamente, deve ser suportado pelo saldo de caixa existente (BRASIL, 2018b). A isenção fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou sobre a receita bruta total anual, no caso de declaração de ajuste, subtraído do valor do IRPJ devido no âmbito do Simples Nacional no período (BRASIL, 2019d).

4.2 Lucros e dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e arbitrado

O art. 27 da IN/RFB nº 1.397/13, determina que as pessoas jurídicas tributadas no lucro presumido ou arbitrado poderão distribuir lucros de forma que não incida o Imposto de Renda na Fonte nos seguintes limites: o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica; e se excedente a esse valor base, a parcelados lucros ou dividendos (BRASIL, 2013). Caso a empresa demonstre por meio de

escrituração contábil fiscal, que o lucro obtido com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado. Desta forma, a pessoa jurídica que dispuser de contabilidade completa poderá distribuir, sem a incidência da retenção do Imposto de Renda, o lucro evidenciado contabilmente mesmo que superior ao cálculo fiscal.

Conforme o item I do artigo 27 da IN/RFB nº 1.397/13, a metodologia do cálculo para apuração dos lucros e dividendos a distribuir, vem como no lucro presumido para apuração do IR a pagar (BRASIL, 2013). E essa metodologia do cálculo está prevista no artigo 15 da Lei 9.249/95, que determina que a base de cálculo, em cada mês, será mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (BRASIL, 2019d). Esse percentual poderá ser de 8% (comércio), 1,6% (revenda de combustível), 16% (serviços de transporte) e 32% (prestação de serviços em geral) dependendo da atividade prestada pela empresa.

4.2.1 Estudo de Caso 1

Admitamos que uma empresa tributada pelo lucro presumido, sem contabilidade completa, cuja atividade é a venda de apartamentos, obteve de receita bruta no ano-calendário de 2017 o valor de R$ 850.000,00 (oitocentos e cinquenta mil reais). Qual será o valor que pode ser distribuído aos sócios?

Quadro 1 – Simulação pelo Lucro Presumido sem contabilidade completa

RECEITA BRUTA RECEBIDA - ANO 2017	**R$ 850.000,00**
LUCRO PRESUMIDO CSLL (12%)	**R$ 102.000,00**
LUCRO PRESUMIDO IRPJ (8%)	**R$ 68.000,00**
MEMORIA DE CÁLCULO	
LUCRO PRESUMIDO IRPJ (8%)	R$ 68.000,00
PIS (0,65%)	R$ 5.525,00
COFINS (3,00%)	R$ 25.500,00
IRPJ (15,00%)	R$ 10.200,00
CSLL (9,00%)	R$ 9.180,00
LUCROS A DISTRIBUIR – SOCIOS	R$ 17.595,00

Fonte: elaborado pelos autores

Vale ressaltar que não houve adicional de IR em razão do limite abaixo de R$60.000,00 (sessenta mil) ao trimestre.

Lembrando o art. 725 do decreto 9580/2018:

> os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de 01/01/1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte nem integram a base de cálculo do Imposto de Renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no Brasil ou no exterior (BRASIL, 2018a).

No caso a empresa que mantenha a escrita contábil regular, mediante comprovação, pode exceder ao limite estabelecido conforme previsto no Item II do artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13 (BRASIL, 2013). Podendo ser comprovada através da entrega do ECD e ECF. Portanto é importante entregar estas obrigações acessórias para legitimar a comprovação do lucro contábil em conformidade com a Legislação Comercial.

4.3 Lucros e dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas tributadas no Simples Nacional e ao MEI (Microempreendedor Individual)

Conforme determina o art. 14 da Lei Complementar nº 123/06, as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional poderão distribuir lucros sem a incidência do Imposto de Renda retido na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados (BRASIL, 2019e). A isenção fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de apuração de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período, desde que a empresa não mantenha escrituração contábil e evidencie lucro superior àquele limite (BRASIL, 2019d).

A mencionada isenção fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/95 (BRASIL, 2019d), sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período, relativo ao IRPJ.

