

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE
SÃO PAULO
PUC-SP**

ANDERSON DE SOUSA SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO E A CONTABILIDADE
TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

São Paulo
2019

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

ANDERSON DE SOUSA SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO E A CONTABILIDADE
TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca de Qualificação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuariais sob orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

São Paulo
2019

BANCA EXAMINADORA

O presente trabalho foi realizado com o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) por meio da concessão de bolsa – Código de Financiamento n.º 8888.7156742/2017-00.

This work was carried out with the support of the Coordination for the Improvement of Higher Education Personnel (Capes) through the granting of a grant - Financing Code 8888.7156742 / 2017-00.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS, que nos conduziu nesta caminhada e nos guiou pelo caminho certo.

À minha esposa Cristiane Cardoso dos Santos e também à minha filha Gabrielly Sofia Cardoso de Sousa Santos, que nasceu no meio desta caminhada e me deu muita força para continuar caminhando, elas foram fundamentais durante todo este processo.

Aos meus pais, José Carlos de Sousa Santos e Eunice Idalia dos Santos, por seus ensinamentos e legado para minha formação pessoal e profissional.

Aos meus irmãos Adriano de Sousa Santos e Daniel Rodrigo de Sousa Santos, pela parceria e respeito não só neste trabalho, mas também em todos os aspectos de minha vida.

Aos meus familiares, que também cooperaram neste processo de formação.

Aos meus colegas de trabalho, por contribuírem para o meu crescimento profissional.

Aos meus alunos, que diretamente contribuíram com o meu crescimento acadêmico.

Aos meus amigos e colegas do curso, pelas manifestações de afetividade recebidas nas diversas etapas em que estivemos juntos e que me incentivaram durante a caminhada.

A Nova Azienda Contabilidade e Auditoria, por me apoiar e não medir esforços para realização deste sonho.

Ao meu orientador professor doutor José Carlos Marion, pelo carinho e cuidado durante toda a dissertação, sua humildade nos constrange.

A todos os mestres e, em especial, ao professor doutor Fernando Almeida dos Santos, que sempre se mostrou prestativo, não mediu esforços para contribuir neste processo e hoje é uma pessoa que tenho o privilégio de chamar de amigo; ao professor doutor Alexandre Gonzalez, por contribuir com todo o seu conhecimento que me fez crescer muito e também pelo incentivo a começar a escrever uma nova história profissional junto ao Fipecafi, minha gratidão a todos vocês.

À secretária do PEPG em Ciências Contábeis e Atuaria da PUC-SP, Rosilaine Gomes Ferrari, por sempre estar disponível em ajudar e contribuir também para este processo de formação.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC/SP e a da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), pelo o apoio e incentivo neste processo. Finalmente a todas as pessoas que por ventura não foram mencionadas, mas que me acompanharam nesta caminhada.

RESUMO

O cenário empresarial brasileiro é impactado de maneira significativa pela legislação tributária, ou seja, no Brasil, existe uma grande interferência da legislação tributária nas práticas contábeis. Tal interferência faz com que muitos profissionais de contabilidade se preocupem exclusivamente com os aspectos demandados pelo fisco, deixando de lado, muitas vezes, a essência contábil de gerar informações para tomada de decisão. Sendo assim, com a criação do Sistema Público de Escrituração – Sped, a administração pública se modernizou nas práticas fiscais harmonizando as normas brasileira de contabilidade. Desse modo, o objetivo deste trabalho é verificar a participação e a influência da legislação tributária no desenvolvimento da contabilidade brasileira. A fim de alcançar tal objetivo, no que se refere à metodologia, este estudo se estrutura por meio do método dedutivo, da pesquisa bibliográfica e descritiva. A partir disso, pôde-se concluir que os profissionais de contabilidade, além de atender as demandas do fisco, que é cumprir com as obrigações tributárias principais e acessórias, devem evidenciar, mensurar e reconhecer o patrimonial empresarial, contribuindo, assim, através de informações úteis, para o processo de gestão empresarial.

Palavras-chave: Contabilidade; Normas; Tributos.

ABSTRACT

The Brazilian business environment is significantly impacted by tax legislation, that is, in Brazil, there is a great interference of the tax legislation in the accounting practices. Such interference makes many accounting professionals exclusively concerned with the aspects demanded by the tax authorities, often neglecting the accounting essence of generating information for decision-making. Thus, with the creation of the Public Bookkeeping System - Sped, the public administration was modernized in fiscal practices harmonizing Brazilian accounting standards. Thus, the objective of this paper is to verify the participation and the influence of the tax legislation in the development of Brazilian accounting. In order to achieve this goal, as far as the methodology is concerned, this study is structured through the deductive method, the bibliographic and descriptive research. From this, it could be concluded that accounting professionals, in addition to meeting the demands of the tax authorities, which is to comply with the main and accessory tax obligations, should evidence, measure and recognize the corporate patrimony, thus contributing through information useful for the business management process.

Keywords: Accounting; Standards; Taxes.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Brasil.....	14
Figura 2: Fatores negativos para se fazer negócios no Brasil	15
Figura 3: Arrecadação das receitas federais – Jan/2018 à Jan/2019	24
Figura 4: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Estados Unidos da América.....	50
Figura 5: Fatores negativos para se fazer negócios no Estados Unidos da América	51
Figura 6: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Japão	53
Figura 7: Fatores negativos para se fazer negócios no Japão	53
Figura 8: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Paraguai	55
Figura 9: Fatores negativos para se fazer negócios no Paraguai	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Normas editadas após a Constituição de 1988	16
Tabela 2: 1º Exame de Suficiência de 2017 - Contador	18
Tabela 3: 2º Exame de Suficiência de 2016 - Contador	18
Tabela 4: Arrecadação de IR e CSLL: participação percentual	34
Tabela 5: Tabela de presunção lucro presumido	37
Tabela 6: Tabela de presunção lucro real por estimativa	41
Tabela 7: Tabela de presunção lucro arbitrado	44
Tabela 8: Anexo I (comércio) simples nacional	47
Tabela 9: Anexo II (indústria) simples nacional.....	47
Tabela 10: Anexo III (locação de bens móveis e prestação de serviços não relacionados com art. 18, § 5 da LC nº 25-I/2017) simples nacional	48
Tabela 11: Anexo IV (prestação de serviços relacionados no inciso IV do § 1º do art. 25) simples nacional.....	48
Tabela 12: Anexo V (prestação de serviços descritos no inciso V do § 1º do art. 25, quando o fator “r” for inferior a 28%) simples nacional.....	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Pilares de <i>performance</i> geral – competitividade.....	14
Quadro 2: Divisão dos tributos após a reforma tributária de 1966	22
Quadro 3: Mapa de Transferência de Recursos (Principais Tributos).....	23
Quadro 4: Participação de alguns tributos na arrecadação da RFB.....	24
Quadro 5: Destaques de aspectos tributários	32
Quadro 6: NBC TSP: do setor público.....	61
Quadro 7: Obrigações anterior a lei nº 12.973/2014.....	68
Quadro 8: Obrigações posterior a lei nº 12.973/2014.....	68

LISTA DE SIGLAS

CFC –	Conselho Federal de Contabilidade
CGSN –	Comitê Gestor do Simples Nacional
Cofins –	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC –	Comitê de Pronunciamento Contábeis
CPC –	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL –	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST –	Coordenadoria do Sistema de Tributação
CST –	Coordenadoria do Sistema de Tributação
CTN –	Código Tributário Nacional
ECD –	Escrituração Contábil Digital
ECF –	Escrituração Contábil Fiscal
Fcont –	Controle Fiscal Contábil de Transição
IBPT –	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IOF –	Títulos ou Valores Mobiliários
IPI –	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ –	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
IVA –	Imposto sobre valor agregado
NBC –	Normas Brasileira de Contabilidade
NBC TSP –	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público
PIB –	Produto Interno Bruto
PIS/Pasep –	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
POCP –	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RFB –	Receita Federal do Brasil
RTT –	Regime Tributário de Transição
RTT –	Regime tributário de Transição
Sped –	Sistema Público de Escrituração
Sped –	Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.2. Problema	17
1.2. Hipótese	17
1.3. Objetivos	19
1.3.1. Objetivo geral	19
1.3.2. Objetivo específico	19
1.4. Justificativa	19
1.5. Delimitação do estudo	20
1.6. Metodologia	20
1.7. Estrutura do trabalho	20
2. ASPECTOS SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	21
2.1. A legislação tributária	26
2.2. As formas de tributação no Brasil	32
2.2.1. Lucro presumido.....	35
2.2.2. Lucro real.....	38
2.2.3. Lucro arbitrado	42
2.2.4. Simples nacional.....	44
2.3. Formas de tributação em outros países	49
2.3.1. Estados Unidos da América.....	49
2.3.2. Japão	52
2.3.3. Paraguai	54
3. A CONTABILIDADE	57
3.1. A contabilidade e sua essência	57
3.2. Alguns tipos de contabilidade	59
3.2.1. Contabilidade pública.....	59
3.2.2. Contabilidade social e ambiental.....	62
3.2.3. A contabilidade tributária	62
4. A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DECISORIAL	70
CONSIDERAÇÕES FINAIS	75
REFERÊNCIAS	78

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo apresentar a contabilidade tributária e seus instrumentos jurídicos tributários a fim de evidenciar as formas de tributação existentes no Brasil. Com isso, identificar a interferência da legislação tributária nas organizações e contribuir para que os profissionais da área contábil, além de atender o fisco, passem também a observar e contribuir com as organizações, através de informações que expressem a posição patrimonial e auxiliem os gestores no processo de tomada de decisão.

A área fiscal no Brasil é composta por inúmeros instrumentos jurídicos, deixando, assim, a gestão tributária cada vez mais complexa em termos de custo tributário, o ônus tributário para o contribuinte no Brasil é alto, dificultando a gestão tributária nas empresas.

De acordo com matéria vinculada no jornal *O Estado de São Paulo* (2018), a carga tributária brasileira atingiu, em 2017, o percentual de 32,43% sobre o Produto Interno Bruto – PIB, apresentando a maior carga tributária desde 2013, que atingiu o percentual de 32,55% sobre o PIB. Brasil possui uma carga tributária na média de 32% sobre o Produto Interno Bruto – PIB, impactando assim, de maneira significativa nas operações empresariais.

O World Economic Forum (2017), em seu relatório anual, apresentou o nível de competitividade das economias mundiais, levando em considerações fatores como: estabilidade política, inflação, níveis de corrupção e de produtividade econômica. Dentre os aspectos que o fórum considera importante para determinar a posição no *ranking*, está a carga tributária. O Brasil, no relatório de 2017-2018, ocupa a posição 80ª dos países com mais competitividade do mundo, seu *score* foi de 4,14 pontos, numa escala de 1 a 7.

Comparado com o ano anterior, o País ganhou uma posição no *ranking*, já que antes ocupava a posição 81ª e o *score* de 4,06 pontos. Na América do Sul, o País se encontra atrás de países como Chile, Peru e Uruguai, que ocupam as seguintes posições no *ranking* mundial: 33ª, 72ª e 76ª respectivamente, o Brasil ocupa a 4ª posição no *ranking* da América do Sul.

Além da questão tributária, cabe destacar o atual cenário político econômico brasileiro. Afinal, ele tem sido impactado por uma série de escândalos de corrupção e instabilidade política. Contudo, apesar disto, o Brasil ganhou uma posição no *ranking*. Segundo o relatório, um dos aspectos que contribuíram para essa pequena melhora foi o setor de inovação.

As metodologias para avaliar os países são estruturadas em 12 pilares, com a determinação de *score* que impacta em uma variação escalonada entre 1 a 7 pontos, junto a esse

score, são apresentados a posição de cada país de acordo com os pilares. Os pilares estabelecidos são:

Quadro 1: Pilares de *performance* geral – competitividade

PILAR 1	PILAR 2	PILAR 3	PILAR 4	PILAR 5	PILAR 6
Instituições	Infraestrutura	Ambiente Macroeconômico	Saúde e Educação primária	Ensino e Treinamento Superior	Eficiência do mercado de bens
PILAR 7	PILAR 8	PILAR 9	PILAR 10	PILAR 11	PILAR 12
Eficiência do Mercado de Trabalho	Desenvolvimento do Mercado Financeiro	Prontidão Tecnológica	Tamanho do Mercado	Sofisticação Empresarial	Inovação

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 70).

Entre os pilares analisados, o Brasil se destaca no pilar 10, que avalia o tamanho de mercado. Nesse quesito, o País ocupa a 10ª posição entre as economias mundiais. Já do ponto de vista negativo, apresenta uma posição desfavorável nos pilares 3, 6 e 7, os quais avaliam aspectos como: ambiente macroeconômico, eficiência de mercado de bens e eficiência de mercado de trabalho.

Key indicators, 2016

Source: International Monetary Fund; World Economic Outlook Database (April 2017)

Population millions	206.1	GDP per capita US\$	8,726.9
GDP US\$ billions	1,798.6	GDP (PPP) % world GDP	2.62

Performance overview

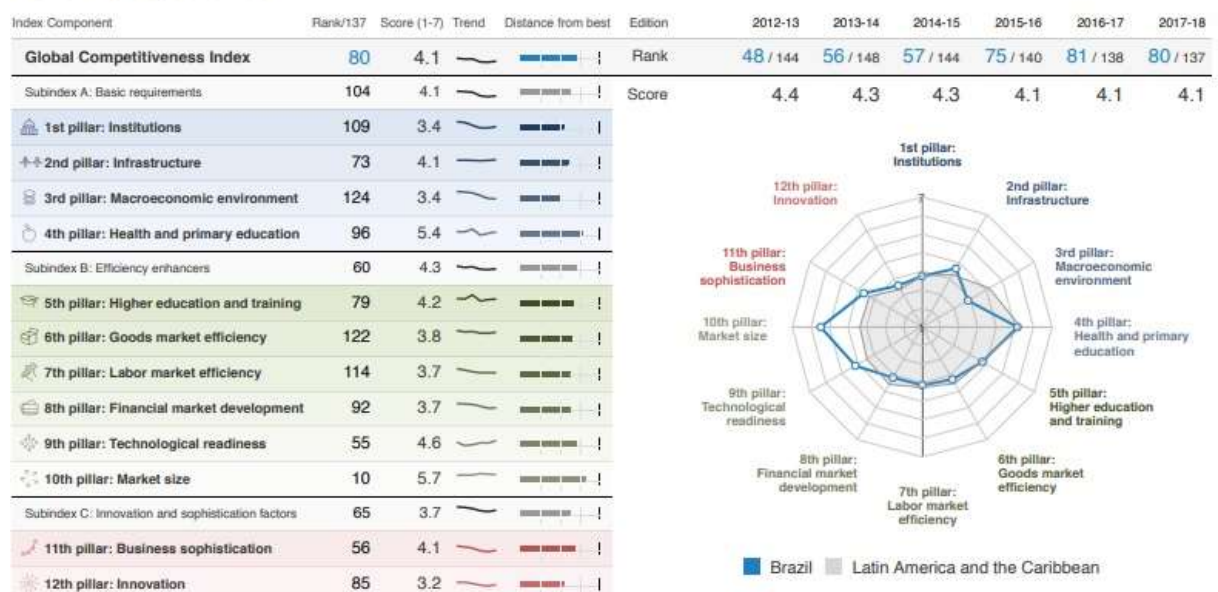
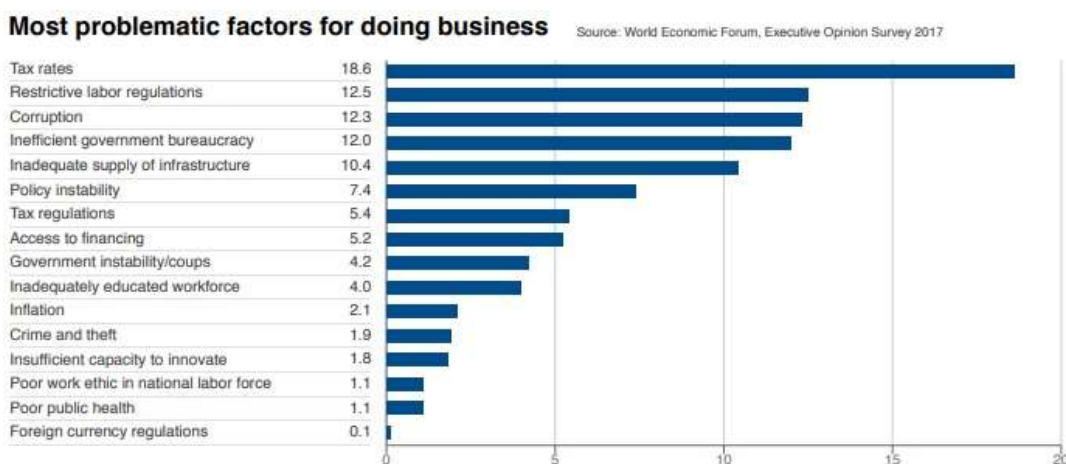


Figura 1: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Brasil

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 70).

De acordo com o relatório do World Economic Forum (2017), existe uma série de fatores que impactam na geração de negócios por partes dos países. E no caso específico do Brasil o fator que mais prejudica os negócios são os impostos.



