

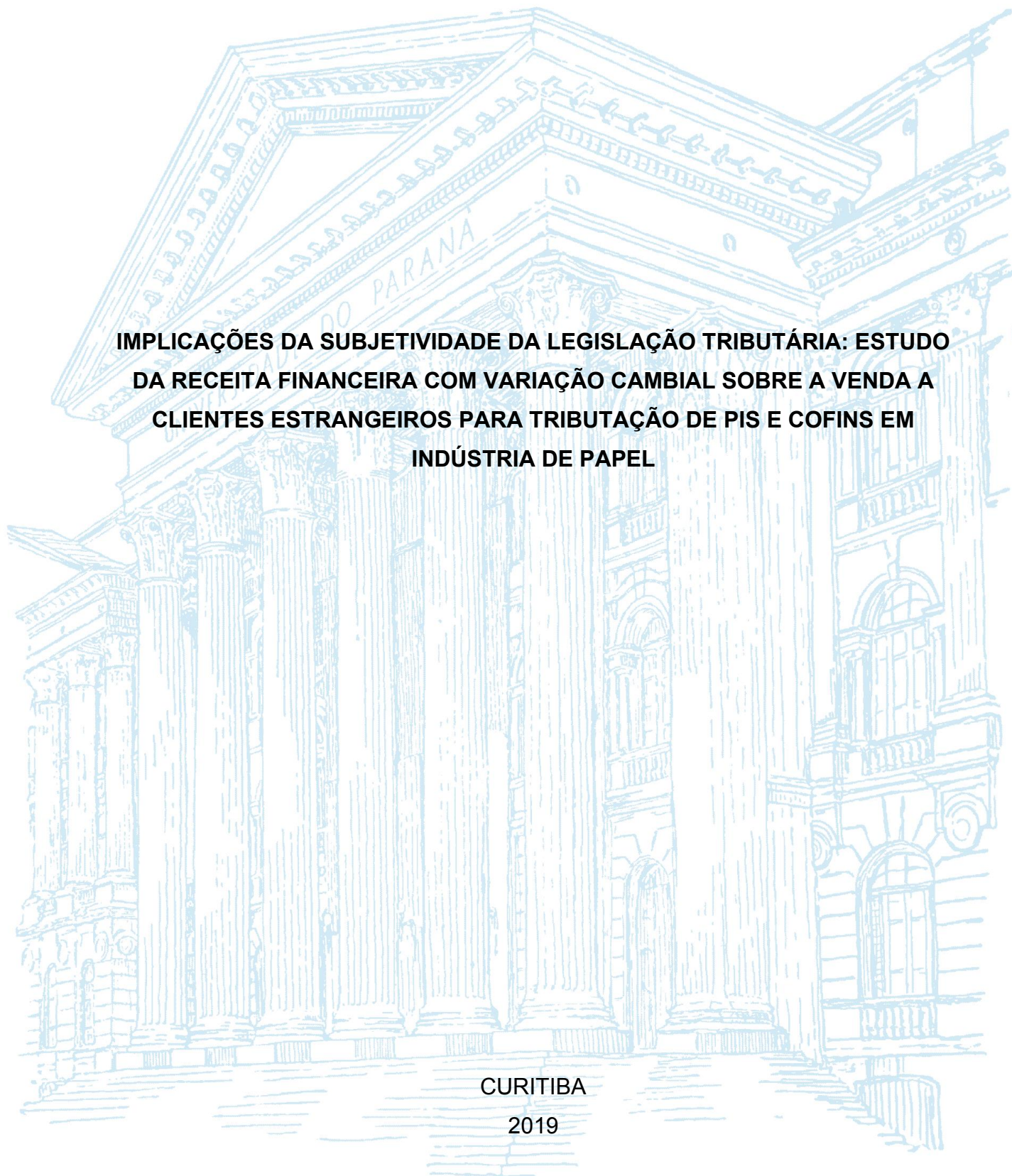
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

KATIA ZAMAI

**IMPLICAÇÕES DA SUBJETIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ESTUDO  
DA RECEITA FINANCEIRA COM VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE A VENDA A  
CLIENTES ESTRANGEIROS PARA TRIBUTAÇÃO DE PIS E COFINS EM  
INDÚSTRIA DE PAPEL**

CURITIBA

2019



KÁTIA ZAMAI

**IMPLICAÇÕES DA SUBJETIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ESTUDO  
DA RECEITA FINANCEIRA COM VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE A VENDA A  
CLIENTES ESTRANGEIROS PARA TRIBUTAÇÃO DE PIS E COFINS EM  
INDÚSTRIA DE PAPEL**

Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA  
2019

## TERMO DE APROVAÇÃO

KÁTIA ZAMAI

### IMPLICAÇÕES DA SUBJETIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ESTUDO DA RECEITA FINANCEIRA COM VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE A VENDA A CLIENTES ESTRANGEIROS PARA TRIBUTAÇÃO DE PIS E COFINS EM INDÚSTRIA DE PAPEL

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

Orientador – Departamento de Ciências Contábeis/UFPR

---

Prof xxxxxxxxxxxx

Departamento de xxxxxxxxxxxx

---

Prof xxxxxxxxxxxx

Departamento de xxxxxxxxxxxx

Curitiba, 28 de Outubro de 2019.

## RESUMO

Este trabalho teve por objetivo analisar as implicações e subjetividades da legislação tributária no processo de geração da base tributável sobre receita financeira com variação cambial de clientes em moeda estrangeira no setor da indústria de papel. A pesquisa foi classificada quanto aos objetivos em descritiva, exploratória, bibliográfica, documental e aspectos legais da legislação. Quanto aos procedimentos foi realizado um estudo de caso. A abordagem do problema de pesquisa foi qualitativa. Foi levantada a legislação tributária aplicada à indústria de papel e os aspectos relacionados ao processo de reconhecimento das receitas financeiras bem como as escriturações contábeis e evidenciado os valores referentes à variação cambial com clientes em moeda estrangeira. A base de cálculo tributável oriundas de variação cambial de clientes estrangeiros foi analisada, a legislação aplicada na definição de alíquotas, base de cálculo, fato gerador, diferença de câmbio, e segurança na metodologia de geração da base tributável de origem de variação cambial foram levantadas. Dentro da revisão de literatura, foram verificados os conceitos de tributos, e quais tributos municipais, estaduais e federais são aplicados a indústria de papel. A empresa objeto de análise foi caracterizada, e por meio do estudo de caso seus principais fornecedores e clientes foram verificados, bem como foi realizada a averiguação das receitas financeiras com alíquota zero e tributáveis e discussão das principais implicações.

Palavras-chave: Legislação Tributária. Receita Financeira. Variação cambial. PIS e COFINS em indústria de Papel.

## **ABSTRACT**

The objective of this paper was to analyze the implications and subjectivities of tax legislation in the process of generating the tax base on financial income with foreign exchange variation of clients in the paper industry. The research was classified according to the objectives in descriptive, exploratory, bibliographic, documentary and legal aspects of the legislation. As for the procedures, a case study was performed. The approach to the research problem was qualitative. The tax legislation applied to the paper industry and the aspects related to the process of recognition of financial revenues, the bookkeeping and the amounts referring to foreign exchange variation with foreign currency customers were raised. The tax base derived from foreign exchange variation of foreign clients was analyzed, the legislation applied in the definition of tax rates, calculation base, generating fact, exchange difference, and safety in the methodology of generation of the tax base of origin of exchange variation was raised. Within the literature review, the concepts of taxes were verified, and which municipal, state and federal taxes are applied to the paper industry. The company under analysis was characterized, and through the case study its main suppliers and customers were verified, as well as the verification of zero-tax and taxable financial income and discussion of the main implications.

**Keywords:** Tax Legislation. Financial income. Exchange variation. PIS and COFINS in the paper industry.

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 – PROCESSO DE EXPORTAÇÃO REALIZADO PELA EMPRESA .....	43
FIGURA 2 – CICLO DE INFORMAÇÕES ENVIADAS PARA RECEITA FEDERAL..	45

## **LISTA DE GRÁFICOS**

GRÁFICO 1 – REPRESENTATIVIDADE DAS RECEITAS FINANCEIRAS .....	48
---	----

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – IMPOSTOS DE COMPENTÊNCIA FEDERAL.....	26
QUADRO 2 – IMPOSTOS DE COMPENTÊNCIA ESTADUAL .....	27
QUADRO 3 – IMPOSTOS DE COMPENTÊNCIA MUNICIPAL.....	27
QUADRO 4 – COMPARATIVO ENTRE EFD CONTRIBUIÇÃO E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) DA EMPRESA.....	51



## LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

APLIC - Aplicações

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CRED- Crédito

CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DU-E - Declaração Única de Exportação

ECD - Escrituração Contábil Digital

EFD - Escrituração Fiscal Digital

FINANC - Financeira

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ICMS ST – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - Substituição Tributária

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL

PCLD – Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

PIS – Programa de Integração Social

REC – Receita

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

TIPI – Tabela de Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>16</b>
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA .....	16
1.2 OBJETIVOS .....	17
1.2.1 Objetivo geral .....	17
1.2.2 Objetivos específicos.....	17
1.3 JUSTIFICATIVAS .....	19
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA</b> .....	<b>20</b>
2.1 CONCEITOS DE TRIBUTOS .....	20
2.1.1 Impostos.....	21
2.1.2 Taxas.....	22
2.1.3 Contribuições de melhoria.....	23
2.1.4 Contribuições Sociais .....	24
2.1.5 Empréstimos compulsórios ou impostos extraordinários.....	25
2.2 TRIBUTOS APLICADOS À INDÚSTRIA DE PAPEL.....	26
2.3 TRIBUTOS FEDERAIS – PIS E COFINS APLICADOS A INDÚSTRIA DE PAPEL.....	27
2.4 FATOS GERADORES E BASE DE CÁLCULO .....	29
2.4.1 PIS e COFINS – Demais receitas .....	30
2.4.2 PIS e COFINS não Cumulativo – Créditos admissíveis. ....	31
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>34</b>
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS .....	34
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS.....	35
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA .....	35
3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES .....	36
<b>4 ESTUDO DE CASO - INDÚSTRIA DE PAPEL</b> .....	<b>37</b>
4.1 CARACTERIZAÇÕES DA EMPRESA.....	37
4.2 PRINCIPAIS FORNECEDORES.....	38
4.3 PRINCIPAIS CLIENTES.....	38
4.3.1 Clientes mercado interno.....	39
4.3.2 Clientes mercado externo.....	39
4.4 PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES .....	40