4.3.1 Estudo de Caso 2

Admitamos que uma empresa tributada pelo Simples Nacional, sem contabilidade completa, cuja atividade é venda de apartamentos, obteve de receita bruta no ano-calendário de 2017 o valor de R$ 400.000,00. Qual será o valor que pode ser distribuído aos sócios?

Quadro 2 - Simulação pelo Simples Nacional sem contabilidade completa

RECEITA BRUTA RECEBIDA - ANO 2017	R$ 400.000,00
LUCRO PRESUMIDO CSLL (12%)	R$ 48.000,00
LUCRO PRESUMIDO IRPJ (8%)	R$ 32.000,00
MEMORIA DE CÁLCULO	
LUCRO PRESUMIDO IRPJ (8%)	R$ 32.000,00
PIS (0,65%)	R$ 2.600,00
COFINS (3,00%)	R$ 12.000,00
IRPJ (15,00%)	R$ 4.800,00
CSLL (9,00%)	R$ 4.320,00
LUCROS A DISTRIBUIR – SOCIOS	R$ 8.280,00

Fonte: elaborado pelos autores

Lembrando que a metodologia do cálculo para o MEI será o mesmo, porém é importante observar os limites de faturamento da categoria.

Ressaltamos ainda que, o limite de isenção definido anteriormente não se aplica na hipótese de a ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional manter escrituração contábil e evidenciar lucro superior àquele limite, o qual poderá distribuir sem a incidência.

Assim como no Lucro Presumido ou Arbitrado, é importante entregar estas obrigações acessórias para legitimar a comprovação do lucro contábil.

4.4 Lucros e dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas tributadas no Lucro Real

A distribuição de lucros por empresa com tributação na forma do Lucro Real, deverá ser obrigatoriamente com base em balanço do período. O limite de distribuição de lucros com isenção de imposto de renda será até o limite demonstrado em balanço. A distribuição acima deste valor deverá ser tributada, inclusive com multas e juros quando aplicável. Os lucros e os dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas não integrarão a base de cálculo do IR e da CSLL conforme art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.397/13 (BRASIL, 2013).

4.4.1 Estudo de Caso 3

Admitamos que uma empresa tributada pelo Lucro Real cuja atividade é venda de apartamentos obteve de receita bruta no ano-calendário de 2017 o valor de R$ 80.000.000,00, na qual o custo dos imóveis vendidos foi de R$48.000.000,00 e despesas gerais no montante de R$28.000.000,00 ambos no ano corrente. Qual será o valor que pode ser distribuído aos sócios?

Quadro 3 - Simulação pelo Lucro Real

MEMORIA DE CÁLCULO	
FATURAMENTO LÍQUIDO	**R$ 80.000.000,00**
CUSTO DOS IMOVEIS VENDIDOS	-R$ 48.000.000,00
DESPESAS GERAIS DA ATIVIDADE	-R$ 28.000.000,00
LUCROS A DISTRIBUIR – SOCIOS	**R$ 4.000.000,00**

Fonte: elaborado pelos autores

5 DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Quando se considera que ocorreu a distribuição disfarçada de lucros?

a) Em conformidade com o art.528 do RIR/2018 (BRASIL, 2019), presume-se distribuição disfarçada de lucros no período a qual a pessoa jurídica:
b) Aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem seu ativo a empresa ligada;
c) Adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;
d) Perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, deposito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;
e) Transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência a subscrição de valores mobiliários (por exemplo: ações e debentures) de emissão de companhia;
f) Paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;
g) Realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria de terceiros.

5.1 Lucros distribuídos em valor superior ao efetivamente apurado

Entende-se que não há vedação a retirada de lucros em razão de exercício não encerrado. Porém, devem ser observados se o lucro apurado no exercício será suficiente para absorver a retirada, ou sendo o caso, que haja lucros acumulados de exercícios anteriores, como também, reservas de lucros.

