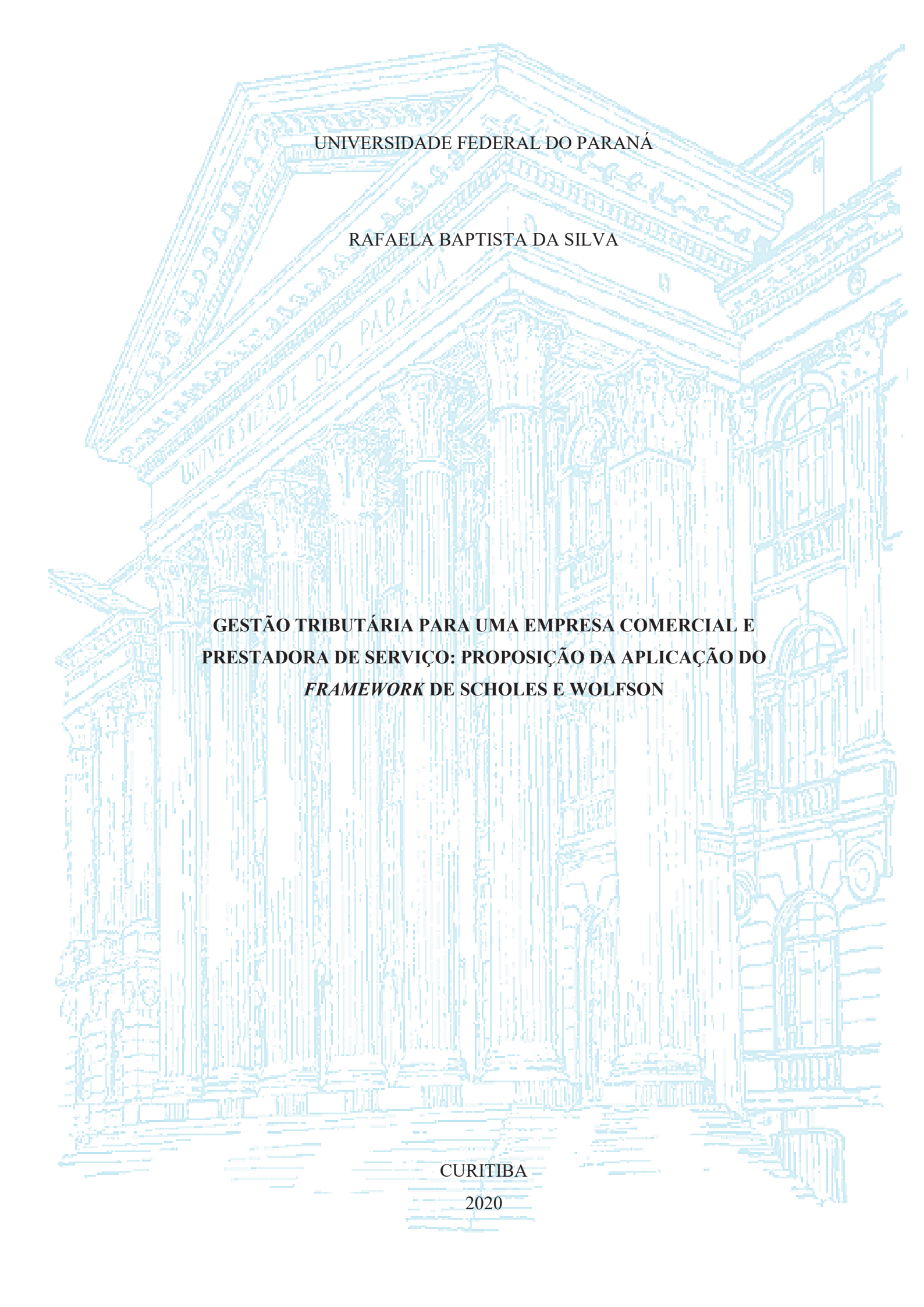




UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RAFAELA BAPTISTA DA SILVA

**GESTÃO TRIBUTÁRIA PARA UMA EMPRESA COMERCIAL E
PRESTADORA DE SERVIÇO: PROPOSIÇÃO DA APLICAÇÃO DO
FRAMEWORK DE SCHOLES E WOLFSON**

CURITIBA

2020

RAFAELA BAPTISTA DA SILVA

**GESTÃO TRIBUTÁRIA PARA UMA EMPRESA COMERCIAL E
PRESTADORA DE SERVIÇO: PROPOSIÇÃO DA APLICAÇÃO DO
FRAMEWORK DE SCHOLES E WOLFSON**

Monografia apresentada 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 Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Professor Henrique Portulhak.

CURITIBA

2020

À minha mãe, Rosilda, por sua total dedicação na formação da pessoa que sou hoje, por vibrar com minhas conquistas, por seu verdadeiro apoio e amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me mantido com saúde, disciplina e determinação para concluir mais essa etapa, e que se fez tão presente nos momentos de vitórias e dificuldades.

Aos meus pais, Rosilda e Edson, pelo apoio e incentivo que impulsionam minha busca pela realização de meus objetivos e sonhos. Agradeço por desejarem a conclusão com sucesso de mais essa fase da minha trajetória acadêmica.

Aos meus irmãos, Janaína e Vinícius, presentes mais valiosos que eu poderia ter recebido em nossa família. Obrigada pela amizade e companheirismo diário, por me proporcionarem inúmeros momentos felizes, e por estarmos sempre unidos.

Ao meu namorado e amigo, Felipe, meu companheiro e colega de profissão. Alguém que eu admiro muito como pessoa e profissional. Que sentiu, mas jamais reclamou minha ausência durante toda essa etapa. Obrigada por sempre me apoiar e comemorar comigo minhas conquistas.

Agradecimento especial ao meu professor e orientador, Henrique Portulhak, pelo incentivo, dedicação e atenção admiráveis. Obrigada pela oportunidade de trabalharmos juntos novamente no desenvolvimento deste trabalho.

A Universidade Federal do Paraná, instituição da qual eu tenho imenso orgulho e felicidade em pertencer, e a todos os professores do meu curso, por todo o conhecimento compartilhado que levarei para a vida.

*É preciso que eu suporte duas ou três larvas
se quiser conhecer as borboletas.*

O Pequeno Príncipe

RESUMO

De modo geral, as práticas adotadas pelas empresas a fim de reduzir os impactos tributários em seu fluxo de caixa levam em conta apenas esse dispêndio de forma isolada, podendo outras medidas tomadas trazer ônus maiores a outros aspectos do negócio. A gestão tributária sob uma ótica global da empresa é capaz de evitar custos às demais partes envolvidas nesta operação, fazendo com que suas decisões resultem em menores efeitos ao caixa da empresa como um todo. Nesse contexto, propõe-se neste estudo a reflexão sobre como utilizar o *Framework* de Scholes e Wolfson sob as perspectivas “todas as partes”, “todos os tributos” e “todos os custos” para análise da gestão tributária de uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte, de forma ampla e estratégica. Justifica-se a viabilização da utilização da gestão tributária como ferramenta estratégica com intuito de reduzir os custos tributários, bem como contribuir para que essa economia não seja perdida para outros custos consequentes de ações que buscam minimizar os referidos ônus. Em termos metodológicos, foi aplicada a estratégia de proposição de planos e programas e foram necessários procedimentos como observação participante e análise de documentos internos da organização estudada. A partir do Protocolo de Procedimentos, realizou-se a análise das etapas de gestão tributária da empresa objeto de estudo, sob as seguintes perspectivas: “todas as partes”, foco de estudo que considera todas as partes envolvidas na operação, ou seja, uma abordagem multilateral; “todos os tributos”, perspectiva que sugere que todos os tributos sejam mensurados e analisados, explícitos e implícitos; e por fim, “todos os custos”, enfoque de estudo segundo o qual todos os custos devem ser avaliados, sejam eles tributários ou não tributários. Em suma, concluiu-se que a aplicação do *Framework* de Scholes e Wolfson é capaz de viabilizar uma visão holística para uma gestão tributária eficiente, bem como se acredita que a ferramenta seja aplicável e contributiva para empresas de menor porte. Entre os resultados obtidos, os pontos críticos a serem verificados com maior atenção referem-se aos ajustes realizados à conta redutora da receita bruta, que geram custos tributários e não tributários; incidência de multas e juros pelo pagamento em atraso de tributos, decorrente da reserva de recursos financeiros insuficientes para esse fim; e do não aproveitamento adequado de incentivos fiscais que poderiam ter reduzido tais débitos tributários. Aponta-se, por fim, a importância de avaliar as atividades executadas pelos colaboradores, visando a otimização de tempo e redução de custos não tributários relativos aos procedimentos realizados, bem como a influência da governança corporativa especificamente nessa etapa da gestão tributária da empresa.

Palavras-chave: Gestão Tributária. *Framework* de Scholes e Wolfson. Empresa de médio porte. Proposição de planos e programas.

ABSTRACT

In general, practices adopted by companies to reduce tax impacts on their cash flow take into consideration only this outlay in isolation, but other actions that are taken by them may bring greater burdens on other aspects of the business. Tax management from a global perspective of the company can avoid costs to the other parties involved in this operation, making its decisions results in lesser effects on the company's cash. In this context, this study proposes a reflection on how to use Scholes and Wolfson's Framework from the perspective of "all parties", "all taxes" and "all costs" for the analysis of the tax management of a medium-sized reseller and service provider enterprise, broadly and strategically. It is justified the viability of making use of tax management as a strategic tool to reduce tax costs, as well as to contribute so that this saving will not be lost with other costs resulting from actions that seek to minimize these burdens. In methodological terms, the strategy of the proposition of plans and programs was applied, and procedures were necessary such as participant observation and analysis of internal documents of the studied organization. Based on a Procedures Protocol, the tax management stages of the company studied were analyzed, from the following perspectives: "all parties", the focus of study that considers all parties involved in the operation, that is, a multilateral approach; "all taxes", a perspective that suggests that all taxes may be measured and analyzed, explicit and implicit; and finally, "all costs", a study approach in which all costs must be assessed, whether they are tax or non-tax. In short, it was concluded that the application of Scholes and Wolfson's Framework is capable of enabling a holistic view for an efficient tax management, as well as it is believed that the tool is applicable and contributory to smaller companies. Among the results obtained, the critical points to be verified with utmost attention refer to the adjustments made to the reduction account of gross income, which generates tax and non-tax costs; fines and interests incurred for late payment of taxes, resulting from an insufficient reserve of financial resources for this purpose; and the lack of suitable use of tax incentives that could have reduced tax debts. Finally, the importance of evaluating the activities performed by employees is pointed out, aiming the optimization of time and reduction of non-tax costs related to the procedures performed, as well as the influence of corporate governance, specifically at the stage of company's tax management.

Keywords: Medium-sized companies. Propositions of plans and programs. Scholes and Wolfson's Framework. Tax Management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Representação do <i>Framework</i> de Gestão Tributária para a empresa estudada.....	92
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Protocolo de Procedimentos	57
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – IRPJ e CSLL mensal.....	62
Tabela 2 – IRPJ devido e total pago	63
Tabela 3 – CSLL devida e total pago	63
Tabela 4 – Adições ao lucro real	65
Tabela 5 – Exclusões ao lucro real	67
Tabela 6 – Lalur - parte B.....	68
Tabela 7 – Créditos tributários	69
Tabela 8 – Débitos tributários	69
Tabela 9 – Deduções da Receita Bruta.....	73
Tabela 10 – Apuração do IRPJ	74
Tabela 11 – Benefício Fiscal PAT.....	75
Tabela 12 – Apuração do IRPJ após deduções do Benefício Fiscal PAT	76
Tabela 13 – Saldo do Benefício Fiscal PAT.....	76
Tabela 14 – Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa.....	77
Tabela 15 – Tributos devidos após adições e exclusões da PECLD ao Lalur.....	77
Tabela 16 – Tributos devidos sem adições e exclusões da PECLD ao Lalur.....	78
Tabela 17 – Despesa com Pessoal relativa às Obrigações Principais.....	82
Tabela 18 – Outras Despesas relativas às Obrigações Principais.....	83
Tabela 19 – Despesa com Pessoal relativa às Obrigações Acessórias	85
Tabela 20 – Outras Despesas relativas às Obrigações Acessórias	86

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – IRPJ e CSLL mensal	61
Gráfico 2 – Tributos retidos na fonte	70
Gráfico 3 – Deduções da Receita Bruta.....	71
Gráfico 4 – ISS sobre Vendas.....	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BM&F	Bolsa de Mercadorias & Futuros
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
EFD-Reinf	Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais
eSocial	Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas
ETR	<i>Effective Tax Rate</i>
EUA	Estados Unidos da América
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
Lalur	Livro de Apuração do Lucro Real
MTPS	Ministério do Trabalho e da Previdência Social
NYSE	<i>New York Stock Exchange</i>
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PAT	Programa de Alimentação do Trabalhador
PECLD	Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa
PER/DCOMP	Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação
PIS	Programa de Integração Social
Refis	Programa de Recuperação Fiscal
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária

RS	Rio Grande do Sul
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
Siafi	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
Sped	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	16
1.2	PROBLEMATIZAÇÃO.....	16
1.3	OBJETIVOS.....	18
1.3.1	Objetivo geral.....	18
1.3.2	Objetivos específicos.....	18
1.4	JUSTIFICATIVAS.....	18
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	GESTÃO TRIBUTÁRIA.....	21
2.1.1	Elementos fundamentais da Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	21
2.1.1.1	Fato Gerador.....	22
2.1.1.2	Obrigação Tributária	23
2.1.1.3	Crédito Tributário.....	23
2.1.2	Planejamento Tributário	24
2.1.2.1	Levantamento de balancetes de suspensão.....	29
2.1.2.2	Adições ao lucro real.....	30
2.1.2.3	Exclusões ao lucro real.....	31
2.1.2.4	Compensação de prejuízos fiscais.....	31
2.1.2.5	Compensação de tributos.....	32
2.1.2.6	Contribuições sociais retidas na fonte	33
2.1.2.7	Deduções da receita bruta.....	34
2.1.2.8	Programa de alimentação do trabalhador	34
2.1.2.9	Perdas no recebimento de créditos	35
2.1.3	Obrigações Acessórias	36
2.1.4	Administração do Crédito Tributário	38
2.1.5	Elisão Fiscal	39
2.1.6	Evasão Fiscal.....	39
2.2	TRIBUTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS	40
2.3	O FRAMEWORK DE SCHOLES E WOLFSON	43
2.3.1	Todas as partes	44
2.3.2	Todos os tributos	45
2.3.3	Todos os custos	48

2.4	ESTUDOS ANTERIORES	50
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	54
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	54
3.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	54
3.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	54
3.4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	55
4	ANÁLISE	61
4.1	ETAPA 01 – LEVANTAMENTO DE BALANCETES DE SUSPENSÃO	61
4.2	ETAPA 02 – ANÁLISE DAS ADIÇÕES AO LUCRO REAL.....	64
4.3	ETAPA 03 – ANÁLISE DAS EXCLUSÕES AO LUCRO REAL	66
4.4	ETAPA 04 – VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PREJUÍZOS FISCAIS COMPENSÁVEIS	68
4.5	ETAPA 05 – VERIFICAÇÃO DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS	69
4.6	ETAPA 06 – ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RETIDAS NA FONTE SOB A ÓTICA DO PRESTADOR.....	70
4.7	ETAPA 07 – ANÁLISE DAS DEDUÇÕES SOBRE A RECEITA BRUTA	71
4.8	ETAPA 08 – AVALIAÇÃO DO EFEITO DA DESPESA COM PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.....	74
4.9	ETAPA 09 – AVALIAÇÃO DO EFEITO DAS PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS	77
4.10	ETAPA 10 – ANÁLISE DOS INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS EXISTENTES	79
4.11	ETAPA 11 – VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE INVESTIMENTOS FAVORECIDOS FISCALMENTE	80
4.12	ETAPA 12 – VERIFICAÇÃO DO CUSTO COM OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS...	81
4.13	ETAPA 13 – VERIFICAÇÃO DO CUSTO COM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	84
4.14	ETAPA 14 – ADMINISTRAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	87
4.15	ETAPA 15 – ANÁLISE DA INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA GESTÃO TRIBUTÁRIA DA EMPRESA	87
4.16	DISCUSSÃO.....	89
5	CONCLUSÕES.....	94
	REFERÊNCIAS	96
	APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	101

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O presente trabalho visa apresentar uma perspectiva da gestão tributária mais contemporânea, ampla, e com maior visão estratégica, fundamentado em vários estudos, mas principalmente na tese de Calijuri (2009), pioneira no Brasil em análise de gestão tributária com foco na maximização do valor da empresa.

A revista Exame publicou, em janeiro de 2019, conteúdo a respeito da gestão tributária, defendendo ser uma prática que contribui para o sucesso do negócio. Aborda-se a importância de uma correta administração dos tributos a fim de impulsionar a lucratividade de qualquer negócio. Quanto às ações a serem realizadas, de forma lícita, cita-se a adequação do regime tributário, identificação de situações favoráveis aos incentivos ou benefícios fiscais, recuperação de créditos tributários, atualização de dados cadastrais, uma vez que é importante o alinhamento e atualização das atividades econômicas praticadas pela empresa junto aos órgãos responsáveis, bem como a atenção às novas formas de apresentação de dados ao Fisco, ou seja, o atendimento às obrigações acessórias (EXAME, 2019).

A gestão tributária sob uma ótica global da empresa é capaz de evitar custos às demais partes envolvidas na operação, fazendo com que suas práticas de fato resultem em menores impactos ao fluxo de caixa da empresa como um todo, ou seja, estando de acordo com uma visão estratégica que se preocupa com todos os elementos que contribuem para o funcionamento do negócio, a fim de aperfeiçoar sua tomada de decisão. Dessa forma, é possível tornar a gestão tributária uma ferramenta não apenas para redução dos custos tributários, mas sim utilizá-la como um instrumento útil para o alcance do objetivo principal da empresa, que não se limita somente a minimização da carga tributária, mas sim a maximização dos lucros (CALIJURI, 2009).

1.2 PROBLEMATIZAÇÃO

A empresa Deloitte publicou em novembro de 2019 na revista Valor Econômico a respeito das mudanças na atuação do setor tributário em até cinco anos. Entre tais transições, práticas de trabalho inerentes à gestão tributária, bem como habilidades necessárias aos profissionais atuantes na área são destacadas, segundo o estudo *“Our digital future: a perspective for tax professionals 2019”* (DELOITTE, 2019).

A gestão tributária é uma ferramenta estratégica que visa evitar ou diminuir custos tributários de forma lícita. Contudo, de modo geral, as práticas adotadas pelas pessoas jurídicas a fim de reduzir os impactos aos seus fluxos de caixa no que tange aos tributos, leva em conta apenas esse custo de forma isolada, podendo as medidas tomadas trazer ônus maiores a outras partes do negócio. Ou seja, a redução dos custos tributários de forma individualizada sem a observância dos demais fatores da operação pode ser onerosa para a pessoa jurídica e não conduzir ao crescimento dos lucros do negócio (CALIJURI, 2009).

Portanto, é importante que o profissional do setor tributário possua uma visão multidisciplinar (CALIJURI, 2009), observe o cenário econômico, o mercado de atuação da empresa e as tendências de consumo (MELLO, 2019), bem como as mudanças que ocorrem nas práticas inerentes à gestão tributária, como apontado pela Big Four (DELOITTE, 2019).

Siqueira (2011) defende que a gestão tributária é uma ferramenta a ser utilizada pelas empresas a fim de prevenir ou minimizar possíveis custos ocasionados pela falta de planejamento tributário, descumprimento de obrigações acessórias e da ineficácia na administração do crédito tributário. Segundo o autor, para que isso ocorra é necessário que o profissional que atua na área de gestão tributária esteja constantemente atualizando seus conhecimentos no que diz respeito à legislação tributária e práticas a serem adotadas.

A empresa Deloitte aponta que, entre as tendências identificadas em seu estudo, existe a possibilidade de inovação no que tange à forma de análise e de coleta e classificação de dados tributários, que possivelmente será cada vez mais automatizada e integrada, gerando maior transparência, eficiência e agregando valor ao negócio. O estudo defende que as modificações digitais esperadas para os próximos cinco anos poderão minimizar o dispêndio de tempo com processamento, aprimorar os recursos analíticos e criar oportunidades para as empresas gerenciarem suas obrigações fiscais (DELOITTE, 2019).

Nota-se que cada vez mais o setor tributário defende a otimização do tempo com processos, aperfeiçoamento dos recursos analíticos, clareza e integração das informações e o exercício de medidas capazes de maximizar o valor do negócio. Logo, de acordo com Calijuri (2009), sob uma perspectiva contemporânea, Scholes e Wolfson (1992) propõem um *Framework* para análise da gestão tributária sob três enfoques: “todas as partes, todos os tributos, todos os custos”, trazendo uma visão mais ampla e estratégica à gestão tributária. Estudos apontam que o *Framework* de Scholes e Wolfson trata-se de um modelo para avaliar as decisões empresariais de gestão tributária, e pode auxiliar na maximização do valor da empresa (MARTINEZ, 2017; VELLO e MARTINEZ, 2014; UZEDA e MONTEIRO, 2014).

Levando em consideração esse contexto, o presente estudo busca contribuir com esta lacuna existente, que é a proposição da gestão tributária e aplicação do *Framework* de Scholes e Wolfson como método de análise a uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte, apresentando como problema de pesquisa a seguinte questão: **Como utilizar o *Framework* de Scholes e Wolfson para análise da gestão tributária de uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar e propor a gestão tributária sob a perspectiva do *Framework* de Scholes e Wolfson, visando à utilização da gestão de forma ampla e estratégica, a fim de se alcançar não somente a minimização do ônus tributário, mas sim a maximização dos lucros, para uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Evidenciar a importância da gestão tributária;
- b) Analisar a gestão tributária sob os enfoques “todas as partes, todos os tributos, todos os custos”, fundamentados no *Framework* de Scholes e Wolfson;
- c) Propor a prática da gestão tributária para uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte.

1.4 JUSTIFICATIVAS

Rodrigues (2020) defende sua opinião em seu artigo “Planejamento Tributário: uma gestão tributária eficiente”, publicado no “Jornal do Comércio” do RS. Segundo o autor, “a elaboração do planejamento tributário é uma estratégia eficiente e necessária”, pois gera a oportunidade para as empresas minimizarem seus desembolsos financeiros, pois reduzem os valores dispendidos com impostos, além de aumentar a competitividade no mercado (RODRIGUES, 2020, não paginado).

Complementando os argumentos de que o planejamento tributário é uma importante ferramenta de gestão a ser adotada pelas empresas, a jornalista Roberta Mello (2019) relata em seu artigo exposto também no “Jornal do Comércio” alguns pontos esclarecidos por Nunes quanto ao tema “Planejamento Tributário”. Nunes explica que ter cautela ao realizar um planejamento pode assegurar fluxo de caixa e a sobrevivência da empresa. O contabilista afirma que “segundo o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), metade das empresas encerra as atividades após três anos de funcionamento”. Portanto, é importante estar atento ao cenário econômico, ao mercado de atuação da empresa e às tendências de consumo, aponta Nunes (MELLO, 2019, não paginado).

O planejamento tributário tradicionalmente conhecido, ainda é adotado com certa restrição pelas organizações. Mello (2019) menciona em seu artigo que, segundo Nunes, em geral apenas grandes corporações brasileiras realizam planejamento tributário, porém, trata-se de uma ferramenta útil para todas as empresas, mesmo as de menor porte.

Quanto às obrigações acessórias, defendida nesse estudo como uma das práticas a ser observada na gestão tributária, segundo Rodrigues (2020), é importante se atentar com relação aos prazos de apresentação de documentos fiscais e tributários, eSocial e a EFD-Reinf, entre outras informações prestadas no ambiente digital integrado do Sped - Sistema Público de Escrituração Digital.

Conforme problematização trazida para esse trabalho, a gestão tributária tradicional tem como objetivo principal a redução de tributos, não tendo uma estrutura de análise definida que auxilie na tomada de decisão. A proposta de utilização do *Framework* de Scholes e Wolfson sugere um fundamento para análise, ou seja, uma estrutura a ser seguida a fim de se obter resultados mais vantajosos para a organização, pois uma gestão dotada de visão estratégica não se limita a redução de seus custos de maneira isolada (CALIJURI, 2009).