4.4.1 Tributos recuperáveis.....	40
4.4.2 Tributos incidentes.....	40
4.5 PROCESSOS DE EXPORTAÇÃO REALIZADO PELA EMPRESA.....	41
4.5.1 Controles realizados pela Receita Federal do Brasil nas exportações.....	43
4.5.2 Receitas financeiras tributadas pela empresa.....	45
4.5.3 Receitas financeiras decorrentes da variação cambial.....	46
4.6 ANALISE E DISCUSSÃO DAS PRINCIPAIS IMPLICAÇÕES.....	48
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>53</b>
<b>APÊNDICE 1 – VALORES INFORMADOS SPED CONTRIBUIÇÕES.....</b>	<b>55</b>
<b>ANEXO 1 – ESCRITURAÇÃO CONTABIL DIGITAL (ECD).....</b>	<b>56</b>
<b>ANEXO 2 – ESCRITURAÇÃO CONTABIL DIGITAL (ECD).....</b>	<b>57</b>
<b>ANEXO 3 – EFD CONTRIBUIÇÕES.....</b>	<b>58</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

É importante entender quais movimentações são receitas financeiras inclusive assuntos pertinentes ao tema como, fato gerador, alíquota, diferença de cambio e base de cálculo. Para realizar um planejamento tributário correto e amparado sobre bases legais, se faz necessário o entendimento claro, pois essa compreensão permite aos gestores e empreendedores se organizarem melhor em relação ao pagamento de impostos.

A variação cambial sobre títulos a receber de clientes estrangeiros é o tipo de receita financeira mais exposta à subjetividade da legislação para tributação do PIS e COFINS. A norma estabelece apenas um corte temporal para aplicação da alíquota zero e a base tributável. A subjetividade da legislação, combinada com os níveis restritos de controle internos, dificultam ainda mais a geração da base tributável sobre as receitas financeiras com variação cambial.

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão considerados, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. (BRASIL, 1998)

A empresa que será utilizada como base para esse estudo, é optante pelo lucro real e regime não cumulativo para apuração do PIS e da COFINS, por isso trataremos com maior relevância os aspectos que envolvem esse tipo de empresa, porém não podemos deixar de destacar que para apuração do PIS e da COFINS, temos o regime cumulativo e não cumulativo.

O que acontece muitas vezes é que a legislação tributária não demonstra com segurança quais características definem a variação cambial como alíquota zero ou tributável. Gerando controles internos manuais, e com isso afetando a metodologia de apuração do tributo.

De acordo com o Decreto 8.426/2015 que reestabeleceu as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas, diga-se que essa lei se reestabeleceu, pois em 2005 um outro Decreto número 5.442/2005 alterou para zero as contribuições referentes a PIS e COFINS sobre as receitas financeiras. Toda essa alteração tem sido motivo de muita discussão entre contribuintes e a Receita Federal, por ser considerado um tributo de difícil interpretação e que por isso necessita de acompanhamento por parte de consultorias tributárias externas, área fiscal e tributária das empresas.

Tem-se ainda a situação de algumas empresas, que deixam de aproveitar créditos ou realizando o recolhimento de maneira errada, por falta de conhecimento e domínio da metodologia de apuração e sobre a necessidade do recolhimento destes impostos sobre as receitas financeiras, uma vez que o período entre 2005 e 2015, conforme mencionado anteriormente o referido decreto havia baixado a alíquota zero as contribuições dessa natureza. Neste sentido, surge o problema da pesquisa: Quais são as implicações e subjetividades da legislação tributária no processo de reconhecimento das receitas financeiras oferecidas a tributação no setor da indústria de papel?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Este trabalho tem a intenção de analisar as implicações e subjetividades da legislação tributária no processo de geração da base tributável sobre receita financeira com variação cambial de clientes em moeda estrangeira no setor da indústria de papel.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- (i) Levantar na legislação tributária aplicada à indústria de papel aspectos relacionada ao processo de reconhecimento das receitas financeiras;
- (ii) Evidenciar a escrituração contábil dos valores referente à variação cambial com clientes em moeda estrangeira.

- (iii) Analisar a base de cálculo tributável oriundas de variação cambial de clientes estrangeiros;
- (iv) Consolidar por meio de levantamento da legislação aplicada na definição de alíquotas, base de cálculo, fato gerador, diferença de cambio e segurança na metodologia de geração da base tributável de origem de variação cambial.

### 1.3 JUSTIFICATIVAS

Parte-se da problemática da falta de objetividade na legislação que gera uma complexa e deficiente metodologia de apuração do tributo devido sobre as variações cambiais com clientes em moeda estrangeira dentro da empresa foco da pesquisa, na intenção de observar com maior cuidado se as alíquotas utilizadas e a base tributável e alíquota zero com origem na variação cambial estão de acordo com o que é exigido pela legislação. Se levamos em conta que o Decreto 8.426 foi restabelecido em 2015, podemos dizer que todo esse conceito ainda é novo, apesar da sua anterioridade, temos um espaço de 10 anos, onde as empresas não calcularam tal tributo.

Considerando toda a transformação econômica que aconteceu em nosso país durante esse período, e ponderar quantos profissionais foram inseridos no mercado de trabalho durante esse tempo. Ainda que o profissional contábil tenha que se manter atualizado diante das constantes mudanças econômicas, esse trabalho justifica sua intenção de analisar o correto reconhecimento das receitas financeiras.

Do ponto de vista teórico pode-se utilizar a legislação como principal base, onde é possível encontrar material sobre o PIS e a COFINS, no entanto será preciso identificar se a sua aplicação dentro da empresa está de acordo com o estabelecido na lei. Na intenção de contribuir com os colegas de profissão no esclarecimento do assunto, mostrando de maneira clara e objetiva, quando é preciso oferecer as receitas com variação cambial de clientes em moeda estrangeira.

Sua aplicabilidade para o aperfeiçoamento profissional se justifica, pois, o correto reconhecimento da receita e geração da base tributável e dos demais conceitos bibliográficos, são únicos indiferente do ramo de atividade, apesar desse trabalho ser baseado em uma indústria de papel, os tributos podem ser calculados em outras empresas. Tal conhecimento permite um planejamento tributário correto, e consequentes reflexos na segurança jurídica e o fluxo de caixa da empresa.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta abordagem destacam-se os tópicos: Conceitos de tributos; Tributos aplicados à indústria de papel; Tributos federais – aplicados à indústria de papel; Fatos geradores e base de cálculo dos impostos.

### 2.1 CONCEITOS DE TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, traz a definição de tributo:

Art. 3º 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.

Segundo Pohlmann, qualquer exigência do poder público que contenha os elementos da definição legal será para todos os fins de direito, considerado um tributo, e sujeitar-se-á a todos os princípios e limitações constitucionais para que seja instituído.

Para Amaro (2007) tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não-estatais de fins de interesse público.

A administração tributária não tem a faculdade de escolher se vai ou não cobrar um tributo, sendo que este é determinado pelo fato gerador. Os tributos estão divididos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuição especial e empréstimo compulsório.

Explicando esse conceito, o professor Arthur Mendes Lobo esclarece que o tributo é toda prestação compulsória, seu recebimento sempre deverá ser em moeda, e não pode ser constituído por sanção de ato ilícito, cobrado mediante atividade vinculada da administração, sendo que a administração não tem faculdade de escolher se vai ou não cobrar o tributo. Sua natureza jurídica é determinada pelo fato gerador, determinado pela teoria quinta partida – Impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuição especial e empréstimo compulsório.



### 2.1.1 Impostos

Destinados ao custeio da administração pública, tendo em vista exclusivamente o interesse público, se faz necessário para a manutenção e fornecimento de recursos ao estado, e assim esses recursos são repassados a sociedade.

De acordo com o CTN art. 16, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Os impostos não são vinculados, assim como sua arrecadação não é vinculada, suas receitas são aplicadas nas atividades gerais do Estado, o seu fato gerador independe de qualquer atividade específica do estado. É a única espécie de tributo que não é vinculada a determinada atividade particular, ou seja, basta a realização de fato gerador especificado em lei, para que seja exigido o pagamento do imposto.

De acordo com Pohlmann impostos tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Podem ser classificados em nominados conforme os artigos 145, I, 153, 155 e 156 da Constituição Federal, residuais, decorrentes da possibilidade da União em criar novos impactos, e extraordinários de guerra.

O imposto é aquele tributo devido em virtude da prática, pelo contribuinte, de um fato que revela capacidade para contribuir, revela riqueza, mas não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas (SEGUNDO, 2010).

Para Soares (2007) os impostos são legislados por três esferas, União, Estados e Municípios. Cabe a União os seguintes tributos: imposto sobre importação, imposto de exportação, impostos sobre grandes fortunas, impostos sobre produtos industrializados, imposto de renda, imposto sobre operações financeiras, impostos sobre propriedade territorial rural.

Os estados ficaram com os seguintes impostos: imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, imposto de transmissão causa mortis e doação.

Quanto aos municípios, couberam-lhe os seguintes tributos: imposto sobre serviço de qualquer natureza, imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, imposto sobre transmissão de bens imóveis e inter vivos.

### 2.1.2 Taxas

Cobradas em função do exercício do poder de polícia ou da utilização, ainda que potencial, de serviço público efetivo e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. O CTN em seu artigo 77 traz que:

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

Para Segundo (2010), diferentemente dos impostos, as taxas são devidas em face da ocorrência de um fato gerador diretamente ligado a uma atuação estatal, está relacionada com uma atuação do Poder Público, não tem relação com uma atividade realizada pelo contribuinte. O autor afirma que a cobrança da taxa deve ter relação específica com o contribuinte.