Note: From the list of factors, respondents to the World Economic Forum's Executive Opinion Survey were asked to select the five most problematic factors for doing business in their country and to rank them between 1 (most problematic) and 5. The score corresponds to the responses weighted according to their rankings.

Figura 2: Fatores negativos para se fazer negócios no Brasil

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 70).

Ainda segundo o relatório (WORLD ECONOMIC FORUM, 2007), os impostos são fatores que contribuem de forma negativa para o desenvolvimento dos negócios no Brasil, além disso, existem outros fatores que impactam nesse cenário, como, por exemplo, aspectos legais da relação empregados e empresa, corrupção, burocracia governamental e ineficiência de infraestrutura. Todos esses itens contribuem para o não desenvolvimento da competitividade no cenário interno brasileiro.

O Brasil possui uma estrutura tributária complexa, com variações tributárias entre os diversos pilares do estado (União, estados, municípios e Distrito Federal). Nesse sentido, é possível acontecer operações com as mesmas características, porém destinados a estados diferentes e com a tributação das mais variadas formas, sem falar da alta carga tributária e da diversidade de procedimentos tributários que prejudicam ou até mesmo inviabilizam os negócios.

De acordo com Amaral *et al.* (2017), em estudo apresentado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, foram editadas cerca de 377.566 normas de ordem tributárias no Brasil desde a Constituição de 1988. Destas, 31.556 na esfera federal, 117.282 na estadual e 228.728 na municipal.

Tabela 1: Normas editadas após a Constituição de 1988

TOTAL DE NORMAS EDITADAS	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	164.639	31.556
ESTADUAL	1.549.106	117.282
MUNICIPAL	3.965.412	228.728
	5.679.157	377.566

Fonte: Amaral, Olenike, Fernandes do Amaral e Yazbek (2017).

As principais alterações na legislação tributária, durante esse período, trouxeram, aos cidadãos e também às empresas brasileiras, novos tributos ou aumento de alíquotas de tributos já existentes, contribuindo, assim, para o aumento da carga tributária brasileira durante esse período.

A Constituição Federal (1988), em seus artigos 153 até 156, trata sobre as competências tributárias da União, estados, municípios e Distrito Federal, deixando o entendimento tributário cada vez mais complexo, em função dessa variedade de características na forma de tributação. A União estabelece regras que são aplicadas de maneira igualitária em todo o território nacional, já na esfera estadual, compete a cada estado da unidade da federação estabelecer normas a serem aplicadas aos contribuintes. Quanto à esfera municipal, esta cria suas próprias normativas, além disso, há ainda o Distrito Federal, que pode legislar em tributos com características estadual e também municipal.

O Estado de Direito é, por definição, a sociedade civil política e juridicamente organizada. Ou seja, governantes e governados devem estar sujeitos à lei. Esta estabelece a tripartição do Poder em Legislativo, Executivo e Judiciário, e a maneira de escolha para os cargos públicos. (FABRETTI, 2017, p. 93)

Nesse contexto, é possível perceber que, no Brasil, a contabilidade possui uma característica bem específica, influenciada pela legislação tributária na prática de contabilidade, tendo em vista toda essa complexidade de tributos.

Assim, apesar de a legislação, de uma forma geral, ter contribuído de maneira significativa para o desenvolvimento da contabilidade no Brasil, também criou hábitos nos profissionais dessa área do conhecimento. A legislação comercial provocou um desenvolvimento quando moldou a contabilidade, mas, ao mesmo tempo, retirou a flexibilidade da prática contábil.

Já a legislação tributária criou, nos profissionais brasileiros, uma mentalidade tributária e uma visão distorcida, ou seja, de que esses são os objetivos primordiais da contabilidade. Tal

visão faz com que os profissionais se preocupem em atender primeiramente e quase exclusivamente ao fisco devido às inúmeras obrigações acessórias impostas aos contribuintes que operam no cenário brasileiro, encarecendo assim o custo dos produtos/serviços no Brasil. Porém a essência contábil, apresentada na literatura contábil, diz que a contabilidade é um instrumento que auxilia o processo de tomada de decisões nas organizações.

1.2. Problema

A legislação tributária brasileira tem influenciado práticas e rotinas no setor empresarial. Diante disso, é importante que a contabilidade mensure os impactos tributários nas organizações.

A participação da contabilidade tributária e suas formas de tributação do lucro no Brasil são influenciadas pela legislação tributária no desenvolvimento da contabilidade brasileira, considerando assim os diversos aspectos legais envolvidos nesse processo.

Na ótica de Formigoni, Antunes e Paulo (2009), um tema de pesquisa recorrente na literatura contábil internacional trata dos efeitos da legislação tributária sobre a contabilidade societária bem como a influência das escolhas contábeis sob o resultado tributário das empresas.

Através do estudo e análises das legislações tributárias, bem como, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis 32 – Tributos sobre lucro, este trabalho apresenta uma problemática voltada a demonstrar o impacto da legislação tributária na contabilidade brasileira e as formas de tributação do lucro no Brasil.

Nessa linha de raciocínio, formulou-se a seguinte questão: A legislação tributária brasileira tem interferido em rotinas e práticas contábeis, intervindo, assim, na mensuração do patrimônio das empresas?

1.2. Hipótese

A legislação tributária criou formas de apurar os lucros decorrentes das atividades exercidas pelas entidades, criou também formas de o fisco e o contribuinte determinarem o lucro.

Os profissionais de contabilidade devem mensurar as mutações contábeis de acordo com as normas brasileiras de contabilidade. Ainda nesse sentido, não devem se preocupar apenas com os aspectos exclusivamente tributários.

Dessa forma, a contabilização efetiva e oficial ficaria inteiramente desvinculada da legislação do Imposto de Renda e outras, o que representa, sem dúvida, um avanço considerável. Isto não significa que a Contabilidade oficial deva ser inteiramente diferente dos critérios fiscais, já que quanto mais próximos os critérios fiscais dos contábeis tanto melhor. (GELBCKE *et al.*, 2018, p. 65)

O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade – CFC evidencia a dificuldade de profissionais referentes às questões básicas da contabilidade. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2019), os exames realizados, em 2017/1 e 2016/2, apresentam as questões divididas por área do conhecimento e também os percentuais de acertos e erros dessas questões.

Tabela 2: 1º Exame de Suficiência de 2017 – contador

Conteúdo	Total de questões do conteúdo	Total Respostas válidas	Total Acertos	(%) Acertos	Total Erros	(%) Erros
Auditoria Contábil	2	93811	31508	33.59%	62303	66.41%
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	3	140751	39166	27.83%	101585	72.17%
Contabilidade de Custos	3	140702	35908	25.52%	104794	74.48%
Contabilidade Geral	21	985227	428510	43.49%	556717	56.51%
Contabilidade Gerencial	2	93810	26319	28.06%	67491	71.94%
Controladoria	1	46894	13275	28.31%	33619	71.69%
Legislação e Ética Profissional	2	93808	62944	67.1%	30864	32.9%
Língua Portuguesa	2	93800	59835	63.79%	33965	36.21%
Matemática Financeira e Estatística	2	93834	39309	41.89%	54525	58.11%
Noções de Direito	3	140754	37415	26.58%	103339	73.42%
Perícia Contábil	2	93814	66327	70.7%	27487	29.3%
Princípios e Normas	3	140646	78601	55.89%	62045	44.11%
Teoria da contabilidade	4	187649	61289	32.66%	126360	67.34%

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2019).

Tabela 3: 2º Exame de Suficiência de 2016 – contador

Conteúdo	Total de questões do conteúdo	Total Respostas válidas	Total Acertos	(%) Acertos	Total Erros	(%) Erros
Auditoria Contábil	3	123288	62812	50.95%	60476	49.05%
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	3	123414	49133	39.81%	74281	60.19%
Contabilidade de Custos	3	123379	40415	32.76%	82964	67.24%
Contabilidade Geral	22	905038	349276	38.59%	555762	61.41%
Contabilidade Gerencial	2	82142	32234	39.24%	49908	60.76%
Controladoria	2	82217	34270	41.68%	47947	58.32%
Legislação e Ética Profissional	1	41127	37142	90.31%	3985	9.69%
Língua Portuguesa	1	41104	7388	17.97%	33716	82.03%
Matemática Financeira e Estatística	2	82205	16376	19.92%	65829	80.08%
Noções de Direito	3	123394	55719	45.16%	67675	54.84%
Perícia Contábil	3	123289	54852	44.49%	68437	55.51%
Princípios e Normas	3	123348	57436	46.56%	65912	53.44%
Teoria da contabilidade	2	82259	37293	45.34%	44966	54.66%

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2019).

Os exames de suficiência do CFC de 2017/1 e 2016/2 demonstram a quantidade de acertos e erros na disciplina básica de contabilidade, destacando-se o fato de o percentual de acertos ser inferior a metade das questões apresentadas durante esses processos avaliativos. Nota-se, portanto, que tais profissionais já apresentam dificuldades na formação e muitos deles

se preocupam apenas em atender as exigências da legislação fiscal, relegando, assim, a essência contábil, que é o estudo e controle do patrimônio, a um segundo plano ou simplesmente ignorando.

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é verificar a participação e a influência da legislação tributária, no desenvolvimento da contabilidade brasileira.

1.3.2. Objetivo específico

A fim de alcançar o objetivo geral deste trabalho, destacam-se alguns específicos. São eles:

- Relacionar os conceitos sobre contabilidade e as formas de tributação no Brasil;
- Identificar a participação da legislação tributária brasileira nas organizações;
- Verificar a influência da legislação tributária na contabilidade;
- Correlacionar esta influência tributária na evidenciação do patrimônio das entidades.

1.4. Justificativa

A alta carga tributária brasileira dificulta a gestão empresarial no Brasil. Não apenas o elevado custo tributário, mas a complexidade e diversidade tributária brasileira, também, colaboram para a dificuldade no entendimento tributário.

A legislação tributária tem sido influenciada nas rotinas e práticas contábeis, impactando, assim, no patrimônio das empresas. Apesar de a contabilidade, desde a década de 1960, ter evoluído no sentido de cada vez mais buscar evidenciar o patrimônio das empresas. Afinal, como bem destaca Marion (2018), a contabilidade não deve se preocupar exclusivamente em atender as demandas do governo, mas é importante que ela auxilie nos processos decisórios empresariais.

Sendo assim, além de atender à legislação tributária vigente, é necessário que a contabilidade se preocupe em gerar as informações úteis a fim de auxiliar no processo de tomada de decisões dentro e fora das organizações.

1.5. Delimitação do estudo

O tema abordado encontra-se delimitado apenas à tributação sobre o lucro e a interferência da legislação tributária na contabilidade. Além disso, cabe ressaltar que o estudo não tem por objetivo esgotar todas as abordagens teóricas e técnicas acerca do tema.

1.6. Metodologia

A metodologia do estudo estrutura-se no método dedutivo, através da pesquisa bibliográfica e descritiva, ou seja, trata-se da construção de raciocínio em ordem descendente a fim de analisar, inicialmente, de forma geral, construindo a análise particular e chegando a uma conclusão. O referencial teórico é realizado através da pesquisa bibliográfica de livros, artigos científicos, legislação, *sites*, etc.

1.7. Estrutura do trabalho

O presente estudo está estruturado da seguinte forma: inicialmente, apresenta-se o primeiro capítulo com a introdução, objeto de pesquisa, problema, hipótese, objetivos, justificativa, delimitação do trabalho e metodologia.

Em seguida, no segundo capítulo, são apresentados aspectos da legislação tributária e as formas de tributação no Brasil, Estados Unidos da América, Japão e Paraguai.

Já no terceiro capítulo, apresentam-se os conceitos da contabilidade e aspectos da contabilidade tributária.

No quarto capítulo, a contabilidade como instrumento para tomada de decisão. Por fim, finalizando o trabalho, apresentam-se as considerações finais.

2. ASPECTOS SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A contabilidade possui uma capacidade de concentrar informações em um banco de dados, cujas informações podem ser extraídas pelos usuários com o objetivo de auxiliá-los no processo de tomada de decisões.

Para Marion (2018, p. 4), a contabilidade é um instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa.

A contabilidade, no Brasil nos últimos anos, tem sofrido interferências da legislação tributária em seu ambiente de atuação. Já os tributos, por sua vez, interferem no dia a dia da sociedade brasileira (pessoas físicas e pessoas jurídicas).

A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, os quais nem sempre se baseavam em critérios contábeis corretos. (GELBCKE *et al.*, 2018)

Mendes, Silva e Niyama (2011) dizem que a contabilidade tributária se destaca devido à integração da contabilidade com a atividade de arrecadação nos países. O Estado é um organismo político e jurídico organizado com o objetivo de contribuir com o desenvolvimento da sociedade.

Pêgas (2018, p. 4), ao falar da teoria geral do Estado, ressalta que o Estado é formado por três elementos: povo, território e governo. Portanto, ele é o povo, vivendo num território (espaço físico e geográfico) e escolhendo os representantes que o governarão.

O autor ainda comenta que a última reforma tributária efetiva no Brasil ocorreu entre os anos de 1965 e 1967 e resultou na criação da lei nº 5.172/66. A partir dessa reforma, o sistema tributário brasileiro foi reformulado e inovado, contribuindo assim para o desenvolvimento econômico e social do País.

A lei nº 5.172/66, que dispõe sobre o sistema tributário nacional, estabelece no art. 3 que:

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

Tributo é uma obrigação instituída em lei, administrada e gerenciada pela administração pública plenamente vinculada e paga pelo contribuinte.

Fabretti (2017), ao analisar o conceito de tributo, afirma que este é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

Com o ingresso da reforma tributária de 1966, houve uma redistribuição dos tributos entre os entes estatais.

Quadro 2: Divisão dos tributos após a reforma tributária de 1966

Patrimônio e Renda	
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano	Cobrança – Municipal
ITBI – Imposto de Transferência de Bens Imóveis	Cobrança – Estadual
ITR – Imposto Territorial Rural	Cobrança – Federal
IR – Imposto de Renda	Cobrança – Federal
Produção e Circulação	
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados	Cobrança – Federal
ICM – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias	Cobrança – Estadual
ISS – Imposto sobre Serviços	Cobrança – Municipal
IOF – Imposto sobre as Operações Financeiras	Cobrança – Federal
ISTC – Imposto sobre Serviço de Transporte e Comunicações	Cobrança – Federal
Comércio Exterior	
IE – Imposto de Exportação	Transferido da esfera Estadual para cobrança Federal
II – Imposto de Importação	Se transformou em instrumento de política de comércio exterior com cobrança Federal.
Impostos Únicos	
IUEE – Impostos Único sobre Energia Elétrica; IUCL – Imposto Único sobre combustíveis e Lubrificantes; IUM – Imposto Único sobre Minerais	Todos cobrados pela União.

Fonte: Pêgas (2018, p. 6).

Já com a chegada da Constituição de 1988, o sistema tributário sofre algumas alterações, principalmente no que diz respeito a distribuição de recursos entre a União, estados e municípios.

Pêgas (2018, p. 6) apresenta a divisão tributária a partir da Constituição de 1988, que passou a ser:

UNIÃO: Imposto de Renda – IR, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Importação – II, Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto de Exportação – IE e Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (não regulamenta em lei);

ESTADOS: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITD ou ITCMD e Imposto sobre Propriedade Veicular Automotiva – IPVA;

MUNICÍPIOS: Imposto sobre Serviços – ISS, Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI e Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU.

Além da redistribuição dos tipos de tributos, a Constituição de 1988 apresenta um processo de distribuição de rendas a partir de arrecadação tributária. Nesse processo de distribuição, percebe-se os percentuais de distribuição de recursos arrecadados a partir dos tributos e sua destinação para os entes públicos ou região do território nacional.

Quadro 3: Mapa de Transferência de Recursos (Principais Tributos)

TRIBUTOS	DESTINAÇÃO AUTOMÁTICA DOS RECURSOS ARRECADADOS
IPI – UNIÃO	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 21,5% para o FPE (Fundo de Participação dos Estados); ➤ 3% para os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste; ➤ 24,5% para o FPM (Fundo de Participação dos Municípios); e ➤ 10% para o FPEX (Fundo de Participação de Exportação, pertencente aos Estados). Os estados deverão repassar 25% deste fundo aos municípios.
IR – UNIÃO	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 21,5% para o FPE (Fundo de Participação dos Estados); ➤ 3% para os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Estes recursos são direcionados para aplicação em programa de financiamento ao setor produtivo das 3 regiões por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à região, na forma em lei estabelecer; ➤ 24,5% para o FPM (Fundo de Participação dos Municípios); e ➤ Os valores retidos de IR dos funcionários e servidores públicos estaduais e municipais não entram no cômputo, ficando em sua totalidade p/ estados e municípios onde os funcionários e servidores estão lotados. O imposto será descontado do valor distribuído conforme os três itens acima (FPM, FPE e Fundo para Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste). Por exemplo, um servidor residente em SP desconta R\$ 25 de IR e o dinheiro será retido pelo estado, mas não repassado à União. Admitindo que a arrecadação do IR no ano fosse R\$ 10.000, o FPE total seria R\$ 2.100. Considerando que o estado de SP tenha direito a R\$ 380, a União irá repassar o valor de R\$ 355 (380 – 25), descontando o IRRF que não foi desembolsado pelo estado.
CIDE – UNIÃO	Dos valores arrecadados com a CIDE – Combustíveis, 29% são destinados aos estados, que repassarão 25% dos 29% (7,25%) aos municípios.
ICMS – ESTADOS	25% aos municípios, sendo 75% (18,5%) para o município onde a operação foi realizada e 25% (6,25%) conforme lei estadual específica.
IPVA – ESTADOS	50% para os municípios onde o veículo automotor foi licenciado.