O trabalho objetiva evidenciar a importância da gestão tributária, utilizando como elementos de análise os focos “todas as partes, todos os tributos, todos os custos” a fim de trazer maior amplitude à gestão tributária, concepção ainda pouco explorada no Brasil, mas muito presente em pesquisas atuais realizadas nos EUA sobre tributação (CALIJURI, 2009).

No Brasil, são limitadas as pesquisas que abordam a gestão tributária tendo como método de análise o *Framework* de Scholes e Wolfson. A pesquisa pioneira foi elaborada em 2009 por Calijuri, e posteriormente realizados outros estudos cujos autores, assim como no presente trabalho, também citam a autora como referência. A pesquisa de Calijuri apresenta a tipologia “estudo de caso” quanto aos procedimentos de pesquisa. A autora expõem exemplos

isolados de casos e efetua a análise da gestão tributária de acordo com os focos de estudo sugeridos pelo *Framework* de Scholes e Wolfson.

Demais trabalhos podem ser encontrados que fazem referência à utilização do *Framework*, como por exemplo, os estudos de Conceição *et al.* (2012), Silva e Martinez (2017) e Araújo *et al.* (2016). Contudo, o presente trabalho se diferencia ao adotar como tipologia quanto aos procedimentos de pesquisa a “proposição de planos e programas”, que será explanada no Capítulo 3. Tal tipologia proporcionará a oportunidade de um estudo voltado à análise da gestão tributária de uma empresa comercial e prestadora de serviço sob os enfoques “todas as partes, todos os tributos, todos os custos”, fundamentados no *Framework* de Scholes e Wolfson, e a proposição de sua prática.

Sendo assim, considerando-se a complexidade tributária brasileira, a necessidades de redução de custos e impactos aos fluxos de caixa das empresas e a possibilidade de elaboração de planejamentos estruturados que auxiliem nas tomadas de decisão, justifica-se a viabilização da utilização da gestão tributária como ferramenta estratégica em uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte com intuito de reduzir os custos tributários, bem como contribuir para que ações que buscam minimizar tais ônus não acarretem em maiores custos às demais partes envolvidas na operação, ou seja, decorrente de uma ótica global do negócio, almejando a maximização dos lucros, objetivo principal das organizações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 GESTÃO TRIBUTÁRIA

Segundo Siqueira (2011, p. 137), a gestão tributária de uma empresa deve ser fundamentada na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário de 1966. A primeira é “base do ordenamento jurídico brasileiro”, já o CTN por dispor “sobre o Sistema Tributário Nacional e instituir normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”. O autor aborda sobre a atual necessidade do profissional que atua na área de gestão tributária estar constantemente atualizado no que diz respeito à legislação tributária, que é “ampla e complexa para ser conhecida em sua totalidade” e, segundo o autor, “ao mesmo tempo é dinâmica, ou seja, recorrentemente sofre alterações” cabendo ao gestor identificar os fatores que podem afetar positiva ou negativamente o seu negócio.

Siqueira (2011) aborda a gestão tributária como ferramenta a ser utilizada pelos gestores a fim de prevenir ou minimizar possíveis custos ocasionados pela falta de planejamento tributário, descumprimento de obrigações acessórias e da ineficácia na administração do crédito tributário. Para Siqueira (2011, p. 148) “a gestão tributária é uma ferramenta tão ou mais importante que qualquer outro tipo de gestão estratégica” e ainda afirma que “a gestão tributária pode e deve ser utilizada por todos os agentes, independentemente do ramo ou do tamanho no negócio”.

Em seu artigo, Siqueira (2011) aponta que a gestão tributária é ação preventiva em todas as etapas de incidência tributária, ou seja, compreende o cumprimento de questões referentes à hipótese de incidência, ao fato gerador, à obrigação tributária, ao lançamento e ao crédito tributário, os quais são elementos fundamentais que compõem a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT).

2.1.1 Elementos fundamentais da Regra-Matriz de Incidência Tributária

Fernandes (2014, p. 20) afirma que “para a formação da norma jurídico-tributária que obriga o contribuinte a pagar o tributo, há uma regra imprescindível: a RMIT – Regra-Matriz de Incidência Tributária”.

A RMIT é o caminho jurídico percorrido pelo tributo, afirma Siqueira (2011, p. 143), e explica que sua interpretação pode ser feita da seguinte forma: “a Lei cria o tributo, com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, com o lançamento surge o crédito

tributário, o qual deixa de existir nos casos de suspensão, extinção e exclusão”. O autor menciona que é preciso o gestor tributário compreender o conceito de cada figura jurídica a fim de identificar as possibilidades legais de se reduzir custos fiscais.

Fernandes (2014) explica a respeito dos critérios essenciais para que a norma tributária possa impor ao contribuinte a obrigatoriedade de pagamento do tributo, devendo os mesmos estar estabelecidos na legislação, caso contrário, essa obrigação não poderá ocorrer. A respeito de tais critérios, Fernandes (2014, p. 20-21) esclarece o seguinte:

A hipótese da RMIT descreve o fato jurídico tributário determinando seu (i) critério material, que é a conduta do contribuinte que ensejará a obrigação de pagar o tributo, v.g. auferir renda, (ii) critério espacial e (iii) critério temporal, esses dois últimos são as coordenadas de tempo e espaço necessárias para delimitar a conduta que será apta a ser tributada.

O conseqüente da RMIT, por sua vez, determina a relação jurídico-tributária que haverá entre os sujeitos ativo e passivo, especificando o (iv) critério pessoal, e (v) critério quantitativo, o *quantum* do tributo, que é identificado pela base de cálculo e alíquota.

2.1.1.1 Fato Gerador

O artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Siqueira (2011) explica o fato gerador como sendo uma situação hipotética prevista em lei, e que quando ocorrida gera a obrigação do pagamento do tributo pelo sujeito passivo. A respeito da obrigação acessória, o artigo 115 do CTN define que o fato gerador desta é qualquer evento que estabeleça a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O planejamento tributário, uma das práticas da gestão tributária, se faz antes da ocorrência do fato gerador, segundo Siqueira (2011), uma vez que se trata de uma atividade estratégica para que o fato gerador não ocorra, ou que o ônus à pessoa jurídica seja minimizado.

Siqueira (2011, p. 145) menciona que:

Como o fato gerador é a essência do planejamento e da gestão tributária, torna-se imprescindível conhecer sua estrutura, a qual se compõe de cinco aspectos fundamentais: i) material, ii) temporal, iii) espacial, iv) pessoal e v) dimensível. Tais aspectos estabelecem os elementos necessários à formalização do tributo, quais sejam: a situação de incidência prevista em lei, o momento e o local de ocorrência do fato impositivo, os sujeitos ativo e passivo e a quantificação do tributo.

Para ilustrar tais pontos e melhor entendimento, supõem-se a análise do aspecto espacial, em que é possível visualizar situações nas quais o gestor tributário pode optar por realizar suas operações com incidência de ICMS, por exemplo, em local onde resultará em menor carga tributária ou maior benefício fiscal, uma vez que o tributo possui legislação própria em cada Estado. Por outra perspectiva, pode-se avaliar o aspecto temporal, onde o gestor pode utilizar-se do momento de ocorrência do fato gerador, postergando o mesmo em determinadas situações, e conseqüentemente, as obrigações tributárias. Tal método pode controlar e reduzir os impactos ao fluxo de caixa da empresa (SIQUEIRA, 2011).

2.1.1.2 Obrigação Tributária

No que tange à obrigação tributária, esta pode ser definida como principal ou acessória. A primeira surge com a ocorrência da situação hipotética prevista em lei, ou seja, o fato gerador, e tem por objetivo o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Já a obrigação acessória decorre do estabelecimento da prática prevista em lei com a finalidade de arrecadação ou fiscalização dos tributos (SIQUEIRA, 2011).

Siqueira (2011, p. 144) menciona que “uma vez que o fato gerador tenha ocorrido e a obrigação tributária tenha nascido, não cabe mais falar em planejamento tributário”. Porém, o mesmo autor explica que podem ser identificadas algumas situações objeto de gestão, uma vez que ônus fiscais podem advir à pessoa jurídica mesmo após a ocorrência do fato gerador.

2.1.1.3 Crédito Tributário

Segundo Siqueira (2011, p. 146), “o crédito tributário é o direito que tem o sujeito ativo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação contraída”. O artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A respeito do fato gerador na constituição do crédito tributário, o artigo 144 do CTN determina que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Após a constituição do crédito tributário, com a realização do lançamento da obrigação, a gestão tributária ainda deve atentar-se a tais tributos, dado que os mesmos podem ser suspensos, extintos ou ocorrer a exclusão do crédito tributário (SIQUEIRA, 2011).

O artigo 151 do CTN define que suspendem a exigibilidade do crédito tributário as seguintes situações: I) moratória; II) o depósito do seu montante integral; III) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI) o parcelamento.

A respeito da extinção, o artigo 156 do CTN estabelece que extinguem o crédito tributário: I) o pagamento; II) a compensação; III) a transação; IV) remissão; V) a prescrição e a decadência; VI) a conversão de depósito em renda; VII) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII) a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X) a decisão judicial passada em julgado; XI) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Já a exclusão do crédito tributário ocorre, conforme artigo 175 do CTN, devido à isenção ou anistia. A isenção é definida pelo artigo 176 da seguinte forma: “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”. O conceito de anistia encontra-se no artigo 180, que diz: “A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede [...]”. Siqueira (2011, p. 147) simplifica essas formas de exclusão para melhor entendimento: “[...] a isenção dispensa o pagamento de tributos cuja obrigação vão nascer e a anistia dispensa o pagamento de penalidades decorrentes de infrações já cometidas”.

A gestão tributária deve atentar-se a todas as etapas da Regra Matriz de Incidência Tributária, antes e depois da ocorrência do fato gerador, tendo como objetivo minimizar o ônus à pessoa jurídica (SIQUEIRA, 2011).

2.1.2 Planejamento Tributário

Silva (2016) alega que a economia mundial globalizada refletiu diversos impactos para as empresas, devido ao mercado competitivo que oferece uma série de novos produtos e serviços a todo o momento, bem como em razão da demanda por sistemas que ofereçam

informações cada vez mais rápidas e integradas, fazendo com que as organizações busquem a otimização de sua performance. Com isso, a Contabilidade conquistou ainda mais espaço, uma vez que é capaz de ser uma ferramenta de avaliação patrimonial e de desempenho, desenvolvendo e adotando procedimentos que atendam esse propósito de gestão. Segundo Glaser (2010, p. 46) “o planejamento tributário é um instrumento de extrema importância para a gestão das empresas, devendo ser utilizado pelos gestores para racionalizar os custos através da redução do ônus tributário”.

Torres (2013) afirma que o planejamento tributário é admitido como forma de economia tributária, contudo, as práticas que objetivam minimizar desembolsos com tributos tornam-se ilícitas caso ocorra o abuso de tal direito, ou seja, a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente. Fernandes (2014) menciona a respeito da dificuldade em identificar ações que carregam a elisão ou a evasão em casos reais. Uma vez que condutas realmente elisivas, ou seja, lícitas, são incomuns, o Fisco dedica-se na tentativa de torná-las ilícitas para evitar a economia tributária por parte do contribuinte.

Fernandes (2014) menciona que a elisão fiscal passou a ser conhecida como “planejamento tributário”, uma vez que lícitamente o agente afasta as hipóteses de incidência tributárias e consequentemente a ocorrência do fato gerador, por meio de condutas previstas na legislação tributária, acarretando em economia fiscal.

Segundo Siqueira (2011, p. 149), o planejamento tributário “trata-se de uma atividade anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”. O autor explica que o respeito à lei é condição indispensável ao planejamento tributário, o qual envolve apenas as opções lícitas a serem tomadas pelo sujeito passivo potencial, objetivando evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação, ou caso não seja possível, tornar o ônus consequente da ocorrência do fato menos impactante ao fluxo de caixa da empresa.

Glaser (2010, p. 44) defende que é possível estabelecer características presentes em qualquer planejamento tributário. Estas características são as seguintes:

1. Caráter preventivo, ou seja, deve ser implementado antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, o contribuinte que pretende planejar terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar a alternativa pretendida;
2. Exclusivamente dentro da legalidade, ou seja, analisando e avaliando as alternativas e lacunas existentes na legislação de cada tributo;
3. Busca a economia de impostos para a empresa, cotejando as alternativas legais disponíveis e adotando aquela que se revelar a menos onerosa sob o ponto de vista fiscal.

Segundo Chaves (2017), o planejamento tributário é o processo de escolha de práticas anteriores à ocorrência do fato gerador, tendo em vista a economia tributária. Contudo, o fisco vem procurando eliminar as possibilidades de minimização da carga tributária, mesmo as ações adotadas pelo contribuinte de forma legal, ou seja, uma vez que a pessoa jurídica encontra alternativas menos onerosas tributariamente, o legislador modifica a lei e elimina essa possibilidade. Contudo, justificando a implementação do planejamento tributário nas organizações, Oliveira *et al.* (2015) aponta que independentemente do regime tributário escolhido pela pessoa jurídica, a ausência de ações bem pensadas previamente à sua execução pode, porventura, resultar em insuficiência de caixa, e consequente incapacidade da empresa realizar investimentos futuros.

Chaves (2017) defende que o planejamento tributário deverá ser iniciado com uma revisão fiscal, ou seja, levantamento das operações realizadas, do montante de obrigações tributárias pagas, dos possíveis créditos ainda não aproveitados, entre outros pontos a serem observados com a aplicação dos seguintes procedimentos:

1. Fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. Verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. Analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. Levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
6. Analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;
7. Analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição) (CHAVES, 2017, p. 4 e 8).

Chaves (2017) explica que outros procedimentos podem ser adotados para execução do planejamento tributário, conforme o grau de importância das informações para cada empresa, pois as organizações possuem realidades diferentes umas das outras, sendo necessárias ações específicas que atendam essa demanda. O mesmo autor ainda cita as ferramentas a serem utilizadas para realização do planejamento tributário:

1. Legislação tributária;
2. Documentação contábil da empresa;
3. Livros contábeis e fiscais;

4. Guias de recolhimentos e declarações de rendimentos, DCTF, PERDCOMP e outras declarações que são obrigações próprias de cada contribuinte.

O planejamento tributário exige conhecimentos contábeis e jurídicos, pois além do entendimento da legislação fiscal, o profissional contábil precisa estar apto a identificar com mais facilidade no processo operacional da empresa os fatos geradores de tributos, assim como o profissional do direito, com seu conhecimento jurídico, consegue identificar na legislação tributária as oportunidades de minimização da carga tributária (CHAVES, 2017).

Segundo Oliveira *et al.* (2015), num planejamento tributário estratégico, a empresa passa a desenvolver suas atividades de forma estritamente preventiva, isto é, anteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Além disso, procura projetar de forma clara os atos e fatos administrativos, de modo a deixar transparentes para todos os envolvidos as informações sobre os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. A finalidade principal do planejamento é a economia tributária, sem infringir a legislação vigente, e para alcançar êxito nessa atividade, o contador precisa, segundo Oliveira *et al.* (2015, p. 24), com profundidade:

- Conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos chamados impostos não cumulativos – ICMS e IPI – além das contribuições para o PIS e a COFINS;
- Conhecer todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- Conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável;
- Ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa, observando criteriosamente as atividades desenvolvidas;
- Identificar todos os incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos governos federal, estadual e municipal.

Crepaldi (2017, p. 84) apresenta nove passos para o desenvolvimento do planejamento tributário nas organizações, apontando, entre eles, as etapas do planejamento tributário, planejamento tributário induzido pela legislação e diligência como fonte de planejamento tributário.

PASSOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Passo 1	Considerações preliminares	
	a	Empresa eficiente do ponto de vista tributário
	b	Diferença entre elisão e evasão fiscal
Passo 2	Objetivo estratégico do planejamento tributário	
	a	Redução ou eliminação de carga fiscal das empresas
	b	Postergação do pagamento de tributos e contribuições
	c	Diminuição da contingência tributária
	d	Recuperação de tributos recolhidos
Passo 3	Frentes de ação do planejamento tributário	
	a	Questionamento judicial de tributos
	b	Planejamento induzido pela legislação
	c	Reorganização corporativa
Passo 4	Etapas (metodologia) do planejamento tributário	
	a	Revisão da estrutura corporativa
	b	Análise do planejamento estratégico
	c	Mapeamento das atividades (Controladoria)
	d	Formulação de estratégia tributária
Passo 5	Questionamento judicial de tributos	
	a	Princípios constitucionais da corporação
	b	Hierarquia da legislação tributária (ordenamento jurídico)
Passo 6	Planejamento tributário induzido pela legislação	
	a	Sistema de apuração de tributos
	b	Formas de retribuição dos acionistas
	c	Formas de recuperação de tributos
Passo 7	Planejamento tributário nas organizações societárias	
	a	Captação de recursos internos
	b	Responsabilidade das pessoas ligadas
	c	Prejuízo fiscal, base negativa da CSLL e do IRPJ
Passo 8	Diligência como fonte de planejamento tributário	
	a	Identificação de ativos e passivos não contabilizados
	b	Recuperação de crédito fiscal
	c	Processo de compra e venda de mercadorias e produtos
Passo 9	Limites do planejamento tributário	
	a	Questionamento pelo Fisco
	b	Defesa (ação fiscal) do Departamento Jurídico
	c	Jurisprudência favorável ao contribuinte
	d	Defesa fiscal — Contribuinte × Aduana (Administrativa)
	E	Recuperação de tributos em trânsito

Oliveira (2013), Oliveira *et al.* (2015) e Crepaldi (2017) apresentam algumas alternativas para o desenvolvimento do planejamento tributário, ou seja, planos já executados anteriormente pelas organizações empresariais e presentes em seu cotidiano, a serem observadas com a finalidade de elaboração de estratégias legalmente aceitas voltadas à minimização dos custos tributários.

2.1.2.1 Levantamento de balancetes de suspensão

Crepaldi (2017, p. 135) argumenta que “medida imprescindível para o acompanhamento do planejamento fiscal do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa é realizar, mensalmente, a comparação dos referidos recolhimentos com aqueles efetivamente gerados pelos resultados da empresa”, e adotar a opção que resultar em menor valor a recolher.

Como exemplo, Crepaldi (2017) expõe a situação hipotética de que uma empresa tenha recolhido IRPJ e CSLL no valor de R\$ 213.000,00 e R\$ 97.000,00, respectivamente, no período de janeiro a junho. Em julho foi apurado lucro real que resultou em IRPJ de R\$ 192.000,00 e CSLL de R\$ 89.000,00 devidos. Portanto, a empresa poderá suspender o recolhimento dos impostos apurados no balancete de julho, pois já efetuou o recolhimento, no ano, de valor superior ao devido conforme apuração deste período.

A possibilidade de suspensão encontra-se expressa no Art. 227 do Decreto nº 9.580/2018, conforme segue:

Art. 227. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto sobre a renda devido em cada mês, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou os balancetes de que trata este artigo:

I - deverão ser levantados em observância às leis comerciais e fiscais e transcritos no livro diário; e

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto sobre a renda devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Ficam dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, por meio de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto sobre a renda devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II, III e IV deste Capítulo.

§ 4º Ato do Poder Executivo federal poderá dispor sobre as instruções para aplicação do disposto neste artigo.

2.1.2.2 Adições ao lucro real

Segundo Crepaldi (2017), as adições referem-se a despesas contabilizadas e indedutíveis para efeitos tributários, como multas indedutíveis, doações, brindes, entre outras. Para fins de planejamento tributário, sugere-se uma análise crítica dos valores adicionados ao Lucro para apuração do lucro real, verificando sua procedência, pois pode ocorrer que determinada adição não seja devida. De acordo com Crepaldi (2017, p. 157) “Um exemplo de adição comum, e que pode ser observado nas empresas, é o de despesas indedutíveis. Quando analisada a documentação, observa-se que se trata de despesas operacionais, portanto, dedutíveis”.

Oliveira *et al.* (2015, p. 262-263) aponta as adições a serem realizadas como ajuste do lucro líquido do período de apuração para determinação do lucro real em concordância com a legislação tributária.

- Os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos pela contabilidade na apuração do lucro líquido contábil, mas que não sejam aceitos pela legislação tributária como dedutíveis, para determinar o lucro real, tais como:
 - a) Gastos contabilizados com inobservância das disposições legais;
 - b) Prejuízo decorrente da avaliação de investimentos em coligadas ou controladas, com base no patrimônio líquido destas, ou seja, com a utilização do método conhecido como equivalência patrimonial – ou *equity method*;
 - c) Excesso de depreciação contabilizada no período, mas já deduzida em exercícios anteriores, referente a incentivos fiscais da depreciação acelerada;
 - d) Constituição contábil de provisões não dedutíveis – ou não aceitas pelo fisco, como redutoras do lucro contábil. Exemplos: garantia de produtos, contingências, provisão para créditos de liquidação duvidosa, desvalorização dos estoques etc.
 - e) Depreciação e despesas de encargos financeiros contabilizados referentes a bens oriundos de arrendamentos mercantis e *leasing* financeiro;
 - f) Ajustes de *impairment* de ativos enquanto não ocorrer a efetiva realização da perda.
- Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real, tais como:
 - a) Realização da reserva de reavaliação;
 - b) Quantias oriundas de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital social;
 - c) Ágio recebido por sociedades que não revistam a forma de sociedades por ações;
 - d) Lucro inflacionário realizado;
 - e) Lucros apurados em controladas e coligadas localizadas no exterior.
- Os encargos de depreciação apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos na legislação tributária.

2.1.2.3 Exclusões ao lucro real

Segundo Oliveira *et al.* (2015) o lucro contábil de determinado período pode ser diferente do lucro para efeitos tributários conforme determinado pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR). A tributação do Imposto de Renda e Contribuição Social tem como base o conceito de lucro real, definido pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR) em seu Art. 258 da seguinte forma: “O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento”.

Oliveira *et al.* (2015, p. 263) aponta as exclusões a serem realizadas como ajuste do lucro líquido do período de apuração para determinação do lucro real em concordância com a legislação tributária.

- Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício, tais como:
 - a) Depreciação acelerada incentivada;
 - b) Exaustão mineral calculada sobre a receita bruta a título de incentivo fiscal.
- Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real, tais como:
 - a) Lucro na exportação de manufaturados amparada por Programa Befiex;
 - b) Lucro decorrente da avaliação de investimentos em coligadas ou controladas, com base no patrimônio líquido destas – equivalência patrimonial e lucros e dividendos auferidos nos demais investimentos em participações societárias;
 - c) Lucro inflacionário não realizado.
- Os prejuízos de exercícios anteriores.

2.1.2.4 Compensação de prejuízos fiscais

Crepaldi (2017) menciona como possível ação do planejamento tributário a compensações de prejuízos fiscais, podendo ocorrer uma vez que a pessoa jurídica obtenha lucro no período, este poderá ser deduzido com prejuízos fiscais acumulados apurados em períodos anteriores. Entretanto, a compensação de tais prejuízos é limitada a 30% do lucro real antes da compensação. O Art. 579, § 1º e Art. 580 do Decreto nº 9.580/2018 apresentam o meio de determinação do prejuízo compensável, a possibilidade de compensação total ou parcial, e o limite máximo a ser observado.

Art. 579. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Lalur.

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite estabelecido no art. 580.

Art. 580. O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas neste Regulamento, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

2.1.2.5 Compensação de tributos

De acordo com Oliveira (2013) uma vez que o contribuinte possua créditos fiscais, pode utilizá-los para compensação de outros tributos a vencer, como PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, gerando uma economia de caixa para a empresa. Dessa forma, o contribuinte que apurar crédito, relativo a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá usá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por este mesmo órgão. O autor explica que essa compensação será efetuada mediante a entrega do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) à Receita Federal, onde serão informados os créditos utilizados e respectivos débitos compensados, meio pelo qual é viabilizada ao contribuinte a ágil compensação de seus créditos tributários (OLIVEIRA, 2013).