Nesse sentido, Soares (2007) afirma que a característica da taxa reside na materialidade de seu fato gerador na forma de contraprestação de serviço diretamente relacionado ao contribuinte, quando o Estado presta um serviço público diretamente ligado ao contribuinte, este tem a obrigação de pagar uma taxa, temos como exemplo, taxa de coleta de resíduos.

Pohlmann (2010, p. 26) comenta que taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específica e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

Diferente do imposto, a taxa decorre de uma atividade do estado, relacionada à fiscalização ou prestação de um serviço e não pode ter base de

cálculo visto que essa é própria dos impostos, e seu fato gerador está relacionado a uma prestação específica ao contribuinte.

### 2.1.3 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria decorre da valorização de um imóvel em função de uma obra pública. Os valores devem ser cobrados apenas com o final da obra, e, devem ser estabelecidos antes do início das obras. O motivo da cobrança é evitar o enriquecimento ilícito do proprietário do imóvel que sofreu a valorização decorrente de uma obra pública.

Conforme ressaltado por Machado (2018), as contribuições de melhoria são vinculadas a uma ação estatal (obra pública), mas não tão diretamente como as taxas, exigindo também uma manifestação de riqueza do contribuinte (valorização do imóvel provocada pela obra pública).

Pohlmann (2010, p. 26) afirma que as contribuições de melhoria foram instituídas para fazerem face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

O artigo 81 do CTN traz que a contribuição de melhoria é o tributo cobrado pela União, pelos Estados e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer custo de obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Essa cobrança é pouco comum em nosso País, visto que para tal deve haver transparência e divulgação a respeito dos orçamentos das obras públicas.

Esta espécie de tributo somente pode ser cobrada pelo ente público que realizar obra pública da qual resulte valorização imobiliária. Neste caso, os contribuintes são os proprietários dos imóveis valorizados pela obra pública. O tributo tem como base o custo total da obra, que será rateado entre os beneficiários na proporção de sua propriedade, em relação ao total da área objeto da obra (FABRETTI; FABRETTI, 2006).

A contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo patrimonial, sendo considerada para base de cálculo do tributo a diferença entre o valor do custo e o valor da obra. O recapeamento de vias públicas não pode ser considerado fato gerador para a cobrança de tal tributo, visto que não se trata de uma melhoria, mas

sim de uma manutenção, contrário da pavimentação asfáltica onde existe efetivamente uma melhoria e valorização do imóvel, tornando passível a cobrança de tal tributo.

#### 2.1.4 Contribuições Sociais

Objetivam o custeio da seguridade ou assistência social. Podem ser exigidas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada sobre a folha de salários, a receita, o faturamento ou o lucro. Também pode ser exigido do trabalhador e demais segurados da previdência social.

Cobradas como forma de intervenção do Estado nas atividades econômicas, está prevista no art. 149 da nossa Constituição Federal.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Sobre as contribuições sociais, Amaro (2007, p.84) destaca:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exação está na destinação à determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Neste grupo incluem as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais 50 ou econômicas (CF, art.149), bem como as contribuições para o custeio de previdência de servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. cit. § 1.o ) e a contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública (CF art. 149-A, acrescido pela EC n.39/2002).

Para Segundo (2010), as contribuições situam-se entre impostos e taxas, pois está vinculada a uma atividade estatal específica para haver o fato gerador e a obrigação do recolhimento. Os recursos adquiridos com a arrecadação devem ser aplicados no atendimento da finalidade que justifica sua cobrança.

Inicialmente é de competência da União à cobrança por tal contribuição, porem existe duas exceções, a primeira é a contribuição de custeio da iluminação pública que é atribuição dos municípios, e a segunda diz respeito às contribuições para custear as aposentadorias dos servidores públicos efetivos, desde que cobrada apenas desses, e podem ser estabelecidas por Estados, Municípios e o Distrito Federal.

#### 2.1.5 Empréstimos compulsórios ou impostos extraordinários

Cobrados para custeio de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A competência para que seja criado o referido tributo é exclusiva da União, a principal diferença quanto aos outros tributos é que este será devolvido ao sujeito a qual se tomou este empréstimo, o artigo 148 da Constituição Federal explica:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O empréstimo compulsório não integra o patrimônio público, pois retorna ao contribuinte, e a mesma lei que regulamentar o empréstimo compulsório, também irá definir sobre sua devolução e prazo de resgate.

Do ponto de vista econômico os empréstimos compulsórios, não configuram receita ou tributos, pois não transferem riqueza do setor privado para o setor público porem como a Constituição determinou a aplicação de regime jurídico tributário aos empréstimos compulsórios, para esses é considerado tributos. Os empréstimos compulsórios podem ser criados apenas diante de situações específicas (guerra externa ou iminência e calamidade pública) e a aplicação desses recursos deve ser vinculada à despesa que justificou sua instituição. (SEGUNDO, 2010).

Polamhan (2007, p. 26), comenta que “[...] os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis e vinculados à despesa que fundamentou sua instituição”.

Em casos excepcionais definidos em lei complementar, a União poderá instituir empréstimos compulsórios, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas a tributos. A Constituição Federal, ao prever a instituição de empréstimo compulsório, enquadrou-o no capítulo do Sistema Tributário, declarando que sua natureza jurídica seria definida como tributo. (MARTINS, 2007, p. 140-142).

## 2.2 TRIBUTOS APLICADOS À INDÚSTRIA DE PAPEL

Pode-se dizer que a maioria dos tributos elencados anteriormente aplica-se a indústria de papel, visto que União, Estados e Municípios possuem autonomia para criar tributos e contribuições, observadas os princípios constitucionais.

Relacionam-se os principais impostos aplicados a indústria de papel, por competência legislativa:

### (a) Competência da União:

Nesta abordagem destacam-se os impostos de competência da União, que são aplicados a indústria de papel.

QUADRO 1 – IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO

IMPOSTOS	IR - Imposto de Renda IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados IOF - Imposto sobre Operações de Crédito Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural II - Imposto de Importação IE - Imposto de Exportação
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido INSS - Contribuição Previdenciária COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social PIS/PASEP - Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público. FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FONTE: Autora (2019)

(b) Competência dos Estados

Nesta abordagem destacam-se os impostos de competência do Estado, que são aplicados a indústria de papel.

QUADRO 2 – IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA ESTADUAL

IMPOSTOS	<p>ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.</p> <p>IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores</p>
----------	--

FONTE: Autora (2019)

(c) Competência dos Municípios

Nesta abordagem destacam-se os impostos de competência do Município, que são aplicados a indústria de papel.

QUADRO 3 – IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL

IMPOSTOS	<p>ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza</p> <p>IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana</p> <p>ITBI - Imposto de Transmissão Intervivos de Bens Imóveis e Direitos Reais sobre Imóveis e Cessão de Direitos sobre a sua Aquisição</p>
----------	---

FONTE: Autora (2019)

## 2.3 TRIBUTOS FEDERAIS – PIS E COFINS APLICADOS A INDÚSTRIA DE PAPEL.

Como mencionado no início desse trabalho, a empresa objeto deste estudo é tributada pelo Lucro Real e o PIS e a COFINS estão no regime não cumulativo.

O PIS - Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social no regime não cumulativo são regidos pelas leis, Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003 respectivamente, são tributos federais administrados pela Receita Federal.

De acordo com a Lei Complementar 123/2006, são contribuintes do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação de Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Regime do Simples Nacional.

No sistema não cumulativo, podem ser descontados créditos relativos às despesas, aos insumos aplicados na produção e às mercadorias adquiridas para revenda.

Os créditos sobre depreciação ou amortização podem ser calculados por sistema alternativo. O valor do crédito não utilizado em um mês poderá ser compensado no mês seguinte.

Não é admitida a apuração de créditos sobre produtos adquiridos com imunidade e alíquota zero. O crédito não será autorizado nas aquisições com isenção, quando as mercadorias forem revendidas ou utilizadas, como insumo, em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.

O crédito será mantido mesmo quando a venda for realizada com isenção, imunidade ou alíquota zero, inclusive na exportação. Nesse caso, o saldo credor não utilizado até o final de cada trimestre poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros débitos do contribuinte.

Podem ser apropriados, apenas, créditos sobre aquisição de bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica.

De acordo com Segundo (2010), a tributação do PIS e da COFINS, poderá acontecer de forma monofásica ou plurifásica. Será monofásica quando o produto ou serviço sofrer incidência apenas uma vez, em uma etapa ou fase da cadeia, desde o início até o consumo final. E será plurifásico, quando incidir em duas ou mais fases dessa mesma cadeia.

O princípio da não cumulatividade impõe que a cada etapa, na cadeia percorrida por um produto até o consumo, seja tributado de modo que se compensem os montantes do mesmo tributo já incidente em etapas anteriores.

Para Pohlmann (2010), o regime não cumulativo permite a dedução de créditos de contribuições calculadas sobre o valor das aquisições de mercadorias, insumos e outros bens e serviços especificados em lei.

Por meio do regime não cumulativo o PIS e a COFINS incidem sobre a receita bruta auferida, incluindo as demais receitas. Esse regime permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica (NICOLINI, ARAUJO, et al.,2011).



## 2.4 FATOS GERADORES E BASE DE CÁLCULO

As contribuições para o PIS e a COFINS têm como fatos geradores: o faturamento mensal da pessoa jurídica de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda; a importação de bens e serviços, a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

A base de cálculo será a receita bruta, incluindo-se a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, com seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente.

De acordo com o artigo 12º da Lei 12.973/2014 que altera o Decreto-Lei nº 1.598/1977, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Como regra geral, as contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das alíquotas de 1,65%, para o PIS/PASEP e 7,6 %, para a COFINS. A alíquota utilizada para a apuração do PIS e COFINS sobre receitas financeiras, será de 0,65% e 4% respectivamente, essas alíquotas são aplicadas inclusive as pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime não cumulativo. A alíquota do PIS e da COFINS permanece em 1,65% e 7,6%, quando aplicáveis aos juros sobre o capital próprio. Como regra, os créditos são calculados pela multiplicação das alíquotas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%) sobre o valor da aquisição, dos custos, despesas e encargos necessários ao recebimento dos produtos.