Entretanto, devem ser observados a IN SRF nº 1700/2017, artigo nº 238, § 3º e 4º, em que o valor que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada ao lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais (BRASIL, 2017). Inexistindo lucros acumulados ou reservas em montante suficiente a parcela excedente, ressalvada o disposto em normas especiais, sujeita à incidência do IR, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento a todo o pagamento excedente ao limite permitido para a sua distribuição, conforme art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (BRASIL, 2016).

6 VEDAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS

O art. 32 da Lei 4.357/64 (BRASIL, [2004]), atualizada pela Lei 11.051/04 (BRASIL, [2015]), proíbe a distribuição de bonificações aos acionistas e de lucros aos sócios-quotistas ou dirigentes, se a pessoa jurídica estiver em débito, não garantidos, com a União e suas autarquias de seguridade social. Também é vetada dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

É também limitada a distribuição de bonificações e também de dividendos, se o contribuinte possuir débito junto ao INSS, conforme art. 52 da lei 8.212/91 (BRASIL, [2019f]). Posteriormente, a lei 11.051/04, em seu art. 17, alterou a redação do art. 32 da lei 4.357/64, que limitou a multa em no máximo 50% do valor total do débito não garantido em caso de inobservância das determinações contidas no dispositivo (BRASIL, [2015]).

Portanto, verifica-se que a legislação impede a distribuição de lucros pela empresa que tenha débitos tributários não garantidos com a União, prevendo multas no caso de inobservância da proibição.

7 JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

A legislação brasileira concedeu às empresas tributadas com base no lucro real, a opção de remuneração através dos juros sobre capital próprio (JSCP) que, se for pago ao titular, sócios ou acionistas, pode ser no Imposto de Renda e, a partir de 1997, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), desde que obedecidos os requisitos estabelecidos na legislação.

No caso das empresas tributadas pelo Lucro Real, o pagamento de juros sobre capital próprio representa, em algumas situações, uma opção de planejamento tributário, fazendo com que a entidade reduza os valores a pagar de IRPJ e CSLL, através da dedução de juros remuneratórios do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido. As sociedades tributadas no Simples Nacional ou Lucro Presumido deverão apenas reconhecer sua contabilização porém sem possibilidade de deduções de seus impostos.

Sobre a base de cálculo, para Santos (2019a, p. 289), em sua obra IRPJ para Contadores, de ponto, é importante lembrar quais contas compõem o patrimônio líquido. Esta composição consta no art. 178, parágrafo 2º, da Lei 6.404/1976 (com alterações promovidas pela lei nº 11.638/2007), o qual define que integram esse grupo de contas:

(+) o capital social;
(-) capital a realizar;
(+) as reservas de capital;
(+) as reservas de reavaliação;
(+/-) os ajustes de avaliação patrimonial;
(+) reservas de lucros;
(+/-) os lucros ou prejuízos acumulados
(-) ações em tesouraria.

Para a apuração dos juros sobre capital próprio, é fundamental observar os limites para o seu pagamento, respeitando a variação pró-rata dia, da Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP), sendo essa fixada pelo Conselho Monetário Nacional. O cálculo dos juros sobre o capital próprio será da seguinte forma, considerando para fins de cálculo o patrimônio líquido da empresa:

Quadro 3 - Cálculo dos juros sobre o capital próprio

PATRIMONIO LÍQUIDO	**1.600.000,00**
CAPITAL SOCIAL	1.000.000,00
RESERVAS DE CAPITAL	100.000,00
LUCROS ACUMULADOS	500.000,00

Fonte: elaborado pelos autores

Com base no Patrimônio Líquido, aplica-se a taxa TLJP do período em que está sendo pago este rendimento. Neste exemplo, consideramos um rendimento do ano calendário 2018, devendo considerar as taxas:

Quadro 4 – Simulação de cálculo do TJLP

TJLP – 2018	**%**
1º TRIMESTRE	1,6875
2º TRIMESTRE	1,6500
3º TRIMESTRE	1,6401
4º TRIMESTRE	1,7451
TOTAL TJLP NO ANO	**6,7227**