Tratando-se de pessoa jurídica, o Art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 598, de 28 de dezembro de 2005 determina que o sujeito passivo deverá encaminhar à Receita Federal a Declaração de Compensação, Pedido Eletrônico de Restituição ou Pedido Eletrônico de Ressarcimento gerados a partir do Programa PER/DCOMP, para utilização de créditos apurados relativos a tributo ou contribuição na compensação de débitos próprios ou ser restituído ou ressarcido desses valores. A mesma Instrução Normativa define, em seu Art. 2º, inciso III, que o contribuinte poderá ser ressarcido via Pedido de Ressarcimento uma vez que os tributos dos quais se originou o crédito, por exemplo, o PIS e a COFINS, sejam passível de ressarcimento. Quanto ao Pedido de Restituição, o Art. 2º, inciso IV, determina que poderá o sujeito passivo ser restituído quando o crédito se refira a, por exemplo, saldo negativo do IRPJ e da CSLL e pagamentos indevidos ou a maior. Por fim, o inciso V do mesmo artigo estabelece que se tratando de Declaração de Compensação, é possível realiza-la na hipótese de que o crédito do sujeito passivo se refira a um dos créditos mencionados nos incisos III e IV e o débito próprio se refira a tributos como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF, IOF, entre outros.

No que tange a atualização dos créditos a serem compensados ou restituídos, os artigos 942 e 944 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 determinam que:

Art. 942. O valor a ser utilizado na compensação ou na restituição será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou da restituição e de um por cento relativamente ao mês em que for efetuada.

Art. 944. As restituições do imposto sobre a renda serão acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou da restituição e de um por cento relativamente ao mês em que for efetuada.

2.1.2.6 Contribuições sociais retidas na fonte

Oliveira (2013) aborda que para efeito de planejamento tributário, os valores retidos de PIS, COFINS e CSLL serão considerados como antecipação do tributo apurado devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, podendo ser compensados com o imposto e as contribuições da mesma espécie. Os artigos 30 e 31 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 determinam as pessoas jurídicas prestadoras de serviços específicos que estão sujeitas a retenção na fonte das contribuições sociais, e a alíquota a ser aplicada para determinação do valor devido, respectivamente:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 3º Fica dispensada a retenção de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF eletrônico efetuado por meio do Siafi.

2.1.2.7 Deduções da receita bruta

Segundo Oliveira (2013, p. 232), “a devolução de produtos ou de mercadorias ao estabelecimento remetente pode gerar uma antecipação de tributos, uma vez que nem sempre o produto ou a mercadoria retorna no próprio mês em que foi emitida sua nota fiscal”, ou ainda, postergar o recolhimento, caso a operação ocorra na mesma competência, pois as devoluções de vendas são reconhecidas como deduções da receita bruta do período.

Greco e Arend (2013, p. 97) explicam que “as deduções das vendas compreendem as operações de vendas canceladas, devoluções de vendas, descontos incondicionais, abatimentos concedidos e ainda os impostos incidentes sobre as vendas”. Os autores Greco e Arend (2013) apontam que os valores decorrentes de vendas canceladas e devoluções correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços. Os descontos incondicionais são valores que reduzem o preço de venda incondicionalmente, ou seja, sem depender de evento posterior à emissão da nota fiscal para a sua concessão. Já os abatimentos tratam-se de reduções do preço de venda posteriores à emissão de documento fiscal, oriundos de, por exemplo, mercadoria em desacordo com o pedido. Por fim, os tributos incidentes sobre as vendas são deduções referentes às obrigações tributárias calculadas proporcionalmente ao valor da receita auferida pela pessoa jurídica.

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 9.580/2018, determina os elementos que se compreendem no conceito de receita bruta, bem como suas possíveis deduções.

Art. 208. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

2.1.2.8 Programa de alimentação do trabalhador

Crepaldi (2017) aponta que é permitido às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real deduzir do imposto de renda devido apurado no mês, a título de incentivo fiscal, o valor

correspondente à aplicação da alíquota do imposto sobre o total das despesas de custeio realizadas no período em Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT). O Art. 1º, parágrafos 1º, 2º e 3º, do Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, determina o seguinte a respeito do referido incentivo:

Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

§ 2º A dedução do Imposto de Renda estará limitada a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subsequentes.

Nota: A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, limitou a dedução a 4% do Imposto de Renda devido.

§ 3º As despesas de custeio admitidas na base de cálculo de incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.

2.1.2.9 Perdas no recebimento de créditos

Segundo Crepaldi (2017) a legislação prevê a possibilidade de computar como despesa para efeito de determinação do lucro real e apuração do IRPJ e da CSLL algumas perdas devido à inadimplência de clientes, referentes às vendas a prazo de produtos, mercadorias ou serviços prestados. Os créditos realmente não recuperáveis devem fazer parte das despesas para cálculo dos tributos. Para isso, a empresa precisa provar que não existem mais possibilidades de cobrança. Segundo Art. 9º, § 1º da Lei nº 9.430/96, poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

O parágrafo 7º do mesmo artigo determina que para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, poderão ser registrados como perda os créditos:

- I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;
- II - sem garantia, de valor:
 - a) até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
 - b) acima de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa; e
 - c) superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor:
 - a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e
 - b) superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e
- IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas “a” e “b” do inciso II do § 1º, ou seja, limite de até R\$ 5.000,00 (a) e de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00 (b) por operação, e as alíneas “a” e “b” do inciso II do § 7º, isto é, limite de até R\$ 15.000,00 (a) e de R\$ 15.000,00 até R\$ 100.000,00 (b) por operação, serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor, de acordo com o Art. 9º, § 2º da Lei nº 9.430/96.

2.1.3 Obrigações Acessórias

O termo obrigação tributária principal refere-se ao dever jurídico de pagar tributo, já a obrigação acessória, por sua vez, diz respeito a obrigações outras que não estão relacionadas a encargos monetários. A obrigação acessória tem por objetivo a coleta de dados pelo Fisco para apuração do valor pecuniário a ser arrecadado, bem como para fins de fiscalização, criando instrumentos para combater a sonegação e a evasão tributária (MACÊDO, 2016).

O Artigo 113 do Código Tributário Nacional determina o seguinte a respeito da obrigação tributária principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

Segundo Macêdo (2016), o artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional determina a responsabilidade dos sujeitos passivos de operacionalizar a atividade estatal de arrecadação e fiscalização, seja cumprindo com deveres de prestar informações, seja suportando atividades de fiscalização. Dessa forma o Fisco obtém conhecimento do surgimento de relações jurídicas tributárias materiais, ou seja, segundo Fernandes (2014), critério material, que é a conduta do contribuinte que resultará na obrigação tributária.

Siqueira (2011, p. 144) menciona a respeito da obrigação acessória e as consequências de seu incumprimento, ou seja, a não realização da mesma conforme previsto em lei, transforma a obrigação acessória em obrigação principal relativa à penalidade pecuniária. “Portanto, cabe ao gestor tributário organizar e preparar a equipe que lida com as questões fiscais do negócio para que as obrigações acessórias sejam rigorosamente cumpridas”. Como exemplo, o autor aborda a emissão do documento fiscal, obrigação acessória imprescindível ao cumprimento da obrigação principal no caso de mercadorias e serviços com incidência do ICMS, do IPI e/ou do ISSQN.

Para cumprimento dessa obrigação acessória, de acordo com o mesmo autor, o profissional precisa estar atento às determinações da legislação Federal, Estadual e/ou Municipal, referente à base de cálculo, à alíquota e aos benefícios fiscais, bem como ao preenchimento do documento fiscal, que inclui a observância, por exemplo, da situação tributária, natureza da operação, código fiscal da operação, data de emissão e saída, prazo de validade do documento fiscal, entre outros.

Chaves (2010, p. 56) também cita algumas práticas a serem executadas no que tange às obrigações tributárias acessórias, tais como “escriturar livros; prestar informações; expedir notas fiscais; fazer declarações; promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros; manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas; aceitar a

fiscalização periódica de suas atividades”, com o objetivo de fornecer ao Fisco a verificação do nascimento e adequado cumprimento da obrigação tributária.

A não realização de requisitos previstos em lei resulta em infração, mesmo que não intencional, podendo o Fisco concluir a tentativa de evasão fiscal e, conseqüentemente, penalidade, ou seja, custos à pessoa jurídica (SIQUEIRA, 2011).

2.1.4 Administração do Crédito Tributário

A respeito da administração do crédito tributário, terceiro fator a ser considerado na prática da gestão tributária, uma vez que a ineficácia desta ação também pode vir a causar ônus à empresa, Siqueira (2011) aborda que, como já mencionado anteriormente, o gestor deve atentar-se as questões tributárias antes e após a ocorrência do fato gerador, até que ocorra a prescrição ou a decadência, pois existem situações em que pode ocorrer a suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário.

Segundo Siqueira (2011, p. 152), a equipe de gestão tributária tem papel importante na administração do crédito tributário: “Em todas as situações em que a exigibilidade do crédito tributário deixa de existir, a equipe de gestão tributária deve agir de forma a resguardar os direitos da empresa e preservá-la de dispêndios desnecessários”.

As suspensões são medidas preventivas que podem ser adotadas com o propósito de se defender da exigência fiscal. Sendo assim, por exemplo, se os débitos tributários são altos e o contribuinte não pode quitá-los em parcela única, pode solicitar ao Fisco o parcelamento, ou se discorda da exigência fiscal, a gestão poderá propor recurso administrativo ou judicial. Nas situações de extinção do crédito tributário temos a compensação e a transação, atitudes estratégicas que podem significar menor interferência no fluxo de caixa da empresa (SIQUEIRA, 2011).

A compensação pode ocorrer quando, se previsto em lei, o sujeito devedor for também credor do Fisco, sendo possível realizar o pagamento da obrigação por meio da compensação com seu crédito tributário. Já a transação, prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional, trata-se das concessões mútuas, ou seja, pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, resultando na extinção do crédito tributário. Enfim, quanto às situações de exclusão do crédito tributário, isenção e anistia, a gestão tributária deve dar particular atenção à isenção, pois dispensa o pagamento de tributos decorrentes de futuros fatos geradores (SIQUEIRA, 2011).

2.1.5 Elisão Fiscal

Em seu artigo, Siqueira (2011) explica a respeito da elisão fiscal, prática legítima e lícita, classificada em duas espécies: aquela decorrente da própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei, ou seja, é o distanciamento da incidência tributária de forma legal.

No que tange a elisão fiscal decorrente da legislação, esta permite a economia tributária, dado que oferece ao contribuinte determinados benefícios fiscais, alternativa para a redução da carga tributária. Já no segundo caso, a pessoa jurídica utiliza-se de elementos que a lei não proíbe, ou seja, lacunas na legislação, e adequa suas operações com o objetivo de reduzir o custo tributário.

A elisão tributária “ocorre quando o contribuinte escolhe uma forma alternativa para obter o resultado elisivo”, podendo ser utilizada a critério do indivíduo na administração de seus negócios, tendo como objetivo evitar a ocorrência do fato gerador, ou ainda reduzir o impacto financeiro estabelecido pela obrigação tributária devida (FERNANDES, 2014).

2.1.6 Evasão Fiscal

A evasão fiscal é o afastamento ilícito da incidência, total ou parcial, da norma tributária, mediante atos de ocultação e falsificação. Consiste na ação proposital de omitir ou esconder a ocorrência do evento tributável. Ocorre, por exemplo, quando o comerciante, devendo emitir nota fiscal na venda de uma mercadoria, não o faz com o intuito de ocultar a operação e afastar, de forma ilegal, a incidência do tributo devido (SIQUEIRA, 2011).

Na evasão, segundo Fernandes (2014), a ação sempre será ilícita e a incidência da norma tributária sempre ocorre, ou seja, há a concretização do fato gerador e, conseqüentemente, tributo devido. Porém, o contribuinte tem a intenção de não efetuar o pagamento e busca meios de omitir o fato gerador concretizado.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, define crimes contra a ordem tributária. Seu artigo 1º estabelece que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Fernandes (2014) aponta que existem práticas relacionadas à minimização do ônus tributário que são expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico. Deste modo, a legislação atribui uma consequência para os casos de evasão, como nulidade do negócio jurídico, imputação de multas pecuniárias ou até mesmo a privação da liberdade em casos tipificados criminalmente. Contudo, nem todas os procedimentos adotadas a fim de reduzir os dispêndios com tributos são ilícitos. A autora menciona que “a identificação das características da evasão é essencial para que não se recaia em proibições generalizadas que possam vir a prejudicar o contribuinte e ferir o sistema constitucional tributário” (FERNANDES, 2014).

2.2 TRIBUTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS

A empresa objeto de estudo atua no segmento de concessionária de veículos pesados, sendo sua atividade econômica principal o comércio por atacado de veículos novos e usados, e suas atividades secundárias o comércio a varejo de peças e acessórios, bem como serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores. A empresa é optante pelo regime de tributação do lucro real, cuja determinação das pessoas jurídicas obrigadas a essa modalidade de apuração está disposta no Artigo 257 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 257. Ficam obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 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, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar;

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

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou à redução do imposto sobre a renda;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma estabelecida no art. 219;

VI - que explorem 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 resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio;

VIII - que tenham sido constituídas como sociedades de propósito específico, formadas por microempresas e empresas de pequeno porte, observado o disposto no art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006; e

IX - que emitam ações nos termos estabelecidos no art. 16 da nº Lei 13.043, de 2014.

§ 1º As pessoas jurídicas não enquadradas no disposto no caput poderão apurar os seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Título.

§ 2º As pessoas jurídicas de que tratam os incisos I, III, IV e V do caput poderão optar, durante o período em que submetidas ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis, pelo regime de tributação com base no lucro presumido, observado o disposto no art. 523.

Crepaldi (2017) aponta que a administração tributária federal exige que o lucro real apurado no período seja comprovado com lançamentos contábeis, transmitidos à Receita Federal por meio das obrigações acessórias anuais: Escrituração Contábil Digital e Escrituração Contábil Fiscal. Na perspectiva do autor, este regime tributário deveria ser padrão para as organizações, uma vez que o procedimento desse modelo de apuração consiste em verificar as receitas diminuídas pelos custos e despesas, e a partir do resultado líquido do período realizar os ajustes por meio das adições, exclusões ou compensações.

Entretanto, Correia *et al.* (2018, p. 27) argumentam que no regime de tributação do lucro real “o IRPJ e a CSLL são calculados sobre resultados econômicos, mas nem sempre tão justo, já que as adições tendem a distorcer as perdas, custos e despesas realizadas no período”. Contudo, esse regime, além de prover uma base para cálculo dos tributos mais aproximada do real resultado do período, viabiliza maiores possibilidades de utilização de planejamento tributário.

O conceito de lucro real está determinado no Artigo 258 do Decreto nº 9.580 de 2018, conforme segue:

Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Andrade Filho (2018) explica que inicialmente são contribuintes desse tributo todas as empresas sediadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do IRPJ. Uma vez que a empresa objeto de estudo é obrigada ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real, está sujeita a determinação da base de cálculo da CSLL do período sobre o resultado ajustado, pois a modalidade de apuração dessa contribuição está atrelada ao regime escolhido para levantamento do débito e pagamento do IRPJ, conforme abordado por Andrade Filho (2018).

Ainda na esfera federal, a empresa a ser estudada no presente trabalho é obrigada ao levantamento mensal do PIS e da COFINS apurados pelo regime de não cumulatividade, incidentes sobre receitas de vendas e prestação de serviços, outras receitas e receitas financeiras. Segundo Pêgas (2018), as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem adotar obrigatoriamente o regime não cumulativo, sendo as alíquotas básicas aplicáveis, regra geral, de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, e alíquotas diferenciadas de 0,65% e 4%, respectivamente, para cálculo das contribuições devidas sobre receitas financeiras.

A base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro real será apurada, como regra geral, pelo total das receitas deduzidas as exclusões permitidas de acordo com a legislação, são elas: vendas canceladas, devolução de vendas e os descontos incondicionais concedidos. Sobre esta base são aplicadas as alíquotas básicas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, podendo ser reduzido o valor das contribuições a pagar com a utilização de créditos permitidos em lei (PÊGAS, 2018).

No que diz respeito aos tributos estaduais, incide sobre a operação da empresa o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pela venda de veículos e peças. Segundo Sousa (2018, p. 88), para fins desse imposto, “o conceito de mercadorias inclui produtos, alimentos, bebidas, minerais, energia elétrica e combustíveis”, podendo ser “seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Isso significa que a alíquota do ICMS poderá ser menor para as mercadorias e serviços mais necessários e maior para os menos necessários, ou mais supérfluos”.

Sousa (2018, p. 89) expõe que “o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e a prestação de serviços de comunicação em caráter oneroso”, e explica que:

É contribuinte do ICMS toda e 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 (SOUSA, 2018, p. 92).

Por fim, na esfera municipal, há a obrigatoriedade da apuração e recolhimento mensal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), incidentes sobre serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores. O artigo 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 determina que “o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”. Os serviços prestados pela empresa objeto de estudo referem-se ao código 14.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que apresenta a seguinte descrição:

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Segundo Oliveira *et al.* (2015, p. 121), contribuinte do ISSQN é a pessoa física ou jurídica que tenha vínculo direto com o evento que constitua o fato gerador, “é o prestador de serviço, e este é o profissional autônomo ou a empresa que exerça, em caráter permanente ou eventual, com ou sem estabelecimento fixo, quaisquer atividades referidas na lista de serviços”.

A base de cálculo é o preço do serviço sem nenhuma dedução, exceto os descontos incondicionais concedidos, sendo a alíquota incidente definida pela legislação de cada município, bem como o prazo de recolhimento e o período de apuração (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

2.3 O *FRAMEWORK* DE SCHOLLES E WOLFSON

Em sua tese, Calijuri (2009) defende a utilização do *Framework* de Scholes e Wolfson para análise da gestão tributária. A autora explica que essa estrutura tem por objetivo fornecer uma visão com maior amplitude de como os tributos afetam as atividades da organização e analisar como a mesma também é afetada por outras questões não relacionadas à tributação, como “acordos internacionais, políticas monetárias, regulação dos serviços públicos, restrições monetárias, regulação do mercado de seguros, bancos, indústria farmacêutica, e outros programas governamentais que não são refletidos na legislação tributária, como os incentivos à agricultura” (CALIJURI, 2009, p. 80).

Calijuri (2009, p. 80) explica a respeito das escolhas das empresas quanto aos investimentos e o motivo pelo qual algumas decisões podem resultar em altos retornos e outras em baixo retorno do investimento, pois há a influência dos tributos.

Algumas delas selecionam aqueles que podem obter altos retornos antes dos impostos e outras selecionam investimentos que podem trazer baixo retorno antes dos impostos, mesmo que ambos estejam disponíveis para todas as empresas. Isso acontece porque os retornos são tributados diferentemente, seja porque estão situados em jurisdições distintas, seja porque, mesmo estando situados na mesma jurisdição, são tributados diferentemente devido à forma de constituição da empresa.

A estrutura sugerida por Scholes e Wolfson, conforme defendida por Calijuri (2009), abrange três enfoques: “todas as partes, todos os tributos, todos os custos”. O primeiro foco de análise da gestão tributária determina a importância de serem consideradas as consequências de uma ação proposta por essa gestão a todas as partes envolvidas. O segundo foco refere-se ao dever da observância tanto aos tributos explícitos, ou seja, aqueles pagos diretamente ao sujeito ativo, quanto aos tributos implícitos, segundo Calijuri (2009, p. 81), “aqueles pagos indiretamente na forma de menores taxas de retorno antes dos impostos em investimentos incentivados”. Por fim, aborda-se a necessidade do gestor “reconhecer que os tributos representam apenas um dentre muitos custos dos negócios e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento [...]”.

Diferente do planejamento tributário tradicional, o principal objetivo do *Framework* de Scholes e Wolfson não é minimizar tributos, mas sim uma análise global da organização, visando à elaboração de uma gestão tributária efetiva, e então a maximização dos retornos do investimento (CALIJURI, 2009).

2.3.1 Todas as partes

Segundo Calijuri (2009, p. 116), a gestão tributária sob a perspectiva do *Framework* deve considerar todas as partes envolvidas para que a operação aconteça, no momento do contrato ou no futuro. A autora exemplifica esse ponto da seguinte forma:

Para evitar operações com desvantagens competitivas, os gestores devem entender como as mudanças na legislação tributária pode influenciar o comportamento dos consumidores, como exemplo claro dessa perspectiva contratual, pode-se citar o estímulo fiscal a alguns produtos, dado pelo governo com a diminuição da alíquota dos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), estimulando o consumo de determinados produtos e, conseqüentemente, diminuindo o consumo de outros.

Calijuri (2009) menciona que “todas as partes” contratadas devem ser observadas na gestão tributária, dado que uma gestão tributária dotada de visão estratégica não pode refletir sobre suas ações e tomar decisões de forma isolada. Ou seja, trata-se de uma abordagem multilateral, em que são avaliadas todas as partes contratuais como, por exemplo, patrões e empregados. A empresa não deve, por exemplo, adiar o pagamento de salários com a finalidade de reduzir os tributos a pagar no período. Calijuri (2009, p. 116) cita outros exemplos de partes a serem analisadas:

Os fornecedores constituem uma das outras partes que devem ser consideradas sobre a perspectiva contratual, como também os concorrentes. O principal motivo de considerar todas as partes em uma gestão tributária é que não se pode pensar na empresa isoladamente. A gestão deve levar em consideração os sócios, os consumidores, e até mesmo seus competidores/concorrentes.

2.3.2 Todos os tributos

Calijuri (2009) defende também o segundo enfoque proposto por Scholes e Wolfson, o qual determina que todos os tributos devem ser mensurados e analisados em uma gestão tributária, os tributos explícitos e implícitos. Averiguar cada tributo decorrente de cada operação da empresa é fundamental, esses conhecidos como tributos explícitos, contudo, os tributos implícitos também devem ser estudados, uma vez que refletem no retorno antes dos tributos sobre investimentos favorecidos com incentivos fiscais.

Calijuri (2009, p. 85) explica que “a maioria das decisões tomadas no ambiente empresarial tem reflexos tributários e, entre outras coisas, os tributos impactam no sucesso dessas decisões”, visto que, frequentemente, tais medidas são analisadas a partir do valor presente da expectativa de retorno de um investimento depois dos tributos. Contudo, sob a perspectiva “todos os tributos”, para cálculo do valor total de tributos a ser analisado para tomada de decisão, com relação ao retorno de um investimento, devem ser considerados tanto os tributos explícitos quanto os implícitos. Esse último, tão evidenciado nessa teoria, pode refletir diretamente no retorno do investimento antes dos tributos, sendo esse fator um ponto a mais a ser avaliado pela empresa.

A respeito dos tributos implícitos, Calijuri (2009, p. 86) explica que:

Os tributos implícitos refletem como um ativo favorecido fiscalmente tem um retorno antes dos tributos menor que um ativo não favorecido fiscalmente, com riscos similares. De uma forma simples, os tributos implícitos são a diferença entre o retorno antes dos tributos de uma empresa que é integralmente tributada por tributos explícitos e o retorno antes dos tributos de uma empresa que sofre incidência baixa dos tributos explícitos.

Partindo da hipótese de que dois ativos apresentem o mesmo retorno antes dos tributos, mas que o retorno de um dos ativos seja tributado mais favoravelmente que o outro, o retorno depois dos tributos do ativo favorecido por benefícios ou incentivos fiscais, será maior que aquele tributado sem benefício. “A diferença existente entre os retornos dos dois ativos, antes e depois dos tributos, é o tributo implícito e o tributo calculado e registrado é o tributo explícito” (CALIJURI, 2009, p. 83). No que tange as formas de benefícios e incentivos fiscais que conduzem à tributação mais favorável de determinados ativos, Calijuri (2009, p. 90) cita os seguintes exemplos:

Os investimentos podem ser favorecidos fiscalmente de diversas formas, como: isenção total; isenção parcial (exportação); créditos fiscais (créditos sobre exportações); deduções (depreciação acelerada); diferimento do reconhecimento das receitas. Mas, também, podem ser tributados mais fortemente que os outros investimentos: alíquotas concentradas (combustíveis), tarifas aduaneiras, reconhecimento das receitas antes da realização (ganho de capital sobre investimentos em moeda estrangeira), não permissão de despesas relacionadas ao investimento (imóvel cedido), entre outros.