Conforme o Manual de Contabilidade Societária – Gelbcke, Santos, et al., (2018), as pessoas jurídicas e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, que apuram o IRPJ com base no lucro real, estão sujeitas à incidência não cumulativa de PIS e COFINS, os autores ressaltam que existem algumas exceções. A apuração da base de cálculo nesse regime permite o desconto de créditos apurados com base nas aquisições de bens para revenda ou de insumos para produção, além de despesas, custos, e encargos da pessoa jurídica.

De acordo com Pohlmann (2010, p. 177) no regime não cumulativo, o valor devido das contribuições é obtido mediante o confronto entre o valor decorrente da aplicação das alíquotas sobre as receitas da empresa e o valor dos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços por ela efetuados.

Como mencionado pelos autores Nicolini, Araujo, et al., (2011), pode-se dizer que em geral a base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento mensal representado pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente da sua denominação contábil. Neste contexto, fica claro que o total das receitas compreende a receita bruta de vendas de bens, serviços nas operações da empresa, bem como as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Contudo ressalta-se que alguns itens específicos podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e COFINS.

Serão admitidas as seguintes exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS: vendas canceladas, descontos incondicionais, bonificações concedidas, ICMS ST, reversão de PCLD, resultado positivo de equivalência patrimonial e lucros recebidos.

#### 2.4.1 PIS e COFINS – Demais receitas.

Como já mencionado anteriormente a pessoa jurídica deve tributar todas as suas receitas, independente da denominação contábil, diante disso além da receita de venda que já é objeto de tributação, devemos considerar como demais receitas, os descontos financeiros, receitas financeiras, juros sobre inadimplência, juros sobre capital próprio, variações monetárias e hedge. Visto que cada uma dessas receitas recebe um tratamento diferenciado, deve-se tratar cada uma de acordo com a sua essencialidade, sempre analisando cada caso separadamente.

A partir de 02.08.2004, por meio do Decreto 5.164/2004, ficaram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, obtidos por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. No entanto a partir de 01.07.2015 por meio do Decreto 8.426/2015 as cobranças foram reestabelecidas, conforme segue:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes 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. (BRASIL<sub>2</sub>, 2015).

As receitas financeiras bem como os descontos financeiros de acordo com o regime não cumulativo, são tributadas à alíquota de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS, as receitas financeiras, passaram um período entre 2004 a 2015 onde sua alíquota era zero, no entanto no ano de 2015 através do Decreto 8.426/2015, foram instituídas a alíquotas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS para tributação.

A incidência de PIS e COFINS com alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, em relação aos juros sobre capital próprio permaneceu inalteradas.

O referido Decreto manteve a alíquota zero sobre as receitas financeiras decorrentes de variação monetária, em função da taxa de câmbio; sobre operações de exportação de bens e serviços para o exterior; empréstimos e financiamentos.

#### 2.4.2 PIS e COFINS não Cumulativo – Créditos admissíveis.

De acordo com os artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, são permitidos créditos:

- (a) Bens adquiridos para revenda, com exceção das aquisições para revenda de mercadorias com substituição tributária; receitas que aplicam alíquotas específicas.
- (b) Bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na venda ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, inclusive combustíveis e lubrificante.
- (c) Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidos no estabelecimento da pessoa jurídica.
- (d) Aluguel de prédios máquina e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que não integrem o patrimônio da pessoa jurídica.

- (e) Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto optante pelo Simples Nacional.
- (f) Encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado.
- (g) Encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.
- (h) Bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou do mês anterior e tributada pela sistemática não cumulativa.
- (i) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de bens e serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- (j) Vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniformes fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviço de limpeza, conservação e manutenção.
- (k) O direito ao crédito aplica-se exclusivamente aos bens e serviços adquiridos, aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliado no País. Os créditos não aproveitados em um determinado mês poderão ser utilizados nos meses seguintes.

As pessoas jurídicas exportadoras, também poderão aproveitar os créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, desde que tais empresas não sejam comercial exportadora, pois lhes é vedado o direito a apuração dos créditos vinculados às receitas de exportação.

Os autores Nicolini, Araujo, et al., (2011), ressaltam em seu manual que, somente geram crédito as aquisições de bens vinculadas à receita auferida nas operações de exportação na hipótese em que essas operações, estejam sujeitas ao regime de apuração não cumulativo da contribuição do PIS e da COFINS.

Pohlmann (2010, p.179) afirma que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser utilizado nos meses subsequentes. O valor dos créditos apurados não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Pode-se aproveitar os créditos relativos às exportações isenta de contribuição através de pedido junto à Receita Federal, os valores podem ser utilizados para

deduzir as contribuições devidas nas operações no mercado interno, e compensar outros tributos federais.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta abordagem destacam-se a tipologia da pesquisa quanto seus objetivos, tipologia da pesquisa quanto à abordagem e procedimento, tipologia da pesquisa quanto ao problema da pesquisa e levantamento de dados e informações.

#### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Neste trabalho será utilizada pesquisa descritiva e exploratória, onde será realizado o levantamento de informações, através de uma análise no ambiente da empresa foco do estudo, aprofundando o conhecimento sobre o tema. Na concepção de Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Inferre-se do exposto que a pesquisa descritiva se configura como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, compara, entre outros aspectos (Raupp, Beuren, 2006).

Para Zikmund (2000), os estudos exploratórios, geralmente, são úteis para diagnosticar situações, explorar alternativas ou descobrir novas ideias. Esses trabalhos são conduzidos durante o estágio inicial de um processo de pesquisa mais amplo, em que se procura esclarecer e definir a natureza de um problema e gerar mais informações que possam ser adquiridas para a realização de futuras pesquisas conclusivas. Dessa forma, mesmo quando já existem conhecimentos do pesquisador sobre o assunto, a pesquisa exploratória também é útil, pois, normalmente, para um mesmo fato organizacional, pode haver inúmeras explicações alternativas, e sua utilização permitirá ao pesquisador tomar conhecimento, se não de todas, pelo menos de algumas delas.

### 3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Quanto à abordagem dos procedimentos essa pesquisa será realizada com pesquisa bibliográfica, documental, e aspectos legais da legislação, através de um estudo de caso. Para Lakatos e Marconi, a pesquisa bibliográfica:

Abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, materiais cartográficos, etc. [...] e sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto. (LAKATOS; MARCONI, 2017, p. 183)

A pesquisa documental, segundo Gil (2008), é muito semelhante à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes: enquanto a bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores, a documental vale-se de materiais que não receberam, ainda, um tratamento analítico, podendo ser reelaboradas de acordo com os objetos da pesquisa.

No que se refere a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico (Raupp e Beuren, 2006).

### 3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Neste trabalho será utilizada a pesquisa qualitativa, que é um método de investigação científica focada no caráter subjetivo do objeto analisado, estudando as suas particularidades e experiências individuais.

Para Gil (2008), o uso dessa abordagem propicia o aprofundamento da investigação das questões relacionadas ao fenômeno em estudo e das suas relações, mediante a máxima valorização do contato direto com a situação estudada, buscando-se o que era comum, mas permanecendo, entretanto, aberta para perceber a individualidade e os significados múltiplos.

Na contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar 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 (Raupp e Beuren, 2006).

### 3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Diante dos tipos de pesquisa definidos e exemplificados anteriormente, verifica-se que a situação problema consiste em uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos. Pretende-se com esta descrever as implicações e subjetividades da legislação tributária no processo de reconhecimento das receitas com variação cambial de clientes em moeda estrangeira.

No tocante aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa do tipo bibliográfica, documental, e aspectos legais da legislação. Os dados referentes a esse tipo de pesquisa serão coletados em livros, pesquisas anteriores, teses, bem como análise de demonstrações financeiras da empresa objeto do estudo e estudo da legislação, instruções normativas, soluções de consulta.

Em relação à abordagem do problema, é um estudo qualitativo. Nesse sentido, concebem-se análise mais aprofundada em relação ao tema estudado mediante a máxima valorização do contato direto com a situação estudada.

Será realizado um estudo de caso, baseado nos processos realizados pela empresa, com a intenção de aprofundar os conhecimentos dos procedimentos, para que seja possível verificar qual o momento correto para o recolhimento do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras advindas da operação.

O estudo de caso tem como principal característica o estudo aprofundado de um ou poucos objetos, permitindo amplo conhecimento dos fatos. Para Raupp, Beuren, (2006) o estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. A riqueza das informações detalhadas facilita no conhecimento e possível resolução do problema da pesquisa.



## 4 ESTUDO DE CASO - INDÚSTRIA DE PAPEL

Nesta abordagem destacam-se a caracterização da empresa, principais fornecedores, principais clientes, principais tributos incidentes receitas financeiras e análise e discussão das principais implicações.

### 4.1 CARACTERIZAÇÕES DA EMPRESA.

A Iguaçu – Celulose, Papel S.A, foi fundada em 1943 no estado de Santa Catarina, nascida em uma pequena madeireira. O projeto de atuação no ramo de celulose e papel teve início na década de 70 com a aquisição de uma fábrica que produzia pasta mecânica e papelão.

Hoje a Iguaçu está entre as maiores exportadoras de sacos de papel kraft do Brasil. Além disso, a empresa é vice-líder no mercado interno de produção de sacos industriais. Com relação ao segmento de papel, a Iguaçu é a segunda maior fabricante de papel Kraft para sacos do país.

Desde a fundação a empresa cresceu, e ampliou suas atividades tornando-se conhecida nacional e internacionalmente, pela utilização de matérias-primas com garantia de origem controlada, por possuir processos produtivos pautados no conceito de sustentabilidade. A empresa possui produção integrada, base florestal própria e máquinas e equipamentos atualizados, a Iguaçu tem capacidade instalada e efetividade operacional para entregar produtos de qualidade, em conformidade com as necessidades dos clientes e principais certificações do mercado.

A Iguaçu – Celulose, Papel S.A atua no segmento de celulose, papel e sacos industriais. Com unidades industriais localizadas nos estados do Paraná e Santa Catarina.