Fonte: Pêgas (2018, p. 7).

Pêgas (2018, p. 7) traz uma tabela que apresenta o comportamento de alguns tributos arrecadados pela Receita Federal do Brasil – RFB.

Quadro 4: Participação de alguns tributos na arrecadação da RFB

DADOS DA RFB	1985	1989	2000	2009	2015
IPI	20,1%	20,5%	10,7%	6,5%	6,0%
COFINS	5,9%	9,7%	22,6%	25,0%	24,4%
IR	50,3%	41,3%	31,9%	40,6%	39,0%
CSLL	-	1,9%	5,2%	9,4%	7,4%

Fonte: Pêgas (2018, p. 7).

Segundo Castro *et al.* (*apud* BISOLO; BAGGIO, 2012), o sistema tributário nacional é um conjunto de leis e princípios que impõem uma série de tributos vigentes em determinada época, os quais irão servir para viabilizar os fins sociais, econômicos e políticos do Estado.

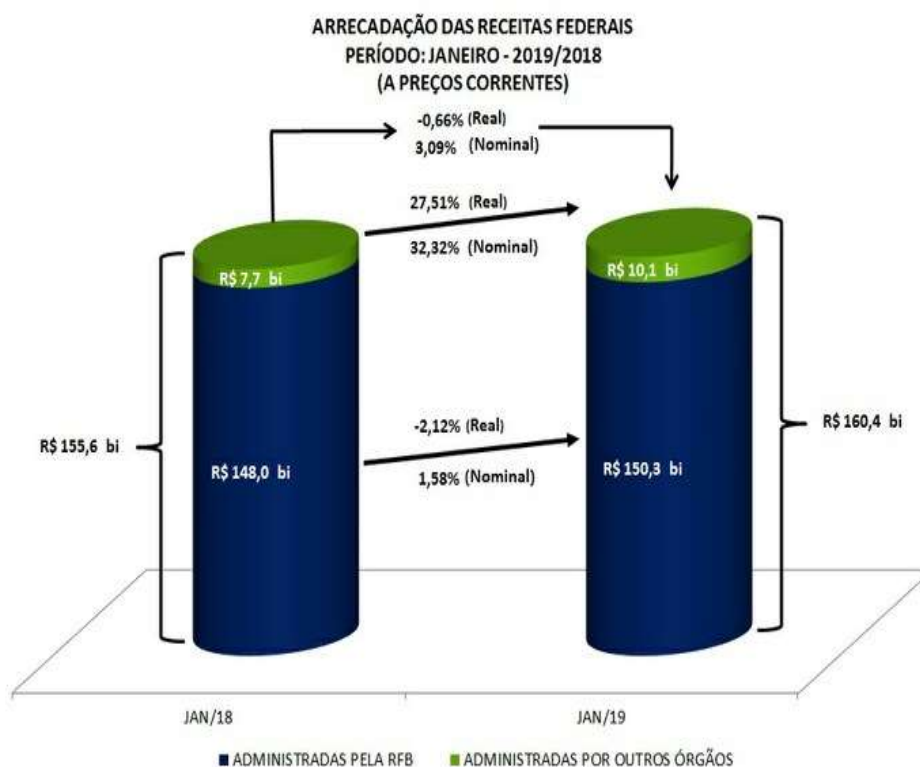


Figura 3: Arrecadação das receitas federais – Jan/2018 à Jan/2019

Fonte: Receita Federal do Brasil – RFB (2019).

A administração pública, para oferecer os serviços públicos à sociedade, necessita capitalizar recursos, custeando assim tais serviços públicos.

Sousa (2018, p. 4) ressalta que tributo é a principal fonte de recursos dos Estados. A receita tributária é considerada derivada, porque deriva do poder do Estado de instituí-lo e cobrá-lo.

Fabretti (2017, p. 93) diz que:

Para realizar as ações próprias do Estado, como: defesa do território nacional (Forças Armadas), acesso de todos à Justiça (Poder Judiciário), saúde, habitação, educação, saneamento básico etc. o Estado necessita de recursos financeiros.

Para Pohlmann e Iudícibus (*apud* BISOLO; BAGGIO, 2012), questões de ordem tributária estão presentes no cotidiano atualmente. No Brasil, especialmente, a carga tributária vem crescendo de maneira significativa nos últimos anos.

Dessa forma, a contabilidade brasileira sofre interferência da legislação tributária, que, por conta da complexidade dessa legislação, há uma elevação do custo do tributo, porém esse custo não está apenas atrelado ao pagamento da guia do tributo, devendo-se, dessa forma, acrescentar a esse o custo com o estudo da legislação tributária brasileira, o custo com o preenchimento das obrigações acessórias, dentre outros.

Conforme Rezende *et al.* (2010, p. 2):

As críticas ao sistema tributário brasileiro permanecem até os dias atuais. Uma das características deste sistema, objeto de muitas críticas, é a sua complexidade. Como exemplo disso, citamos o número excessivo de tributos, a legislação intrincada e extensa, as distorções causadas pela aplicação da legislação tributária, bem como os seus efeitos sobre a economia das empresas e pessoas físicas e, conseqüentemente, do país.

Chieregato *et al.* (2016, p. 13) comentam que:

O fisco tem insistido em atribuir responsabilidade por infrações tributária aos representantes, gerentes e diretores da empresa; não apenas os bens da sociedade são atingidos pelo inadimplemento das obrigações tributárias, mas também, cada vez mais, o patrimônio dos seus representantes legais.

Mesmo diante da complexidade da legislação tributária brasileira, o profissional contábil deve atender ao objetivo da contabilidade. Dessa forma, como bem destacam Oliveira *et al.* (2015), o profissional da contabilidade já não pode limitar-se aos aspectos legais e fiscais da entidade. Ainda, segundo Iudícibus *et al.* (2017), as tarefas básicas do contador são produzir e/ou gerenciar informações úteis aos usuários da contabilidade para a tomada de decisões.

A contabilidade brasileira vem sendo impactada por diversos textos legais de ordem tributária, cujos profissionais da contabilidade procuram atender a demandas fiscais das

empresas, e às vezes não contribuindo com informações úteis para tomada de decisão dentro e fora das organizações.

2.1. A legislação tributária

O cenário econômico brasileiro, atualmente, encontra-se num estágio de estabilização da moeda e ambiente empresarial globalizado, possibilitando, assim, melhores margens de resultados das empresas. Nesse sentido, a administração pública tem introduzido, de forma compulsória, regras e procedimentos às empresas, impactando assim na carga tributária. Os tributos são as principais fontes de recursos financeiros por parte da administração pública para o financiamento dos serviços públicos.

Os serviços públicos são desenvolvidos pela administração direta e indireta; pela administração direta, os tributos são aqueles vinculados diretamente aos três poderes: poder executivo, poder legislativo e poder judiciário. Já na administração indireta, constitui-se de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria que se encontram vinculadas aos poderes por meio de determinação em lei. Sua estrutura integra as autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, subsidiárias e controladas que contam com a participação de agentes institucionais, servidores públicos, de representantes de grupos profissionais e de vários segmentos da sociedade.

Os tributos ainda podem ser classificados de acordo com a atividade de vinculação estatal. Nesse sentido, eles são classificados como tributos vinculados e tributos não vinculados.

Pêgas (2018, p. 31) define tributos vinculados como:

Tributos que têm relação entre a arrecadação e o serviço prestado ou a prestar pelo ESTADO, já os tributos não vinculados não possuem vínculo entre a arrecadação e a destinação, sendo que os tributos são devidos independentemente de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte.

Desse modo, as espécies tributárias estão relacionadas ou não com a atividade estatal ao contribuinte, sendo ambas atribuídas por parte do poder público.

Os arts. 4º e 5º da lei nº 5.172/66, que dispõe sobre o sistema tributário nacional, deliberam sobre a natureza jurídica e os tipos de tributos:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.
Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A obrigação tributária surge a partir do fato gerador do tributo, ou seja, ela é toda imposição surgida quando se constata um fato compulsório previsto na legislação tributária. É considerada como um vínculo que une o credor (ativo) e o devedor (passivo) para o pagamento de alguma dívida tributária.

A identificação do sujeito ativo da obrigação tributária tem reflexos determinantes também na composição da relação material de repetição de indébito e, por consequência, na respectiva relação processual. Tratando-se de relação jurídica obrigacional vinculando sujeito ativo e sujeito passivo, toda pretensão restitutória deverá ser dirigida contra o titular do Direito de imposição, ou seja, aquele com a atribuição de cobrança do tributo. (CAUREO, 2014)

Também pode ser considerada como obrigação tributária a própria prestação que o devedor tem que cumprir. Sendo assim, ocorrido o fato gerador, sempre decorrente de lei, nasce a obrigação tributária (nascimento compulsório). E os entes públicos têm a competência para instituir e cobrar os tributos.

Quanto a competência tributária, Sousa (2018, p. 13) diz que competência tributária é privativa: um ente estatal não pode instituir imposto que seja de competência de outro, dele distinto.

De acordo com a lei nº 5.172/66, existem dois tipos de fatos geradores da obrigação tributária: obrigação principal e acessória.

Sousa (2018, p. 13) comenta que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Obrigação principal é a de pagar tributo e decorre do fato gerador, já a obrigação acessória decorre da legislação.

O autor complementa ainda:

Obrigação principal: decorre do fato gerador e se refere à obrigação de pagar tributo, penalidade pecuniária ou ambos, e seus acréscimos. A obrigação principal cessa com a extinção de crédito tributário, mediante pagamento, compensação de crédito em favor do contribuinte, prescrição, decadência ou sentença transitada em julgado;
Obrigação acessórias: decorrem da legislação e se referem à determinação para que o sujeito passivo, contribuinte, faça ou deixe de fazer algo no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. A obrigação acessória tem por finalidade viabilizar a averiguação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A obrigação tributária acessória não cumprida se transforma em obrigação principal, pois culmina na aplicação de multa. As obrigações de emitir nota fiscal e de escriturar livros fiscais são exemplos de obrigações tributárias acessórias. (2018, p. 13)

O artigo 114 da lei nº 5.172/66 define como fato gerador da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, sendo assim, o fato

gerador é sempre de natureza pecuniária, isto é, a partir desse momento, nasce a obrigatoriedade de pagamento de um tributo.

Já o artigo 115 da lei nº 5.172/66 define como fato gerador da obrigação acessória qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Desse modo, cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 145, relaciona os tributos em impostos, taxas e as contribuições de melhoria, mas, em dispositivos subsequentes, apresenta outras figuras tributárias: os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais.

Imposto são tributos não vinculado, cuja obrigatoriedade não está vinculada à contraprestação de serviços públicos por parte do Estado. Nesse sentido, o artigo 16 da lei nº 5.172/66 dispõe que imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Quanto ao conceito de imposto, Fabretti (2017, p. 107) esclarece:

É aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

Pêgas (2018, p. 31) destaca que o imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é de competência exclusiva da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Em resumo, o imposto nasce por um ATO DO CONTRIBUINTE.

O autor ainda complementa ao dizer que:

esta definição desvincula totalmente o imposto pago do serviço prestado ao próprio contribuinte sobre o qual recaiu o ônus. O IPTU pago por um morador de um edifício de luxo localizado no Leblon, zona sul do Rio de Janeiro, não será destinado, necessariamente, para obras no mesmo bairro, podendo ser direcionado para diversos outros fins. (2018, p. 31)

Taxas são tributos vinculados, em que a cobrança acontece em função da prestação de serviços por parte da administração pública. O artigo 77 da lei nº 5.172/66 dispõe sobre as taxas cobradas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Além disso, elas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Na ótica de Fabretti (2017, p. 108):

poder de polícia é a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção, do mercado, à tranquilidade pública ou respeito à propriedade e aos direitos individuais dos coletivos (art. 78).

Já Pêgas (2018, p. 31) diz que:

embora todo o indivíduo seja livre e possa estabelecer –se como comércio ou indústria, não pode instalar seu estabelecimento em local que cause prejuízo a terceiros. Esse poder da administração pública de limitar o direito de instalar um estabelecimento industrial ou comercial chama-se poder de polícia.

Em função desse serviço prestado, a administração pública pode instalar a cobrança de uma taxa. Fabretti (2017, p. 108) explica que taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas (parágrafo único do art. 77). Pêgas (2018, p. 31) finaliza ao afirmar que, em síntese, a taxa nasce por um ATO DO ESTADO.

Já as contribuições de melhorias também são tributos vinculados, que são cobrados para contribuir com o custo de obras públicas que geraram benefício econômico ao contribuinte. O artigo 1 do decreto lei nº 195/67 dispõe que a contribuição de melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Pêgas (2018, p. 31) orienta que a contribuição de melhoria, cobrada pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, pode ser instituída para fazer face ao custo de obras de que decorra valorização imobiliária para o contribuinte.

Os artigos 81 e 82 da lei nº 5.172/66 estabelecem que a cobrança da contribuição de melhoria só pode ser apresentada quando ocorrer a valorização imobiliária para o contribuinte.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.
§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.
§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Fabretti (2017, p. 109) comenta sobre as possibilidades da cobrança da contribuição de melhoria, porém salienta que, na prática, raramente é cobrada. Ainda, segundo o autor, às vezes em que houve tentativa de cobrança, isso aconteceu de forma ilegal. Ou seja, nas poucas vezes em que houve a tentativa de cobrança, deixou-se de atender aos requisitos mínimos exigidos pela lei, como salienta Pêgas (2018, p. 32).

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 dispõe sobre a competência exclusiva da União de instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Fabretti (2017, p. 110) correlaciona as contribuições sociais ao tributo, comentando que a doutrina vem procurando demonstrar que essas contribuições são uma quarta espécie de gênero tributo, pois são prestações pecuniárias compulsórias e, portanto, tributo, como definido no art. 2º do CTN.

Pêgas (2018, p. 32) afirma que as contribuições sociais representam, sem dúvida, uma quarta espécie de tributo, conforme vem sendo escrito por renomados autores da área do direito tributário.

Fabretti (2017, p. 110) complementa dizendo que:

Portanto, não pode haver dúvidas quanto ao fato de que as contribuições têm natureza jurídica tributária, pouco importando fato de as contribuições sociais estarem previstas no art. 195, a contribuição para o PIS/Pasep no art. 239, a de intervenção no domínio econômico no § 4 do art. 174, todos da Constituição Federal de 1988...

Contribuição social é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado em decorrência dos direitos sociais presentes no texto constitucional entre os artigos 194 e 195.

Contribuição de interesse de categoria profissional trata-se de contribuições instituídas no interesse de categorias que possuem profissões legalmente regulamentadas, destinadas a custear as atividades de controle, fiscalização e disciplina do exercício profissional.

Já a contribuição de interesse de categoria econômica trata-se de contribuições compulsórias cobradas de empregadores e empregados para a entrega a órgãos de defesa de seus interesses.

Por fim, o artigo 148 da Constituição Federal de 1988 dispõe sobre os empréstimos compulsórios.

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

Fabretti (2017, p. 115) caracteriza empréstimo compulsório como um tributo não vinculado, uma vez que os recursos arrecadados com a sua intenção devem ser utilizados para suprimento das despesas gerais da nação. Desse modo, o empréstimo compulsório só pode ser instituído pela União diante da necessidade de atender os gastos públicos extraordinários. São os tipos de tributos relacionados no artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

O artigo 3 da lei nº 5.172/66, que dispõe sobre Código Tributário Nacional – CTN, define tributos como toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Fabretti (2017, p. 106), alisando esse artigo, destaca que:

pode-se resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsória em moeda, formal normal de extinção da obrigação tributária. Entretanto, se autorizado por lei, o pagamento pode ser feito em outro valor que possa ser expresso em moeda.

Pêgas (2018, p. 30) destaca alguns aspectos desse artigo, intrínsecos aos tributos.

Quadro 5: Destaques de aspectos tributários

COMPULSORIEDADE	NATUREZA JURIDICA DO TRIBUTO
<p>Não é tributo o que não tiver caráter de obrigatoriedade. Por este aspecto, principalmente, e pelo o fato de contribuições sociais e empréstimos compulsórios estarem regulados pelo Código Tributário Nacional (CTN) e previstos na Constituição Federal, são estes considerados pela doutrina, em geral, como tributos.</p>	<p>É determinada pelo o fato gerador da respectiva operação, sendo irrelevante para qualificar a natureza jurídica do tributo:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Denominação legal do produto de sua arrecadação. b) A destinação legal do produto de sua arrecadação.

Fonte: Pêgas (2018, p. 30).

Oliveira *et al.* (2015) ressaltam que as obrigações tributárias não podem mais ser consideradas uma necessidade cotidiana, mas, sim, algo estratégico, seja qual for o porte da empresa, ou o setor de atividades da organização.

Os autores complementam dizendo que a falta de um planejamento estratégico tributário pode deixar as empresas mal preparadas para o futuro, seja qual for a forma de tributação escolhida, gerando um desgaste desnecessário (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Chaves (2018, p. 3) define planejamento tributário como o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.