Segundo Calijuri (2009, p. 83), consoante com a teoria dos tributos implícitos, em um mercado completamente competitivo “os investidores aumentarão o preço dos investimentos favorecidos fiscalmente relativamente a outros investimentos não favorecidos”, assim, os investimentos favorecidos por benefícios e incentivos podem gerar menor retorno antes dos tributos, igualando o retorno depois dos tributos de ambos os investimentos. Logo, as empresas com baixa carga tributária, geralmente, dispõem de mais baixas taxas de retorno comparadas àquelas empresas que pagam tributos com altas alíquotas, não favorecidas por benefícios ou incentivos fiscais. Isto é, a suposta economia de caixa resultante da obrigação pelo pagamento de tributos explícitos mais baixos é perdida, uma vez que os benefícios são revertidos no mercado em menor retorno dos investimentos (CALIJURI, 2009).

Calijuri (2009, p. 95) afirma que “o tributo explícito em qualquer ativo é a diferença entre o retorno antes e depois dos tributos em um dado ativo”, e explica como entender quanto o tributo implícito representa do total de tributos sobre o retorno de um investimento a partir do cálculo da diferença entre o retorno antes dos tributos de um ativo A (tributado favoravelmente) e um ativo B (completamente tributado). Portanto o tributo implícito é obtido por $R_b - R_a$, conforme exemplificado a seguir:

Assumindo que a taxa de retorno antes dos tributos em um ativo integralmente tributado seja de 10% e que a taxa de retorno antes dos tributos, ajustada ao risco de um ativo favorecido fiscalmente (benefício fiscal), seja de 7%, então, a taxa de tributo implícito será de 3% (10%-7%). Ressalte-se que um ativo integralmente tributado não terá tributo implícito (CALIJURI, 2009, p. 86).

O cálculo para determinação do tributo implícito consiste na diferença entre o retorno antes dos tributos de um investimento tributado integralmente e o retorno antes dos tributos de um investimento fiscalmente favorecido. Ou seja, o tributo implícito representado por tIa incidente, hipoteticamente, sobre o retorno de um ativo integralmente tributado, não favorecido por benefícios ou incentivos fiscais (não havendo nesse caso tributo implícito), levaria a um retorno antes dos tributos igual ao retorno do investimento favorecido. Isto é, sobre um ativo integralmente tributado há incidência apenas de tributos explícitos, porém com alíquotas mais elevadas, e sobre um ativo favorecido fiscalmente há o tributo implícito (menor retorno do investimento comparado ao retorno de um ativo tributado integralmente), além do tributo explícito com menores alíquotas (CALIJURI, 2009). A equação da taxa tIa do tributo implícito é dada a seguir:

$$tIa = \frac{Rb - Ra}{Rb}$$

em que:

tIa = taxa do tributo implícito;

Rb = taxa de retorno antes dos tributos, de um investimento “b” tributado integralmente, ajustada pelo risco (*benchmark*);

Ra = é a taxa de retorno antes dos tributos, de um investimento “a” ajustado ao risco (ativo fiscalmente favorecido) (CALIJURI, 2009, p. 86).

Aplicando os valores do exemplo exposto na referida equação, em que se considera uma taxa de retorno, antes dos tributos, de 10% em um investimento integralmente tributado, e uma taxa de 7% para um investimento favorecido fiscalmente, antes dos tributos, obtém-se uma taxa de tributo implícito de 0,30. Calijuri (2009, p. 87) interpreta esse resultado da seguinte forma:

Isto significa dizer que a uma taxa de tributos de 30%, o ativo integralmente tributado trará um retorno de 7%, que é o mesmo retorno antes dos tributos que trará um ativo que é isento de tributos. Isso mostra que se o ativo for isento, não haverá pagamento de tributos explícitos, pois o investimento é isento, mas haverá pagamentos de tributos implícitos.

Segundo Calijuri (2009), embora os incentivos e benefícios fiscais contribuam para economia de caixa das empresas, podem refletir no aumento dos preços dos ativos que são favorecidos tributariamente devido à existência de preferências fiscais, bem como na redução do retorno do investimento antes dos tributos, pois os mesmos serão menos tributados. Ou seja, os investimentos tributados com alíquotas reduzidas possuem uma taxa de retorno antes dos tributos menor que os investimentos com tributação elevada, portanto, “os tributos acabam por serem pagos implicitamente mediante baixas taxas de retorno sobre os investimentos”. Esse comportamento do mercado impacta nos tributos implícitos, que aumentam na medida em que os investimentos favorecidos são precificados com altos valores, devido ao benefício da tributação reduzida (CALIJURI, 2009, p. 90).

De acordo com Calijuri (2009), as preferências fiscais, que reduzem os tributos explícitos, são as diferenças nas deduções, adições, exclusões e outros itens, decorrente da adoção de meios previstos na legislação fiscal para redução da carga tributária, que causam disparidades entre o lucro tributável e o lucro contábil, como, por exemplo, um diferimento ou isenção de tributos, a depreciação acelerada, a amortização e a exaustão, que são despesas dedutíveis para fins fiscais. Calijuri (2009, p. 87) explica a relação das preferências fiscais com o governo:

As preferências fiscais atuam como parte da política econômica governamental, de forma a incentivar as empresas, por meio de subsídios ou incentivos fiscais, entre outras preferências fiscais, a alocarem recursos, investimentos ou decisões de financiamento, de acordo com os planos do governo.

2.3.3 Todos os custos

Calijuri (2009) defende a terceira perspectiva proposta por Scholes e Wolfson (1992) ao mencionar que “todos os custos” devem ser avaliados, sejam eles tributários ou não tributários. Os gestores devem analisar, por exemplo, o *trade-off* existente entre o lucro contábil e o lucro tributável, isto é, o conflito de decisão frente a necessidade de desistência de uma opção em prol da opção escolhida, uma vez que por um lado os gestores desejam aumentar o lucro divulgado aos acionistas e usuários externos, em contrapartida, desejam aumentar ou minimizar o lucro tributável.

Calijuri (2009, p. 102) explica o interesse do investidor quanto ao entendimento sobre os custos do negócio:

Pela perspectiva do investidor, é importante entender o relacionamento entre as despesas tributárias e outras despesas custeadas pela empresa. Os investidores têm interesse em saber se os custos minimizados com tributos, independentemente de serem o resultado de preferências legais, fiscais ou o resultado da exploração de baixa de impostos jurisdicções, são indícios de uma persistente vantagem para a empresa ou se esse benefício é perdido para custos não tributários.

Sob essa ótica, é importante o gestor tributário “reconhecer que os tributos representam apenas um dentre muitos custos dos negócios e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento [...]” (CALIJURI, 2009, p. 81).

As empresas tributadas pelo lucro real devem observar as normas para fins de elaboração das demonstrações contábeis e as regras para determinação do lucro real, o que exige interpretação das legislações que regem tais normas e ciência de que o lucro contábil difere do lucro fiscal, bem como o prejuízo contábil difere do prejuízo fiscal (CALIJURI, 2009).

As receitas e despesas decorrentes das operações da empresa podem receber tratamentos diferentes para fins contábeis e fiscais. Na apuração do lucro do exercício serão registrados as receitas e os rendimentos ganhos no período, sendo as reversões de provisões um exemplo de evento a ser escriturado de forma diferenciada, pois na contabilidade financeira são tratadas como receita, e na contabilidade fiscal são excluídas do lucro líquido do período, reduzindo o lucro real apurado. Na apuração do lucro do período também serão computados os custos, despesas, encargos e perdas incorridos, dos quais pode-se citar alguns fatos que recebem tratamentos distintos, como os registros de multa de trânsito; brindes; despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores; e provisões, que são consideradas como despesa na contabilidade financeira, reduzindo o lucro líquido, e despesa indedutível na contabilidade fiscal, sendo adicionadas no Lalur, aumentando o lucro real tributável (CALIJURI, 2009).

Segundo Calijuri (2009), as despesas incorridas podem ser dedutíveis para fins fiscais se estiverem de acordo com as condições previstas no Regulamento do Imposto de Renda, devendo ser necessárias à atividade da empresa, e que sejam usuais e normais nos tipos de operações da organização.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

O presente tópico aborda estudos anteriores que também tomaram como base o *Framework* de Scholes e Wolfson. Em primeiro lugar, aponta-se o estudo de Conceição *et al.* (2012), que abordaram a respeito do tratamento dos tributos na estratégia das empresas baianas que atuam com a exploração de petróleo e gás e o nível de conhecimento de seus *controllers* sobre legislação tributária. No artigo, foi utilizada a abordagem descritiva quanto aos objetivos do estudo, e para interpretação e análise dos dados, a tipologia de pesquisa quantitativa. A coleta foi realizada por meio de questionários aplicados a uma amostra composta por gestores de cinco empresas do segmento de extração de petróleo e gás na Bahia.

Neste trabalho, as respostas obtidas foram classificadas em Planejamento Tributário, tradicionalmente conhecido e utilizado pelas empresas, ou Gestão Tributária Multidisciplinar, tendo como referência a tese de Calijuri (2009), que por sua vez utiliza como embasamento o *Framework* de Scholes e Wolfson (1992), defendendo as perspectivas de estudo “*all parties*”, “*all taxes*”, “*all costs*”. O resultado da análise dos dados mostra que os tributos se caracterizam na estratégia da empresa por meio do Planejamento Tributário representando o ponto de vista de 56% dos *controllers*, e por meio da Gestão Tributária Multidisciplinar, segundo 44% dos entrevistados. Por fim, atendendo ao segundo ponto do objetivo desse estudo, a verificação dos dados coletados, também por meio de questionários, resultou na observância de satisfação de 68% no que tange ao nível de conhecimento dos *controllers* a respeito da legislação tributária brasileira (CONCEIÇÃO *et al.*, 2012).

Uzeda e Monteiro (2014) objetivam analisar em sua pesquisa o procedimento de modernização da administração tributária da Petrobras, identificando o papel e a importância da governança corporativa e da gestão de processos nesse tipo de estruturação. Para esse trabalho, optou-se pelo estudo de caso como tipologia de pesquisa quanto aos procedimentos, e pela análise documental, observação direta *in loco* e realização de entrevistas com dirigentes e colaboradores da empresa. A empresa de grande porte objeto de estudo foi escolhida por se tratar da maior contribuinte de tributos do Brasil, na qual foi criada uma única área corporativa, anteriormente não existente, denominada Gerência Executiva de Administração Tributária, capaz de atender às necessidades do processo de estruturação da administração tributária da organização.

A fim de realizar a análise da gestão tributária sob a perspectiva multidisciplinar, tendo como objetivo a maximização do valor da empresa, foi proposto no referido estudo a utilização do *Framework* de Scholes e Wolfson, ou seja, observação da gestão tributária

considerando os focos de estudo “*all parties, all taxes, all costs*”. Entre os resultados obtidos na pesquisa de Uzeda e Monteiro (2014), conclui-se que a Petrobras alcançou sucesso ao centralizar suas atividades de gestão de tributos, atendendo às práticas da governança corporativa nesse processo de estruturação. A concentração dos procedimentos tributários foi essencial para sua padronização, maior controle e consequente aumento de desempenho da atividade tributária da organização.

Vello e Martinez (2014) analisam em seu artigo a hipótese de um planejamento tributário eficiente elaborado e executado de acordo com as boas práticas de governança corporativa, promover uma redução do risco percebido pelo mercado financeiro. Para esse estudo, utilizou-se uma amostra de 86 empresas de capital aberto listadas na BOVESPA e uma série histórica de cinco anos. Planejamento tributário eficiente é definido pelos autores como o conjunto de ações capazes de minimizar os tributos da empresa, exercidas segundo as boas práticas de governança corporativa, que não acarretem em outros custos ou tributos com efeitos superiores às reduções obtidas com as decisões do planejamento em questão.

Entre os objetivos específicos dessa pesquisa, tem-se a intenção de relacionar os conceitos trazidos por Scholes e Wolfson (1992) no que tange à gestão tributária com os conceitos de planejamento tributário e governança corporativa. Vello e Martinez (2014) argumentam que o conceito desenvolvido por Scholes e Wolfson (1992) revolucionou em todo o mundo a teoria de planejamento tributário tradicionalmente conhecido e aplicado nas empresas, trazendo três focos de estudo para a efetivação de um planejamento eficiente: *all parts, all taxes, e all costs*.

Os autores explicam que os administradores que implementam um planejamento tributário pela prática da evasão ou elisão fiscal abusiva, fazem com que suas empresas sejam vistas com maior grau de risco pelo mercado financeiro, uma vez que estão mais expostas aos riscos legais do que empresas que utilizam do planejamento tributário com cautela. Essa exposição causa dúvidas ao mercado financeiro sobre a eficiência do planejamento realizado e incertezas quanto ao fluxo de caixa futuro do negócio. A pesquisa revela o papel ativo desempenhado pela governança corporativa na garantia dos efeitos positivos de um planejamento tributário eficiente (VELLO; MARTINEZ, 2014).

Martinez (2017) utilizou o método *survey* em seu artigo com a finalidade de revisar os estudos nacionais e internacionais a respeito do tema Agressividade Tributária, prática que consiste em tentar evitar ou minimizar o custo tributário para a empresa. O autor defende que a estrutura de análise proposta por Scholes e Wolfson trata-se de um modelo para avaliar as decisões empresariais de gestão tributária, sendo tal teoria o ponto de partida para que

organizações passassem a considerar todas as partes em um contrato, ou seja, abordagem multilateral; todos os tributos, explícitos e implícitos; e reconhecer a relevância de todos os custos, tributários e não tributários, a fim de se obter um planejamento efetivo. Entre os resultados alcançados em sua pesquisa, Martinez (2017) aponta a observância de influência da governança corporativa das empresas na Agressividade Tributária, ou seja, o planejamento tributário baseado nos pilares da governança corporativa.

O artigo de Silva e Martinez (2017) tem como objetivo mensurar a agressividade fiscal de empresas brasileiras com participação de investimento no exterior, cuja questão é verificar se a presença de investimentos explica uma maior agressividade de tais empresas, utilizando a ETR (Taxa Efetiva de Tributação) como medida de agressividade. Portanto, os autores Silva e Martinez (2017) centralizam seus estudos a fim de responder a seguinte questão: as empresas brasileiras tendem a ser mais agressivas tributariamente à proporção que aumentam as operações internacionais com partes relacionadas? As hipóteses foram testadas em uma amostra constituída por 193 empresas, sendo 135 empresas sem investimento externo e 58 com investimento externo, coletadas no banco de dados do Economática.

No que tange a agressividade fiscal, um dos pontos defendidos pelos autores é que conhecer os focos de estudo propostos por Scholes e Wolfson (1992) “todas as partes, todos os tributos e todos os custos”, pode ser um facilitador para o alcance da eficiência tributária. O estudo de Silva e Martinez (2017) inova ao demonstrar a efetividade de um planejamento tributário internacional, evidenciada em termos médios por uma menor ETR naquelas empresas que mantem investimentos no exterior. As transações com partes relacionadas propiciam oportunidades e incentivos para a transferência de resultados entre fronteiras como a intenção de reduzir o ônus tributário.

Araújo *et al.* (2016) argumentaram em sua pesquisa a respeito da complexidade do sistema tributário brasileiro e do peso elevado dos impostos sobre os custos das organizações, e explica que por essa razão, muitas empresas utilizam-se da agressividades fiscal como método para redução da carga tributária. Os autores relataram que nos Estados Unidos as empresas são obrigadas a divulgar os montantes de suas reservas fiscais, a fim de assegurar maior transparência das demonstrações financeiras, e limitando, portanto, as práticas agressivas por partes das empresas listadas nas diversas bolsas norte-americanas, dentre elas a da NYSE.

Considerando-se que as empresas brasileiras são obrigadas à apuração e ao recolhimento de tributos que resultam em uma das cargas tributárias mais altas do mundo, e que muitas empresas adotam práticas agressivas fiscalmente, no sentido de diminuir ou, até

mesmo, eliminar o valor devido em tributos, Araújo *et al.* (2016) buscaram verificar se as empresas listadas na NYSE são menos agressivas fiscalmente do que as empresas listadas na BM&FBOVESPA. Para esse estudo, utilizou-se o modelo de Regressão Quantílica para uma amostra de 501 empresas, no período de 2010 a 2014. Araújo *et al.* (2016) apontaram que não existe uma posição clara dos motivos que levam as empresas adotarem práticas mais ou menos agressivas, uma vez que existem características a serem observadas nas decisões de planejamento tributário, conforme definido por Scholes e Wolfson: “todas as partes, todos os tributos e todos os custos”.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para análise, elaboração e proposição da ferramenta de gestão tributária à empresa objeto de estudo, serão considerados alguns pontos. A organização em questão já possui regime tributário definido, portanto, o planejamento estratégico, prática a ser adotada na gestão tributária conforme mencionado na fundamentação teórica deste trabalho, não estará voltado ao estudo do regime tributário ideal para o negócio, mas sim ao estudo da possibilidade da prática lícita da elisão fiscal, ou seja, benefícios fiscais e lacunas na legislação que podem resultar na minimização do ônus tributário. Também será verificado junto à empresa o cumprimento das obrigações acessórias e a administração do crédito tributário, considerando os apontamentos trazidos no referencial teórico de autores que explicam a importância desses enfoques na gestão tributária.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A abordagem quanto aos objetivos será descritiva, visando observar os fatos e analisá-los sem interferência nos mesmos. Desta forma, os fenômenos serão estudados sem que haja manipulação dos dados coletados (RAUPP e BEUREN, 2004).

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos, será utilizada a “proposição de planos e programas” como tipologia de pesquisa. Esse método caracteriza-se principalmente por objetivar a apresentação de soluções para problemas organizacionais já diagnosticados. Trata-se de um estudo de viabilidade de planos alternativos, ou seja, elaboração e implementação de modelos para situações práticas. Essa tipologia de pesquisa deve ser embasada em publicações que tratam de metodologias sobre planejamentos e obras que apresentam o modelo teórico a ser aplicado (MARTINS e THEÓPHILO, 2016).

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Para abordagem do problema, será adotada a tipologia de pesquisa quali-quantitativa. Segundo Knechtel (2014), essa abordagem interpreta os dados quantitativos por meio numérico e os dados qualitativos mediante a observação, a interação participativa e a

interpretação do discurso dos indivíduos integrantes da entidade objeto de estudo. Kauark *et al.* (2010, p. 26) explica que concerne à pesquisa qualitativa considerar que há uma relação dinâmica entre “o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa”. Já a pesquisa quantitativa “considera o que pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. Esse trabalho abrange ambas as tipologias quanto à abordagem do problema.

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Para realizar a análise da organização, assim como fundamentar e propor a utilização de ferramentas de gestão tributária observando as perspectivas do *Framework*, os instrumentos de pesquisa a serem empregados serão a observação participante, a ser realizada *in loco* na organização, bem como a análise documental.

Será necessária a análise dos livros fiscais de entradas e saídas, de relatórios auxiliares utilizados para apuração dos tributos a serem observados nesse estudo, como, por exemplo, relatório de tributos retidos na fonte, relatórios de controle, razão e conciliação das contas contábeis pertinentes aos impostos, demonstração do resultado e balancetes mensais. Alguns arquivos podem ser gerados no sistema da empresa em formato PDF e Excel, enquanto outros são elaborados em planilhas eletrônicas de controle. Também serão verificadas as rotinas e horas trabalhadas para realização das obrigações principais e acessórias exigidas da empresa e o custo administrativo consequente do cumprimento de entrega dessas obrigações.

Os referidos procedimentos de coleta de dados foram realizados mediante carta de apresentação e autorização prévia da empresa objeto de estudo, conforme modelo de carta de apresentação exposto no Apêndice A.

O estudo irá abordar todos os tributos: federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), estaduais (ICMS) e municipais (ISS). Serão coletadas junto à empresa as apurações desses tributos do exercício de 2019, com a devida autorização, a fim de verificar se todos os fatores que devem ser observados na apuração de cada tributo estão em conformidade com a legislação vigente, assim como a possibilidade de redução do ônus tributário de forma lícita.

Quanto à proposição da aplicação do *Framework* de Scholes e Wolfson, esta etapa será elaborada com auxílio de coleta de dados via observação participante a ser realizada *in loco* na organização, também mediante carta de apresentação, atendendo os focos de estudo propostos por essa estrutura: “todas as partes, todos os tributos, todos os custos”. Objetivando

o entendimento global de como a empresa opera, a observação participante será capaz de proporcionar informações para verificação de quais partes do negócio poderiam sofrer impactos negativos decorrentes de decisões tomadas na gestão tributária. Com a análise estruturada será possível avaliar se as práticas propostas para minimização do ônus tributário estariam contribuindo para a maximização dos lucros.

O Quadro 1 apresenta de forma detalhada as etapas a serem analisadas objetivando uma gestão tributária eficiente para a organização objeto de estudo à luz das perspectivas do *Framework* de Scholes e Wolfson, bem como as justificativas, procedimentos de coleta e análise, e as fontes em que estão fundamentadas.

Quadro 1 – Protocolo de Procedimentos

Etapas	Descrição	Justificativa	Perspectiva	Procedimento de coleta	Procedimento de análise	Fonte
01	Levantamento de balancetes de suspensão.	Verificação do impacto ao fluxo de caixa resultante da suspensão ou redução do IRPJ e da CSLL a pagar.	Perspectiva "todos os custos" do <i>Framework</i> , visto que a análise que resulta na suspensão ou redução do recolhimento do IRPJ e da CSLL se dá primeiramente pela determinação do lucro real do período mediante verificação das receitas, custos e despesas incorridos sob a ótica fiscal.	Lalur.	Elaboração e análise de gráfico mostrando as variações dos pagamentos de IRPJ e CSLL ao longo do ano, e o consequente impacto ao fluxo de caixa.	Crepaldi (2017); Art. 227 do Decreto nº 9.580/2018; Scholes e Wolfson (1992).
02	Análise das adições ao lucro real.	Análise crítica dos valores adicionados ao Lalur para determinação do lucro real e apuração do IRPJ e da CSLL.	Perspectiva "todos os custos" do <i>Framework</i> , uma vez que os valores podem ter tratamentos distintos na contabilidade e para fins fiscais.	Lalur e balancete acumulado em dezembro.	Análise das despesas e provisões adicionadas ao Lalur; verificação da conformidade com a legislação tributária; verificação da existência de contas não consideradas nas adições.	Crepaldi (2017); Oliveira et al. (2015); Scholes e Wolfson (1992).
03	Análise das exclusões ao lucro real.	Análise crítica dos valores excluídos no Lalur para determinação do lucro real e apuração do IRPJ e da CSLL.	Perspectiva "todos os custos" do <i>Framework</i> , uma vez que os valores podem ter tratamentos distintos na contabilidade e para fins fiscais.	Lalur e balancete acumulado em dezembro.	Análise das receitas e reversões excluídas no Lalur; verificação da conformidade com a legislação tributária; verificação da existência de contas não consideradas nas exclusões.	Oliveira et al. (2015); Scholes e Wolfson (1992).
04	Verificação da existência de prejuízos fiscais compensáveis.	Verificação da existência de prejuízos fiscais acumulados apurados em períodos anteriores, tendo em vista a redução do IRPJ e da CSLL a pagar, uma vez que o lucro real do período poderá ser compensado com esses prejuízos fiscais, refletindo diretamente no fluxo de caixa controlado pelo departamento Financeiro.	Essa análise será realizada atendendo ao foco de estudo "todos os custos" do <i>Framework</i> , pois a determinação de tais prejuízos fiscais acumulados é dada pela observação do tratamento adequado dos custos sob a ótica fiscal, podendo refletir posteriormente na minimização do desembolso com pagamento do IRPJ e da CSLL.	Lalur parte B.	Elaboração de planilha compilando os prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores e quanto já foi utilizado para compensação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; análise do quanto o saldo a compensar é significativo para redução da base de cálculo dos tributos a pagar em períodos seguintes.	Crepaldi (2017); Art. 579, § 1º e Art. 580 do Decreto nº 9.580/2018; Scholes e Wolfson (1992).