A empresa apura o IRPJ e CSLL com base no lucro real, e o PIS e a COFINS através do regime não cumulativo. As informações que serão apresentadas têm como base o ano de 2018.

## 4.2 PRINCIPAIS FORNECEDORES

Destacam-se três principais fornecedores de insumos para a fabricação de celulose e papel, são eles: Quimisa S.A, Lutepel Ind. e Comércio de papel, e ICal Ind. de Calcinação Ltda.

Quimisa S.A, empresa fornecedora de hidróxido de sódio (soda caustica), produto utilizado no processo de branqueamento na produção de celulose. Essa empresa possui uma representatividade de 16% dos insumos adquiridos para a fabricação de celulose.

Lutepel Ind. e Comercio de papel, empresa fornecedora de celulose fibra curta e fibra longa branqueada, embora a empresa Iguaçu fabrique celulose, em alguns casos é mais vantajoso adquirir o material de fora devido ao custo benefício para atender alguns clientes, a empresa opta por comprar celulose da Lutepel. Através desse fornecimento essa empresa representa 13% do total dos insumos adquiridos.

Ical Indústria de Calcinação Ltda, fornecedora de cal-técnico, produto fundamental para a criação de papéis de boa qualidade, é utilizada nos processos de fabricação de papéis espessos e finos. A cal atua como carga e cobertura na fabricação de celulose e papel. Esse insumo representa 5% do total de insumos adquiridos pela empresa.

Esses são os fornecedores com maior representatividade na aquisição de insumos, porem a empresa possui diversos fornecedores de madeira, de material de uso e consumo e de materiais para manutenção de suas maquinas e equipamentos.

## 4.3 PRINCIPAIS CLIENTES

A empresa possui diversos clientes, a seguir serão apresentados os clientes responsáveis pelas maiores receitas de vendas, no entanto a Iguaçu realiza processos de industrialização e diversas operações para atender as necessidades de seus clientes.

#### 4.3.1 Clientes mercado interno.

Os principais clientes no mercado interno são: Intercement Brasil S.A, Empresa de Cimentos Liz S.A, Ciplan Cimento Planalto S.a, Polimix Concreto. Todos esses clientes adquirem saco de papel para embalagem de seus produtos. No mercado interno, o produto de maior representatividade é o saco de papel.

As vendas para Intercement Brasil representam 13% do total das receitas de vendas para o mercado interno, no ano de 2018. As demais empresas mencionadas possuem representatividade que variam entre 9% e 10% do total das receitas de vendas, no mercado interno.

#### 4.3.2 Clientes mercado externo

Os principais clientes no mercado externo são: Fortis Trading Ltda, Forest Companies Limited, Material Motion Inc, Cellmark Inc. Diferente do mercado interno, que o principal produto vendido é o saco de papel, no exterior os produtos mais vendidos são bobinas de papel de diversas gramaturas que ao chegarem ao destino passam por processos de industrialização, e se transformam em diversos produtos.

O cliente Fortis Trading Ltda com sede no Canadá é uma empresa, que realiza operações de gerenciamento da cadeia de suprimentos, são especializados em conectar compradores de embalagem à base de papel em diversos países, bem como uma variedade de outros produtos comercializados internacionalmente.

A Forest Companies Limited possui sede nos EUA e filiais na Europa, adquire bobinas de papel e as transforma em diversos produtos, a empresa também importa saco de papel de diversos tamanhos para atender as necessidades e exigências de clientes de diversas partes do mundo,

Assim como a Forest, a Cellmark Inc. também compra bobinas de papel e as transforma em novos produtos. Já a Material Motion Inc. está localizada nos Estados Unidos, e adquire sacos de papel, para embalagem de cimento e materiais de construção civil.

#### 4.4 PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES

A seguir serão apresentados os principais tributos recuperáveis e incidentes nas aquisições e vendas realizadas pela empresa.

##### 4.4.1 Tributos recuperáveis.

Na aquisição de matéria prima e produto intermediário para a fabricação de seus produtos, a empresa se credita do ICMS, IPI, PIS e COFINS, os créditos são avaliados de acordo com a finalidade da utilização do produto, código do item e descrição dos produtos adquiridos. A empresa aproveita crédito de PIS e COFINS, sobre insumos e material intermediário, itens de manutenção, uniformes, itens de laboratório e diversos itens adquiridos e que de alguma maneira façam parte do desenvolvimento dos produtos.

Na aquisição de bens para o Ativo permanente, a empresa se credita do ICMS em 48 parcelas, e do PIS e COFINS no momento da aquisição do bem.

##### 4.4.2 Tributos incidentes.

Na venda de mercadorias incide os impostos de acordo com a operação que está sendo realizada, nas operações de venda para dentro do Estado, as mercadorias têm o ICMS tributado a alíquota de 18% com diferimento de 33,33%, perfazendo uma carga efetiva de 12%, nas saídas interestaduais aplica-se a alíquota conforme o estado de destino do produto, podendo variar entre 7% e 12%. Nas exportações não existe incidência de ICMS.

Para a incidência do IPI nas saídas das mercadorias, observa-se as alíquotas determinadas através da TIPI conforme a NCM do produto que está sendo vendido, os percentuais são de 5% para venda de papel, e 15% para venda de sacos. Não existe a incidência de IPI sobre as exportações.

Existe a incidência de PIS e COFINS na venda dos produtos, e são tributadas as alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, a empresa é tributada pelo lucro real e apura as suas contribuições através do regime não cumulativo.

Fora esses tributos, a empresa também paga diferencial de alíquotas, na aquisição de mercadorias para uso e consumo ou ativo fixo, o valor é descontado

diretamente na apuração do ICMS. Sobre a folha de pagamento, incidem os impostos pertinentes.

Os tributos mencionados acima estão dentro da esfera federal e estadual, a empresa também paga o ISS, de acordo com os serviços realizados por prestadores dentro da empresa.

#### 4.5 PROCESSOS DE EXPORTAÇÃO REALIZADO PELA EMPRESA

A negociação de venda com o cliente estrangeiro inicia-se com o processo de emissão de documentos para a efetivação da exportação, iremos descrever de maneira simplificada os principais passos realizados pela empresa para efetivação de suas vendas internacionais. A empresa analisada possui todos os registros e liberações necessárias para operacionalizar as exportações por ela realizadas.

Inicialmente a empresa busca no mercado estrangeiro clientes interessados em comprar papel, essa prospecção acontece de duas formas, através de uma pessoa que conheça os potenciais clientes no exterior, conhecido como agente, ou a empresa entra em contato direto com o cliente final. O agente conhece os clientes interessados em adquirir o papel fabricado pela empresa analisada, e recebe uma comissão por cada venda realizada.

Localizado o potencial cliente, iniciasse o processo de negociação e envio de amostras de papel, a fim de atender as especificações do cliente.

Atendida as exigências do produto que o cliente está buscando, a segunda etapa é negociar as responsabilidades que cada parte terá na compra ou venda do produto, essa negociação acontece através das Incoterms – Termos Internacionais de Comércio, esse documento serve para definir os direitos e obrigações recíprocos do exportador e do importador, propondo o entendimento entre as partes, sobre as tarefas necessárias para que a mercadoria fabricada em território nacional chegue ao seu destino final, esse contrato especifica a responsabilidade quanto ao pagamento do frete, contratação do seguro, licenças de exportação e importação, tipo de embalagem e tudo o que for preciso para que a mercadoria seja exportada de maneira segura.

Estabelecida às responsabilidades é necessário definir as reservas e prazos para que a mercadoria possa embarcar, a etapa de reserva é conhecida como booking, que é a reserva de um espaço dentro do navio para colocar a mercadoria a

ser exportada, a definição de prazos é feita sempre de maneira inversa, contando a data definida pelo cliente como ponto de partida, calculando prazos e estudos logísticos anteriores a essa data.

Definida a cadeia para entrega e fabricação do papel a ser exportado, é feita a pró-forma invoice, esse documento contém as informações básicas da mercadoria a ser exportada, dados como importador e exportador do produto, quantidade a ser vendido, valor da mercadoria e dados logísticos, e ao final o importador assina confirmando seu efetivo interesse pela proposta enviada. Essa confirmação pode ser realizada por email.

O produto é enviado até o porto escolhido, onde é embarcado, nesse momento é emitido um dos documentos mais importantes do processo, chamado de BL – Bill of Lading é o conhecimento de embarque marítimo, o comprovante do recebimento da carga na origem, e a obrigação de entrega-la no destino, esse documento dá à posse da carga ao consignatário amparando a operação de transporte. Somente após a emissão do BL é possível emitir a Commercial Invoice,