Fonte: Receita Federal do Brasil

Sendo Assim:

Quadro 5 - Cálculo dos juros sobre o capital próprio, considerando o patrimônio líquido

PATRIMONIO LÍQUIDO	**1.600.000,00**
TAXA DE JUROS A UTILIZAR	**6,7227%**
JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO	**107.563,20**

Fonte: elaborado pelos autores

A pessoa jurídica poderá deduzir na determinação do lucro real, em conformidade com o exemplo apontado, observando a aplicação correta do regime de competência, contabilizadas como Despesas Financeiras, os juros pagos ou creditados ao titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação *pro rata* dia da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Decreto nº 9.580; e IN SRF nº 93, de 1997, art. 29) (BRASIL, 2019d).

Para fins de pagamento aos beneficiários da remuneração dos juros sobre capital próprio, devem ser deduzidas a tributação do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% na data do pagamento, conforme exemplo abaixo:

Quadro 6 - Pagamento aos beneficiários da remuneração dos juros sobre capital próprio

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO	**107.563,20**
IRRF - ALIQUOTA 15%	**15,0000%**
IRRF - JUROS SOBRE CAPITAL PROPRIO	**16.134,48**
VALOR A PAGAR – BENEFICIARIOS	**91.428,72**

Fonte: elaborado pelos autores

O valor a ser distribuído aos sócios, acionistas ou quotistas beneficiários correspondem ao percentual de sua participação na sociedade. O beneficiário pelo recebimento de Juros sobre Capital Próprio, deverá lançar este rendimento na sua declaração de pessoa física no ano em que recebeu o rendimento e deve ser tratado na ficha de "Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva".

7.1 Juros sobre o Capital Próprio Retroativos

Cohen Junior (2009) afirma que desde a edição da Lei nº 9.430/96, a possibilidade de deliberação/dedução dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) retroativos é polêmica. O parágrafo 1º do art.º 9 da referida lei diz o seguinte:

> O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Em seu artigo, Cohen Junior (2009) cita um julgamento do STJ em que o Ministro Francisco Falcão concluiu que a legislação não determina que a dedução dos juros sobre capital próprio deve ser feito no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa e, portanto, a deliberação poderia ser realizada a qualquer instante do tempo. Traz também a questão da dedutibilidade, em que se pode concluí que os valores a serem considerados na análise da dedução devem ser aqueles apurados no ano da efetiva deliberação/pagamento. E acrescentou que o posicionamento acerca da natureza dos juros sobre capital próprio possui natureza de receita/despesa financeira e não de dividendos, o que dificultou sustentar a tese de não tributação de PIS/COFINS sobre JCP defendida por alguns juristas e tributaristas.

Entretanto no CARF (BRASIL, 2017), acórdão n. 9101-003.216, publicado em 2017 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) diz que as despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência, ou seja, somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando

o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. E nas páginas 16 e 17 do acórdão negou provimento ao contribuinte com os fundamentos de que os Juros sobre o Capital Próprio representam uma remuneração dos sócios pelo capital investido; por serem juros pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios, têm a natureza contábil de despesas; por serem uma despesa, transitam pelo resultado; e por transitarem pelo resultado, não podem ser pagos ou creditados após o encerramento do período. Portanto, observa-se que, como os JCP somente poderiam ser incorridos no mesmo exercício social em que as ditas receitas foram geradas e formaram o resultado do exercício, os JCP correspondentes a exercícios anteriores (retroativos) seriam indedutíveis para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido. Percebe-se que o assunto é polêmico, mas esse posicionamento consignado no referido Acórdão já vem sendo adotado em outras oportunidades no âmbito administrativo e, portanto, deve ser observado.