05	Verificação da possibilidade de compensação de tributos.	Verificação da existência de saldo negativo do IRPJ e da CSLL e pagamentos indevidos ou a maior para compensação de tributos devidos como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF, tendo como objetivo uma economia de caixa.	A análise levará em conta os focos de estudo "todos os tributos" do <i>Framework</i> .	Razão das contas de saldo de IRPJ e CSLL pagos por estimativa, e indevidamente ou a maior; conciliação das contas de tributos federais com pagamentos pendentes.	Elaboração de planilha com os valores de créditos coletados e sua respectiva natureza, bem como os débitos em aberto; análise da possível economia de caixa consequente da compensação de débitos pendentes de pagamento, e/ou débitos a serem apurados nos períodos seguintes.	Oliveira (2013); Art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 598/2005; Art. 942 e 944 do Decreto nº 9.580/2018; Scholes e Wolfson (1992).
06	Análise das contribuições sociais retidas na fonte sob a ótica do prestador.	Análise do impacto das compensações dos tributos antecipados no valor a pagar do PIS, COFINS e CSLL apurados no mês.	Perspectiva "todas as partes" do <i>Framework</i> , uma vez que o tomador do serviço tem a responsabilidade pelo recolhimento do tributo retido na fonte, e o prestador, consequente direito de compensação.	Razão mensal das contas de PIS, COFINS e CSLL retidos na fonte; apurações mensais do PIS e da COFINS e Lalur.	Elaboração de planilha compilada contendo o total mensal de PIS, COFINS e CSLL retidos na fonte; análise de quanto % essas retenções representam dos tributos apurados no período, reduzindo o total a pagar e consequentemente gerando uma economia de caixa.	Oliveira (2013); Art. 30 e 31 da Lei nº 10.833/2003; Scholes e Wolfson (1992).
07	Análise das deduções sobre a receita bruta.	Verificação de quanto as deduções representam da receita bruta do período e qual o efeito na base de cálculo tributável. Estudo do impacto no valor a pagar de ISS apurado no período decorrente dos cancelamentos de notas fiscais de prestação de serviços.	A análise será realizada sob a perspectiva "todos os tributos" e "todos os custos" do <i>Framework</i> .	Demonstração do Resultado; relatório de notas fiscais canceladas.	Elaboração de planilha expondo as deduções mensais sobre a receita bruta, e quanto elas representam de redução da base de cálculo tributável. Elaboração de planilha evidenciando quanto % do ISS mensal apurado representa o imposto pago por notas fiscais de serviços canceladas, decorrente da burocracia da legislação municipal para cancelamento efetivo do documento fiscal e dispensa do pagamento do imposto; elaboração de gráfico mostrando a variação dessa despesa ao longo do ano.	Oliveira (2013); Greco e Arend (2013); Art. 208 do Decreto nº 9.580/2018; Scholes e Wolfson (1992).

08	Avaliação do efeito da despesa com programa de alimentação do trabalhador.	Verificação do impacto da despesa com programa de alimentação do trabalhador na redução de IRPJ a pagar apurado no período.	Observação ao foco "todos os custos" do <i>Framework</i> .	Razão da conta de programa de alimentação do trabalhador e Lalur.	Elaboração de planilha contendo o total de despesa mensal com programa de alimentação do trabalhador. Cálculo mensal do valor a deduzir do IRPJ a pagar apurado no período por estimativa, correspondente ao benefício fiscal PAT. Avaliação do efeito na economia de caixa.	Crepaldi (2017); Art. 1º, § 1º, 2º e 3º, do Decreto nº 5/1991; Scholes e Wolfson (1992).
09	Avaliação do efeito das perdas no recebimento de créditos.	Verificação do impacto das perdas no recebimento de créditos para efeito de determinação do lucro real do período.	Observação ao foco "todos os custos" do <i>Framework</i> .	Razão da conta de perdas no recebimento de créditos e relatório de controle de inadimplência.	Análise da conta de despesa com perdas no recebimento de créditos, verificando se as mesmas estão sendo registradas como despesa para efeito de determinação do lucro real conforme regras previstas na legislação tributária.	Crepaldi (2017); Art. 9º, § 1º, 2º e 7º da Lei nº 9.430/96; Scholes e Wolfson (1992).
10	Análise dos incentivos e benefícios fiscais existentes.	Verificação da existência de incentivos fiscais, visando a economia de caixa da empresa, contudo, analisando outros possíveis reflexos desses incentivos para a organização.	Perspectiva "todas as partes", "todos os tributos" e "todos os custos" do <i>Framework</i> , para que se confirme um real benefício para a empresa.	Legislação tributária; observação participante a fim de entender como, ou se, os incentivos fiscais podem refletir na operação da empresa.	Análise dos possíveis incentivos fiscais existentes conforme legislação tributária. Elaboração de planilha expondo os cálculos e efeitos na redução dos tributos a pagar. Avaliação da existência de reflexos em demais partes da operação, bem como da hipótese da economia de caixa ser perdida para outros custos não tributários gerados pela adoção de incentivos fiscais.	Glaser (2010); Chaves (2017); Oliveira et al. (2015); Scholes e Wolfson (1992).
11	Verificação da existência de investimentos favorecidos fiscalmente.	Análise do retorno de investimentos favorecidos fiscalmente e verificação dos tributos implícitos existentes sobre esses investimentos.	Perspectiva "todos os tributos" do <i>Framework</i> .	Observação participante para verificação da existência de investimentos favorecidos fiscalmente; razão das contas relativas a esses investimentos; verificação do retorno antes e depois dos tributos.	Elaboração de planilha expondo o retorno antes dos tributos sobre investimentos fiscalmente favorecidos, bem como o cálculo para determinação do tributo implícito, e os tributos explícitos com alíquotas reduzidas.	Calijuri (2009); Scholes e Wolfson (1992).

12	Verificação do custo com obrigações principais.	Análise do custo administrativo das rotinas a serem realizadas para cumprimento das obrigações principais.	Foco de estudo "todos os custos" proposto pelo <i>Framework</i> .	Observação participante para verificação do tempo e custo despendido com as rotinas para cumprimento das obrigações principais.	Elaboração de planilha expondo as rotinas a serem realizadas para cumprimento das obrigações principais, contendo as horas e custos administrativos despendidos para realização de cada atividade.	Siqueira (2011); Macêdo (2016); Art. 113 da Lei nº 5.172/1966; Scholes e Wolfson (1992).
13	Verificação do custo com obrigações acessórias.	Análise das obrigações acessórias exigidas da empresa e o custo administrativo consequente do cumprimento dessa demanda.	Foco de estudo "todos os custos" proposto pelo <i>Framework</i> .	Levantamento das obrigações acessórias exigidas; observação participante para verificação do tempo e custo despendido para cumprimento das mesmas.	Elaboração de planilha expondo as obrigações acessórias exigidas, contendo as horas e custos administrativos despendidos para cumprimento de cada obrigação.	Siqueira (2011); Macêdo (2016); Chaves (2010); Art. 113 da Lei nº 5.172/1966; Scholes e Wolfson (1992).
14	Administração do crédito tributário.	Avaliação das opções mais viáveis de administração do crédito tributário, objetivando reduzir a interferência no fluxo de caixa da empresa.	A análise será efetuada considerando "todos os tributos" do <i>Framework</i> .	Levantamento dos tributos com pagamento em atraso por meio das conciliações contábeis.	Elaboração de planilha contendo cálculo de simulação de parcelamento dos tributos com pagamento em atraso, comparando o efeito no fluxo de caixa do(s) parcelamento(s) versus o impacto caso os mesmos tributos fossem liquidados via compensação com créditos existentes; ou ainda, para quais débitos é mais vantajoso efetuar o parcelamento e para quais é mais viável a compensação.	Siqueira (2011); Scholes e Wolfson (1992).
15	Análise da influência da governança corporativa na gestão tributária da empresa.	Verificação da existência de processos, políticas, regulamentos, que podem refletir na gestão tributária da empresa.	A análise será realizada sob as perspectivas "todas as partes", "todos os tributos" e "todos os custos" do <i>Framework</i> , uma vez que as políticas já existentes podem conduzir a execução da gestão tributária e necessidade de análise sob a perspectiva multidisciplinar.	Levantamento dos processos, políticas, regulamentos já existentes.	Breve descrição das políticas existentes e análise de como as mesmas podem ser um dos fundamentos e pilares para a execução de uma gestão tributária eficiente.	Uzeda e Monteiro (2014); Vello e Martinez (2014); Martinez (2017); Scholes e Wolfson (1992).

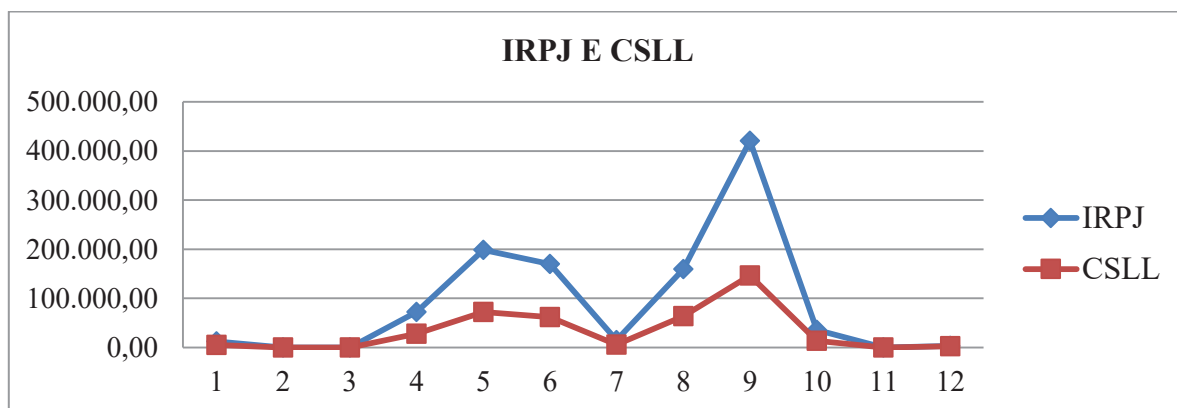
4 ANÁLISE

A seguir serão apresentadas as análises de cada etapa definida no Protocolo de Procedimentos exposto no Quadro 1 do tópico 3.4, atendendo aos objetivos de avaliar o quadro da empresa objeto de estudo no período de 2019, verificar os pontos que podem ser melhorados, relacionando os procedimentos com as perspectivas do *Framework* de Scholes e Wolfson para uma gestão tributária eficiente.

4.1 ETAPA 01 – LEVANTAMENTO DE BALANCETES DE SUSPENSÃO

Objetivando avaliar os efeitos do levantamento de balancetes de suspensão no fluxo de caixa da empresa objeto de estudo em 2019, apresenta-se o Gráfico 1, por meio do qual é possível verificar as variações dos valores mensais devidos de IRPJ e CSLL ao longo do período, e constatar que no mês de setembro os valores devidos são expressivamente mais elevados comparados aos demais meses.

Gráfico 1 – IRPJ e CSLL mensal



Fonte: Elaborado com base nos dados da pesquisa.

Os elevados tributos devidos no mês de setembro são consequentes do expressivo resultado positivo no respectivo mês, pois o lucro real acumulado anual teve um aumento de R\$ 3.768.623,48 em agosto, para R\$ 6.094.672,47 em setembro, gerando IRPJ e CSLL mais elevados. Analisando o mês de setembro, que apresentou o melhor resultado, nota-se que não há variações significativas de adições e exclusões ao lucro real, exceto a nova conta criada no encerramento do terceiro trimestre do exercício, destinada à contabilização do ajuste a valor presente referente ao arrendamento mercantil dos imóveis de todas as filiais, em atendimento às normas do CPC 06, sendo esta, adicionada ao lucro real, bem como as contas de Reversão

de Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos, sendo estas excluídas ao lucro real, relativas ao ajuste conforme CPC 06.

Nesse caso, o entendimento do fisco é que o registro trata-se de um ajuste apenas contábil, não sendo dedutível para fins de redução do IRPJ e da CSLL a pagar. O tratamento dado às contas contábeis adicionadas ou excluídas ao lucro real está consoante à perspectiva "todos os custos" do *Framework*, a serem analisadas especificamente nas Etapas 02 e 03, uma vez que há a necessidade de avaliar "todos os custos" observando que esses podem receber tratamentos distintos para fins contábeis e fins tributários, refletindo diretamente na suspensão ou redução do recolhimento do IRPJ e da CSLL. As contabilizações, especialmente de novas contas que irão refletir na apuração do imposto de renda, são analisadas e validadas pela equipe de auditoria, que realiza os trabalhos trimestralmente.

O Gráfico 1 foi elaborado com base na Tabela 1, na qual constam os valores devidos de IRPJ e CSLL em cada mês, sendo o total anual de R\$ 1.087.138,85 relativo ao IRPJ, e de R\$ 400.009,99 de CSLL.

Tabela 1 – IRPJ e CSLL mensal

Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
IRPJ	12.632,91	0,00	0,00	72.119,60	198.785,87	169.697,23
CSLL	5.397,39	0,00	0,00	27.993,52	72.282,91	61.811,00
Mês	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
IRPJ	15.044,99	159.400,29	420.886,79	35.643,52	0,00	2.927,65
CSLL	6.136,20	63.802,26	146.541,09	13.551,67	0,00	2.493,95

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Analisando os efetivos pagamentos realizados de IRPJ e CSLL apurados no período, verifica-se o impacto gerado ao caixa da organização. As Tabelas 2 e 3 expõem os valores devidos conforme apuração, e os valores efetivamente desembolsados para liquidação dessas obrigações.

O total anual de IRPJ apurado no período é de R\$ 1.087.138,85, contudo, o valor total pago foi de R\$ 1.156.637,69, devido à incidência de multa e juros pela quitação dos débitos em data posterior ao prazo fixado.

Tabela 2 – IRPJ devido e total pago

Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
IRPJ principal	12.632,91	0,00	0,00	72.119,60	198.785,87	169.697,23
IRPJ total pago	15.673,64	0,00	0,00	72.119,60	207.513,98	185.954,22
Mês	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
IRPJ principal	15.044,99	159.400,29	420.886,79	35.643,52	0,00	2.927,65
IRPJ total pago	15.044,99	159.400,29	460.121,40	37.881,92	0,00	2.927,65

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

O total anual de CSLL apurada no período é de R\$ 400.009,99, contudo, o valor total pago foi de R\$ 414.368,25, devido à incidência de multa e juros pela quitação dos débitos em data posterior ao prazo fixado.

Tabela 3 – CSLL devida e total pago

Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
CSLL principal	5.397,39	0,00	0,00	27.993,52	72.282,91	61.811,00
CSLL total paga	6.696,53	0,00	0,00	27.993,52	73.721,33	61.811,00
Mês	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
CSLL principal	6.136,20	63.802,26	146.541,09	13.551,67	0,00	2.493,95
CSLL total paga	6.136,20	63.802,26	158.161,79	13.551,67	0,00	2.493,95

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

O IRPJ foi pago sem multa e juros apenas em abril, julho, agosto e dezembro, o que indica que nos demais meses o fluxo de caixa foi insuficiente para pagamento dentro do prazo fixado conforme legislação. Isso gerou um desembolso a maior de 6,39%, referente à multa e juros. Quanto à CSLL, foi liquidada dentro do prazo nos meses de abril, junho, julho, agosto, outubro e dezembro, pois se tratando de menor alíquota sobre a base de cálculo, não causou tanto impacto no caixa quanto o imposto de renda. Portanto, os pagamentos da contribuição social foram priorizados a fim de não gerar numerosos débitos em aberto, e consequentemente, mais multas e juros. Os atrasos nos pagamentos da CSLL gerou um desembolso a maior no ano de 3,59%, referente à multa e juros.

A análise das contas contábeis de resultado que determinaram o lucro líquido do período, verificação das adições e exclusões ao lucro real consoante ao foco de estudo "todos os custos" do *Framework* para determinação da base de cálculo e apuração do IRPJ e da CSLL, são as etapas analisadas que resultaram na suspensão ou redução do recolhimento dos referidos tributos, sendo proposta à empresa a cautela quanto a maior reserva de recursos financeiros, afastando a necessidade de desembolsos consequentes de multas e juros.

4.2 ETAPA 02 – ANÁLISE DAS ADIÇÕES AO LUCRO REAL

Sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, analisam-se as adições ao lucro real do período de 2019, observando o conceito de que receitas e despesas podem receber tratamentos diferentes na contabilidade financeira e na contabilidade tributária. A adição referente à Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa trata-se da estimativa de perdas no recebimento de créditos, calculados e contabilizados trimestralmente. Os dados são coletados de relatório do sistema e trabalhados em planilha eletrônica para classificação dos títulos a receber inadimplentes, e posterior tratamento fiscal. Esse ponto é apresentado na Etapa 09 do presente trabalho, quanto às condições específicas para que os valores dessa natureza possam ser dedutíveis para determinação do lucro real.

São adicionadas ao lucro real as provisões referentes a processos trabalhistas, provisões relativas a processos vinculados à atividade da empresa, bem como as perdas estimadas de estoque. O procedimento contábil estabelecido no CPC 47, que no período de 2019 foi tratado como exclusão ao lucro real, identificado na apuração como Reconhecimento das Perdas de Clientes, explicado na Etapa 03, gera IRPJ e CSLL diferidos, registrados nas contas que resultam na exclusão identificada como Reversão de Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos, no primeiro e segundo trimestre, contas do grupo Apuração do Resultado do Exercício, sendo esses valores reclassificados, em julho, para contas do grupo Outras Despesas, no subgrupo Provisões, e adicionadas ao lucro real como Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos.

São adicionadas as despesas do período não relativas às atividades-fim da organização como Brindes, Confraternizações, Multas por Infrações Fiscais e Outras Multas Indedutíveis, conforme determina a legislação tributária. As adições de Ajuste a Valor Presente e Arrendamento Mercantil realizadas a partir de setembro são decorrentes do ajuste a valor presente referente ao arrendamento mercantil dos imóveis de todas as filiais, em atendimento às normas do CPC 06. A Tabela 4 apresenta as adições ao lucro real do período de 2019 e seus respectivos valores em cada mês.

Tabela 4 – Adições ao lucro real

Adições	jan/19	fev/19	mar/19	abr/19	mai/19	jun/19	jul/19	ago/19	set/19	out/19	nov/19	dez/19
Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa	14.141,86	17.658,54	464.365,81	469.575,05	477.742,15	547.227,54	598.604,08	608.463,65	1.475.648,54	1.480.950,57	1.834.194,78	1.972.689,39
Provisão para Contingências Trabalhistas						2.249,05	2.249,05	2.249,05	2.249,05	2.249,05	2.249,05	2.249,05
Provisão para Contingências Cíveis												32.856,55
Provisão para Obsolescência dos Estoques			443.631,20	443.631,20	443.631,20	480.222,43	480.222,43	480.222,43	480.222,43	480.222,43	480.222,43	480.749,52
Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos							45.313,89	45.313,89	3.404,85	3.404,85	3.404,85	-138.743,67
Brindes	14.272,02	16.513,72	18.306,81	20.610,30	24.318,09	32.396,30	35.319,59	44.828,98	45.216,54	46.398,51	52.274,25	83.611,40
Confraternizações		1.056,32	2.167,50	5.073,25	9.298,89	12.956,22	15.981,04	16.060,49	17.100,79	18.742,30	19.242,30	27.003,00
Multas por Infrações Fiscais						18.909,57	18.909,57	18.909,57	18.909,57	18.909,57	18.909,57	18.909,57
Outras Multas Indedutíveis	-130,16	88,50	260,30	260,30	493,97	493,97	608,51	879,24	879,24	1.282,69	1.335,69	1.466,83
Ajuste a Valor Presente Arrendamento Mercantil									907.666,07	909.741,17	1.256.556,64	1.333.776,14

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Ao analisar a Demonstração do Resultado do período, não foram identificadas demais contas sujeitas à adição ao lucro real. Aponta-se que os registros de tais contas que resultam nas adições são auditados trimestralmente, e a apuração do lucro real é analisada e validada pela equipe de auditoria anualmente.

4.3 ETAPA 03 – ANÁLISE DAS EXCLUSÕES AO LUCRO REAL

Sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, analisam-se as exclusões ao lucro real do período de 2019, observando o conceito de que receitas e despesas podem receber tratamentos diferentes na contabilidade financeira e na contabilidade tributária. As reversões de Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa são calculadas e contabilizadas trimestralmente. Os dados são coletados de relatório do sistema e trabalhados em planilha eletrônica para classificação dos títulos a receber inadimplentes, e posterior tratamento fiscal. Essa estimativa será analisada especificamente na Etapa 09 do presente trabalho.

Observam-se as reversões de provisões referentes a processos trabalhistas, bem como as reversões de provisões relativas a processos vinculados à atividade da empresa. As exclusões de Reversão de Provisão para Imposto de Renda Diferido e Reversão de Provisão para Contribuição Social Diferida, realizadas a partir de setembro, são decorrentes do ajuste a valor presente referente ao arrendamento mercantil dos imóveis de todas as filiais, em atendimento às normas do CPC 06.

A exclusão de Reconhecimento das Perdas de Clientes refere-se ao reconhecimento das devoluções esperadas de clientes, conforme CPC 47. O saldo resulta da diferença entre a conta redutora das receitas (natureza devedora) e a conta redutora do custo (natureza credora) decorrente do reconhecimento dessas devoluções, registradas com base no cálculo médio de estimativa de 12 meses, contabilizado trimestralmente. Uma vez que essa equação resultou em diferença negativa, embora tenha sido excluída ao lucro real, gera na verdade o efeito de aumento da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

O procedimento contábil estabelecido no CPC 47 gera IRPJ e CSLL diferidos, registrados nas contas que resultam na exclusão identificada como Reversão de Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos, no primeiro e segundo trimestre, contas do grupo Apuração do Resultado do Exercício, sendo esses valores reclassificados, em julho, para contas do grupo Outras Despesas, no subgrupo Provisões. A Tabela 5 apresenta as exclusões ao lucro real do período de 2019 e seus respectivos valores em cada mês.

Tabela 5 – Exclusões ao lucro real

Exclusões	jan/19	fev/19	mar/19	abr/19	mai/19	jun/19	jul/19	ago/19	set/19	out/19	nov/19	dez/19
Reversão de Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa	0,00	0,00	1.007.731,48	1.021.811,35	1.015.531,48	2.305.466,87	2.509.648,32	2.619.648,32	4.105.409,73	4.098.040,76	4.283.130,88	3.884.569,88
Reversão de Provisão para Contingências Trabalhistas			2.767,11	2.767,11	2.767,11	2.767,11	2.767,11	2.767,11	18.540,33	18.540,33	18.540,33	27.649,81
Reversão de Provisão para Contingências Cíveis			1.073.696,55	1.087.776,42	1.081.496,55	2.214.737,49	2.297.161,57	2.407.161,57	3.251.331,12	3.251.331,12	3.273.828,77	3.273.828,77
Reversão de Provisão para Imposto de Renda Diferido							76.443,48	76.443,48	641.258,24	649.023,95	709.539,38	709.539,38
Reversão de Provisão para Contribuição Social Diferida									135.488,79	124.360,35	199.417,00	207.074,66
Reversão de Provisão para IRPJ e CSLL Diferidos			35.407,49	35.407,49	35.407,49	-45.313,89			48.775,97	44.769,73	71.790,12	74.546,88
Reconhecimento das Perdas de Clientes			-104.139,67	-104.139,67	-104.139,67	133.276,16	133.276,16	133.276,16	10.015,28	10.015,28	10.015,28	-408.069,62

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Ao analisar a Demonstração do Resultado do período, não foram identificadas demais contas sujeitas à exclusão ao lucro real. Aponta-se que as contabilizações das contas que resultam nas exclusões são auditadas trimestralmente, e a apuração do lucro real é analisada e validada pela equipe de auditoria anualmente.

4.4 ETAPA 04 – VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PREJUÍZOS FISCAIS COMPENSÁVEIS

Sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, analisa-se o Lalur - parte B do período de 2019, no qual são apresentados os saldos acumulados de Prejuízo Fiscal e Base Negativa, determinados pelo lucro líquido do período ajustado pelas adições e exclusões, conforme analisado nas Etapas 02 e 03, de acordo com as tratativas cabíveis para cada receita e despesa que deve ser reconhecida com suas particularidades na contabilidade financeira e na contabilidade tributária, atendendo ao foco "todos os custos". A Tabela 6 apresenta de maneira sintética as movimentações do Lalur - parte B no período, tendo em visto que os valores se aplicam tanto para controle do Prejuízo Fiscal quanto para a Base Negativa da CSLL.