Lukik (*apud* SAMPAIO; MARQUES, 2015) explica que, no contexto do planejamento tributário, os conceitos de tributo podem aparecer de distintas formas, dependendo sempre de quem o está utilizando no momento. O contribuinte, na maioria das vezes, o enxerga como algo indesejado, como uma intervenção do Estado no seu patrimônio. Pode ser entendido como uma norma de rejeição social. Por esse motivo o tributo é cobrado seguindo rigorosamente os princípios da legalidade estrita e tipicidade, ou seja, aquilo que não estiver estritamente previsto em lei, não pode ser cobrado do contribuinte a título de tributo. Lukik (*apud* SAMPAIO; MARQUES, 2015) ainda explica que existem inúmeras razões para se realizar o planejamento tributário, dentre elas, talvez a mais importante, a de ordem econômica, por exemplo o significativo aumento da carga tributária no Brasil nas duas últimas décadas.

2.2. As formas de tributação no Brasil

No Brasil, as empresas sofrem um forte impacto da tributação em suas operações, interferindo no custo operacional das empresas. Nesse cenário as empresas são impactadas em seus lucros operacionais.

Cordeiro e Chicoli (2019) comentam que o Brasil é um país que possui um sistema de arrecadação tributária complexo, que cobra de forma diferente os tributos.

A tributação das empresas no Brasil pode ocorrer de forma direta ou indireta. A administração pública divide a forma de arrecadação tributária junto aos contribuintes. Os tributos diretos incidem sobre o patrimônio, renda e salários. Sendo assim, a administração pública arrecada diretamente sobre o contribuinte. Já os tributos indiretos incidem sobre o consumo de bens, produtos e serviços.

Silva, Miranda e Reis (2019) complementam, ao afirmarem que os tributos indiretos tendem a ser regressivos, pois não fazem distinção entre os seus contribuintes, sejam estes ricos ou pobres, pagando o mesmo valor pelos produtos, bens e serviços independentemente de sua capacidade contributiva.

Fabretti (2017, p. 165) esclarece que essa divisão é mais econômica do que jurídica, mas de suma importância para o estudo e avaliação do impacto que os tributos causam no patrimônio e nas etapas econômicas da produção, circulação e consumo.

Payeras (*apud* CORDEIRO; CHICOLI, 2019) comenta que a parte relevante da tributação no Brasil é sobre consumo, correspondendo quase à metade da arrecadação do País, sendo proporcionalmente superior à tributação sobre renda e patrimônio, os impostos no Brasil são considerados altamente regressivos.

Pêgas (2018, p. 314) destaca que a tributação sobre o lucro no Brasil possui uma conotação diferente em relação ao padrão mundial: a existência de dois tributos sobre o lucro, quando o mais comum seria a tributação ocorrer apenas via imposto de renda.

Sousa (2018, p. 20) diz que:

A classe de tributos diretos inclui todos os que são recolhidos pela mesma pessoa que suporta o seu ônus. Nesse caso, o contribuinte de fato corresponde ao contribuinte direto, pois não há compensação ou repasse do tributo ao preço da mercadoria, do produto ou do serviço vendido. Já na classe de tributos indiretos são arrolados os tributos em que o sujeito passivo legalmente definido apenas recolhe o valor que é de fato suportado pelo consumidor final. Nesse caso, o valor do tributo é incorporado ao preço cobrado do adquirente.

Nesse sentido, Fabretti (2017, p. 210) afirma que tributos diretos são os que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito.

No Brasil, os tributos diretos incidentes sobre a renda são: imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido.

De acordo com o artigo 43 da lei nº 5.172/66, o fundamento ou a hipótese da incidência tributária do imposto de renda se dá pela aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda e também de proventos de qualquer natureza que geram acréscimos patrimoniais.

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é um tributo incidente sobre o lucro, enquadrando-se na categoria de tributos diretos. Segundo Pêgas (2018), o CSLL tem fato gerador, base de cálculo e contribuintes semelhantes ao imposto de renda, com pequenas diferenças. Já Sousa (2018, p. 222) ressalta que, na apuração da CSLL, a pessoa jurídica deve respeitar o mesmo regime, de caixa ou competência, que houver utilizado para apuração do IRPJ.

Tabela 4: Arrecadação de IR e CSLL: participação percentual

PARTICIPAÇÃO % NA RECEITA ARRECAÇÃO DA RFB (EXCETO RECEITA COM INSS)	1985	1989	2000	2009	2015
IMPOSTO DE RENDA	50%	41%	32%	41%	39%
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO LÍQUIDO	-	2%	5%	9%	7%

Fonte: Pêgas (2018, p. 314).

Sousa (2018, p. 200) diz que, no Brasil, existem quatro sistemáticas de apuração do IRPJ: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional.

O artigo 4 da lei nº 5.172/66 estabelece que a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Sendo assim, os regimes de tributação existentes no Brasil, para fins de cálculos tributários levando em consideração os tipos de tributação, podem ser: lucro presumido, lucro real (trimestral ou anual), lucro arbitrado e a lei complementar nº 123/2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional.

O decreto nº 9.580/2018, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, estabelece a tabela com as alíquotas incidentes sobre a receita bruta.

2.2.1. Lucro presumido

O lucro presumido é forma simplificada para apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas – IRPJ. Esse tributo é tipificado na forma de arrecadação direta por parte da administração pública.

Ao se referir ao lucro presumido, Sousa (2018, p. 201) afirma:

O regime de tributação com base no lucro presumido é uma sistemática simplificada de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que se inicia com a aplicação de um percentual previamente definido sobre a receita bruta. Ao valor resultante desse cálculo devem ser acrescidos valores referentes a ganhos de capital e demais receitas.

Pêgas (2018, p. 324) complementa que:

O lucro presumido é uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IR e CSLL. Com isso, esses tributos são calculados por resultado estimado, encontrado pela aplicação de percentuais definidos em lei.

O artigo 13 da lei nº 9.718/98 estabelece que a pessoa jurídica que auferir receita bruta total no ano calendário anterior igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos reais), multiplicado pelos meses de atividade, podem fazer a opção pela sistemática do lucro presumido.

Além do limite de faturamento, a lei nº 9.718/98, em seu artigo 14, estabelece as atividades impeditivas quanto ao enquadramento no lucro presumido.

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

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 12 (doze) meses;(Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

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

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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 resultantes 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. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

O IRPJ, na modalidade do lucro presumido, é devido na medida em que os rendimentos e os lucros devem ser auferidos. Sua apuração é feita trimestralmente nos dias, 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

A base de cálculo do lucro presumido é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital. Na receita bruta, não se incluem os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador (IPÍ e ICMS-Substituição Tributária).

O decreto nº 9.580/2018 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e estabelece a tabela com as alíquotas incidentes sobre a receita bruta para o cálculo da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas na modalidade do lucro presumido.

O IRPJ é calculado pela aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo do lucro presumido. Incide também um adicional do imposto de renda à alíquota de 10% que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de mês do período de apuração, ou seja, R\$ 60.000,00.

Tabela 5: Tabela de presunção lucro presumido

<u>RECEITAS</u>	<u>BASE DO IR (%)</u>	<u>BASE DA CSLL (%)</u>
Venda ou Revenda de Bens ou Produtos	8%	12%
Prestação de Serviços	32%	32%
Administração, Locação ou Cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%	32%
Transportes de passageiros	16%	12%
Transportes de Cargas	8%	12%
Serviços hospitalares	8%	12%
Prestação de Serviços até R\$ 120 mil/ano menos regulamentadas	16%	32%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%	12%
Outras receitas, não definidas no estatuto ou contrato social	100%	100%

Fonte: Pêgas (2018, p. 327).

A opção a sistemática ao lucro presumido se dá a partir do recolhimento do primeiro recolhimento do imposto. Uma vez que o IRPJ e a CSLL são recolhidos com o código de opção do lucro presumido, a empresa faz automaticamente a opção pela sistemática para todo o ano calendário fiscal.

Pêgas (2018, p. 325) alerta que:

A RFB informa que não aceita a retificação de DARF (o REDARF) no caso de alterar a forma de tributação do imposto de ren das pessoas jurídicas. Assim, não será aceito o REDARF para modificar o código de lucro presumido para o lucro real ou vice-versa (art. 10 da IN SRF nº 403/04).

A escrituração fiscal na modalidade do lucro presumido pode ser feita a partir da receita bruta. O decreto nº 9.580/2018 autoriza que a escrituração pelo lucro presumido pode ser escriturada da forma que a empresa considerar mais conveniente. Porém o art. 1.179 da lei nº 10.406/02, que instituiu o Novo Código Civil Brasileira, estabelece que é obrigatório a escrituração contábil.

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Pêgas (2018, p. 325) destaca que:

a permissão da RFB para a não utilização de escrituração contábil nos casos de lucro presumido tem validade apenas em relação aos atos exigidos por aquele órgão. A contabilidade de uma empresa é fundamental para fornecer informações internas e externas e também para atender aos órgãos oficiais, inclusive à própria fiscalização.

2.2.2. Lucro real

O artigo 14 da lei nº 9.718/98 dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, ao imposto sobre a renda e ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários – IOF, estabelecendo a obrigatoriedade da apuração pelo lucro real, as seguintes situações:

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 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)(Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

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

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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 resultantes 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. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

O lucro real é aquele que é apurado pela contabilidade com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância das Normas Brasileira de Contabilidade – NBC e demais normas fiscais e comerciais.

Sousa (2018, p. 232), ao falar sobre o lucro real, define:

Lucro real é o lucro contábil, antes do imposto de renda e da contribuição social, apurado com observância das leis comerciais e ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda.

O cálculo da tributação sobre o lucro incide sobre um resultado ajustado que parte do resultado do exercício.

Pêgas (2018, p. 336) esclarece que:

Os tributos incidentes sobre o lucro deveriam ser calculados, conforme sua origem, sobre o resultado positivo obtido pelas empresas. Ocorre que a tributação não é feita exatamente sobre o resultado contábil adequadamente apurado, ou seja, receita menos despesas seguindo o princípio da confrontação entre receitas e despesas. A legislação fiscal tem sua forma específica para exigir os tributos sobre o lucro, pois há formas diferentes de interpretação sobre algumas receitas e despesas na sua natureza e também sobre o período em algumas receitas e despesas serão reconhecidas.

Para transformar o resultado apurado na contabilidade em resultado fiscal são necessários ajustes referentes a despesas e receitas que a legislação do imposto de renda entende que podem ou não podem (receitas) e devem ou não devem (despesas) ser consideradas na sua base de cálculo.

O lucro fiscal será determinado apenas pelas receitas tributadas e pelas despesas aceitas pelo Fisco e não considerando receitas e despesas registradas pela contabilidade...

A lei nº 9.430/1996 dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências, além de estabelecer que a apuração pelo lucro real pode acontecer de duas formas: lucro real trimestral e lucro real por estimativa.

A modalidade do lucro real trimestral entrou em vigor em 1997, em substituição a modalidade mensal de apuração do imposto de renda pelo lucro real.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Para Higuchi (2017, p. 29),

O art. 1º da Lei nº 9.430/96 substituiu a apuração do lucro real mensal pelo trimestral e foi manchete na imprensa dizendo que o imposto de renda das empresas foi simplificado. A propalada simplificação não existe, porque as empresas bem administradas não vinham apurando o lucro real mensal e não vão apurar o lucro real trimestral.

O lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais.

A base de cálculo do lucro real trimestral é apurada a partir do lucro contábil do trimestre, ajustado pelas adições e exclusões e compensações autorizadas pela legislação do

imposto de renda, gerando, assim, o lucro tributável (lucro fiscal). A partir desse resultado, calcula-se pela aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro tributável. Caso o lucro tributável no trimestre seja superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), há a incidência de um adicional do imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento) que exceder o valor limitador. Assim, o imposto apurado em cada trimestre pode ser pago em quota única no mês seguinte ao trimestre, ou em até três quotas mensais com juros atualizados pela taxa Selic.

As pessoas jurídicas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados todos os meses. O artigo 2 da lei nº 9.430/1996, estabelece que:

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real têm, portanto, a opção pelo pagamento do imposto em bases estimadas mensais, apurando o lucro real anualmente, com a possibilidade de suspensão ou redução do imposto com bases em balanços ou balancetes periódicos. O imposto devido em cada mês, é calculado com bases estimadas e deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente; o critério de estimativa deve ser calculado mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita auferida:

Tabela 6: Tabela de presunção lucro real por estimativa

<u>RECEITAS</u>	<u>BASE DO IR (%)</u>	<u>BASE DA CSLL (%)</u>
Venda ou Revenda de Bens ou Produtos	8%	12%
Prestação de Serviços	32%	32%
Administração, Locação ou Cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%	32%
Transportes de passageiros	16%	12%
Transportes de Cargas	8%	12%
Serviços hospitalares	8%	12%
Prestação de Serviços até R\$ 120 mil/ano menos regulamentadas	16%	32%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%	12%
Outras receitas, não definidas no estatuto ou contrato social	100%	100%

Fonte: Pêgas (2018, p. 327).

A receita bruta é estipulada pela somatória dos seguintes itens: vendas de mercadorias ou produtos, serviços prestados e os ganhos de capitais e demais receitas e resultados positivos, exceto os rendimentos de aplicação financeiras.

As deduções da receita bruta permitidas por lei são: imposto sobre produtos industrializados – IPI, imposto sobre circulação de mercadorias – substituição tributária, vendas canceladas, devoluções de vendas, descontos incondicionais concedidos, ou seja, aqueles que não dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, dos incentivos fiscais de dedução do imposto, dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto calculado com base no lucro da exploração, do imposto pago ou retido na fonte.

O artigo 35 da lei nº 8.981/95 estabelece a possibilidade de suspender ou reduzir o imposto de renda na modalidade do lucro real anual.

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através 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 balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995).

O lucro real anual apresenta um mecanismo de suspensão, que através do balancete mensal acumulado, demonstra que o imposto pago até a data do balancete é maior que o devido. Já o mecanismo de redução, através do balancete mensal acumulado, demonstra que há uma redução do imposto devido em relação ao cálculo com base na receita bruta mensal da empresa.

A base de cálculo do lucro real anual é apurada a partir do lucro contábil por estimativa, balancete de redução do período, ajustado pelas adições e exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda, gerando o lucro tributável (lucro fiscal). A partir desse resultado, calcula-se pela aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro tributável, caso o lucro tributável no período seja superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicado pelos números de meses, há a incidência de um adicional do imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento) que exceder o valor limitador. Assim, o imposto apurado em cada período pode ser pago em quota única no mês seguinte ao período apurado.

2.2.3. Lucro arbitrado

É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais como alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido.

Chaves (2018) destaca que, até o advento da lei nº 8.981/1995, o arbitramento era a prerrogativa exclusiva da autoridade fiscal. Após 1996, o contribuinte passou a ter a opção de escolher essa modalidade.

O arbitramento do lucro, em geral, é uma prerrogativa das autoridades fiscais. O arbitramento do lucro representa, quase sempre, maior carga tributária para a pessoa jurídica. O fisco pode se valer dessa alternativa nas seguintes principais circunstâncias: quando o contribuinte obrigado à apuração do lucro real optar indevidamente pela tributação pelo lucro presumido; quando o contribuinte não mantiver escrituração contábil e fiscal na forma das leis comerciais e tributárias; quando o contribuinte deixar de cumprir as obrigações fundamentais à correta apuração do lucro real; quando o contribuinte se recusar a apresentar os livros e

documentos contábeis e fiscais. O artigo 530 do decreto nº 3.000/1999, antigo RIR/99, estabelecia as situações que possibilitavam o arbitramento.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

A base de cálculo do lucro arbitrado é apurada a partir da receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada (decreto nº 9.580/2018); quando desconhecida a receita bruta, sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal (decreto nº 9.580/2018). O imposto de renda das pessoas jurídicas é calculado pela aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo do lucro arbitrado. Incide também um adicional do imposto de renda à alíquota de 10% que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de mês do período de apuração, ou seja, R\$ 60.000,00.

Tabela 7: Tabela de presunção lucro arbitrado

ATIVIDADES	PERCENTUAIS (%)
Atividades do Comercio em geral	9,6%
Revenda de combustíveis	1,92%
Serviços de transporte (exceto o de carga)	19,2%
Serviços de transporte de cargas	9,6%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	38,4%
Serviços hospitalares	9,6%
Intermediação de negócios	38,4%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	38,4%
Bancos, Instituições Financeiras e Assemelhados	45%

Fonte: Brasil (1999).

2.2.4. Simples nacional

O simples nacional é uma sistemática de apuração de tributos, ele é considerado uma regime especial que tem como objetivo unificar a arrecadação de impostos e contribuições das micros e empresas de pequeno porte.

O artigo 1 da lei complementar nº 123/2006, que institui Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabelece os aspectos relativos ao tratamento diferenciado das micros e pequenas empresas.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, **in fine**, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 1º Cabe ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) apreciar a necessidade de revisão, a partir de 1º de janeiro de 2015, dos valores expressos em moeda nesta Lei Complementar.

§ 2º (VETADO).

§ 3º Ressalvado o disposto no Capítulo IV, toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 4º Na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3º, deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 5º Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no § 4º, a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 7º A inobservância do disposto nos §§ 3º a 6º resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014).