8 ETAPAS DE PROCESSOS

Com intuito de elevar a confiabilidade dos dados levantados nas Empresas, e garantir a conformidade das informações que são elaboradas e transmitidas ao fisco, é importante a adoção de processos e procedimentos relacionados as boas práticas de governança da informação, abaixo demonstramos o checklist voltados a processos na distribuição de lucros e dividendos:

Quadro 7 - Projeto - Checklist de Processos

Distribuição de Lucros e Dividendos				
ITEM	**ITENS PARA ANÁLISE**	**Status**		**OBS**
		Aplica	**Ñ aplica**	
1	**TIPO PESSOA**			
	Pessoa Física			
	Pessoa Jurídica			
2	**FORMA DE TRIBURAÇÃO**			
	Lucro Real			
	Lucro Presumido			
	Simples Nacional			
3	**ORIGEM**			
	Residente Brasil			
	Não Residente Brasil			
4	**PERIODICIDADE**			
	Qual a periodicidade/frequência definida para da distribuição de Lucros na empresa			
5	**TRIBUTOS FEDERAIS**			
	Existe algum tributo federal em atraso antes da Distribuição de Lucros?			
	Caso haja tributos em atraso, foi realizado algum parcelamento dos tributos junto ao fisco?			
6	**LIMITES**			
	Quais são os limites de isenção considerados?			
	Quais são os limites de distribuição considerados?			
7	**DISTRUIÇÃO DISFARÇADA - SOCIOS E PESSOAS LIGADAS**			
	Houve alienação de bens com valor abaixo do de mercado?			
	A empresa adquiriu bens de partes relacionada em valor superior ao de mercado?			
	Houve/Há transferências a pessoas ligadas de ações, debentures e etc. em valor inferior ao de mercado ou sem pagamento?			
	Foi constatado a existência de algum negócio em condições de vantagens ou favorecimento a pessoas ligadas?			
8	**JUROS SOBRE CAPITAL PROPRIO**			
	Foi realizado estudo sobre qual forma de distribuição seria mais vantajosa? (frequência)			

Fonte: elaborado pelos autores

9 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi conhecer a legislação que rege a distribuição de lucros da empresa aos sócios. Para se atingir esse objetivo foram trazidos conceitos e feitas simulações de cenários, estruturados a partir de modelos reais observados pelas vivências empresariais dos autores. Este estudo teve também, como objetivos específicos esclarecer a importância do fiel cumprimento da legislação fiscal e societária, além de auxiliar a execução dos processos com

conformidade (*compliance*) e governança tributária. Através da pesquisa descritiva, foi possível concluir que é fundamental para as organizações atuais manter uma cultura de boas práticas no sentido de auxiliar a imagem da empresa através do aumento de sua credibilidade no mercado. Desta forma, estará contribuindo para a redução de riscos decorrentes de inconsistências, evitando pagamento de tributos acima do exigido por lei, e mitigando a exposição fiscal.

Portanto, observa-se que é fundamental a conscientização do investidor quanto a importância de estar em conformidade com as leis, padrões éticos, regulamentos internos e externos; da importância de planejar, de formular e programar políticas e de cumprir funções. Por isso, foi feito uma exposição de como deve ser realizada a distribuição a sócios e acionistas, com isenção de IRPF, atendendo a legislação em vigor para empresas tributadas com base no regime do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, lembrando também que os critérios devem ser bem estabelecidos em estatuto, ser for uma companhia e no contrato social, se for uma sociedade limitada, com a devida aprovação de sócios e quotistas e registrados em órgãos competentes, como também, atentar ao cumprimento da lei em vigor.

Salientando ainda que a legislação comercial e societária estabelece a obrigatoriedade da apuração do resultado da empresa ao final do exercício, e que a distribuição do resultado deve ocorrer a partir deste, devendo ser pactuado entre os sócios, sendo que cabe exclusivamente a esses estabelecerem os períodos e formas de distribuição.

O presente trabalho foi realizado com base em empresas do segmento de incorporação imobiliária, utilizando exemplos fictícios nas diferentes formas de tributação. Foram feitos cálculos simples demonstrando como a empresa deve fazer o cálculo do lucro a distribuir da forma correta. Abordamos situações em que são consideradas distribuição disfarçada de lucro e Conceitos de Juros de Capital Próprio, também com exemplos práticos de sua aplicação.