Tabela 6 – Lalur - parte B

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Prejuízo Fiscal/ Base Negativa total a compensar	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56	23.726.283,56
Compensação no período	-25.701,84	0,00	0,00	-159.004,31	-503.208,66	-797.546,77	-826.766,75	-1.130.587,04	-1.828.401,74	-1.892.933,49	-1.828.219,49	-1.904.809,46
Prejuízo Fiscal/ Base Negativa no período	0,00	571.439,59	35.471,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo Prejuízo Fiscal/ Base Negativa a compensar	23.700.581,72	24.297.723,15	23.761.755,33	23.567.279,26	23.223.074,90	22.928.736,79	22.899.516,81	22.595.696,52	21.897.881,82	21.833.350,07	21.898.064,07	21.821.474,11

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

A compensação da base de cálculo de IRPJ e da CSLL apurada no período, conforme apresenta a Tabela 6, representou utilização de apenas 8,03% dos saldos totais acumulados nos períodos anteriores, de 2016 a 2018, disponíveis para compensação. No período de 2019, os meses de fevereiro e março apresentaram Prejuízo Fiscal e Base Negativa, sendo o saldo ao final no encerramento do exercício de R\$ 21.821.474,11, podendo ser utilizado para compensação de 30% da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos exercícios seguintes, gerando uma economia de caixa para a empresa.

4.5 ETAPA 05 – VERIFICAÇÃO DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS

Buscando avaliar as possibilidades de compensações de tributos, atendendo a perspectiva "todos os tributos" do *Framework*, verificaram-se no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2019 os saldos existentes de tributos a compensar em períodos futuros. Os saldos são compostos por Saldo Negativo IRPJ, Saldo Negativo CSLL e Tributos Pagos a Maior, referente ao pagamento a maior de IRRF relativo a remunerações do trabalho assalariado das competências de 05/2019 e 10/2019, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 – Créditos tributários

Créditos em 12/2019	
Tributos pagos a maior	42.658,17
Saldo negativo de IRPJ	245.775,28
Saldo negativo de CSLL	84.939,87
Total de créditos	373.373,32

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Esses créditos poderão ser utilizados nos períodos seguintes para compensação via PER/DCOMP de tributos devidos como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IRRF, tendo como objetivo uma economia de caixa, ponto a ser analisado também na Etapa 14 do presente trabalho: Administração do Crédito Tributário. O período de 2019 encerrou-se apenas com os tributos apurados em dezembro no passivo circulante, não havendo débitos pendentes de pagamento excedendo o prazo estabelecido na legislação. A Tabela 8 apresenta apenas os tributos federais, os quais podem ser liquidados com os créditos existentes via compensação.

Tabela 8 – Débitos tributários

Débitos em 12/2019	
IRPJ 12/2019	2.927,65
CSLL 12/2019	2.493,95
PIS 12/2019	28.260,85
COFINS 12/2019	132.160,91
IRRF sobre Folha de Pagamento 12/2019	203.099,97
IRRF retido na fonte 12/2019	1.677,61
PIS/COFINS/CSLL retido na fonte 12/2019	5.834,25
Total de débitos	376.455,19

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Em períodos seguintes, propõe-se à empresa adotar os procedimentos de análise sugeridos no Protocolo de Procedimentos exposto no Quadro 1 do presente trabalho, visando atender a perspectiva "todos os tributos" do *Framework*, avaliando os efeitos no caixa da empresa.

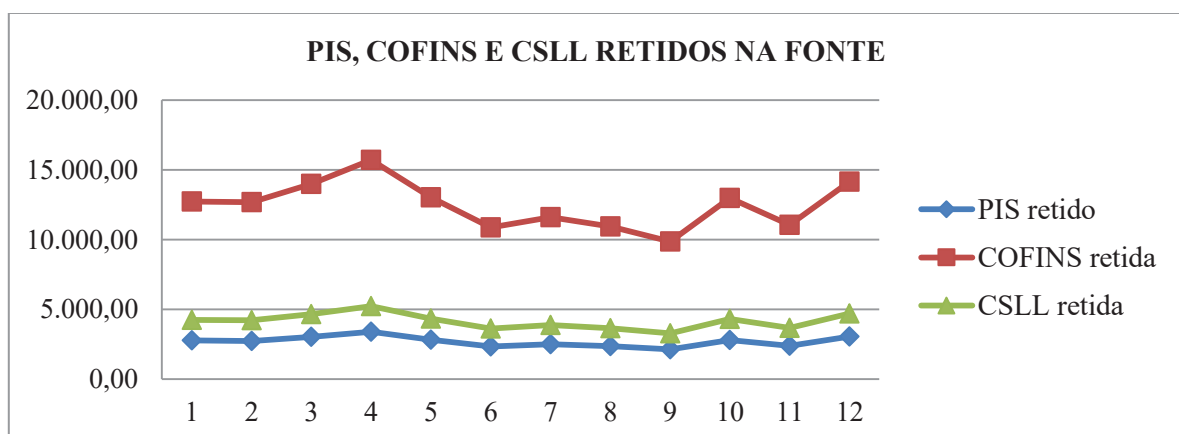
4.6 ETAPA 06 – ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RETIDAS NA FONTE SOB A ÓTICA DO PRESTADOR

Sob a perspectiva "todas as partes" do *Framework*, analisam-se os efeitos dos tributos PIS, COFINS e CSLL retidos na fonte pela prestação de serviços de manutenção preventiva a clientes não optantes pelo Simples Nacional, nas apurações mensais dos tributos devidos em 2019 de mesma natureza.

É cabível a análise dos tributos retidos na fonte sob a ótica do prestador consoante à perspectiva "todas as partes", pois as operações de prestação de serviços nos termos mencionados geram a obrigatoriedade ao cliente pelo pagamento desses tributos retidos na fonte, sendo ele parte da operação, com o qual firma-se um contrato entre prestador e tomador do serviço de manutenção preventiva. Ou seja, há a necessidade de uma das partes cumprir sua obrigação de recolhimento desses tributos para que o prestador, a empresa objeto de estudo, tenha o direito de compensação desses valores nas apurações mensais.

O Gráfico 2 apresenta a variação ao longo do ano dos tributos retidos na fonte conforme legislação, referentes a prestação de serviços de manutenção preventiva. A empresa não utilizou os valores retidos de CSLL para compensação em 2019, ficando o saldo em conta do ativo circulante para utilização em compensações futuras.

Gráfico 2 – Tributos retidos na fonte



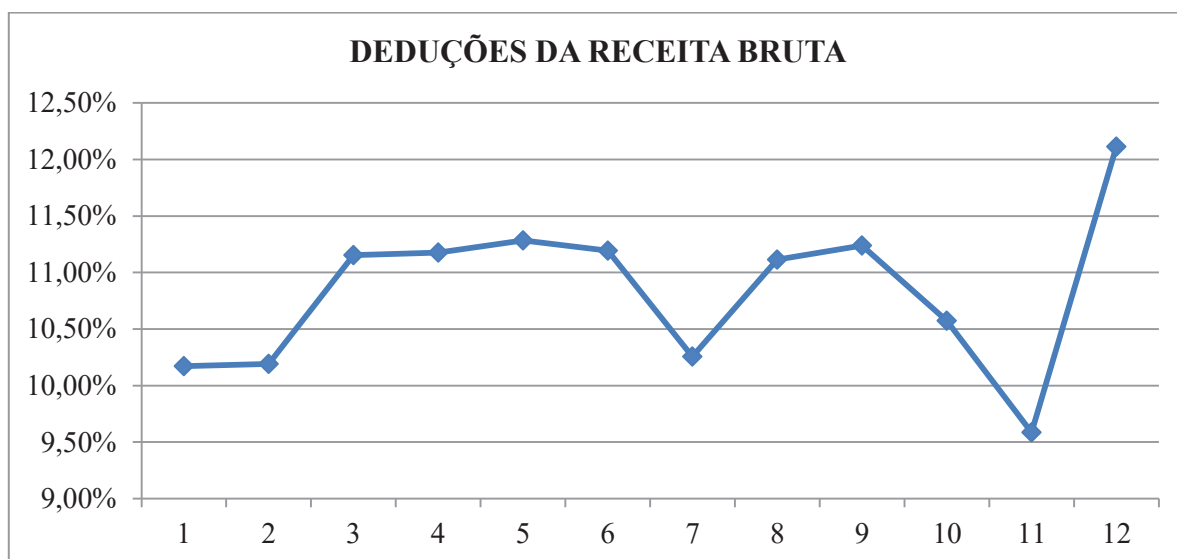
Fonte: Elaborado com base nos dados da pesquisa.

Em 2019, a compensação do PIS relativo à retenção na fonte representou, em média, 9,77% de redução do tributo mensal total a pagar, já a compensação do COFINS representou, em média, 9,71% de redução, gerando uma economia de caixa. As apurações mensais de PIS e COFINS abrangem os valores devidos relativos à venda de mercadoria e prestação de serviços, uma vez que a empresa objeto de estudo atua em ambos os segmentos.

4.7 ETAPA 07 – ANÁLISE DAS DEDUÇÕES SOBRE A RECEITA BRUTA

Sob a perspectiva "todos os tributos" do *Framework*, realizou-se a análise das deduções sobre a receita bruta do período. As deduções ocorreram de forma linear ao longo dos meses de 2019, não apresentando grandes variações ao relacionar as mesmas com as respectivas receitas de cada mês. O Gráfico 3 ilustra essas oscilações.

Gráfico 3 – Deduções da Receita Bruta



Fonte: Elaborado com base nos dados da pesquisa.

O ponto a ser observado mais atentamente é a dedução do ISS sobre Vendas. Essa conta recebeu lançamentos mensalmente ao longo do ano de 2019, referentes a ajustes decorrentes de notas fiscais de serviços canceladas no sistema interno da empresa, por motivos de dispensa do serviço por parte do cliente, divergência de valores, tomador incorreto, entre outros. Contudo, esses documentos não são cancelados automaticamente no sistema das respectivas prefeituras dos municípios.

Conforme normas administrativas das prefeituras, procedimentos burocráticos devem ser realizados para cancelamento de cada nota fiscal. As solicitações devem ser efetuadas via

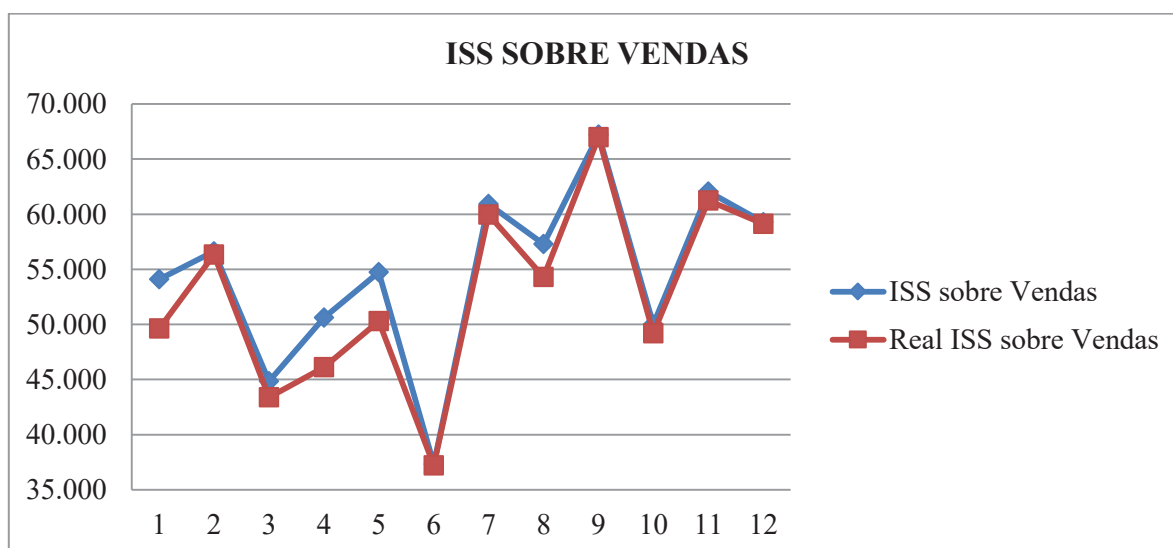
processos administrativos, o que demanda horas de trabalho para coleta de todos os documentos necessários e protocolo junto às prefeituras. A prefeitura, por sua vez, não determina prazo para análise e deferimento, ou não, dos cancelamentos, e se deferido, consequente dispensa da obrigatoriedade pelo pagamento do tributo incidente.

Esse procedimento, da coleta de documentos ao deferimento do cancelamento junto à prefeitura, deve ocorrer em tempo hábil, isto é, até a data de fechamento e apuração mensal do imposto. Contudo, no período de estudo isso não ocorreu em diversos casos, gerando tributo a pagar referente a serviços não prestados, ou notas emitidas em duplicidade decorrente de erros de emissão anterior. Ou seja, não há o registro da receita na conta contábil referente a vendas de serviços, contudo na conta redutora de ISS e ISS a pagar há esses valores contabilizados como ajustes.

Sob a perspectiva “todos os custos” do *Framework*, esse é um fator que gera retrabalho, isto é, custo não tributário, e custo tributário de ISS. Como a coleta de documentos para cancelamentos via processos administrativos depende também de terceiros, ou seja, documentação dos tomadores de serviços, sobre os quais não há controle por parte da empresa, seria viável a elaboração de procedimentos para realização dos faturamentos, isto é, o maior número de informações possíveis necessárias para a emissão de notas fiscais, para que não haja equívocos na realização dessa atividade. Demais contas de deduções não receberam nenhum tipo de ajuste no período.

O Gráfico 4 apresenta um comparativo do ISS conforme receita do período e o ISS registrado na conta redutora da receita, sendo as maiores divergências em abril e maio.

Gráfico 4 – ISS sobre Vendas



Fonte: Elaborado com base nos dados da pesquisa.

Os Gráficos 3 e 4 foram elaborados com base na Tabela 9, que apresenta os dados coletados de total da receita bruta de vendas do período de estudo, suas deduções e comparativo do ISS total deduzido após ajustes e o ISS real conforme serviços prestados.

Tabela 9 – Deduções da Receita Bruta

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Total da Receita Bruta de Vendas	21.361.955	19.105.052	37.446.856	40.361.065	31.598.047	35.659.559	25.554.626	43.620.002	57.187.715	25.967.128	15.467.862	43.280.909
(-) Deduções da Receita Bruta (%)	10,17%	10,19%	11,15%	11,18%	11,28%	11,19%	10,26%	11,11%	11,24%	10,57%	9,59%	12,11%
(-) Deduções da Receita Bruta	2.173.200	1.947.027	4.177.012	4.511.161	3.565.285	3.991.002	2.621.425	4.847.933	6.427.084	2.745.973	1.482.971	5.243.072
(-) Devoluções de Vendas	11.428	24.213	13.727	21.813	146.361	68.569	3.628	39.166	29.289	18.614	17.091	417.497
(-) Desconto/Abatimento de Vendas/Serviços	4.971	7.367	4.212	4.247	13.866	6.537	0	1.743	10.246	1.055	190	3.185
(-) ICMS sobre Vendas	1.809.407	1.578.333	3.868.706	4.175.823	3.089.286	3.671.843	2.239.016	4.469.692	6.012.301	2.425.862	1.127.178	4.521.169
(-) PIS sobre Vendas	52.284	49.921	43.777	46.079	46.517	36.873	56.669	49.811	54.944	44.652	49.298	43.143
(-) COFINS sobre Vendas	240.819	229.934	201.637	212.241	214.257	169.840	261.016	229.431	253.077	205.667	227.066	198.719
(-) ISS sobre Vendas	54.087	56.626	44.836	50.596	54.734	37.312	60.910	57.279	67.206	49.999	62.045	59.257
(-) ICMS DIFAL sobre Vendas	202	633	116	362	264	26	186	810	21	123	103	102
Total das Receitas de Vendas	19.188.755	17.158.025	33.269.845	35.849.904	28.032.762	31.668.557	22.933.201	38.772.069	50.760.631	23.221.155	13.984.891	38.037.838
ISS sobre Vendas	54.087	56.626	44.836	50.596	54.734	37.312	60.910	57.279	67.206	49.999	62.045	59.257
Real ISS sobre Vendas	49.613	56.333	43.380	46.120	50.285	37.212	59.943	54.282	66.976	49.192	61.235	59.124

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Os dados de maior relevância apresentados na Tabela 9 são os valores de ISS sobre Vendas deduzidos após ajustes e o ISS devido conforme serviços prestados no período, sendo este o fator crítico exposta nesta Etapa. Desta forma, é reforçada à empresa a importância de um plano de ação estratégico sob a perspectiva “todos os custos” a fim de afastar a ocorrência de custos tributários e não tributários decorrentes da execução de rotinas operacionais equivocadas.

4.8 ETAPA 08 – AVALIAÇÃO DO EFEITO DA DESPESA COM PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

O incentivo fiscal PAT é trazido no presente trabalho em Etapa específica a fim de explicitar qual foi o tratamento dado em 2019 pela empresa no que tange a despesa incorrida que gera a possibilidade de aproveitamento desse benefício, e qual o impacto que poderia de fato ter refletido na apuração do IRPJ conforme legislação desse incentivo fiscal, apresentado no tópico 2.1.2.8.

A empresa é inscrita no PAT, contudo, em sua apuração de IRPJ nota-se um equívoco no aproveitamento desse benefício, pois o valor relativo ao incentivo fiscal PAT foi deduzido do IRPJ devido acumulado apenas em janeiro e agosto, não havendo nenhum motivo para essa tratativa. A apuração do IRPJ é apresentada de forma sintética na Tabela 10, a fim de expor o efeito do incentivo fiscal PAT conforme apuração elaborada pela empresa.

Tabela 10 – Apuração do IRPJ

	jan/19	fev/19	mar/19	abr/19	mai/19	jun/19	jul/19	ago/19	set/19	out/19	nov/19	dez/19
Lucro Fiscal antes das compensações	85.672,80	-571.439,59	-35.471,77	530.014,35	1.677.362,20	2.658.489,22	2.755.889,17	3.768.623,48	6.094.672,47	6.309.778,30	6.094.064,98	6.349.364,85
Compensação Prejuízo Fiscal (30%)	-25.701,84	0,00	0,00	-159.004,31	-503.208,66	-797.546,77	-826.766,75	-1.130.587,04	-1.828.401,74	-1.892.933,49	-1.828.219,49	-1.904.809,45
Lucro Fiscal ajustado	59.970,96	-571.439,59	-35.471,77	371.010,05	1.174.153,54	1.860.942,45	1.929.122,42	2.638.036,44	4.266.270,73	4.416.844,81	4.265.845,49	4.444.555,40
IRPJ (15%)	8.995,64	0,00	0,00	55.651,51	176.123,03	279.141,37	289.368,36	395.705,47	639.940,61	662.526,72	639.876,82	666.683,31
Incentivos Fiscais PAT	-359,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-15.828,22	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ adicional (10%)	3.997,10	0,00	0,00	29.101,00	107.415,35	174.094,25	178.912,24	247.803,64	408.627,07	421.684,48	404.584,55	420.455,54
IRPJ total devido	12.632,91	0,00	0,00	84.752,51	283.538,39	453.235,61	468.280,60	627.680,89	1.048.567,68	1.084.211,20	1.044.461,37	1.087.138,85
IRPJ devido no mês anterior	0,00	12.632,91	12.632,91	12.632,91	84.752,51	283.538,39	453.235,61	468.280,60	627.680,89	1.048.567,68	1.084.211,20	1.084.211,20
IRPJ devido no mês a pagar	12.632,91	0,00	0,00	72.119,60	198.785,87	169.697,23	15.044,99	159.400,29	420.886,79	35.643,52	0,00	2.927,65

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Aplicando os cálculos conforme legislação apresentada no tópico 2.1.2.8 do referencial teórico do presente trabalho, analisa-se o efeito do benefício fiscal caso a empresa tivesse deduzido o incentivo do IRPJ devido, sem o adicional, em todos os meses de 2019. A Tabela 11 apresenta o valor do benefício, ou seja, 15% da despesa incorrida com alimentação de colaboradores.

Tabela 11 – Benefício Fiscal PAT

	jan/19	fev/19	mar/19	abr/19	mai/19	jun/19	jul/19	ago/19	set/19	out/19	nov/19	dez/19	Total Anual
Despesa PAT mensal	42.129,68	60.632,53	44.299,66	58.716,45	47.046,07	48.765,41	55.640,14	58.199,39	64.377,33	52.686,27	48.945,39	46.542,13	627.980,45
Percentual do Benefício	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	-
Valor do Benefício mensal	6.319,45	9.094,88	6.644,95	8.807,47	7.056,91	7.314,81	8.346,02	8.729,91	9.656,60	7.902,94	7.341,81	6.981,32	94.197,07
Valor do Benefício acumulado	6.319,45	15.414,33	22.059,28	30.866,75	37.923,66	45.238,47	53.584,49	62.314,40	71.971,00	79.873,94	87.215,75	94.197,07	-

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Conforme exposto na Tabela 12, em janeiro não haveria alteração, uma vez que o valor do incentivo foi deduzido pela empresa. Nos demais meses observa-se uma redução do valor de IRPJ a pagar decorrente da dedução de 4%, exceto em agosto, em que o valor a pagar aumentou devido à empresa ter realizado a dedução do incentivo fiscal nesse mês, e o saldo acumulado do imposto devido nos meses anteriores ter sido maior uma vez que não ocorreu a redução do IRPJ pelo incentivo de abril a julho.

Em 2019, a empresa teria uma economia de caixa de 2,45%, ou seja, R\$ 26.667,33. Analisadas as dificuldades de pagamento do imposto, acarretando em pagamentos em atraso com multas e juros, conforme analisado na Etapa 01, essa economia de caixa poderia ter ajudado caso os cálculos do IRPJ tivessem sido realizados considerando as possibilidades de dedução dadas pelo incentivo fiscal ao longo de todo o período.

Tabela 12 – Apuração do IRPJ após deduções do Benefício Fiscal PAT

	jan/19	fev/19	mar/19	abr/19	mai/19	jun/19	jul/19	ago/19	set/19	out/19	nov/19	dez/19
Lucro Fiscal antes das compensações	85.672,80	-571.439,59	-35.471,77	530.014,35	1.677.362,20	2.658.489,22	2.755.889,17	3.768.623,48	6.094.672,47	6.309.778,30	6.094.064,98	6.349.364,85
Compensação Prejuízo Fiscal (30%)	-25.701,84	0,00	0,00	-159.004,31	-503.208,66	-797.546,77	-826.766,75	-1.130.587,04	-1.828.401,74	-1.892.933,49	-1.828.219,49	-1.904.809,45
Lucro Fiscal ajustado	59.970,96	-571.439,59	-35.471,77	371.010,05	1.174.153,54	1.860.942,45	1.929.122,42	2.638.036,44	4.266.270,73	4.416.844,81	4.265.845,49	4.444.555,40
IRPJ (15%)	8.995,64	0,00	0,00	55.651,51	176.123,03	279.141,37	289.368,36	395.705,47	639.940,61	662.526,72	639.876,82	666.683,31
Incentivos Fiscais PAT (4%)	-359,83	0,00	0,00	-2.226,06	-7.044,92	-11.165,65	-11.574,73	-15.828,22	-25.597,62	-26.501,07	-25.595,07	-26.667,33
IRPJ adicional (10%)	3.997,10	0,00	0,00	29.101,00	107.415,35	174.094,25	178.912,24	247.803,64	408.627,07	421.684,48	404.584,55	420.455,54
IRPJ total devido	12.632,91	0,00	0,00	82.526,45	276.493,46	442.069,96	456.705,87	627.680,89	1.022.970,06	1.057.710,13	1.018.866,30	1.060.471,52
IRPJ devido no mês anterior	0,00	12.632,91	12.632,91	12.632,91	82.526,45	276.493,46	442.069,96	456.705,87	627.680,89	1.022.970,06	1.057.710,13	1.057.710,13
IRPJ devido no mês a pagar	12.632,91	0,00	0,00	69.893,54	193.967,01	165.576,50	14.635,91	170.975,02	395.289,17	34.740,08	0,00	2.761,38

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

No encerramento de 2019, restaria um saldo de R\$ 67.529,74 a ser controlado na Parte B do Lalur, podendo ser utilizado para dedução nos dois exercícios subsequentes.

Tabela 13 – Saldo do Benefício Fiscal PAT

Valor total do Benefício	94.197,07
Dedução de 4% do IRPJ total devido	-26.667,33
Saldo excedente para controle na Parte B	67.529,74

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Em observação ao foco "todos os custos" do *Framework*, objetivando uma gestão tributária eficiente, uma vez que incorrida a despesa com alimentação de colaboradores, cabe à empresa analisar seu adequado tratamento fiscal. A despesa com alimentação nos termos apresentados é dedutível para fins de determinação do lucro real, e ainda possibilita a dedução de 4% do IRPJ mensal apurado, sem o adicional.