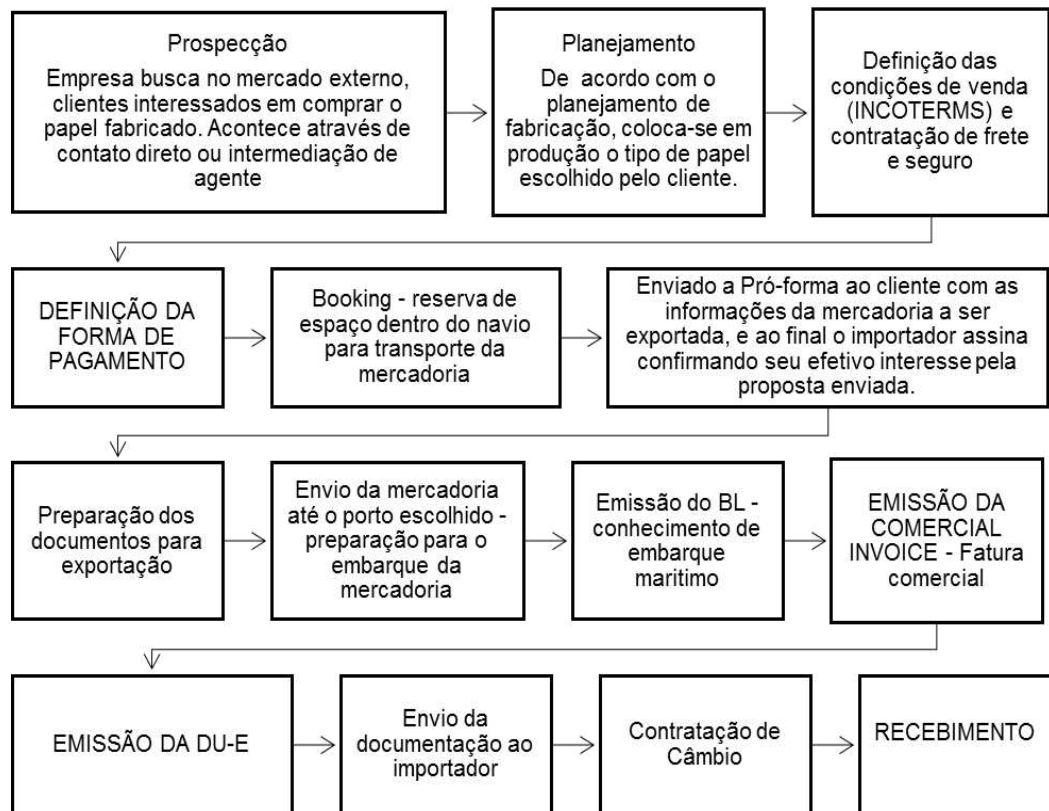
A Commercial Invoice – Fatura Comercial, contém as informações finais de toda a negociação, como o nome e endereço completos do exportador, nome e endereço completos do importador, especificações das mercadorias em português e inglês, quantidade e espécie dos volumes, peso bruto e peso líquido dos volumes, o valor exato da mercadoria, e a condição de pagamento, conta bancária onde deverá ser realizado o pagamento. O exportador emite uma letra de câmbio documento semelhante a uma duplicata em nome do cliente, esse documento contém as informações da dívida contraída pelo importador da mercadoria.

Na emissão da letra de câmbio é possível que seja firmado o contrato de câmbio, para a troca de moedas entre o exportador e um banco autorizado pelo Banco Central a operacionalizar câmbio.

As vendas são cotadas em dólar, mas o exportador recebe em reais, essa compra e venda de moeda estrangeira é conhecida como câmbio. As oscilações cambiais podem afetar a quantia a ser recebida em reais, gerando assim o que chamamos de variação cambial.

Como explicamos anteriormente, as exportações são imunes de IPI e ICMS e isentas de PIS e COFINS. A seguir será apresentado um fluxo simplificado do processo de exportação realizado pela empresa, conforme FIGURA 1.

FIGURA 1 – Processo de exportação realizado pela empresa.



FONTE: Autora (2019)

#### 4.5.1 Controles realizados pela Receita Federal do Brasil nas exportações.

A Receita Federal utiliza dois sistemas para controle das movimentações de exportações e importações, são eles o Siscomex e o Siscoserv.

O Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior é uma ferramenta informatizada, onde o governo exerce o controle do comércio exterior brasileiro, esse sistema permite a adoção de um fluxo único de informações e diminuição de documentos envolvidos nas operações. O Siscomex promove a integração de todas as etapas da exportação e importação, inclusive o câmbio, permitindo o acompanhamento de todas as etapas do processo, é uma iniciativa do governo, que busca o aumento da transparência e da eficiência nos processos e controles de exportações e importações.

Dentro do Siscomex o exportador elabora a Declaração Única de Exportação – DU-E, é um documento eletrônico que contém informações de natureza aduaneira,

administrativa, comercial, financeira, tributária, fiscal e logística, que caracterizam a operação de exportação dos bens por ela amparados e definem o enquadramento dessa operação; e servirá de base para o despacho aduaneiro de exportação. A DU-E terá como base a nota fiscal emitida pela empresa exportadora.

No momento da elaboração da DU-E, a empresa informa ao governo o valor que irá receber de fora do país, e quando esse recebimento acontecerá. Erros ou divergências no momento do preenchimento da DU-E podem acarretar no atraso do embarque e conseqüentemente atraso na entrega ao cliente.

Registrados os documentos dentro do portal do Siscomex, o próximo passo será a seleção de maneira aleatória pelo próprio sistema dos despachos de exportação para um dos canais de conferência aduaneira: canal verde, canal amarelo ou canal vermelho. No canal verde o desembaraço é feito automaticamente pelo Siscomex; no canal amarelo é realizado um exame documental de todo o processo de exportação; no canal vermelho são realizados exame documental e a verificação da mercadoria no container. Uma vez que a mercadoria caia em canal amarelo ou vermelho, todo o processo de entrega estará comprometido.

Outro sistema de controle utilizado pela Receita Federal é o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – Siscoserv. Esse sistema está dividido em dois módulos, o Módulo Aquisição onde são incluídas as informações de aquisição de serviços do exterior e o Módulo Venda onde são registrados os serviços vendidos por residentes no Brasil a residentes ou domiciliado no exterior. Dentro desses módulos é necessário que a empresa informe o Registro de Aquisição de Serviços – RAS e o Registro de Pagamento – RP.

O Siscoserv é um sistema criado pela RFB no qual os contribuintes residentes e domiciliados no Brasil precisam informar todas as suas transações de compra e venda com residentes e domiciliados no exterior que envolva serviços, intangíveis e outras operações. É através do Siscoserv que a Receita Federal acompanha os valores recebidos, e os pagamentos realizados pela empresa.

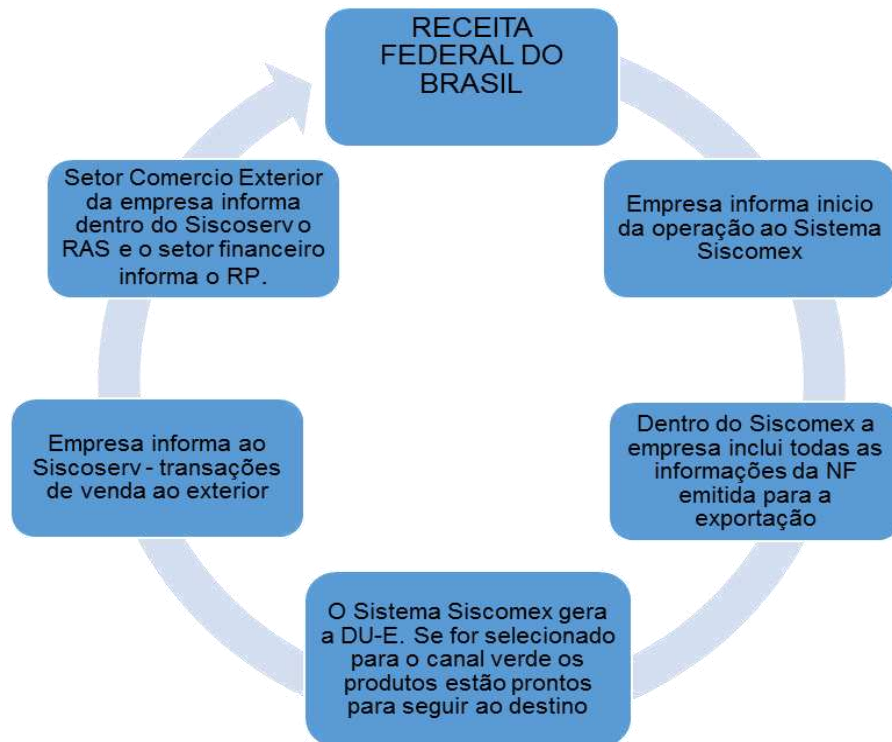
Na empresa objeto de análise, as informações iniciais do Registro de Aquisição de Serviços – RAS são incluídas pela área de comércio exterior, e as informações do Registro do Pagamento – RP são de responsabilidade do setor Financeiro, a determinação do prazo para que a empresa coloque as informações no Siscoserv, varia de acordo com a modalidade do pagamento, mas normalmente a



empresa entrega as informações até o último dia útil do mês subsequente ao RAS ou RP, o que acontecer primeiro.

Pode-se afirmar que o Siscomex controla toda a movimentação de entrada e saída de mercadoria no território nacional, e o Siscoserv controla todas as transações entre residentes e domiciliados no Brasil e residentes e domiciliados no exterior que compreenda serviços, conforme a FIGURA 2.

FIGURA 2 – CICLO DE INFORMAÇÕES ENVIADAS PARA RECEITA FEDERAL



FONTE: Autora (2019).

A empresa realiza todos os processos para informar à Receita Federal a movimentação de saída de produtos para o exterior.

#### 4.5.2 Receitas financeiras tributadas pela empresa

A empresa considera as seguintes operações para cálculo de sua receita financeira:

- (a) Aplicações financeiras;
- (b) Crédito de duplicatas;
- (c) Receita financeira com pessoas ligadas;

- (d) Receita financeira sobre tributos;
- (e) Descontos obtidos;
- (f) Outras receitas;
- (g) Variação cambial;

Os rendimentos do investimento em renda fixa realizado pela empresa são considerados como base para o cálculo das receitas sobre as aplicações financeiras. Esse valor corresponde a menos de 1% do total das receitas financeiras da empresa.

Os juros recebidos provenientes do recebimento de valores em atraso, são considerados para o cálculo das receitas com crédito de duplicatas, possui pouca representatividade no total das receitas financeiras.

A receita financeira com pessoas ligadas possui representatividade significativa, esse valor é o rendimento proveniente de um fundo mutuo criado entre a empresa Iguazu Celulose e empresas ligadas, o valor da dívida é atualizado diariamente.

As receitas sobre tributos correspondem às atualizações monetárias de saldos negativos de IRPJ e CSLL, sobre esse valor é aplicado à taxa Selic e o ganho é tributado. Esse valor é pouco significativo, quando comparado ao total das receitas financeiras da empresa.

Os descontos obtidos tratam-se de valores de descontos que a empresa recebeu com a quitação e antecipação de empréstimos, como descontos de pagamento de duplicatas. A empresa possui uma conta com outras receitas, onde são considerados valores de receitas diversas.

As receitas mencionadas acima estão de acordo com o que a legislação determina no que diz respeito à análise das receitas financeiras para tributação.