Por fim, este estudo foi feito com a intenção de servir como guia prático, ou seja, de ajudar empresários a não cair nas denominadas “malhas finas”, a executar seus processos com conformidade e governança tributária, reforça a importância de as organizações manter uma cultura de boas práticas e frisar que a prevenção é muito importante para o sucesso de muitas organizações. Para que o empresário siga um programa de compliance e governança tributária, recomenda-se que como políticas de boas práticas, utilize o checklist de processo presente neste artigo, que observe as normas de direito societário e tributário a respeito da distribuição de lucros, cumpra a periodicidade de distribuição permitida no contrato social, amparado pelas demonstrações contábeis idôneas, utilizando como base os balancetes mensais da empresa, sempre observando a participação de cada sócio e a capacidade de fluxo de caixa da empresa.

REFERÊNCIAS

BOBSIN, Arthur: **Entenda o que é compliance e como colocar em prática**. Florianópolis: Aurum, 28 jun. 2019. Disponível em: https://www.aurum.com.br/blog/o-que-e-compliance/. Acesso em: 09 set. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Presidência da República, 2019e. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2019c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 18 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004**. Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 2019b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019f. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 07 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019d. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 08 de nov. de 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013**. Dispõe sobre o Regime Tributário de Transição (RTT) instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Brasília, DF: Receita Federal, 2013. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46031&visao=anotado. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Receita Federal, 2017. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Resolução CGSN Nº 140, de 22 de maio de 2018**. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Brasília, DF: Receita Federal, 2018. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278. Acesso em: 17 de jul. de 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil. **Plano anual da fiscalização 2019**. Brasília, DF: Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil, 2019a. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf. Acesso em: 09 set. 2019.

CALAME, Pierre; Talmant, André. **A questão do estado no coração do futuro: o mecanismo da governança**. Petrópolis: Vozes, 2001.

COHEN JUNIOR, Elias. **Juros sobre capital próprio retroativos:** enfim o posicionamento do STJ. São Paulo: Thompson Reuters, 2019. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=215469. Acesso em: 08 nov. 2019.

DINIZ, Eli. Governabilidade, democracia e reforma do estado: os desafios da construção de uma nova ordem no Brasil dos anos 90. **DADOS – Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 38, n. 3, p. 385-415, 1995.

EDITORA FORUM. **Entenda o que é compliance e descubra os principais benefícios para as empresas.** Belo Horizonte: Fórum, 2019. Disponível em: https://www.editoraforum.com.br/noticias/entenda-o-que-e-compliance-e-descubra-os-principais-beneficios-para-as-empresas/. Acesso em: 09 set.2019.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE ADMINISTRAÇÃO. **Governança corporativa:** o que é, importância e como aplicar. São Paulo: FIA, 2018. Disponível em: https://fia.com.br/blog/governanca-corporativa/. Acesso em: 09 set. 2019.

NASCIMENTO, Eduardo. **Distribuição de lucros e dividendos:** quando e como fazer? Rio de Janeiro: Meu Amigo Contado, 21 out. 2017. Disponível em: https://meuamigocontador.com.br/blog/distribuicao-de-lucros-e-dividendos-quando-e-como-fazer/. Acesso em: 11 nov. 2019.

SANTOS, Cleônimo dos. **IRPJ para contadores.** 12. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019a.

VALID CERTIFICADORA **O que é governança tributária e por que sua empresa precisa dela?** São Paulo: Valid Certificadora, 04 abr. 2017. Disponível em: https://blog.validcertificadora.com.br/o-que-e-governanca-tributaria-e-por-que-sua-empresa-precisa-dela/. Acesso em: 09 set. 2019.

VERBISKI, Tatiane da Silva. **Distribuição de lucros**: boletim imposto de renda – março – 1ª Quinzena, 2019. Curitiba: Econet Editora, 2019.