A lei complementar nº 155/2016 estabelece que as micros e pequenas empresas são classificadas e diferenciadas de acordo com o limite de faturamento dos últimos 12 meses. As microempresas são caracterizadas pelo faturamento de até ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) nos últimos 12 meses. Já as empresas de pequeno porte são as que possuem o faturamento entre os R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

A opção para sistemática do simples nacional é admitida mediante ao cumprimento dos pré-requisitos básicos como: enquadrar-se na definição de micro e pequena empresa; não estar incluída em nenhuma atividade impeditiva de enquadramento e cumprir todas as exigências legais expostas pelo o Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN. O Comitê Gestor é responsável pela gestão e administração do simples nacional, em seu colegiado, é composto da seguinte forma: oito integrantes, distribuídos em quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, dois dos estados e do Distrito Federal e dois dos municípios.

Sousa (2018, p. 295) relaciona os impostos e contribuições, contemplado pelo o recolhimento do simples nacional.

Simples Nacional é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos ME e EPP. Esse regime foi instituído pela LC 123, de 14 de dezembro de 2006, e implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação (DAS), dos seguintes impostos e contribuições:

- i. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- ii. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), observado o disposto no inciso XII do §1º do art. 13 da LC 123/2006;
- iii. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- iv. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), observado o disposto no inciso XII do §1º do art. 13 da LC 123/2006;
- v. Contribuição para o PIS/PASEP, observando o disposto no inciso XII do art. 13 da LC 123/2006;

- vi. Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades da prestação de serviços referidas no §1º-C do art. 18 da LC 123/2006;
- vii. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- viii. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O art. 17 da LC nº 123/2006 estabelece as vedações para o ingresso no simples nacional:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: (efeitos: a partir de 01/07/2007)

I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); (efeitos: a partir de 01/07/2007)

II – que tenha sócio domiciliado no exterior; (efeitos: a partir de 01/07/2007)

III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; (efeitos: a partir de 01/07/2007)

~~IV – que preste serviço de comunicação;~~ (Revogado pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008). (efeitos: de 01/07/2007 a 31/12/2008)

V – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; (efeitos: a partir de 01/07/2007)

VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014) (efeitos: a partir de 01/01/2015)

VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica; (efeitos: a partir de 01/07/2007)

VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas; (efeitos: a partir de 01/07/2007)

IX – que exerça atividade de importação de combustíveis; (efeitos: a partir de 01/07/2007)

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008). (efeitos: a partir de 01/01/2009)

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; (Incluída pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008). (efeitos: a partir de 01/01/2009)

b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas: (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016) (efeitos: **a partir de 01/01/2018**)

c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por: (Incluída pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016) (efeitos: **a partir de 01/01/2018**)

XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra; (efeitos: a partir de 01/07/2007)

~~XIII – que realize atividade de consultoria;~~ (Revogado pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014) (efeitos: de 01/07/2007 a 31/12/2014)

XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis. (efeitos: a partir de 01/07/2007)

XV – que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (efeitos: a partir de 01/01/2012)

XVI – com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (efeitos: a partir de 01/01/2012)

A base de cálculo no simples nacional é obtida mediante a aplicação de alíquotas efetivas sobre a receita bruta (regime de competência ou caixa) pelas ME ou EPP.

A resolução do CGSN nº 140/2018 estabelece as tabelas de alíquotas do simples nacional de acordo com o tipo de atividade.

O anexo I da resolução do CGSN nº 140/2018 estabelece as faixas de contribuição ao simples nacional para as atividades do comércio em geral.

Tabela 8: Anexo I (comércio) simples nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até – R\$ 180.000,00	4,00 %	-
2ª Faixa	De R\$ 180.000,01 até R\$ 360.000,00	7,30%	R\$ 5.940,00
3ª Faixa	De R\$ 360.000,01 até R\$ 720.000,00	9,50%	R\$ 13.860,00
4ª Faixa	De R\$ 720.000,01 até R\$ 1.800.000,00	10,70%	R\$ 22.500,00
5ª Faixa	De R\$ 1.800.000,01 até R\$ 3.600.000,00	14,30%	R\$ 87.300,00
6ª Faixa	De R\$ 3.600.000,01 até R\$ 4.800.000,00	19,00%	R\$ 378.000,00

Fonte: Brasil (2017).

O anexo II da resolução do CGSN nº 140/2018 estabelece as faixas de contribuição ao simples nacional para as atividades industriais.

Tabela 9: Anexo II (indústria) simples nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até – R\$ 180.000,00	4,50 %	-
2ª Faixa	De R\$ 180.000,01 até R\$ 360.000,00	7,80%	R\$ 5.940,00
3ª Faixa	De R\$ 360.000,01 até R\$ 720.000,00	10,00%	R\$ 13.860,00
4ª Faixa	De R\$ 720.000,01 até R\$ 1.800.000,00	11,20%	R\$ 22.500,00
5ª Faixa	De R\$ 1.800.000,01 até R\$ 3.600.000,00	14,70%	R\$ 85.500,00
6ª Faixa	De R\$ 3.600.000,01 até R\$ 4.800.000,00	30,00%	R\$ 720.000,00

Fonte: Brasil (2017).

O anexo III da resolução do CGSN nº 140/2018 estabelece as faixas de contribuição ao simples nacional para as atividades de locação de bens móveis e de prestação de serviços descritos no inciso III do § 1º do art. 25, e serviços descritos no inciso V quando o fator “r” for igual ou superior a 28%.

Tabela 10: Anexo III (locação de bens móveis e prestação de serviços não relacionados com art. 18, § 5 da LC nº 25-I/2017) simples nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até – R\$ 180.000,00	6,00 %	-
2ª Faixa	De R\$ 180.000,01 até R\$ 360.000,00	11,20%	R\$ 9.320,00
3ª Faixa	De R\$ 360.000,01 até R\$ 720.000,00	13,50%	R\$ 17.640,00
4ª Faixa	De R\$ 720.000,01 até R\$ 1.800.000,00	16,00%	R\$ 35.640,00
5ª Faixa	De R\$ 1.800.000,01 até R\$ 3.600.000,00	21,00%	R\$ 125.640,00
6ª Faixa	De R\$ 3.600.000,01 até R\$ 4.800.000,00	33,00%	R\$ 648.000,00

Fonte: Brasil (2017).

O anexo IV da resolução do CGSN nº 140/2018 estabelece as faixas de contribuição ao simples nacional para as atividades decorrentes da prestação de serviços relacionados no inciso IV do § 1º do art. 25.

Tabela 11: Anexo IV (prestação de serviços relacionados no inciso IV do § 1º do art. 25) simples nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até – R\$ 180.000,00	4,50 %	-
2ª Faixa	De R\$ 180.000,01 até R\$ 360.000,00	9,00%	R\$ 8.100,00
3ª Faixa	De R\$ 360.000,01 até R\$ 720.000,00	10,20%	R\$ 12.420,00
4ª Faixa	De R\$ 720.000,01 até R\$ 1.800.000,00	14,00%	R\$ 39.780,00
5ª Faixa	De R\$ 1.800.000,01 até R\$ 3.600.000,00	22,00%	R\$ 183.780,00
6ª Faixa	De R\$ 3.600.000,01 até R\$ 4.800.000,00	33,00%	R\$ 828.000,00

Fonte: Brasil (2017).

O anexo V da resolução do CGSN nº 140/2018 estabelece as faixas de contribuição ao simples nacional para as atividades decorrentes de receitas de prestação de serviços descritos no inciso V do § 1º do art. 25, quando o fator “r” for inferior a 28%

Tabela 12: Anexo V (prestação de serviços descritos no inciso V do § 1º do art. 25, quando o fator “r” for inferior a 28%) simples nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até – R\$ 180.000,00	15,50 %	-
2ª Faixa	De R\$ 180.000,01 até R\$ 360.000,00	18,00%	R\$ 4.500,00
3ª Faixa	De R\$ 360.000,01 até R\$ 720.000,00	19,50%	R\$ 9.900,00
4ª Faixa	De R\$ 720.000,01 até R\$ 1.800.000,00	20,50%	R\$ 17.100,00
5ª Faixa	De R\$ 1.800.000,01 até R\$ 3.600.000,00	23,00%	R\$ 62.100,00
6ª Faixa	De R\$ 3.600.000,01 até R\$ 4.800.000,00	30,50%	R\$ 540.000,00

Fonte: Brasil (2017).

A sistemática do simples nacional consiste no recolhimento mensal de vários tributos, através de alíquotas efetivas, incidindo sobre as ME e EPP autorizadas a operar nesta sistemática.

2.3. Formas de tributação em outros países

2.3.1. Estados Unidos da América

A economia americana é considerada uma das maiores economias do mundo. O PIB americano deve crescer no ano de 2018. O segundo trimestre de 2018 apresentou um crescimento de aproximadamente 4,10 decorrentes de cortes públicos e políticas tributárias impostas pelo governo americano. Na ótica de Moreira (2018):

O PIB dos EUA deve crescer 3% em 2018, antes de desacelerar para cerca de 2,75% em 2019. Estímulos fiscais importantes têm ajudado o crescimento de curto prazo dos EUA. Na zona do euro, o ritmo de expansão desacelerou, particularmente no setor industrial, com menos demanda externa, mas a região deve crescer por volta de 2% em 2018-19.

O World Economic Forum (2017) apresenta os Estados Unidos na 2ª posição do *ranking* dos países mais competitivos do mundo, seu *score* foi de 5,85 pontos, numa escala de 1 a 7, ficando atrás apenas da Suíça no cenário mundial.

Entre os pilares analisados os Estados Unidos da América se destacam nos pilares 5, 7, 8 e 10 que evidenciam o ensino superior, eficiência de mercado de trabalho, desenvolvimento do mercado financeiro e o tamanho do mercado respectivamente. Já do ponto de vista negativo,

os Estados Unidos da América apresentam uma posição desfavorável no pilar 3, que avalia o ambiente macroeconômico.

Key indicators, 2016

Source: International Monetary Fund; World Economic Outlook Database (April 2017)

Population millions	323.3	GDP per capita US\$	57,436.4
GDP US\$ billions	18,569.1	GDP (PPP) % world GDP	15.49

Performance overview

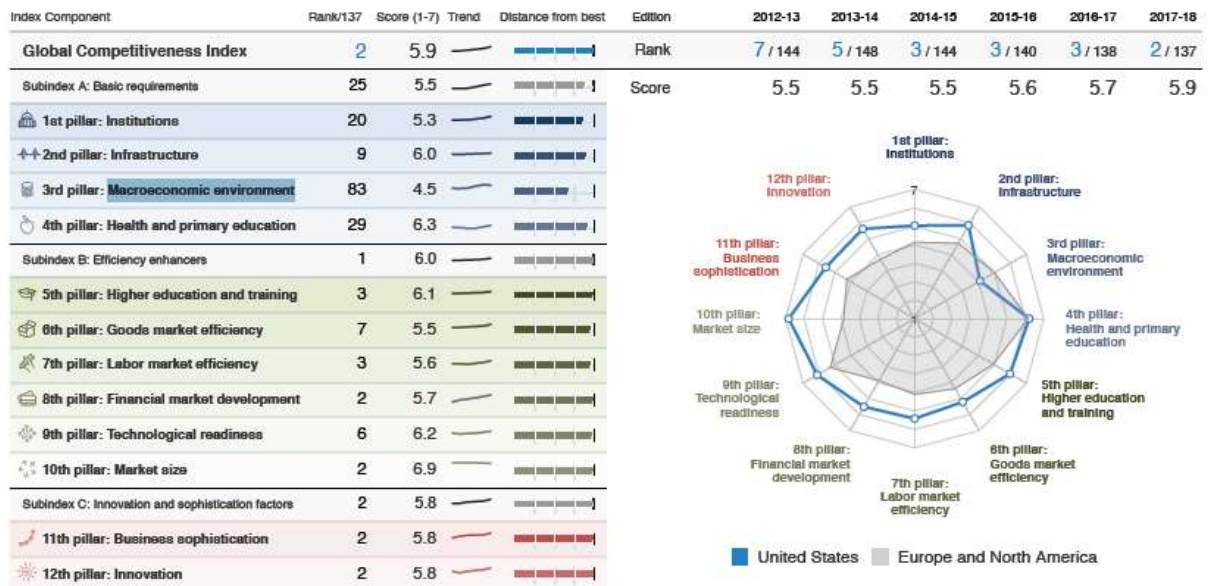


Figura 4: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Estados Unidos da América

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 302)

Ainda de acordo com o relatório do World Economic Forum (2017), nos os Estados Unidos da América, assim como no Brasil, o fator que contribui negativamente são as *Tax rates* (impostos).

Most problematic factors for doing business

Source: World Economic Forum, Executive Opinion Survey 2017

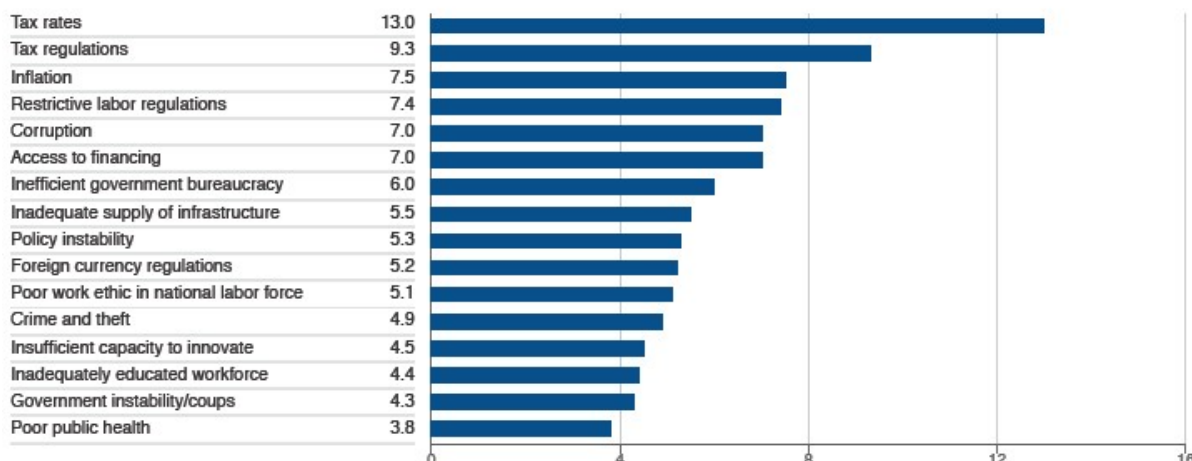


Figura 5: Fatores negativos para se fazer negócios no Estados Unidos da América

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 302).

Segundo Moreira (2018),

A OCDE recomenda que políticas fiscais precisam ser focadas em medidas que melhorem as perspectivas de crescimento sustentável e mais inclusivo no médio prazo. E considera que é preciso restaurar gradualmente o espaço para as políticas monetária e fiscal, para que os governos possam reagir em caso de futura desaceleração da economia. Para os emergentes, avalia que o foco deve ser recuperar a confiança e estabilidade, e evitar danos nas perspectivas de crescimento no médio prazo.

O governo americano promoveu uma série de mudanças nas políticas fiscais, com a intenção de estimular a economia americana. De acordo com Roberts (2017)

o governo Trump conseguiu aprovar na tarde desta quarta-feira a tão defendida reforma tributária. O controverso projeto foi uma das principais bandeiras do presidente, defendida desde sua candidatura como essencial para estimular a economia americana. Na prática, porém, a primeira grande mudança fiscal nos Estados Unidos em 30 anos é abrangente e divide opiniões: desde a redução dos impostos cobrados das empresas de 35% para 21%, passando pela exploração de petróleo em áreas de reserva ambiental até o aumento do déficit fiscal do país.

A legislação norte-americana apresenta uma tributação diferenciada para as empresas domésticas (organizadas dentro dos Estados Unidos da América – EUA) das empresas chamadas companhias internacionais (dos Estados Unidos da América – EUA). As empresas domésticas são tributadas pela aferição de sua renda total obtida, já as companhias estrangeiras, por sua vez, têm tributação sobre o rendimento do investimento realizado no país ou então sobre a renda alocadas os negócios realizados pela companhia, porém esses negócios que geram

recursos estrangeiros devem ser relacionados caso a renda seja oriunda de uma atividade comercial local dos Estados Unidos da América.

De acordo com Lessambo (2016), a tributação das empresas americanas, que possuem atividades em outros países, é de no máximo 35% sobre as receitas auferidas no cenário americano interno. Já as companhias estrangeiras que possuem unidade de negócios nos Estados Unidos da América podem reivindicar um crédito tributário sobre suas operações, uma vez que, os impostos já pagos a governos estrangeiros da matriz, e estes impostos incidiram sobre rendimentos auferidos no exterior. O planejamento tributário pode contribuir para as empresas reduzirem a incidência tributária sobre essas rendas.

A legislação americana estabelece ainda que essas rendas só são tributadas nos Estados Unidos da América caso a companhia estrangeira tenha um estabelecimento fixo e permanente dentro do território nacional americano. Sendo assim, o tributo incide sobre a renda deduzidos pelas deduções legais autorizadas pela lei.

Lessambo (2016) ainda explica sobre a existência de uma tributação mínima alternativa se dá para empresas que utilizam o planejamento tributário. Subtraídos todas as deduções aplica-se 20% (vinte por cento) sobre essa base de cálculo.