#### 4.5.3 Receitas financeiras decorrentes da variação cambial

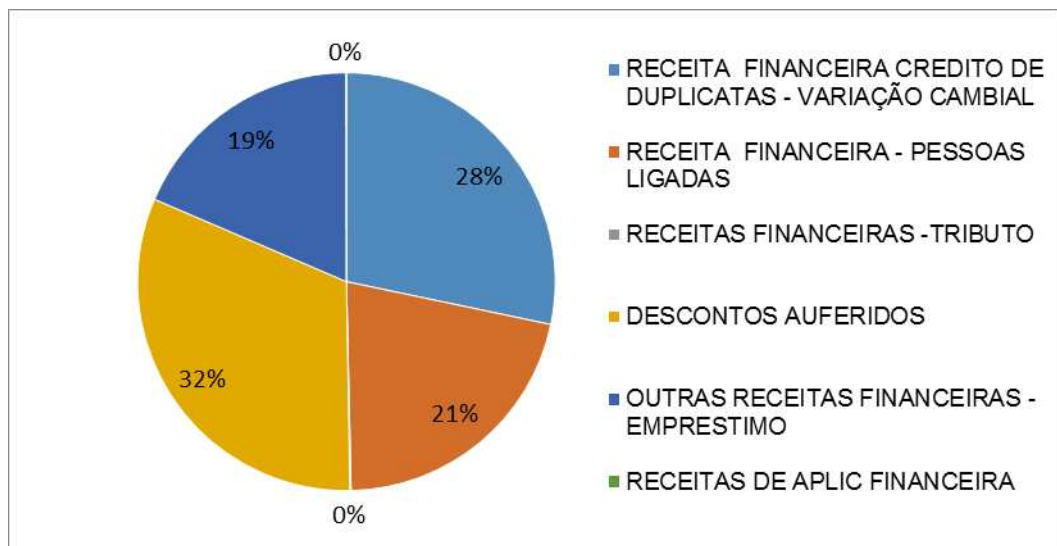
A variação cambial ativa representa uma alteração positiva na taxa do dólar que acontece entre o dia da entrada do crédito na conta estrangeira e o fechamento do câmbio, esse ganho compõe a base cálculo de variação cambial tributado como receita financeira.

Atualmente por uma opção da empresa o fechamento do câmbio é realizado diariamente, para que o recebimento de valores provenientes de clientes estrangeiros, entre o mais rápido na conta da empresa no Brasil. Devido a esse fechamento diário, a empresa diminuiu os ganhos com variação cambial, o valor pago hoje é devido a alterações na taxa do dólar de no máximo um ou dois dias.

Existe a possibilidade de a empresa analisar a situação do mercado, estudar as possíveis alterações e elevações da taxa do dólar e escolher a melhor data para realizar o fechamento do câmbio, aproveitando a oscilação do mercado para ter um melhor resultado.

A empresa realiza um mecanismo para financiamento das exportações, chamado de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC). Esse mecanismo permite que a empresa financie a exportação, na fase de produção ou pré-embarque, a empresa pede ao banco que opera o câmbio, um adiantamento do valor em reais correspondente ao contrato de câmbio. Sobre essa operação existe a variação cambial, no entanto para fins de base de cálculo do PIS e COFINS essa operação possui alíquota zero. A seguir será apresentada a representatividade das receitas financeiras GRÁFICO 1.

GRAFICO 1 – REPRESENTATIVIDADE DAS RECEITAS FINANCEIRAS



FONTE: Autora (2019)

A empresa não realiza aplicações financeiras em bancos no exterior, caso essa possibilidade existisse os rendimentos também seriam considerados receitas financeiras tributáveis.

#### 4.6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DAS PRINCIPAIS IMPLICAÇÕES

Diante do levantamento realizado através de coleta de dados, entrevista aos responsáveis da área de comércio exterior, financeiro e contabilidade da empresa e também avaliação documental, movimentação de planilhas e controles, pode-se constatar que a principal dificuldade é que induz a uma análise subjetiva na geração da base de cálculo sobre a variação cambial tributável que integrará a base de cálculo das receitas financeiras está na metodologia de controle e geração das informações, contudo os setores buscam realizar as atividades de acordo com o que está determinado pela legislação.

Atualmente a metodologia de geração das informações sobre receita financeira com variação cambial da companhia é realizada através de planilhas eletrônicas. O fluxo de recebimento inicia-se no departamento financeiro, a empresa recebe da instituição financeira o Aviso de Ordem de Pagamento Recebida através deste documento o analista financeiro providencia a baixa no sistema de contas a receber e alimenta a planilha de títulos recebidos. Esse modelo de trabalho manual dificulta o controle e a segurança das informações, a ausência de controle interno de títulos recebidos e mantidos em conta bancária estrangeira gerando variação cambial tributável, compromete a entrega de uma informação concisa, gerando assim subjetividade que consiste na separação da variação cambial tributável e com alíquota zero.

A falta de controle entre a variação cambial tributável e alíquota zero impactam diretamente nas informações que a contabilidade entrega ao Fisco. Isto porque paralelamente de forma eletrônica o fisco recebe as informações para possíveis cruzamentos. O fluxo de envio das informações ao Fisco via exportação, iniciam-se com o Siscomex na sequência Siscoserv e a Controladoria na empresa entrega a ECD - Escrita Contábil Digital e EFD – Escrituração Fiscal Digital, porém os controles manuais comprometem a entrega e consistência dessas obrigações.

Para evidenciar a escrituração da variação cambial de clientes em moeda estrangeira é utilizada a ECD (Escrita Contábil Digital), realizada pelo regime de competência em atendimento aos princípios contábeis, bem como o controle interno da empresa e a memória de cálculo da base tributável utilizada para geração EFD Contribuições. A Escrituração Contábil Digital (ECD) é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração

transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os livros contábeis.

A EFD-Contribuições trata-se de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo.

Os arquivos que geram as obrigações ECD e EFD são extraídos do sistema da empresa, fazendo com que as informações entregues estejam sujeitas a subjetividade e a inconsistência, já que são de origens e normas distintas. O volume de venda a cliente externo é significativo, as exportações representam mais de 50% do total do faturamento da empresa, visto isso, é possível que informações passem despercebidas.

Analisando o cenário, de um lado a legislação do PIS/COFINS sobre a variação cambial de valores referente a clientes recebidos e mantidos no exterior e de outro, o volume de informações enviadas ao Fisco combinada a complexidade do controle interno para identificar os valores e gerar a base cálculo sobre a variação cambial tributável. A maior implicação da subjetividade foi constatada no controle interno e utilização das memórias de cálculo para apuração da base tributável de variação cambial. A ausência do registro em conta específica do montante de variação cambial tributável e com alíquota zero reforça ainda mais a implicação e o quanto fica subjetivo identificar a base de cálculo da variação cambial, inclusive evidenciar em livros oficiais como é o caso da ECD (Escrita Contábil Digital) e EFD (Escrita Fiscal Digital).

Atualmente a empresa contabiliza todo o valor recebido como variação cambial através do grupo de contas Crédito de Duplicatas, não existe uma separação entre as contas com alíquota zero, e os valores que devem ser tributados. Para evidenciar a escrituração da variação cambial de clientes em moeda estrangeira foi utilizado como base a ECD (Escrita Contábil Digital), e os controles internos da empresa e a memória de cálculo da base tributável utilizada para geração da EFD Contribuições.

A seguir será apresentada uma comparação entre os valores que foram apresentados na ECD da empresa e os que constam na EFD Contribuição. Conforme o QUADRO 4.

QUADRO 4 - COMPARATIVO ENTRE EFD CONTRIBUIÇÃO E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) DA EMPRESA.

GRUPO	DESCRIÇÃO CONTA	VALOR SPED CONTRIBUIÇÃO	VALOR ECD
78501	RECEITAS DE APLIC FINANCEIRA	16.969,10	29.821,01
78502	REC FINANC CRED DE DUPLICATAS	266.306,47	32.251.314,03
78502	VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA-TRIBUTÁVEL	560.357,84	0,00
78505	REC FINANC COM PESSOAS LIGADAS	24.307.363,21	24.223.365,93
78506	RECEITA IMPORTACOES	2.530,41	36.820,39
78508	RECEITAS FINANCEIRAS S/ TRIBUTOS	97.409,13	97.740,18
78509	OUTRAS RECEITAS	0,00	21.008.028,13
78509	DESCONTOS AUFERIDOS	35.756.428,28	35.756.428,28
	<b>TOTAL</b>	<b>61.007.364,44</b>	<b>113.403.517,95</b>

FONTE: Autora (2019)

De acordo com o quadro, do valor total informado na Escrituração Contábil Digital (ECD), apenas os valores das contas de descontos auferidos, receitas sobre tributos e receita com pessoas ligadas estão sendo informados nas duas declarações. Os demais valores não estão sendo informados na sua totalidade, ou estão sendo informados parcialmente. Esse fato está acontecendo, pois na EFD Contribuições está sendo apresentado, somente as bases de cálculo provenientes de receitas tributáveis.

Porém o Guia Prático da EFD Contribuição PIS e COFINS, versão 1.30 em sua página 213, indica que deverão ser informados no registro F100 as operações representativas das demais receitas auferidas, com incidência ou não das contribuições sociais, que não sejam passíveis de serem escrituradas nos Blocos A, C ou D.

A subjetividade existe no momento de o profissional contábil operacionalizar a geração da base tributável do PIS/COFINS sobre a Variação Cambial. Isto porque a legislação isenta de tributação apenas a Variação Cambial referente a exportações até o momento do recebimento da exportação no banco estrangeiro e passa a tributar a variação cambial do recebimento até o momento da nacionalização do recurso.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Subjetivo é algo baseado na interpretação pessoal, que não é fundado no objeto e condicionado somente por sentimentos e afirmação arbitrária do sujeito. O cenário tendencioso e individual fruto da subjetividade acelera ainda mais variadas implicações, este é o tema de desenvolvimento desta pesquisa.

De um lado a complexa e subjetiva legislação tributária Brasileira, que não proporciona ao profissional contábil a interpretação segura da norma. O exemplo do tema, a Receita Financeira com Variação Cambial de Clientes Estrangeiros.