4.9 ETAPA 09 – AVALIAÇÃO DO EFEITO DAS PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

Analisando o Balanço Patrimonial de 2019, constatou-se como conta redutora do grupo contas a receber, no ativo circulante, apenas a Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa, sendo esta conta entendida como indedutível para fins de determinação do lucro real e apuração do IRPJ e da CSLL. As adições e exclusões realizadas no período de 2019 são explicadas nas Etapas 02 e 03 do presente trabalho. A contabilização desta estimativa é realizada trimestralmente, sendo os saldos acumulados de PECLD mais expressivos no segundo trimestre, de 5,59%, e no quarto trimestre, de 6,32%, em relação ao saldo acumulado de créditos a receber no encerramento de 2019. A Tabela 14 apresenta os referidos dados.

Tabela 14 – Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Contas a Receber	27.140.030,85	15.834.173,58	29.610.336,44	13.612.243,43
(-) PECLD	882.448,57	884.697,62	868.924,40	859.814,92
(-) PECLD (%)	3,25%	5,59%	2,93%	6,32%

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Os relatórios e planilhas eletrônicas de controle coletados referentes aos títulos inadimplentes mostram que o método aplicado para classificação dos títulos e posterior contabilização na conta de Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa está de acordo com o disposto na legislação (Art. 9º da Lei nº 9.430/96), conforme exposto no tópico 2.1.2.9 do referencial teórico do presente trabalho. Tal decisão é adotada desde o início das atividades da empresa, em 2016, como forma de exercer uma gestão tributária conservadora. A Tabela 15 mostra os tributos devidos conforme apuração elaborada pela empresa.

Tabela 15 – Tributos devidos após adições e exclusões da PECLD ao Lalur

Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
IRPJ devido no mês a pagar	12.632,91	0,00	0,00	72.119,60	198.785,87	169.697,23
CSLL devida no mês a pagar	5.397,39	0,00	0,00	27.993,52	72.282,91	61.811,00

(conclusão)

Mês	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
IRPJ devido no mês a pagar	15.044,99	159.400,29	420.886,79	35.643,52	0,00	2.927,65
CSLL devida no mês a pagar	6.136,20	63.802,26	146.541,09	13.551,67	0,00	2.493,95

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Entende-se que a organização poderia ter contabilizado esses valores como "Perdas no recebimento de créditos" (conta de resultado), sendo a contrapartida uma conta redutora do ativo circulante, denominada "Créditos vencidos e não liquidados", sendo dessa forma, dedutível para fins tributários.

Uma vez que os valores contabilizados como Perda Estimada tivessem sido reconhecidos como Perda, conforme Art. 9º da Lei nº 9.430/96, dedutíveis para fins tributários, geraria na verdade um aumento no IRPJ e na CSLL a pagar. Ao longo do ano de 2019 houve a redução do saldo acumulado de créditos duvidosos lançados em conta redutora do ativo, sendo sua contrapartida a conta Reversão de Perda Estimada para Créditos de Liquidação Duvidosa, do grupo Outras Receitas, sendo excluída ao lucro real. A Tabela 16 apresenta qual seria o cenário caso a empresa tivesse optado pelo reconhecimento dos títulos inadimplentes como "Perdas no recebimento de créditos", dedutíveis para fins tributários.

Tabela 16 – Tributos devidos sem adições e exclusões da PECLD ao Lalur

Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
IRPJ devido no mês a pagar	12.632,91	0,00	0,00	72.603,84	198.785,87	169.303,64
CSLL devida no mês a pagar	5.397,39	0,00	0,00	28.167,85	72.282,91	61.669,31
Mês	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
IRPJ devido no mês a pagar	15.044,99	159.398,11	423.649,28	35.643,52	0,00	4.521,81
CSLL devida no mês a pagar	6.136,20	63.802,26	147.534,80	13.551,67	0,00	3.067,85

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

Reconhecer as "Perdas no recebimento de créditos" em 2019 geraria IRPJ e CSLL a pagar 0,40% maior. Nesse período o efetivo desembolso realizado foi vantajoso, contudo, consequente dos anos anteriores, pois em algum momento as provisões foram adicionadas ao Lalur, gerando maiores tributos a pagar no respectivo exercício. Sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, entende-se essa decisão como uma gestão de tributos conservadora,

pois a empresa optou pelo tratamento da despesa de maneira distinta para fins contábeis e fins fiscais, quando poderia ter reconhecido como dedutível desde o início de sua atividade.

4.10 ETAPA 10 – ANÁLISE DOS INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS EXISTENTES

Aborda-se no presente trabalho, em tópico e etapa específicos, o incentivo fiscal Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), devido à respectiva despesa que dá origem a possibilidade de utilização do benefício ser considerada necessária à atividade da empresa. Desde o início das atividades, a organização opta pelo fornecimento de refeições diárias aos colaboradores, levando em conta o tipo de atividade manual na prestação dos serviços; a essencial alimentação adequada para determinadas equipes; a localização afastada, sem opções de estabelecimentos que fornecem refeições; e o número de funcionários. A empresa incorre em despesa com alimentação mensalmente, sendo possível, dessa forma, aderir ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), e utilizar desse incentivo fiscal para redução do IRPJ a pagar, conforme analisado na Etapa 08.

Além do PAT, outras possibilidades de incentivos fiscais que permitem a dedução do imposto de renda apurado em cada mês, são apresentadas no Art. 226, do Decreto nº 9.580/2018, como, por exemplo, doações de apoio ao fundo da criança e do adolescente; doações ao fundo do idoso; investimentos, doações e patrocínios de apoio às atividades culturais ou artísticas e atividades audiovisuais; doações e patrocínios de apoio a projetos desportivos e paradesportivos; distribuição de vale-cultura relativo ao Programa de Cultura do Trabalhador. Para aproveitamento de tais benefícios, devem ser observados os limites e prazos previstos em lei.

Em virtude da não essencialidade de incorrer em despesas com doações, investimentos e patrocínios, definidos no Art. 226, do Decreto nº 9.580/2018, a empresa objeto de estudo opta, por ora, pelo não desembolso destinado a tais fins, mesmo que esses possam gerar a possibilidade de dedução do imposto de renda mensal. Por meio da observação participante e análise documental, constatou-se que no período de 2019 a empresa destinou seu caixa exclusivamente às operações essenciais, em conformidade com as normas de programação de fluxo de caixa, determinadas nas políticas da organização. Esse quadro ainda perdura em 2020, indicando a necessidade de avaliação da situação financeira da empresa periodicamente, e quais as vantagens e desvantagens em aderir aos incentivos fiscais.

Há incentivos fiscais destinados especificamente a empresas que exercem atividade industrial, havendo a possibilidade de aproveitamento de incentivos relacionados, por exemplo, ao IPI, e/ou operações de importação e exportação, gerando a possibilidade ainda de aderir a incentivos relacionados ao ICMS, ao PIS e à COFINS. Contudo, a empresa objeto de estudo exerce apenas atividade comercial e de prestação de serviços, realizando suas operações apenas em âmbito nacional, sendo dessa forma, mais restritas as opções de benefícios fiscais para redução dos impostos.

Estudos futuros dedicados à análise de empresas do segmento industrial e/ou que efetuem operações de importação e exportação, possivelmente terão a oportunidade de identificar e analisar os benefícios fiscais concernentes, por exemplo, aos tributos IPI, ICMS, PIS e COFINS, observando as perspectivas "todas as partes", "todos os tributos" e "todos os custos" do *Framework*, para que se confirme um real benefício para a empresa.

4.11 ETAPA 11 – VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE INVESTIMENTOS FAVORECIDOS FISCALMENTE

Analizada a documentação da empresa objeto de estudo, suas demonstrações contábeis, bem como por meio da observação participante a fim de averiguar as operações do negócio, constatou-se que a organização não possui atualmente investimentos favorecidos fiscalmente. Conforme exposto no tópico 2.3.2, no qual se aborda o foco de estudo “todos os tributos” do *Framework*, defende-se a ideia de que a gestão tributária da empresa deve ter conhecimento de todos os tributos, explícitos e implícitos, para uma prévia análise eficiente, para tomada de decisão, dos reais benefícios de um investimento favorecido fiscalmente.

O referencial teórico do presente trabalho traz exemplos de investimentos que podem ser favorecidos com incentivos fiscais, como: isenção total; isenção parcial (exportação); créditos fiscais (créditos sobre exportações); deduções (depreciação acelerada); diferimento do reconhecimento das receitas. Atualmente a empresa não possui investimentos e não realiza operações com essas características, não gerando a possibilidade de aproveitamento de incentivos.

Contudo, propõem-se à empresa objeto de estudo, analisar, à luz da perspectiva “todos os tributos” do *Framework*, quais os efeitos dos tributos explícitos, comumente avaliados, em investimentos futuros que possam vir a se realizar, aplicando os cálculos para determinação do tributo implícito, a ser avaliado para tomada de decisão quanto aos investimentos, ou seja, verificar qual o efetivo retorno desse ativo para o negócio.

Sob o foco acadêmico, pesquisas futuras que adotarem como tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos, por exemplo, o estudo de caso ou a proposição de planos e programas, terão a oportunidade de realizar efetivamente uma análise para empresas que executem operações que geram o interesse pela reflexão dos efeitos da aquisição de investimentos fiscalmente favorecidos.

4.12 ETAPA 12 – VERIFICAÇÃO DO CUSTO COM OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

Observando o foco de estudo "todos os custos" do *Framework*, em que é defendida a ideia de análise de custos tributários e não tributários, aponta-se os custos com obrigações principais. Para essa análise, verificou-se a quantidade de horas trabalhadas para realização das atividades relacionadas à apuração dos tributos, conciliações, planilhas de controle e emissão de guia para recolhimento dos tributos. Para cálculo, foram coletados os salários, encargos patronais e benefícios custeados pela empresa, dos dois colaboradores do departamento fiscal do período de 2019, sendo possível, dessa forma, mensurar a despesa administrativa com pessoal para cada atividade realizada.

Apresenta-se também as despesas com sistema, consultoria e assessoria tributária, havendo variações dessas despesas ao longo do ano. A despesa com assessoria tributária e fiscal incorreu apenas até setembro, posteriormente sendo realizadas todas as atividades sem assessoria de terceiros.

A despesa com sistema não é alocada por centro de custo, não sendo possível identificar para essa análise qual a real despesa para realização das atividades de obrigações principais, bem como acessórias. Os valores mensais apresentados referem-se ao valor total, ou seja, relativo a todos os módulos que são utilizados pelos departamentos: comercial, compras, recursos humanos, financeiro, contabilidade e fiscal.

As horas utilizadas com emissão de guias são mais expressivas, devido uma das atividades da empresa objeto de estudo ser o comércio de peças automotivas, o que gera a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS ST por operação, de acordo com a demanda. A segunda atividade que exige maior tempo para realização é a apuração mensal do ISS, por se tratar de sete municípios diferentes, cada um com suas particularidades.

As limitações do sistema quanto às informações de cadastro de clientes e parâmetros que interferem, por exemplo, na retenção do ISS, para determinados clientes, de acordo com a respectiva legislação dos municípios, gera a necessidade de emissão de notas fiscais no sistema da prefeitura e divergência de informações registradas no livro fiscal do sistema

interno da empresa, e consequentemente na conta contábil, acarretando na necessidade de planilhas de controle, conciliações, e lançamentos de ajustes. Esse é um ponto de retrabalho que poderia ser minimizado, contudo só seria possível com a mudança de sistema, prevista para 2020.

A Tabela 17 apresenta os dados coletados de horas de trabalho e despesa com pessoal, relativas a cada atividade para cumprimento das obrigações principais.

Tabela 17 – Despesa com Pessoal relativa às Obrigações Principais

Despesa com Pessoal	Horas de Trabalho	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Apuração do ICMS	02:30	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	55,58	667,01
Apuração do ISSQN	32:00	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	711,48	8.537,76
Apuração do PIS e da COFINS	03:00	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	66,70	800,42
Lalur	01:00	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	266,81
Conciliação das contas contábeis de tributos e atualização de planilhas auxiliares	11:00	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	244,57	2.934,86
Emissão de guias de recolhimento de tributos e atualização de planilhas de controle	40:00	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	630,62	7.567,42
Total	89:30	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	1.731,19	20.774,27

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 18 apresenta as outras despesas com terceiros, ou seja, gastos com sistema; consultoria e assessoria tributárias.

Tabela 18 – Outras Despesas relativas às Obrigações Principais

Outras Despesas	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Sistema de Gestão Empresarial	12.706,13	12.706,13	12.706,13	12.706,13	12.706,13	12.706,13	12.706,13	13.150,84	13.150,84	13.150,84	13.150,84	13.150,84	154.697,11
Boletim informativo/Consultoria tributária/Cálculos tributários	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	209,88	2.518,56
Assessoria tributária/fiscal	4.896,92	5.139,48	5.426,06	5.320,70	4.951,30	5.390,31	4.921,36	4.966,16	4.531,18	0,00	0,00	0,00	45.543,47
Total	17.812,93	18.055,49	18.342,07	18.236,71	17.867,31	18.306,32	17.837,37	18.326,88	17.891,90	13.360,72	13.360,72	13.360,72	202.759,14

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

A análise realizada nessa Etapa está fundamentada nos dados coletados apresentados nas Tabelas 17 e 18, bem como nos conceitos trazidos no referencial teórico do presente trabalho sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, com base na qual se sugere à empresa avaliar as rotinas executadas pelos colaboradores, visando o menor retrabalho possível, otimização de tempo e minimização de custos não tributários relativos a essas tarefas.

4.13 ETAPA 13 – VERIFICAÇÃO DO CUSTO COM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, que defende ser necessário analisar custos tributários e não tributários para uma gestão tributária eficiente, aponta-se para análise os custos com obrigações acessórias exigidas da empresa. Para tal estudo, foram coletados os dados de horas trabalhadas para realização de cada atividade e o salário mensal, encargos patronais e benefícios custeados pela empresa, dos colaboradores que realizaram essas tarefas no período de 2019, sendo possível calcular a despesa administrativa para cumprimento de cada rotina.

Verificaram-se também as despesas com terceiros referentes ao processamento e suporte para emissão de notas fiscais, serviço de arquivo de documentos físicos, utilizados conforme a demanda, como, por exemplo, para auditoria e fiscalizações, bem como despesa com auditoria fiscal e tributária, que ocorre anualmente. As despesas foram calculadas mensalmente tendo em vista que há rotinas pontuais que devem ser realizadas de acordo com a exigibilidade de entrega de declarações anuais, gerando maior necessidade de horas de trabalho destinadas às obrigações acessórias.

De acordo com a observação participante junta à empresa, pode-se constatar que o quadro de funcionários para realização das atividades é adequado, sendo dois funcionários, que realizam todas as rotinas pertinentes ao departamento fiscal/tributário, auxiliando ainda, conforme a demanda, em algumas atividades do departamento contábil.

A quantidade de horas trabalhadas mais expressiva é para realização de escrituração e conferência dos livros fiscais, sendo utilizadas aproximadamente 90 horas de trabalho mensais do departamento fiscal, para validação dos lançamentos realizados pelos colaboradores de todos os departamentos da empresa. Conforme a realidade da empresa, atualmente não seria possível reduzir essas horas de trabalho, devido ao volume expressivo de movimentos de despesas e estoques, e a falta de conhecimento em questões fiscais específicas dos usuários que realizam as entradas no sistema, pois cada lançamento reflete nos livros fiscais, títulos a pagar pelo departamento financeiro, alocação da despesa na conta contábil, e centros de custos.

Para cumprimento das emissões de notas fiscais são despendidas algumas horas de trabalho, de acordo com a necessidade diária, pois o departamento fiscal presta suporte via e-mail para as sete filiais da empresa para cancelamentos de notas, emissão de cartas de correção, liberação de processos de emissão de notas fiscais com erros junto às empresas terceirizadas de processamento de notas e de suporte do sistema.

A Tabela 19 apresenta os dados coletados de horas de trabalho e despesa com pessoal, relativas a cada atividade para cumprimento das obrigações acessórias.

Tabela 19 – Despesa com Pessoal relativa às Obrigações Acessórias

Despesa com Pessoal	Horas de Trabalho	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Escrituração e conferência dos livros fiscais	90:00	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	1.418,89	17.026,69
Escrituração Fiscal Digital ICMS	14:00	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	311,27	3.735,27
Escrituração Fiscal Digital Contribuições	06:00	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	133,40	1.600,83
Escrituração Fiscal Digital REINF e DCTFWeb	01:00	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	22,23	266,81
DCTF Mensal	05:00	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	111,17	1.334,03
Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte	05:00	0,00	111,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	111,17
Escrituração Contábil Digital	44:00	0,00	0,00	0,00	0,00	978,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	978,29
Escrituração Contábil Fiscal	44:00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	978,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	978,29
Total	209:00	1.996,97	2.108,14	1.996,97	1.996,97	2.975,25	1.996,97	2.975,25	1.996,97	1.996,97	1.996,97	1.996,97	1.996,97	26.031,36

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 20 apresenta as outras despesas com terceiros, ou seja, gastos com processamento de notas fiscais, arquivo de documentos físicos e auditoria.

Tabela 20 – Outras Despesas relativas às Obrigações Acessórias

Outras Despesas	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Mensageria/processamento de notas fiscais	4.154,77	4.154,77	4.154,77	4.154,77	4.154,77	4.154,77	4.154,77	4.154,77	4.378,56	4.378,56	4.378,56	4.378,56	50.752,40
Arquivo de documentos físicos	2.299,54	2.299,54	2.299,54	2.302,19	2.302,72	2.299,54	2.299,54	2.603,14	2.191,98	2.262,58	2.174,26	2.590,96	27.925,53
Auditoria tributária/fiscal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.286,90	6.286,90
Total	6.454,31	6.454,31	6.454,31	6.456,96	6.457,49	6.454,31	6.454,31	6.757,91	6.570,54	6.641,14	6.552,82	13.256,42	84.964,83

Fonte: Elaborada com base nos dados da pesquisa.

A análise realizada nessa Etapa está fundamentada nos dados coletados apresentados nas Tabelas 19 e 20, bem como nos conceitos trazidos no referencial teórico do presente trabalho sob a perspectiva "todos os custos" do *Framework*, com base na qual se sugere à empresa avaliar as rotinas executadas pelos colaboradores, visando o menor retrabalho possível, otimização de tempo e minimização de custos não tributários relativos a essas tarefas.

4.14 ETAPA 14 – ADMINISTRAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Consoante à análise apresentada na Etapa 05, na qual é exposto o saldo de créditos tributários a compensar de R\$ 373.373,32, conforme Tabela 7, apresenta-se a alternativa entendida como sendo a mais viável para administração do crédito tributário no que tange as obrigações a pagar contabilizadas até o encerramento de 2019.

Analisando as conciliações relativas aos tributos, observa-se que o exercício foi encerrado com apenas tributos referentes às apurações de dezembro, totalizando R\$ 376.455,19. Os débitos constantes no encerramento de 2019 poderiam ser quase integralmente compensados com os créditos, contudo, observando o histórico de compensações da empresa e sua gestão tributária conservadora, e a adoção de novas práticas que aumentaram o nível de conferência e controle, entende-se que os referidos créditos a compensar não serão utilizados até a validação dos valores.

Verificaram-se todas as contas de tributos a fim de atender ao foco "todos os tributos" do *Framework*, sendo apresentados os créditos e débitos existentes, para os quais é possível refletir os meios mais viáveis de liquidação. A Tabela 8, disposta na Etapa 05, apresenta os débitos em aberto no encerramento de 2019.

Por meio da avaliação dos controles e conciliações, observou-se que o ano de 2019 não foi expressivamente crítico quanto à administração do crédito tributário, comparado a exercícios anteriores, nos quais foram efetuados numerosos parcelamentos. No período objeto de estudo a empresa optou pelo pagamento programado junto ao departamento Financeiro, conforme fluxo de caixa.

Em períodos seguintes, sugere-se a empresa adotar os procedimentos de análise sugeridos no Protocolo de Procedimentos exposto no Quadro 1 do presente trabalho, visando atender a perspectiva "todos os tributos" e avaliando os efeitos no caixa da empresa.

4.15 ETAPA 15 – ANÁLISE DA INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA GESTÃO TRIBUTÁRIA DA EMPRESA

O documento emitido pela empresa objeto de estudo, denominado Políticas Corporativas Contabilidade/Fiscal, traz alguns apontamentos acerca de procedimentos relativos às principais contas contábeis, qual a documentação e relatórios a serem emitidos e arquivados para uma possível análise posterior pela equipe de auditoria, de acordo com a

demanda. Esse documento dedica-se, na verdade, na apresentação de normas e procedimentos muito mais contábeis do que referentes às rotinas fiscais e tributárias.

As atividades descritas que refletem diretamente no fechamento mensal fiscal e tributário limitam-se às tarefas iniciais, ou seja, apenas a primeira etapa (operacional) de todo o processo, apresentada nesse documento como uma espécie de manual. Essa fase do processo limita-se, basicamente, nos lançamentos contábeis e conferência destes, realizada pela equipe fiscal, que geram efeito tanto no fechamento mensal fiscal e tributário, quanto no fechamento contábil. Como elaborar as etapas mais analíticas para se chegar ao resultado final quanto aos tributos e obrigações fiscais, não está descrito nesse documento.

O documento de Políticas Corporativas traz uma espécie de manual de como realizar os principais procedimento contábeis, como: roteiro de fechamento de balanços e balancetes; procedimentos de caixa, registro de despesas e entradas de estoque; tabela auxiliar de operações para registro de despesa e imobilizado; fechamento financeiro contábil; importação do arquivo para contabilização das despesas relativas à folha de pagamento mensal.

Após análise das Políticas Corporativas e observação participante, e levando em conta que o presente trabalho é específico e mensura, nas Etapas 12 e 13 sob a perspectiva “todos os custos”, o custo com rotinas relacionadas exclusivamente às áreas fiscal e tributária, ressalta-se a importância de pensar na gestão tributária, fundamentada no *Framework* de Scholes e Wolfson, defendida por Calijuri (2009) e referenciada neste trabalho. A gestão tributária deve ser multidisciplinar, ou seja, uma visão global do negócio a fim de alcançar resultados eficientes para a empresa.

Portanto, analisa-se um ponto importante mencionado neste documento, atrelado à mensuração do tempo e custo das atividades executadas. A relação entre departamentos é mencionada nas Políticas Corporativas, que determina que deva ser visado o cumprimento dos prazos e obrigações, cabendo a todas as áreas da empresa atender os procedimentos descritos no referido documento, respeitando prazos, lançamentos e documentos a serem enviados.

Contudo, na prática, há uma dificuldade de cumprimento de algumas atividades respeitando os prazos fixados, acarretando também na dificuldade de cumprimento de procedimentos posteriores, dentro dos prazos estabelecidos. Esse é um ponto que deixa clara a necessidade de gestão multidisciplinar nas organizações. A organização das tarefas, definição de responsabilidades para cada colaborador e a gestão de tempo, poderiam poupar recursos da empresa. De maneira organizada gera-se mais tempo para análise, e minimiza-se o retrabalho. Esse é um ponto importante a ser trabalhado na empresa objeto de estudo, pois a ausência de

tempestividade na entrega das informações reflete especialmente nas conciliações contábeis, que impactam diretamente na validação das demonstrações contábeis para tomada de decisão.

Analisando o conteúdo das Políticas Corporativas, suas normas e procedimentos, e a maneira como as tarefas ocorrem na prática, acredita-se não convir, por ora, falar sobre a influência da governança corporativa na gestão tributária sob as perspectivas “todas as partes” e “todos os tributos”.

4.16 DISCUSSÃO

Por meio da análise dos dados coletados sob as perspectivas “todas as partes”, “todos os tributos” e “todos os custos” do *Framework* de Scholes e Wolfson, obtiveram-se resultados relativos ao período de 2019, sendo proposta à empresa a aplicação de tais perspectivas de estudo em suas futuras análises para tomadas de decisão, objetivando uma gestão tributária eficiente.