Apesar de a carga tributária interferir nas políticas empresariais das empresas americanas, a eficiência de mercado e o mercado financeiro têm contribuído de forma significativa para o desenvolvimento das empresas americanas.

2.3.2. Japão

A economia japonesa é a considerada a 9ª maior economia, segundo o World Economic Forum (2017). O relatório ainda aponta que o Japão está na 9ª posição no *ranking* dos países mais competitivos do mundo, seu *score* é de 5,49 pontos, numa escala de 1 a 7, ficando atrás de países como a Suíça, Estados Unidos, Alemanha, entre outros.

Entre os pilares analisados, o Japão se destaca nos pilares 2, 10 e 11, que evidenciam infraestrutura, tamanho do mercado e fatores de sofisticação de negócios respectivamente. Já no que se refere ao ponto de vista negativo, para o Japão, é uma posição desfavorável no pilar 3, que avalia o ambiente macroeconômico.

Key indicators, 2016

Source: International Monetary Fund; World Economic Outlook Database (April 2017)

Population millions	126.9	GDP per capita US\$	38,917.3
GDP US\$ billions	4,938.6	GDP (PPP) % world GDP	4.37

Performance overview

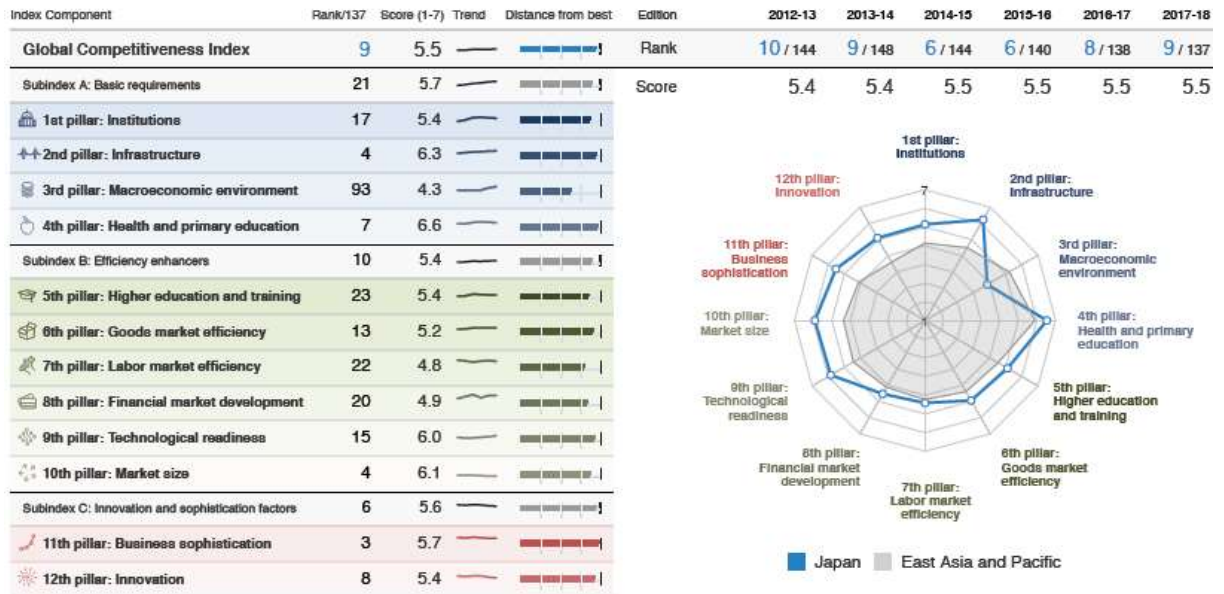


Figura 6: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Japão

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 160).

O relatório do World Economic Forum (2017) apresenta os fatores que contribuem negativamente para o desenvolvimento da economia japonesa. A economia japonesa apresenta restrições na legislação trabalhistas e, assim como no Brasil, as *Tax rates* (impostos) são fatores que contribuem negativamente para o país.

Most problematic factors for doing business

Source: World Economic Forum, Executive Opinion Survey 2017

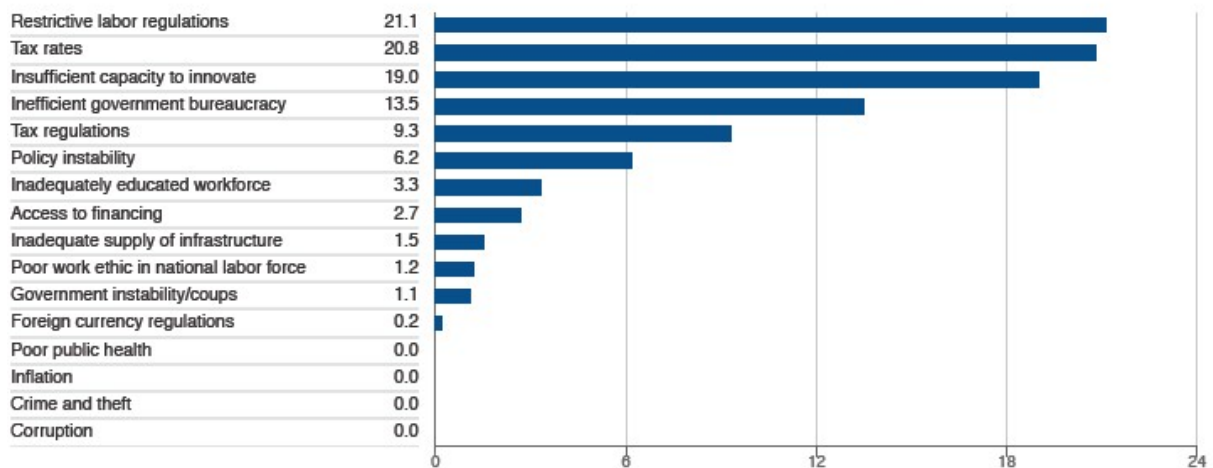


Figura 7: Fatores negativos para se fazer negócios no Japão

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 160).

As empresas sediadas no Japão são obrigadas a escolher seu ano fiscal, que pode ser pelo ano civil ou em um outro período escolhido pela empresa, desde que não ultrapasse 12 meses.

As empresas japonesas são tributadas pelo *Shouhizei*. Esse tributo no Japão possui característica de incidir sobre o consumo. A alíquota padrão desse tributo, para empresas japonesas, é de 8% sendo 6,3% arrecadados pelo o governo federal e 1,7% devido ao governo local. Tramita no governo japonês uma proposta para que esse imposto, a partir de outubro de 2019, seja elevado para 10% (por cento).

Existe também o imposto sobre as empresas, muito parecido com o imposto de renda no cenário brasileiro. O imposto sobre as empresas no Japão é de: 15% para os primeiros 8 milhões de ienes, 23,4% para mais que 8 milhões de ienes.

Já as empresas estrangeiras que atuam no cenário econômico japonês são tributadas apenas sobre as rendas auferidas ou de origem no Japão, mantendo as regras de cálculos iguais as das empresas japonesas.

Assim como os Estados Unidos, a carga tributária japonesa pode interferir nas políticas empresariais das empresas japonesas e estrangeiras. Contudo, a infraestrutura, tamanho do mercado e fatores de sofisticação de negócios respectivamente têm contribuído de forma significativa para o desenvolvimento das empresas japonesas.

2.3.3. Paraguai

A economia paraguaia, de acordo World Economic Forum (2017), ocupa a 112^a posição do *ranking* dos países mais competitivos do mundo, seu *score* é de 3,71 pontos, numa escala de 1 a 7, sendo um dos países menos desenvolvidos economicamente no mundo.

Entre os pilares analisados, o Paraguai apresenta uma posição intermediária no pilar 4, que evidencia o envolvimento macroeconômico. Já do ponto de vista negativo, para o Paraguai, são os pilares 1, 2, 4, 5, 7, 9, 11 e 12, que avaliam instituições, infraestrutura, educação primária, educação profissional, mercado de trabalho, tecnologia, e fatores de sofisticação de negócios e inovação.

Key indicators, 2016

Source: International Monetary Fund; World Economic Outlook Database (April 2017)

Population millions	6.9	GDP per capita US\$	4,003.3
GDP US\$ billions	27.4	GDP (PPP) % world GDP	0.02

Performance overview

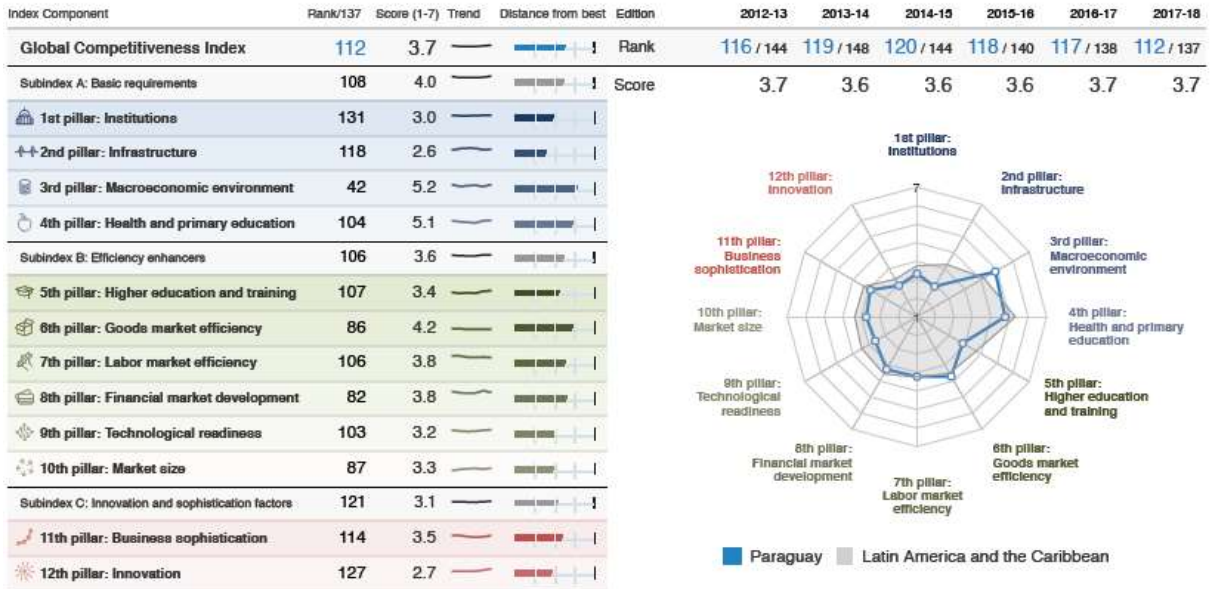


Figura 8: The Global Competitiveness Index 2017-2018 – Paraguai

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 234).

O relatório do World Economic Forum (2017) apresenta os fatores que contribuem negativamente para o desenvolvimento da economia paraguaia. A economia paraguaia apresenta restrições quanto à corrupção, ineficiência governamental. Contudo, diferentemente do Brasil, Estados Unidos e Japão, as *Tax rates* (impostos) não contribuem negativamente para o desenvolvimento da economia.

Most problematic factors for doing business

Source: World Economic Forum, Executive Opinion Survey 2017

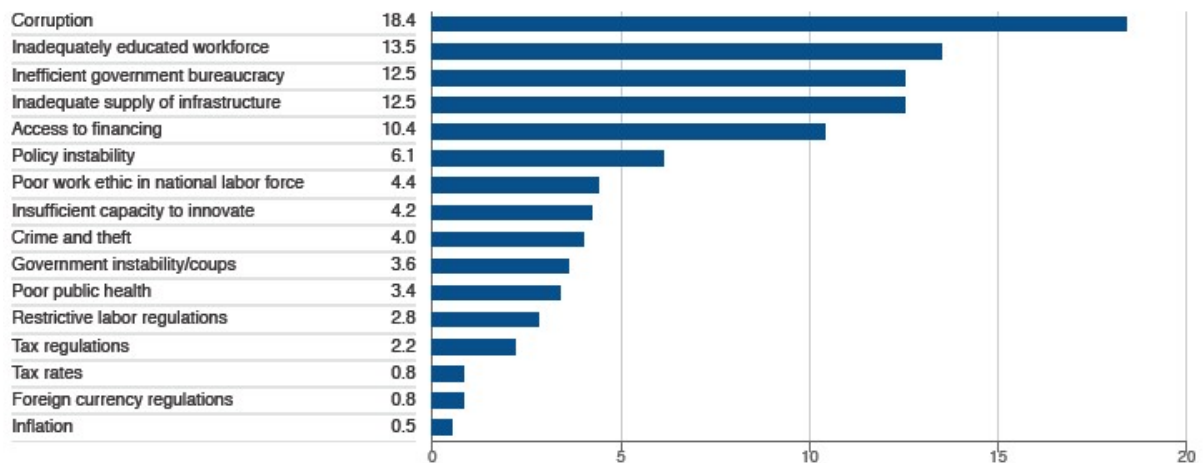


Figura 9: Fatores negativos para se fazer negócios no Paraguai

Fonte: World Economic Forum (2017, p. 234).

O Paraguai oferece soluções tributárias mais baixas, se comparadas às demais economias dos países do Mercosul. O imposto pago no Paraguai é o IVA – Imposto sobre valor agregado, e alíquota é de 10% sobre o ganho na operação. O IVA paraguaio é muito próximo do ICMS no cenário tributário brasileiro. A diferença é que ele é instituído e administrado pelo governo federal paraguaio.

Contudo, o Paraguai, mesmo tendo uma carga tributária baixa, perde competitividade em fatores como a corrupção e organização governamental. Assim, o desenvolvimento econômico nacional é prejudicado.

3. A CONTABILIDADE

A contabilidade tem por objetivo o estudo das movimentações econômicas e financeiras do patrimônio das entidades e o acompanhamento constante de suas variações através das informações obtidas no patrimônio. Dessa forma, a contabilidade tem como objetivo fornecer um conjunto de informações úteis, auxiliando assim os usuários (internos ou externos) na tomada de decisão.

De acordo com Padoveze (2018, p. 3), a contabilidade é um sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade.

Na ótica de Biddle (*apud* MAZZIONI; KLANN, 2016, p. 5)

A análise da qualidade da informação contábil manifesta relevância pela aceitação de que a informação de qualidade reduz o grau de incerteza e a assimetria da informação entre preparadores e usuários das demonstrações contábeis, além de melhorar a eficiência do mercado de capitais relacionada à gestão do risco, dada a maior possibilidade de compreensão da informação contábil reportada.

3.1. A contabilidade e sua essência

A essência da contabilidade é atender e zelar pelo patrimônio e o seu objetivo é fornecer informações úteis, auxiliando o processo de tomadas de decisões. Marion (2014, p. 41) define que o objeto é o patrimônio das entidades e um dos objetivos da contabilidade é informar os usuários.

Segundo o Moonitz (*apud* HENDRIKSEN; BREDA, 2015), o objetivo da contabilidade é:

a medição dos recursos que determinada entidade possui; (b) a evidenciação dos direitos contra tal entidade e os interesses nela existentes; (c) a medição das variações ocorridas nesses recursos, direitos e interesses; (d) a atribuição de períodos determinados; e (e) a utilização de um denominador comum (moeda) para exprimir os dados anteriormente tratados.

Através da definição dos objetivos da contabilidade dada por Hendriksen e Breda (2015), identificam-se dois pilares fundamentais para contabilidade: a mensuração e evidenciação, sendo a contabilidade capaz de trabalhar os fenômenos patrimoniais através desses pilares.

Para Hendriksen e Breda (2015, p. 303), mensurar é o fato de atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum objeto, como um ativo, ou de uma atividade, como a de produção.

Ainda, Hendriksen e Breda (2015, p. 304) definem a mensuração como o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa e obtidos de modo a permitir agregação (tal como na avaliação total de ativos) ou desagregação, quando exigida em situações específicas.

As demonstrações financeiras devem ser capazes de proporcionar informação confiáveis e úteis que ajudem investidores, credores e outros usuários a avaliar os volumes, a distribuição e a incerteza de possíveis benefícios de fluxos de caixa.

Através de um estudo do The Financial Accounting Standards Board– FASB, os autores (HENDRIKSEN; BREDA, 2015, p. 93) relatam que os objetivos da contabilidade são:

A divulgação financeira deve fornecer informações que sejam úteis para investidores e credores atuais e em potencial, bem como para outros usuários que visem a tomada racional de decisões de investimento, crédito e outras semelhantes. As informações devem ser compreensíveis aos que possuem uma noção razoável de negócios e das atividades econômicas e estejam dispostos a estudar as informações com diligência razoável.

O CPC 26 (R1), que dispõe sobre apresentação das demonstrações contábeis (2011, p. 3), define que os propósitos gerais das demonstrações contábeis são:

aquelas cujo o propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

Conforme abordado, o objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis para os usuários tomarem decisões. Portanto, para elaborar um único conjunto, é necessário levantar o objetivo final das demonstrações, pois é preciso conhecer os usuários e suas necessidade de informações. Na ótica de Iudicibus (2015, p. 4)

um estudo profundo do modelo decisório de cada tipo de tomador de decisão que se utiliza dados contábeis. Deveríamos: (a) estabelecer claramente qual a função-objetivo que desejamos maximizar; (b) coletar e avaliar o tipo de informação utilizado no passado para maximizar a função; (c) prover o modelo preditivo que irá suprir o modelo decisório para maximização da função objetivo.