De outro lado o caso em estudo, a Companhia atenta à legislação mantém metodologia de segregação de valores de variação cambial em planilhas eletrônicas. Mesmo em busca de atendimento a legislação vigente está sujeita às implicações da subjetividade legal e impactos no seu planejamento tributário. As implicações estão relacionadas à fragilidade no controle interno, riscos de geração de valores tributáveis inconsistentes ou até mesmo insegurança jurídica em caso de fiscalização. Atualmente a companhia considera na sua apuração de PIS/COFINS e na obrigação acessória EFD (Escrita Fiscal Digital) valores conforme controle em planilha eletrônica gerada pela área financeira assim o risco da implicação aumenta em se tratando apenas de controle interno em planilha eletrônica.

A redução das implicações face à subjetividade da legislação e a complexidade de controle interno na construção da base de variação cambial tributável, caso o modelo manual seja complementado utilizando-se da escrituração contábil. A exemplo a escrituração contábil detalhada da variação cambial, ainda dentro dos princípios contábeis, mais especificamente da competência, realizar a segregação da variação cambial tributável em conta contábil específica. Através da escrituração contábil a Companhia passaria a construir um modelo automatizado de construção de base tributável de variação cambial, com rastreabilidade de valores e garantindo assim consistência entre as obrigações acessórias.

A identificação e controle das implicações utilizando-se de ferramenta oficial como escrita contábil e obrigações acessórias consistentes proporcionam as Companhias planejamento tributário seguro colaborando assim para os resultados da Empresa. Contribuindo para a geração de um arquivo completo e positivo do ponto de vista fiscal, contábil e tributário.

Os objetivos propostos inicialmente foram realizados, foi levantada a legislação tributária aplicável à indústria de papel no que diz respeito ao reconhecimento das receitas financeiras; houve a evidenciação das escriturações contábeis referente aos valores da variação cambial de clientes em moeda estrangeira; as bases de cálculo provenientes da variação cambial foram analisadas; a legislação tributária foi levantada e as definições de alíquotas, base de cálculo, fato gerador, diferença de câmbio foram consolidadas.

O estudo foi de grande relevância, pois possibilitou o aprofundamento no conhecimento da parte tributária, aperfeiçoamento sobre receitas financeiras, melhor conhecimento do processo de exportação, bem como dos processos realizados pelas áreas envolvidas dentro da empresa. Além de ter permitido desenvolver competências de investigação, seleção, organização e comunicação da informação.



## REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL<sub>1</sub> – [Lei 9.718, 27/11/1998](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)>. Acesso em: 01 set. 2018.

BRASIL<sub>2</sub> – Decreto 8.426/2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm)>. Acesso em: 05 fev. 2019.

CTN – **Código tributário nacional**. 48. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 24 jun. 2019.

DECRETO 5.164/2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004006/2004/Decreto/D5164.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004006/2004/Decreto/D5164.htm)>. Acesso em: 03 mar. 2019.

DECRETO 5.422/2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2005/Decreto/D5442.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2005/Decreto/D5442.htm)>. Acesso em: 06 fev. 2019.

FABRETTI, L. C.; FABRETTI, D. R. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. São Paulo: Atlas, 2006.

GELBCKE, S., et al. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Guia Prático EFD Contribuições. Disponível em: <[http://sped.rfb.gov.br/estatico/B2/4153B38727D2856AC9938960E3237ABB2723DF/Guia\\_Pratico\\_EFD\\_Contribuicoes\\_Versao\\_1\\_32%20-%2007\\_10\\_2019.pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/B2/4153B38727D2856AC9938960E3237ABB2723DF/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_32%20-%2007_10_2019.pdf)>. Acesso em: 15 ago. 2019.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

Lei 10.637/2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2019.

Lei 10.833/2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2019.

Lei 12.973/2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato\\_2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato_2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2019.

Lei Complementar 123/2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, S. P. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

NICOLINI, A., et al. **Guia do PIS/PASEP e da COFINS**. 2. Ed. São Paulo: IOB Sage, 2011.

POHLMAM, M. C. **Contabilidade Tributária**. Paraná: Iesde Brasil, 2010.

RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I.M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap.3, p.76-97.

SEGUNDO, H. de B. M. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. rev. São Paulo: Atlas, 2018.

SISCOMEX - **Aprendendo a Exportar**. Disponível em:<<http://www.aprendendoaexportar.gov.br/index.php/siscomex>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

ZIKMUND, W. G. **Business research methods**. 5.ed. Fort Worth, TX: Dryden, 2000.

### APÊNDICE 1 – VALORES INFORMADOS SPED CONTRIBUIÇÕES

REGISTRO F100: DEMAIS DOCUMENTOS E OPERAÇÕES GERADORAS DE CONTRIBUIÇÃO E CRÉDITOS

Período: 01/2018 a 12/2018

<b>GRUPO CONTA</b>		<b>BASE DE CÁLCULO</b>
78501	RECEITAS DE APLIC FINANCEIRA	16.969,10
78502	REC FINANC C/CRED DE DUPL	266.306,47
78502	VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA / BASE TRIBUTÁVEL	560.357,84
78505	REC FINANC C/PESSOAS LIGADAS	24.307.363,21
78506	RECEITA C/ IMPORTACOES	2.530,41
78508	RECEITAS FINANCEIRAS S/TRIBUTO	97.409,13
78509	OUTRAS RECEITAS – DESCONTOS AUFERIDOS	35.756.428,28
	<b>TOTAL</b>	<b>61.007.364,44</b>

## ANEXO 1 – ESCRITURAÇÃO CONTABIL DIGITAL (ECD)

### Saldos Finais das Contas Contábeis Antes do Encerramento

Grupo 785 – Receitas Financeiras em Moeda Nacional

Período 01/2018 a 12/2018

Sped ECF

Arquivo Tabelas Configurações Cópias de Segurança Imprimir Ajuda

Iguacu celulose... X

Escrituração Passo a Passo Relatório Configurações Ferramentas

**REGISTRO - K355**  
Registro K355 - Saldos Finais das Contas Contábeis de Resultado Antes Do Encerramento

Anual Janeiro Fevereiro Março Abril Maio Junho Julho Agosto Setembro Outubro Novembro Dezembro

Q Pesquisar

Código da Conta	Centro de Custos	Saldo Final	D/C
78501001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	27.866,94	C
78501002 - VARIACAO MONETARIA ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	1.954,07	C
78502001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	185.945,66	C
78502003 - VARIACAO CAMBIAL ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	31.853.693,46	C
78502006 - DESCONTOS AUFERIDOS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	211.674,91	C
78505001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	24.223.365,93	C
78506001 - VARIACAO CAMBIAL ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	36.820,39	C
78508001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	97.740,18	C
78509001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	3.277,09	C
78509003 - VARIACAO CAMBIAL ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	21.004.751,04	C
78509012 - DESCONTOS AUFERIDOS S/EMPREST.	70000 - RECEITAS/DESPESAS	35.756.428,28	C

Resumo da Escrituração

Contribuinte: Iguacu celulose, papel S/A CNPJ: 81.304.72 SCP:

Data Inicial: 01/01/2018 Data Final: 31/12/2018

Identificação do Arquivo(Hash) com DV: Descritor: 5002 / 3

Arquivo:

Versão do PVA: 5.1.5 Versão Java: 1.8.0\_171 (32 bits) Versão Sistema Operacional: Windows 7 (64 bits)

## ANEXO 2 – ESCRITURAÇÃO CONTABIL DIGITAL (ECD)

Grupo 785 – Receitas Financeiras em Moeda Nacional

Período 01/05/2018 a 31/05/2018

Sped ECF

Arquivo Tabelas Configurações Cópia de Segurança Imprimir Ajuda

Iguacu celulose...

Escrituração Passo a Passo Relatório Configurações Ferramentas

**REGISTRO - K355**  
Registro K355 - Saldos Finais das Contas Contábeis de Resultado Antes Do Encerramento

Sped ECF

🔍 Pesquisar

Código da Conta	Centro de Custos	Saldo Final	D/C
78501001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	27.115,09	C
78501002 - VARIACAO MONETARIA ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	785,38	C
78502001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	80.557,75	C
78502003 - VARIACAO CAMBIAL ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	10.404.407,31	C
78502006 - DESCONTOS AUFERIDOS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	66.297,37	C
78505001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	9.943.307,94	C
78506001 - VARIACAO CAMBIAL ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	971,85	C
78508001 - JUROS	70000 - RECEITAS/DESPESAS	41.634,33	C
78509003 - VARIACAO CAMBIAL ATIVA	70000 - RECEITAS/DESPESAS	3.082.270,94	C

+ Resumo da Escrituração

Contribuinte: Iguacu celulose, papel S/A      CNPJ: 81.304.72      SCP:

Data Inicial: 01/01/2018      Data Final: 31/12/2018

Identificação do Arquivo(Hash) com DV:      Descritor: 5002 / 3

Arquivo:      Versão do PVA: 5.1.5      Versão Java: 1.8.0 171 (32 bits)      Versão Sistema Operacional: Windows 7 (64 bits)

### ANEXO 3 – EFD CONTRIBUIÇÕES

Registro F100 – Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos

Período: 01/05/2018 a 31/05/2018

REGISTROS FISCAIS - CONSOLIDAÇÃO DAS OPERAÇÕES POR CST, ALÍQUOTAS E BLOCO								
Contribuinte: IGUACU CELULOSE, PAPEL S.A.								
CNPJ: 81.304.727			Código SCP:					
Regime: Escrituração detalhada pelo regime de competência								
Período de Apuração: 01/05/2018 a 31/05/2018								
CST	Aliquota PIS	Aliquota COFINS	Registro	Valor da Receita Bruta	Base de Cálculo PIS/Pasep	Base de Cálculo COFINS	Valor PIS/PASEP	Valor COFINS
02	0,6500	4,0000	F100	1.999.938,69	1.999.938,69	1.999.938,69	12.999,60	79.997,55
Subtotais por Bloco:			F	1.999.938,69	1.999.938,69	1.999.938,69	12.999,60	79.997,55