À luz da perspectiva "todas as partes" do *Framework* de Scholes e Wolfson, é apresentada a análise relativa à economia de caixa decorrente da utilização de tributos retidos na fonte sob a ótica do prestador para compensação de tributos de mesma natureza. Esse fator foi o único que oportunizou uma efetiva análise sob a referida perspectiva, possibilitando apresentar o impacto no fluxo de caixa da empresa, conforme exposto na Etapa 06. Estudos sob tal perspectiva também são sugeridos nas Etapas 10 e 15, contudo, o cenário atual da empresa, verificado por meio dos dados coletados, não permitiu a aplicação dos procedimentos de análise propostos no Quadro 1. Contudo, estes não deixam de serem pontos importantes para o acompanhamento da gestão tributária da empresa em caso de mudanças futuras em seu ambiente interno e externo e que, portanto, precisam ser mantidos em consideração.

Sob a perspectiva "todos os tributos" do *Framework* de Scholes e Wolfson, expõem-se os resultados encontrados relativos à compensação de tributos, deduções sobre a receita bruta e administração do crédito tributário, apresentados respectivamente nas Etapas 05, 07 e 14. A análise apresentada nas Etapas 05 e 14 estão relacionadas, uma vez que a compensação de tributos é uma das formas de administração do crédito tributário, portanto são expostos os dados coletados de saldo dos créditos e débitos existentes no encerramento do exercício objeto de estudo a fim de verificar a possibilidade de minimização da utilização de recursos financeiros para liquidação dos débitos.

Contudo, o ponto a ser verificado com maior atenção, sob a perspectiva "todos os tributos", é o cenário apresentado na Etapa 07, na qual é explicada a prática de realização de ajustes à conta ISS sobre Vendas, redutora da receita bruta. Esse ponto oportunizou a análise não somente pela perspectiva "todos os tributos", mas também pelo foco de estudo "todos os custos", sendo sugerido à organização o afastamento da ocorrência de custos tributários e não tributários decorrentes da execução de rotinas operacionais equivocadas. Análises sob a perspectiva "todos os tributos" também são sugeridas nas Etapas 10, 11 e 15, contudo, a observação do cenário atual da empresa por meio dos dados coletados não permitiu a aplicação dos procedimentos de análise sugeridos no Protocolo de Procedimentos. Contudo, também entende-se que estes são pontos de atenção importantes para a gestão tributária da empresa em caso de mudanças futuras em seu ambiente interno e externo.

A perspectiva "todos os custos" do *Framework* de Scholes e Wolfson foi o foco de estudo mais utilizado para análise da gestão tributária da empresa objeto de estudo, em virtude das etapas propostas no Protocolo de Procedimentos, bem como pelo cenário atual da organização, verificado por meio da coleta de dados. Sob essa perspectiva foram analisados os levantamentos de balancetes de suspensão realizados no período; adições e exclusões ao lucro real; compensação de prejuízos fiscais; efeitos do incentivo fiscal PAT; impacto das perdas no recebimento de créditos; custo com obrigações principais e obrigações acessórias; e análise da influência da governança corporativa na gestão tributária da empresa. Os dados coletados e resultados obtidos são apresentados nas Etapas 01 a 04, 08, 09, 12, 13 e 15, respectivamente.

Entre os resultados obtidos, observa-se a viabilidade de determinados procedimentos serem colocados em prática, tendo em vista a perspectiva "todos os custos" para análise de tais procedimentos e tomada de decisão. A primeira questão a ser destacada entre os resultados obtidos é a importância da reserva de recursos financeiros destinados à liquidação de tributos, afastando a necessidade de desembolsos consequentes de multas e juros pelos pagamentos do IRPJ e da CSLL devidos, conforme levantamento de balancetes de suspensão e redução, realizados posteriormente ao prazo fixado, conforme exposto na Etapa 01.

Outro ponto a ser sinalizado, consequente da análise sob a perspectiva "todos os custos", é a relevância do adequado tratamento fiscal à despesa com alimentação de colaboradores incorrida no período, a qual é dedutível para fins de determinação do lucro real, e ainda possibilita a dedução do IRPJ por meio do incentivo fiscal PAT, conforme apresentado na Etapa 08.

Observa-se que a economia de caixa em potencial, conforme apresentado na Etapa 08, poderia ter auxiliado no afastamento de multas e juros incidentes pelo pagamento em atraso dos tributos, conforme explicado na Etapa 01, o que mostra que uma tomada de decisão ou realização de procedimento equivocada pode refletir em outra etapa, o que reforça a ideia da importância da gestão tributária multidisciplinar defendida por Calijuri (2009), fundamentada no *Framework* de Scholes e Wolfson.

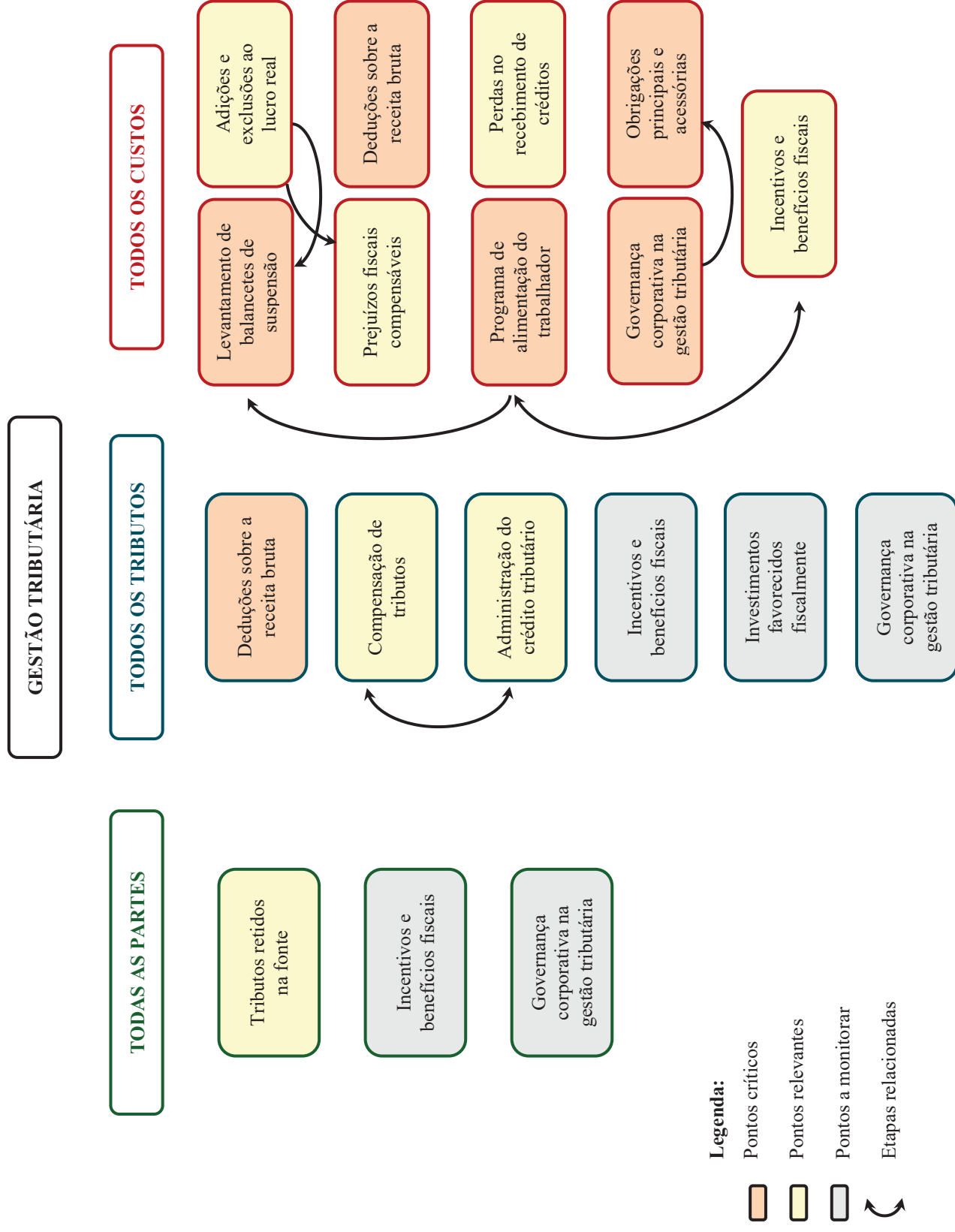
Por fim, lista-se como ponto importante ao negócio, avaliar as rotinas executadas pelos colaboradores, visando o menor retrabalho possível, otimização de tempo e minimização de custos não tributários relativos a essas tarefas, consoante às Etapas 12, 13, e 15. A Etapa 15 menciona a relação entre departamentos, conforme Políticas Corporativas, instrumento da governança corporativa, na qual é determinado o dever ao cumprimento dos prazos e obrigações, cabendo a todas as áreas da empresa atender aos procedimentos descritos no referido documento, respeitando prazos internos. A organização das tarefas, definição de responsabilidades para cada colaborador e a gestão de tempo poderiam poupar recursos da empresa, pois se gera mais tempo para análise, e minimiza-se o retrabalho, o que se torna evidente com a aplicação desse *Framework*.

A análise da influência da governança corporativa na gestão tributária da empresa, apresentada na Etapa 15, está fundamentada na ideia trazida nos estudos realizados pelos autores Uzeda e Monteiro (2014), Vello e Martinez (2014) e Martinez (2017), que realizaram suas análises embasadas no *Framework* de Scholes e Wolfson, e defendem que tal estrutura trata-se de um modelo para avaliar as decisões empresariais de gestão tributária.

O presente trabalho difere-se de tais estudos por se tratar da “proposição de planos e programas” a uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte, sendo sua análise, apresentada nos tópicos 4.1 a 4.15, realizada com base no Protocolo de Procedimentos. Essa proposição contribuiu ao revelar que a sua aplicação, até então não realizada na empresa estudada, poderia ter garantido uma economia de caixa no período, consequente de uma gestão tributária eficiente, em especial quanto a multas e juros no pagamento de tributos por insuficiência de caixa.

Ainda, os tópicos 4.1 a 4.15 mostram e sugerem diferentes possibilidades ao negócio, isto é, repensar alguns procedimentos com uma visão global da organização, a fim de minimizar a utilização de recursos financeiros para fins tributários, visando à maximização dos lucros. Propõe-se à empresa, portanto, a adoção do *Framework* como estrutura de análise da gestão tributária para os próximos períodos.

Figura 1 – Representação do *Framework* de Gestão Tributária para a empresa estudada



A Figura 1 ilustra o *Framework* de Scholes e Wolfson aplicado como método de análise da gestão tributária da empresa objeto de estudo. Os pontos críticos demonstram as Etapas que originaram os principais resultados encontrados, e que devem ser observados pela empresa com maior atenção, conforme exposto nesse tópico. Os pontos denominados como relevantes referem-se aos demais resultados consequentes das análises, importantes, mas que não demandam mudanças nos procedimentos já adotados. Por fim, os pontos a monitorar são relativos às Etapas sugeridas que neste momento não oportunizaram a análise, devendo ser verificados no futuro à medida que ocorram novas operações e mudanças no cenário da organização. São também indicadas as Etapas cujos resultados estão relacionados entre si, de acordo com o exposto nesta discussão, demandando da empresa uma análise conjunta.

5 CONCLUSÕES

As análises desenvolvidas neste trabalho demonstraram como é possível analisar a gestão tributária de uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte, sob as perspectivas "todas as partes", "todos os tributos" e "todos os custos" do *Framework* de Scholes e Wolfson.

Em síntese, realizou-se a coleta de dados de um período específico da empresa estudada, a fim de verificar o cenário atual da empresa quanto à sua gestão tributária, sendo estudadas as possíveis formas e sugestões de melhorias sob a ótica global do negócio, minimização dos custos tributários e consequente maximização dos lucros. Avaliou-se previamente qual ou quais os focos de estudo do *Framework* viáveis para desenvolvimento e obtenção dos resultados de cada uma dessas etapas pertinentes à gestão tributária da organização.

Os estudos anteriores explanados nessa pesquisa abordam o *Framework* a fim de se obter resultados que atendam objetivos diferentes, porém defendem a mesma ideia de alcance de uma gestão tributária eficiente, ou seja, a razão da utilização do *Framework* de Scholes e Wolfson está consoante com as pesquisas anteriores supracitadas, diferenciando-se apenas na sua forma de aplicação para desenvolvimento deste trabalho e apresentação dos resultados, atendendo aos objetivos e questão orientativa da pesquisa.

Estudos anteriores que relacionaram gestão tributária e governança corporativa originaram a etapa de análise na qual foi verificada a influência da governança corporativa na gestão tributária da empresa. Os estudos objetivaram: verificar o papel e a importância da governança corporativa na modernização da administração tributária de determinada organização, sendo proposto no referido estudo a utilização do *Framework* para análise da gestão tributária sob a perspectiva multidisciplinar; analisar a hipótese de um planejamento tributário eficiente elaborado e executado de acordo com as boas práticas de governança corporativa, promover uma redução do risco percebido pelo mercado financeiro, em que se relacionaram os conceitos do *Framework* com os conceitos de planejamento tributário e governança corporativa; e por fim, observar a influência da governança corporativa das empresas no planejamento tributário, pesquisa na qual se defende que a estrutura de análise proposta por Scholes e Wolfson trata-se de um modelo para avaliar as decisões empresariais de gestão tributária, sendo esta última, a pesquisa que objetiva um resultado que mais se assemelha ao objetivo de análise da referida etapa, apresentada no presente estudo.

A “proposição de planos e programas” como procedimento utilizado no presente trabalho, a uma empresa comercial e prestadora de serviço de médio porte, é um dos pontos que o diferencia de estudos anteriores, sendo sua análise realizada com base no Protocolo de Procedimentos, o qual traz uma sequência de etapas relativas à gestão tributária. Algumas dessas etapas já são adotadas pela empresa, contudo, consoantes aos resultados obtidos, observa-se a possibilidade de rever as atuais tratativas e alcançar maiores economias de caixa. Outras etapas explanadas para prática com base no referencial teórico, tampouco são aplicáveis à empresa neste momento, contudo devem ser levadas em consideração pela própria empresa no futuro e no desenvolvimento de pesquisas em outras entidades.

Os resultados obtidos em determinadas etapas confirmam pontos trazidos no presente trabalho como justificativas para a realização do mesmo, como, por exemplo, a possibilidade de economia de caixa consequente do aproveitamento do incentivo fiscal PAT, conforme exposto na Etapa 08, e decorrente de tal economia, a eventual não incidência de multas e juros pelo pagamento em atraso do IRPJ e da CSLL, consoante ao apresentado na Etapa 01. Observaram-se oportunidades para a empresa minimizar seus desembolsos financeiros destinados a pagamentos de tributos, consequente de uma visão global de gestão tributária eficiente, decorrente da análise guiada pela estrutura do *Framework*, confirmando também a justificativa de que o planejamento tributário se trata de uma ferramenta útil para todas as empresas, independentemente de seu porte.

Os resultados mostram certas limitações de desenvolvimento das análises à luz da estrutura de estudo proposta por Scholes e Wolfson, por exemplo, nas Etapas 10 e 11. Contudo, tal limitação se dá não pela proposta de aplicação das perspectivas de estudo, mas pelos segmentos de atividades da empresa e de como ocorrem suas operações atualmente. Propõem-se nessas etapas, às pesquisas científicas futuras, a análise dos referidos fatores de gestão tributária sob as perspectivas do *Framework*, aplicado a empresas que atuem em diferentes segmentos, ou que efetuem operações que oportunizem tais análises.

Conclui-se que a aplicação do *Framework* de Scholes e Wolfson é capaz de viabilizar uma visão holística para uma gestão tributária eficiente, em concordância à defesa de Vello e Martinez (2014), Martinez (2017) e Silva e Martinez (2017), os quais defendem esse modelo em suas pesquisas, bem como se corrobora com base em dados empíricos a ideia defendida por Uzeda e Monteiro (2014) de que a ferramenta seja aplicável e contributiva para empresas de menor porte.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2018. E-book. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017373/cfi/6/10!/4/12/2@0:100>>.

Acesso em: 05 fev. 2020.

ARAÚJO, R. A. M.; SANTOS, L. M. S.; LEITE FILHO, P. A. M.; CÂMARA, R. P. B. Análise comparativa da agressividade fiscal das empresas listadas na BM&FBOVESPA e na NYSE. **X Congresso Anpcont**, Ribeirão Preto, 2016. Disponível em:

<<http://anpcont.org.br/pdf/2016/CUE130.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2020.

BEUREN, I. M.; RAUPP, F. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991**. Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que trata do Programa de Alimentação do Trabalhador, revoga o Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, jan. 1991. Disponível em: <<http://trabalho.gov.br/pat/legislacao-pat/itemlist/category/722-legislacao-vigente-compilada>>. Acesso em: 22 fev. 2020.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, nov. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm>.

Acesso em: 22 fev. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 598, de 28 de dezembro de 2005**. Aprova o Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 2.0 (PER/DCOMP 2.0), e estabelece as hipóteses de sua utilização. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 2005. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15525#122334>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

BRASIL. **Lei nº 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, out. 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 1990. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 10 ago. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 1996. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 19 fev. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 20 fev. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 04 fev. 2020.

CALIJURI, M. S. S. **Avaliação da Gestão Tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. 248 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18022010-155046/pt-br.php>>. Acesso em: 6 ago. 2019.

CHAVES, E. C. **Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição**. 2010. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5401>>. Acesso em: 18 jan. 2020.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011876/cfi/6/2!/4/2/4@0:9.94>>. Acesso em: 19 fev. 2020.

CONCEIÇÃO, M. G.; MOREIRA, N. B.; OLIVEIRA, N. C.; OLIVEIRA, N. S.; GOMES, S. M. S. Os tributos na estratégia das empresas baianas e o nível de conhecimento dos *controllers* sobre legislação tributária. **XIX Congresso Brasileiro de Custos**, Bento Gonçalves, 2012. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/257/257>>. Acesso em: 11 fev. 2020.

CORREIA, J. J. A.; NASCIMENTO, E. L. S.; VASCONCELOS, L. L.; SILVA, D. B. Utilização de artefatos da gestão empresarial para análise da economia tributária de empresas comerciais. **Revista Fatec Zona Sul**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 21-36, 2018. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6325949>>. Acesso em: 01 fev. 2020.

CREPALDI, S. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547217990/cfi/4!/4/4@0.00:7.33>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

DELOITTE. **Em cinco anos, novas tecnologias transformarão a atuação do setor tributário**. Disponível em: <<https://valor.globo.com/patrocinado/deloitte/impacting-the-future/noticia/2019/11/11/em-cinco-anos-novas-tecnologias-transformarao-a-atuacao-do-setor-tributario.ghtml>>. Acesso em: 13 jan. 2020.

EXAME. **Planejamento tributário 2019: práticas adequadas contribuem para o sucesso dos negócios**. Disponível em:

<<https://exame.abril.com.br/negocios/dino/planejamento-tributario-2019-praticas-adequadas-contribuem-para-o-sucesso-dos-negocios/>>. Acesso em: 5 ago. 2019.

FERNANDES, B. O. **Planejamento tributário e a norma geral antielisiva**. 2014. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6605>>. Acesso em: 16 jan. 2020.

GERMANO, L. C. **A Elusão Tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. 2010. 201 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>>. Acesso em: 5 ago. 2019.

GLASER, A. **Reorganização societária como forma de planejamento tributário**. 2010. 59 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: < <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/30641>>. Acesso em: 15 jan. 2020.

GRECO, A.; AREND, L. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502206328/cfi/4>>. Acesso em: 22 fev. 2020.

KAUARK, F. S.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. **Metodologia da Pesquisa: um guia prático**. Itabuna: Via Litterarum Editora, 2010. E-book. Disponível em: <<http://197.249.65.74:8080/biblioteca/bitstream/123456789/713/1/Metodologia%20da%20Pesquisa.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2019.

KNECHTEL, M. R. **Metodologia da Pesquisa em Educação: uma abordagem teórico-prática dialogada**. Curitiba: Intersaberes, 2014.

MACÊDO, M. J. L. **Sobreposição de obrigações tributárias acessórias: uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais**. 2016. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/19358>>. Acesso em: 18 jan. 2020.

MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária: um *survey* da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 11, Edição Especial, art. 6, p. 106-124, 2017. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/pdf/4416/441653809007.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2020.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2016. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009088/cfi/6/2!/4/2/2@0:44.7>>. Acesso em: 23 fev. 2020.

MELLO, R. **Planejamento tributário envolve riscos e oportunidades**. Disponível em: <https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2019/12/716950-planejamento-tributario-envolve-riscos-e-oportunidades.html>. Acesso em: 20 jan. 2020.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502204621/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002003/cfi/3!/4/4@0.00:53.0>>. Acesso em: 19 fev. 2020.

PÊGAS, P. H. **PIS e COFINS**. São Paulo: Atlas, 2018. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017182/cfi/6/10!/4/18@0:0>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

RODRIGUES, S. **Planejamento Tributário: uma gestão tributária eficiente**. Disponível em: <https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2020/01/719772-planejamento-tributario-uma-gestao-tributaria-eficiente.html>. Acesso em: 20 jan. 2020.

SCHOLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A. **Taxes & business strategy**. Engewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1992.

SILVA, J. D. R.; MARTINEZ, A. L. Agressividade fiscal de empresas brasileiras com transações entre partes relacionadas no exterior. **XI Congresso Anpcont**, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <<http://anpcont.org.br/pdf/2017/CUE677.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2020.

SILVA, J. M. **A influência do ciclo de vida organizacional sobre o nível de planejamento tributário**. 2016. 213 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06012017-151945/pt-br.php>>. Acesso em: 16 jan. 2020.

SIQUEIRA, A. D. Gestão Tributária. **Revista CEPPG – Centro de Extensão Pesquisa e Pós-Graduação**, Catalão, v. 24, p. 136 – 157, 2011. Disponível em: <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/8db2e00ad0153d74186490da283f0d92.pdf>. Acesso em: 3 ago. 2019.

SOUSA, E. P. **Contabilidade tributária: aspectos práticos e conceituais**. São Paulo: Atlas, 2018. E-book. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018493/cfi/6/2!/4/2@0.00:0>>. Acesso em: 06 fev. 2020.

TORRES, R. L. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

UZEDA, H.; MONTEIRO, A. O. Gestão de tributos e governança corporativa no setor de petróleo: o caso da Petrobras. **Gestão & Planejamento**, Salvador, v. 15, n. 3, p. 466-486, 2014. Disponível em: < <https://revistas.unifacs.br/index.php/rgb/article/view/3421/2521>>. Acesso em: 11 fev. 2020.

VELLO, A. P. C.; MARTINEZ, A. L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/pdf/762/76231724007.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2020.

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

À

(CONFIDENCIAL)

Assunto: Proposta para Realização de Estudo

Prezada Sra.,

A Universidade Federal do Paraná, instituição pública de ensino, possui dentre suas atribuições sociais a promoção e realização de pesquisas com o objetivo de disponibilizar conhecimento e experiências das mais variadas formas para seus alunos, acadêmicos, profissionais e para a sociedade.

Vimos respeitosamente propor, por meio dessa carta, a realização de um estudo nesta organização, tendo como objetivo a análise e levantamento de oportunidades de melhoria na gestão tributária do segmento comercial de uma empresa, com base no *framework* de Scholes e Wolfson, realizado pela aluna Rafaela Baptista da Silva, sendo orientada pelo Professor Henrique Portulhak.

Para a realização do estudo, prevemos que serão necessárias a análise de documentos internos da organização e observação *in loco* pela estudante, cujo acesso será realizado com o seu aceite. Comprometemo-nos total descrição para que a empresa não seja identificada e as informações confidenciais da empresa não sejam divulgadas.

Espera-se que o referido estudo de caso resulte na elaboração de uma monografia de especialização pela aluna, além de possíveis artigos científicos a serem submetidos a congressos e revistas especializadas, com a possibilidade de trazer contribuições aos leitores e para a própria organização. Destacamos que a confidencialidade do nome da empresa será mantida em todos os trabalhos resultantes do estudo.

Comprometemo-nos, ainda, em apresentar o resultado final do estudo para apreciação, a fim de que todas as partes estejam de acordo com as informações incluídas na monografia, para que haja segurança de que nenhuma informação que possa ser considerada confidencial seja divulgada por estes canais.

Desde já agradecemos pela colaboração.

Rafaela Baptista da Silva
Aluna – MBA Gestão Contábil e Tributária UFPR

Prof. Henrique Portulhak, Dr.
Professor Orientador
Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Ciente e de acordo,

(NOME - CONFIDENCIAL)
(CARGO - CONFIDENCIAL)
(EMPRESA - CONFIDENCIAL)