Barros (2007) afirma que a contabilidade é um instrumento que auxilia o processo decisório no âmbito nacional e internacional.

Gallon e Beuren (2006, p. 2) afirmam que:

Devido à volatilidade e dinamismo do mercado de capitais em todo o mundo, o processo de divulgação das informações sobre a gestão, aos usuários externos, é fator preponderante para a sobrevivência das empresas. Quantidade e qualidade maior na divulgação das informações contábeis, de maneira oportuna e uniforme para todo o mercado, além de proporcionar credibilidade aos gestores junto ao mercado de capitais, harmonizam igualdade de direitos entre os acionistas.

A dificuldade de estabelecer a função-objetivo é grande, os diversos tipos de usuários têm objetivos diferentes, em função disso como definir qual é a melhor função objeto? Para Ricarte (2005), a contabilidade tem um potencial enorme de informação, pois todos os fatos que são passíveis de expressão monetária podem ser agrupados dentro dessa área, objetivando uma visão sistêmica da empresa.

O processamento e divulgação da informação contábil, no cenário empresarial mundial, faz com que a qualidade dessa informação se torne uma peça importante na dinâmica da informação contábil. Por isso, segundo Ricarte (2005), a contabilidade é um instrumento que auxilia a gestão da empresa, sendo suas informações indispensáveis para aferir o resultado das decisões administrativas e para orientar os planos e políticas a serem seguidos.

A contabilidade, desse modo, exerce um papel importante no processo de gerar informações para tomada de decisões dentro e fora da empresa. Nesse contexto, uma das funções do profissional de contabilidade é o fornecimento de informações de controle para suporte das decisões econômicas a fim de que contribuam para mudanças no ambiente empresarial, decorrentes, em sua maioria, do avanço tecnológico e da nova configuração da economia internacional, exposição a riscos, agilidade e competitividade dos mercados.

Nesse sentido, a contabilidade é capaz de auxiliar os processos de tomada de decisões em diversas áreas de atuação das organizações. Tais como; contabilidade social e ambiental, contabilidade pública, contabilidade tributária, dentre outras. Assim, o cenário exige novas competências por parte dos profissionais de contabilidade, afinal, não basta apenas a resposta correta para solução do problema, mas é necessário fornecer informações ágeis e consistentes, já que o mercado não permite mais improvisações e decisões intuitivas.

3.2. Alguns tipos de contabilidade

3.2.1. Contabilidade pública

A contabilidade pública tem como característica estudar, reconhecer e controlar as mutações patrimoniais que impactam o patrimônio público.

Piscitelli e Timbó (2010, p. 5) definem

a contabilidade pública como uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a diferentes tipos de atividades, de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público interno – União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias -, bem como o de algumas de suas entidades vinculadas – fundações públicas e empresas públicas -, estas pelo menos quando utilizam recursos à conta do Orçamento Público. Trata-se, pois, das aziendas ou entidades públicas (não apenas de Direito Público), integrantes da estrutura da Administração e sujeitos a seu controle; outras entidades com estas características, entretando, em que se destacam as sociedades de economia mista e outras constituídas segundo as normas do Direito Privado, praticam normalmente a Contabilidade Empresarial.

No ano de 1997, por meio do decreto lei nº 237, foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP, que obrigava todos os órgãos públicos a aderirem ao plano com o objetivo de integrar as diversas áreas da administração pública.

Cabe ainda destacar aqui as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público: NBC TSP – do Setor Público, estabelecidas pelo CFC.

Quadro 6: NBC TSP: do setor público

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC T 16.7	<u>1.134/08</u>	Consolidação das Demonstrações Contábeis (revogada a partir de 1º/1/21)	não há
NBC T 16.11	<u>1.366/11</u>	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há

Fonte: CFC (2019).

O exercício da contabilidade pública, não difere muito da contabilidade praticada pelas empresas privadas, pois, apesar de basear-se fundamentalmente no orçamento público e em legislação específicas, não pode deixar de seguir as normas brasileiras de contabilidade.

3.2.2. Contabilidade social e ambiental

A contabilidade social e ambiental tem por objetivo reconhecer e evidenciar a relação entre as empresas e suas agentes sociais e ambientais.

As mutações patrimoniais de características sociais e ambientais decorrem das atividades operacionais das empresas, ao reconhecerem a existência de compromissos com o meio ambiente, bem como com a sociedade.

Assim, a contabilidade se constrói gerando informações para os usuários que necessitam desse tipo de informações, além de focalizar medidas preventivas que contribuam para um reforço de sua imagem perante a opinião pública, evitando, assim, problemas legais futuros.

Cabe salientar que as empresas são estimuladas e orientadas para a apresentação de relatórios com características ambientais e sociais, evidenciando dados relativos a sua atuação responsável para com o ambiente interno e externo, demonstrando seu perfil social.

O desafio, para a contabilidade, está na mudança de paradigma para um modelo contábil social e ambiental, promovendo uma contabilidade integrada e competitiva que compreenda movimentos econômicos, operativos, sociais e ambientais.

Ferreira, Siqueira e Gomes (2009) comentam que a operacionalização do protocolo de Kyoto trouxe para o mercado de capitais brasileiro a possibilidade de negociar títulos a bolsa de valores, à operação denominada de sequestro de carbono. Esse cenário trouxe uma nova realidade empresarial para as organizações que operam com atividades ambientais

A contabilidade social e ambiental, não é uma nova contabilidade, mas, sim, um conjunto de informações que relatam adequadamente, em termos econômicos, as ações de uma entidade, modificando seu patrimônio.

Sendo assim, ela é uma forma sistemática de registro e controle, que pode contribuir de forma positiva no campo social e ambiental, por meio de dados econômicos e financeiros resultantes das interações de entidades com o meio que operam.

3.2.3. A contabilidade tributária

A contabilidade tributária tem a função de evidenciar as mutações que ocorrem dentro do patrimônio em função da legislação tributária. Para Sousa (2018, p. 68), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo, mensuração, reconhecimento e

evidenciação das mutações patrimoniais decorrentes da aplicação da legislação tributária sobre um patrimônio específico.

A contabilidade tributária tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária, tornando-se, assim, responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidades as possíveis sanções fiscais e legais.

A atividade da contabilidade tributária é a apuração com exatidão do resultado tributável – ou do lucro real – de determinado exercício fiscal, com base na legislação pertinente, para cálculo e formação das provisões contábeis destinadas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro da entidade. Os registros contábeis das provisões relativas aos tributos devem obedecer as normas brasileira de contabilidade, pois, como parte integrante do sistema de informações da empresa, a contabilidade tributária tem a responsabilidade de informar, correta e oportunamente, o valor das diversas provisões para recolhimento de tributos, de acordo com o princípio contábil de competência.

Dessa maneira, a contabilidade tributária torna-se um valioso banco de dados para o planejamento tributário, que possui uma característica de estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Planejamento tributário consiste no conjunto de ações que, dentro dos estritos limites da lei, busca estruturar as operações do contribuinte de tal maneira que os custos com tributos sejam o mínimo exigido pelo sistema tributário nacional, evitando-se o recolhimento de tributos em montante superior àquele legalmente devido. (SOUSA, 2018, p. 68)

Já Chaves (2018, p. 3) define planejamento tributário como o processo de escolha de ação, *não simulada*, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.

Portanto, planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico por parte dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo, ou seja, planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor impacto tributário às empresas, já a sonegação é a forma ilegal de diminuir os tributos por parte das empresas.

Oliveira, Chierogato, Perez Junior (2015) apresentam planejamento tributário como um estudo prévio dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, de forma menos onerosa para a realização da operação.

Nesse sentido, Fabretti (2017) estabelece que o planejamento tributário é um estudo executado antes da realização do fato administrativo, contribuindo para a opção legal menos onerosa para a empresa.

Tanto para Fabretti (2017) quanto para Oliveira *et. al* (2015) concordam que não se deve confundir planejamento tributário com sonegação fiscal, que é crime previsto na lei. Já esse planejamento contribui para o gerenciamento do fluxo de caixa, uma vez que, a partir dele, é possível estabelecer situações que contribuirão para o diferimento do ônus tributários em determinadas operações.

O profissional de contabilidade precisa ser capaz de entender o impacto tributário dentro das organizações, mas, também, colher essas informações e transformá-las em informações capazes de auxiliar os gestores.

É importante que a contabilidade se relacione com todas as partes envolvidas no processo operacional, para que, assim, a gestão tributária seja eficiente, e surja indicadores de controle.

Chierogato *et. al.* (2016, p. 23) dizem que é de suma importância que se determine uma política de interação entre o comitê de gestão tributária, as unidades de negócios, seus departamentos internos e eventuais conselheiros tributários externos, de modo que todos os envolvidos fiquem a par do trabalho de responsabilidade dos demais órgãos, o que contribui para a fiscalização mútua ente eles, tornando mais eficaz a governança tributária da sociedade.

Os autores ainda afirmam que o conjunto de condutas previamente realizadas contribuem para reduzir a base de cálculo tributária e conseqüentemente um menor ônus tributário. Eles complementam dizendo que o objetivo primordial do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos (CHIEREGATO *et al.*, 2016).

O planejamento tributário divide-se em: preventivo, corretivo e especial.

Planejamento Preventivo - Esse planejamento é desenvolvido de forma contínua através de orientações, elaboração de manuais de procedimentos que tem como base atender as obrigações tributárias principais e acessórias.

Corretivo – Esse procedimento ocorre quando for detectada determinada anormalidade, obrigando estudos específicos sobre a situação e indicando alternativas que corrijam estas anormalidades.

Especial – surge em razão da realização de um determinado fato, que em função da complexidade e importância, requer uma maior dedicação com respostas precisas. Contribuindo assim para os resultados obtidos das empresas. (Chierogato *et. al.* 2016)

Nesse sentido, cabe ao profissional de contabilidade contribuir para o planejamento tributário, e assim, auxiliar o processo de gestão patrimonial.

3.2.3.1. *Tributação sobre Lucro*

A lei nº 6.404/76 sofreu alterações a partir da promulgação da nº 11.638/2007, fortalecendo o processo de harmonização dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais de contabilidade. Em maio de 2009, as normas sofreram mais uma alteração através da lei nº 11.941 e, a partir desta, é possível destacar significativas mudanças na estrutura de apresentação das demonstrações contábeis.

Já o Conselho Federal de Contabilidade, através da resolução nº 1.156 de fevereiro de 2009, em seu artigo 5º, apresenta a estrutura das normas de contabilidade convergentes as normas internacionais de contabilidade.

Art. 5º As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica se estruturam conforme segue:

- a) Societária - NBC TS - são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as Normas Internacionais;
- b) do Setor Público - NBC TSP - são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público;
- c) Específica - NBC TE - são as Normas Brasileiras de Contabilidade que não possuem Norma Internacional correspondente, observando as NBC TS;
- d) de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica - NBC TA - são as Normas Brasileiras de Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISAs) emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC);
- e) de Revisão de Informação Contábil Histórica - NBC TR - são as Normas Brasileiras de Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão (ISREs), emitidas pela IFAC;
- f) de Asseguração de Informação Não Histórica - NBC TO - são as Normas Brasileiras de Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração (ISAEs), emitidas pela IFAC;
- g) de Serviço Correlato - NBC TSC - são as Normas Brasileiras para Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos (ISRSs) emitidas pela IFAC;
- h) de Auditoria Interna - NBC TI - são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de auditoria interna;
- i) de Perícia - NBC TP - são as Normas Brasileiras aplicadas aos trabalhos de perícia.

O processo de harmonização das práticas contábeis no mundo teve como objetivo minimizar o impacto da mensuração contábil práticos em países diferentes.

Na ótica de Weffort (2012):

É importante destacar que a harmonização visa a uma redução das diferenças nas práticas contábeis, mas não sua eliminação, na medida em que reconhece que cada país deve “direcionar” a contabilidade para atender às suas características e necessidades específicas, o que leva obrigatoriamente a diferenças entre os países.

O artigo 177, no parágrafo 2 da lei 11.941/09, apresenta a intenção de separar os aspectos fiscais da escrituração mercantil.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (BRASIL, 2009)

O processo de harmonização das normas brasileiras de contabilidade visa diminuir as diferenças das práticas contábeis aplicadas no Brasil em relação as internacionais de contabilidade, porém, no cenário empresarial brasileiro, existem aspectos contábeis brasileiros a serem normatizados os quais não existem equivalentes na norma padrão internacional, a exemplo: aspecto tributário brasileiro.

E notório que a complexidade da legislação tributária brasileira eleva o custo tributário das empresas no Brasil, pois este não fica atrelado meramente ao pagamento da guia do tributo, devendo-se, dessa forma, acrescentar a este o custo com o estudo da legislação tributária brasileira, o custo com o preenchimento das obrigações acessórias, dentre outros.

Conforme Rezende *et al.* (2010, p. 2):

As críticas ao sistema tributário brasileiro permanecem até os dias atuais. Uma das características deste sistema, objeto de muitas críticas, é a sua complexidade. Como exemplo disso, citamos o número excessivo de tributos, a legislação intrincada e extensa, as distorções causadas pela aplicação da legislação tributária, bem como os seus efeitos sobre a economia das empresas e pessoas físicas e, conseqüentemente, do país.

Apesar da complexidade da legislação tributária brasileira, o profissional contábil deve atender ao objetivo da contabilidade que é o de gerar informações para o processo de tomada de decisão.

Para Oliveira *et al.* (2015, p. 21), o moderno e competente profissional da contabilidade já não pode se limitar aos aspectos legais e fiscais da entidade. Ou melhor, diante de um leque diversificado de atividades, é possível dizer que a tarefa básica do contador é produzir e/ou gerenciar informações úteis aos usuários da contabilidade para a tomada de decisões (IUDÍCIBUS *et al.*, 2017).

Para Rios e Marion (2017, p. 173):

No Brasil, as novas normas brasileiras de contabilidade, implementadas desde 2008 e em linha com as normas internacionais, devem ser plenamente aplicadas na contabilidade societária para que proporcionem aos demonstrativos contábeis uma representação fiel e adequada da real situação das entidades.

O Regime Tributário de Transição, introduzido pela lei nº 11.941/2009, surgiu com o objetivo de segregar a contabilidade societária da fiscal, possibilitando ajustes fiscais para eventuais distorções.

De acordo com Gelbcke *et al.* (2018), para atender à legislação tributária, ou outras exigências feitas à empresa que determinem critérios contábeis diferentes dos da Lei das Sociedades por Ações ou dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devem ser adotados registros auxiliares à parte. Neste sentido, Chaves (2018, p. 30) comenta da finalidade do RTT, que é o de eliminar os efeitos das mudanças na lei das sociedades instituídas pela lei nº 11.941/2009. Assim, o RTT, como opção, possibilita o contribuinte tributar o resultado apurado de acordo com legislação societária.

No ano de 2014, surgiu a lei nº 12.973, que dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica no Brasil, promovendo mudanças substanciais em conceitos aplicados anteriormente pela lei nº 11.941/2009 e revogando o Regime Tributário de Transição – RTT.

Nesse sentido Rios e Marion (2017, p. 173) comentam:

Que quando tudo parecia resolvido e assimilado, surgiu a Lei nº 12.973/2014, que manteve a neutralidade tributária, porém modificando o conceito de “ajuste contábil” criado com o RTT para o conceito de “ajuste fiscal”, pondo fim ao RTT e criando uma clara demonstração de segregação definitiva entre a contabilidade societária e contabilidade fiscal. Com a adoção obrigatória desde 2015, foi criada a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Com a lei nº 12.973/2014 ocorre a separação entre a contabilidade societária e a fiscal. A partir desse momento, suas transações são efetuadas através da escrituração contábil e sistema de processamento próprio, de acordo com as normas brasileiras de contabilidade. Já no segundo momento, os lançamentos são realizados em *software* próprio (ECF – Escrituração Contábil Fiscal). Nesse *software* são feitos ajustes fiscais, evidenciando, após esse processo, o chamado lucro/prejuízo fiscal.

Antes da lei nº 12.973/2014 as empresas optantes pelo lucro real faziam os ajustes previstos no Regime Transitório de Transação – RTT, tais ajustes eram lançados no Fcont – Controle Fiscal Contábil de Transição. O objetivo do Fcont é reverter os efeitos tributários das alterações instituídas pelas leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 (RTT) em relação aos lançamentos contábeis, sendo que os ajustes eram basicamente em duas situações: a) efetuados na escrituração comercial, mas que não deveriam ser considerados para fins de apuração do

resultado com base na legislação vigente; b) não efetuados na escrituração comercial, mas que deveriam ser incluídos para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31 de dezembro de 2007.

Quadro 7: Obrigações anterior a lei nº 12.973/2014

LUCRO CONTÁBIL	LUCRO FISCAL	LUCRO REAL
Escrituração Contábil Digital (SPED)	FCONT (-) Expurgos dos efeitos da nova legislação	Lucro fiscal ajustado por adições e exclusões no LALUR
Ou livros Contábeis		

Fonte: Rios e Marion (2017, p. 177).

Quadro 8: Obrigações posterior a lei nº 12.973/2014

LUCRO CONTÁBIL	LUCRO REAL
Escrituração Contábil Digital (SPED)	ECF
Ou livros Contábeis	

Fonte: Rios e Marion (2017, p. 177).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 32 (2009), que trata sobre tributação sobre o lucro, em seus objetivos, estabelece o tratamento contábil dado aos tributos sobre o lucro. Ele salienta que a questão principal no processo de contabilização dos tributos sobre o lucro é demonstrar os efeitos da contabilização, dimensionando os efeitos fiscais atuais e futuros de: (a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e (b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

Os aspectos tributários contribuem para diferença gerada nas bases: fiscal e contábil. O direito fiscal de um ativo é valor do ativo deduzido de qualquer benefício econômico futuro. Já a obrigação fiscal de um passivo é o valor deduzido de qualquer valor relacionado a passivo em períodos futuros. Caso não exista nenhum tipo de dedução as bases fiscais e contábeis são as mesmas.

O CPC 32 (2009) apresenta ainda a importância e os critérios para o reconhecimento dos ativos e passivos correntes.

Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago relacionado aos períodos atual e anteriores exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso deve ser reconhecido como ativo. O benefício referente a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar o tributo corrente de um período anterior deve ser reconhecido como ativo.

Quando um prejuízo fiscal é utilizado para recuperar o tributo corrente de um período anterior, a entidade reconhece o benefício como ativo no período em que o prejuízo fiscal ocorre porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e o benefício pode ser medido confiavelmente. (CPC, 2009)

Rios e Marion (2017) ressaltam que:

que os impostos correntes são aqueles do período atual, ou eventualmente de períodos anteriores que já havia sido reconhecido, e ficaram reconhecidos como passivo até o seu pagamento. Caso os valores pagos ultrapassem os devidos naquele período, tais diferenças figuraram como ativo corrente.

O CPC 32 (2009) completa, apresentando os critérios para o reconhecimento dos ativos e passivos diferidos.

Um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto o passivo fiscal diferido que advenha de: (a) reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill); ou (b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que: (i) não é combinação de negócios; e (ii) no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal). Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis relacionadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido de acordo com o item 39.

É inerente ao reconhecimento de ativo que seu valor contábil será recuperado na forma de benefícios econômicos que fluem para a entidade em períodos futuros. Quando o valor contábil de ativo excede sua base fiscal, o valor dos benefícios econômicos tributáveis excede o valor que será permitido como dedução para fins fiscais. (CPC, 2009)

As diferenças temporárias são tributáveis e obrigam o pagamento do tributo sobre o lucro de períodos futuros. Essas diferenças precisam ser reconhecidas pela contabilidade.

Essa diferença é uma diferença temporária tributável, e a obrigação de pagar o tributo incidente sobre o lucro em períodos futuros é um passivo fiscal diferido. À medida que a entidade recupera o valor contábil do ativo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isso torna provável que os benefícios econômicos venham fluir da entidade na forma de pagamentos de tributos. Portanto, este Pronunciamento exige o reconhecimento de todos os passivos fiscais diferidos, exceto em determinadas circunstâncias descritas nos itens 15 e 39. (CPC, 2009)

Em função dessas diferenças, o passivo tributário diferido deve ser mensurado sempre que o ativo contábil for maior do que o ativo fiscal, ou então, o passivo contábil for menor que o passivo fiscal. Esse cenário surge em função das diferenças das receitas e despesas tributárias do reconhecimento contábil.

4. A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DECISORIAL

A contabilidade atinge seu objetivo quanto se torna capaz de reconhecer os elementos que impactam o patrimônio e contribuir para o processo de tomada de decisão independentemente do cenário na qual as empresas estão inseridas.

Gelbcke et al. (2018), ao comentarem sobre a evolução da contabilidade, salientam que:

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, os quais nem sempre se baseavam em critérios contábeis corretos.

No Brasil, ao longo do tempo, a função do contador sempre foi distorcida principalmente para pequenas empresas, pois relaciona a prestação do serviço contábil ao atendimento das demandas fiscais das empresas.

A função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para a tomada de decisões. Ressaltemos, entretanto, que, em nosso país, em alguns segmentos de nossa economia, principalmente na pequena empresa, a função do contador foi distorcida (infelizmente), estando voltada exclusivamente para satisfazer às exigências do fisco. (MARION, 2018)

A legislação fiscal editou muitas normas, fazendo com que muitos profissionais de contabilidade se preocupasse única e exclusivamente com a atividade de gerar informações para o fisco, esquecendo assim de contribuir com informações úteis para tomada de decisão dos demais usuários. Com isso, a partir da edição do Regime Tributário de Transição – RTT, a contabilidade iniciou um processo de desvinculação de bases da legislação fiscal, resultando na desvinculação total a partir da lei nº 12.973/2014. Mesmo assim, muitos profissionais de contabilidade ainda estão ligados a práticas antigas por parte do agente tributário.

Dessa forma, a contabilização efetiva e oficial ficaria inteiramente desvinculada da legislação do Imposto de Renda e outras, o que representa, sem dúvida, um avanço considerável. Isto não significa que a Contabilidade oficial deva ser inteiramente diferente dos critérios fiscais, já que quanto mais próximos os critérios fiscais dos contábeis tanto melhor. Todavia, essa disposição foi incluída na Lei das Sociedades por Ações com o objetivo de permitir a elaboração de demonstrações contábeis corretas, sem prejuízo da elaboração de declaração do Imposto de Renda, usufruindo-se de todos os seus benefícios e incentivos e, ao mesmo tempo, respeitando-se todos os seus limites. Mas a prática mostrou-se muito diferente. Nas edições anteriores

fomos severamente críticos da postura da Receita Federal que acabou inviabilizando a efetiva aplicação do preconizado pela Lei das S.A., e também criticamos alguns outros órgãos. (GELBCKE *et al.*, 2018)

As multas por infração também são objetivos de diferenças na apuração fiscal, já que são consideradas como passivos e necessitam ser mensuradas e reconhecidas na escrituração contábil societária, ou seja, passivos são obrigações presentes da entidade, resultante de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos. Para Hendriksen e Breda (2015, p. 410), o conceito de passivos, tomando por base a definição do FASB, se define como passivos a sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro em consequência de transações eventos passados.

Por sua vez, a legislação tributária, através do Parecer Normativo da Coordenadoria do Sistema de Tributação – CST nº 61/1979 da RFB, estabelece que as multas decorrentes de infrações de natureza não tributária, tais como as decorrentes de leis administrativas, penais, trabalhistas, são indedutíveis na determinação do lucro real. Isso se dá por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins do imposto de renda de acordo com o decreto nº 9.580/2018, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Nota-se que na prática os profissionais de contabilidade reconhecem as multas na escrituração contábil e conseqüentemente consideram de forma indevida na apuração fiscal, não levando em consideração as diferenças permanentes na apuração do lucro real. Assim, evidenciando de maneira equivocada o lucro fiscal das empresas.

Na linha patrimonial de Ativo Não Circulante Investimentos, encontram-se os resultados oriundos da equivalência patrimonial, que consiste em reconhecer a variação do valor contábil do investimento em participações societária. Os efeitos da contrapartida desse resultado se dá na demonstração do resultado.

O resultado da equivalência patrimonial, de acordo com o decreto nº 9.580/2018, é considerado indedutível, não impactando na apuração do resultado fiscal, gerando, portanto, uma diferença permanente na apuração do resultado contábil e fiscal.

A contabilidade societária possibilita e recomenda que sejam mensurados e reconhecidos os encargos de depreciação de ativo que estão reconhecidos no subgrupo do não-circulante denominado de ativo imobilizado. O Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC 27 (2009) define como:

Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Nesse sentido, ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para entidade. Martins (*apud* IUDÍCIBUS, 2015, p. 124) define ativo como os benefícios futuros provocados por um agente. Essa definição tem a vantagem de deixar bem claro que é o valor dos benefícios que determina o valor do ativo e não, propriamente, o agente, *de per si*.

Esse ativo imobilizado deve ser ajustado em função de seu uso por parte da empresa; a esse ajuste é dado o nome de depreciação do imobilizado. A depreciação deve ser calculada numa base sistemática ao longo de sua vida útil esperada do bem e após deduzir o valor residual. O CPC 27 (2009) estabelece que o valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obtém com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tenha a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

A RFB, através da IN RFB nº 1.700/2017, estabelece como referência prazos de vida útil dos itens do ativo imobilizado, porém é comum que os critérios de vida útil estabelecidos pela empresa não sejam os mesmos estabelecidos pela RFB, gerando diferenças temporárias no reconhecimento desses encargos.

Percebe-se que muitos profissionais de contabilidade acabam reconhecendo apenas os parâmetros apresentados pela RFB, evitando que as diferenças temporárias sejam geradas. Ao buscar esse caminho, eles acabam deixando de lado a essência contábil que é gerar informações úteis para tomada de decisões, e essas informações precisam ser o mais próximo da realidade.

Com a desvinculação da contabilidade a ritos praticados pelas autoridades fiscais, o profissional de contabilidade precisa contribuir para o desempenho das empresas.

Para que as demonstrações contábeis representem apropriadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade, devem ser seguidas as orientações do CPC inseridas no Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do CPC garante às demonstrações contábeis a adequação necessária. (GELBCKE *et al.*, 2018)

Cabe à contabilidade contribuir e fornecer informações à administração acerca dos tributos, bem com correlacionar seu comportamento durante o desenvolvimento das atividades operacionais. Assim, ela será capaz de participar da construção de cenários futuros.

O fisco tem buscado ajustar os aspectos fiscais brasileiros às normas brasileiras de contabilidade. Já os profissionais da área contábil ao longo do tempo têm se preocupado em atender exclusivamente os aspectos legais tributários. Porém é de fundamental importância que essas diferenças sejam equalizadas e os usuários das informações contábeis sejam beneficiados com informações que contribuam de maneira significativa aos processos diretivos das empresas.

Nessa ótica, Chiericato *et. al.* (2016) destacam que as informações levantadas e geradas pela contabilidade, dentro de um sistema de informação, devem ser trabalhadas e agrupadas, permitindo a extração de indicadores que contribuam para a gestão empresarial.

Como destacado, os profissionais de contabilidade, nos dias atuais, estão focados em atender as demandas fiscais, que muitas vezes esquecem de contribuir com o básico para a gestão empresarial. Ou seja, são capazes de fazer uma série de apurações tributárias de um período, calculando tributos em todas as esferas, cumprindo com as obrigações tributárias, porém se esquecem de mandar relatórios básico da contabilidade, como balanço patrimonial, demonstrações financeiras: resultado, fluxo de caixa, etc. Relatórios estes que devem ser acompanhados de notas explicativas, apresentando de forma mais estratégica as operações empresariais.

Nos dias atuais, existem empresas que, apoiadas nos conceitos de tecnologia da informação, desenvolveram processos eletrônicos, que são alimentados pelo próprio usuário do sistema. Desse modo, esse sistema recebe as informações que o usuário lança nele e, uma vez que, os dados são lançados, de forma automática, processa as informações, possibilitando que o usuário consiga emitir relatórios básicos de contabilidade.

Esse processo, portanto, acontece sem a necessidade de o profissional de contabilidade intervir, ou seja, a empresa parametrizou o sistema, com base na técnica contábil e supervisionada por um profissional de contabilidade, a um custo acessível, principalmente aos micros e pequenos empresários.

Assim, a empresa de tecnologia não só desenvolveu o processo, mas também entendeu a vulnerabilidade por parte dos profissionais de contabilidade que é o de entregar o mínimo ao pequeno e microempresário. Conseqüentemente, muitos desses relatórios, entregues pelo sistema, não são encaminhados pelos profissionais de contabilidade, que prestam serviços contábeis a essas empresas.

Nesse contexto, torna-se urgente que os profissionais de contabilidade contribuam para o desenvolvimento da empresa, fazendo isso de forma efetiva e em todos os aspectos empresariais, desempenhando, assim, um papel de gestor do patrimônio e possibilitando, aos gestores, o efetivo papel de controle e direção empresarial.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A legislação tributária brasileira é complexa e possui inúmeros atos que regulamentam e interferem nos processos de gestão empresarial, bem como as oscilações da carga tributária nos últimos anos, que também impactam no desenvolvimento das empresas. Em meio a esse cenário, o Brasil se coloca numa posição intermediária entre os países mundiais no que diz respeito à competitividade.

O relatório do World Economic Forum de 2017 apresenta alguns fatores que influenciam na relação entre os agentes públicos, organizações empresariais e investidores, além de particularidades inerentes às questões estruturais que influenciam as relações comerciais no Brasil. O relatório evidencia, ainda, alguns pontos em comuns entre a economia brasileira, americana e japonesa, pontos como, por exemplo, os impostos e a intervenção regulatória por parte dos governos que, muitas vezes, inviabilizam aspectos comerciais nesses países. Apesar desses pontos em comum, tanto os Estados Unidos como o Japão estão entre as economias mais fortes do mundo de acordo com *ranking* do World Economic Forum.

A tributação das empresas no Brasil é complexa e sofre variações de acordo com o ramo de atividade, local geográfico de atuação e porte da empresa. De acordo com a atividade, é possível descobrir os tributos incidentes sobre a operação, além disso, os estados e municípios possuem características próprias para exigir os tributos de sua competência. Nesse sentido, o entendimento da legislação tributária, por parte das empresas, acaba gerando um ônus tributário alto, além do ônus administrativos para custear departamentos que as auxiliem nas particularidades tributárias.

Ao mesmo tempo que a legislação contribuiu para o desenvolvimento da contabilidade no Brasil, trazendo em suas apurações elementos oriundos da escrituração contábil, ela criou uma mentalidade no profissional de contabilidade de atender prioritariamente as necessidades fiscais, deixando de lado a essência contábil que é auxiliar o processo de decisão dos executivos das empresas.

Durante anos os critérios apresentados pela legislação tributária geraram diferenças substanciais na escrituração contábil. Com o processo de harmonização dos aspectos contábeis às questões tributárias, surge o Regime Tributário de Transição – RTT, buscando, assim, minimizar o impacto da legislação tributária.

Além disso, as alterações de artigos da lei nº 6.404/76, promulgadas pela lei nº 11.638/07, iniciaram o processo de convergência das normas brasileira de contabilidade aos

padrões internacionais de contabilidade. Entretanto, em 2009, o CFC definiu a convergência das normas brasileiras às internacionais.

As normas brasileiras de contabilidade, convertidas aos padrões internacionais, trazem um processo de harmonização das práticas contábeis utilizadas no Brasil aos padrões internacionais, porém existem aspectos que precisam ser adaptados para que essa convergência aconteça de forma eficaz como, por exemplo, no Brasil os aspectos tributários não possuem equivalentes na norma internacional em função da sua complexidade.

A legislação tributária, através do fisco, vem adaptando os conceitos tributários, as questões de mensuração e reconhecimento contábil, apresentados pela escrituração societária. Desde 2008, a administração pública vem trazendo alterações que visam contribuir para a segregação das informações contábeis e harmonizar as normas brasileiras de contabilidade.

A criação do Fcont em 2009 e sua revogação a partir do ano-calendário de 2015, sendo substituído pela criação da Escrituração Contábil Fiscal – ECF é um exemplo de política pública, por parte das autoridades tributárias, que teve como objetivo segregar à informação contábil e fiscal, além de garantir a harmonização de diferentes critérios de mensurações contábeis *versus* fiscal, criando uma nova obrigação acessória, denominada Escrituração Contábil Digital – ECD. O fisco utiliza-se de informações contábeis disponibilizadas na ECD, ou seja, nos termos de intimações fiscais recebidas recentemente, o fisco mensura que as informações foram extraídas da conta contábil disponibilizada na ECD entregue.

Este trabalho se desenvolveu na intenção de demonstrar, ao profissional de contabilidade, que a legislação tributária é complexa e necessita ser atendida, mas que é dever dele, também, zelar pelo o patrimônio empresarial e contribuir para o desenvolvimento das organizações.

Sendo assim, o profissional de contabilidade necessita ter pleno conhecimento das normas brasileiras de contabilidade para que, através das entregas dessas obrigações acessórias, as informações estejam detalhadas, possibilitando os cruzamentos dessas informações afim de apresentar relatórios que possibilitem a análise empresarial.

Diante disso, é importante que o profissional de contabilidade não se preocupe exclusivamente com as obrigações tributária, que se dá pelo pagamento do tributo ou obrigações acessórias, mas, também, junto ao corpo diretivo, encontrem soluções que diminuam o impacto tributário e maximizem os resultados operacionais.

Nota-se, ainda, que a administração pública, desde 2007, a partir do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, vem aprimorando processos e adequando a cada dia as normas brasileiras de contabilidade a fim de extrair informações contábeis e efetuando o cruzamento

de informações em seu banco de dados. Entretanto, muitos profissionais nem percebem a extração de tais informações, porque estão preocupados com a entrega e multas que podem acontecer em função de atrasos.

A formas de tributação do lucro no Brasil é um tema muito amplo e pode produzir outros estudos e pesquisas futuras. Como, por exemplo, analisar o impacto da tributação pelo regime de caixa, autorizado pela normativa fiscal, nos demonstrativos contábeis que consideram o conceito da competência, amplamente reconhecidos pela norma contábil brasileira e internacional.

Conclui-se, portanto, que os profissionais de contabilidade além de atender as demandas do fisco, que é cumprir com as obrigações tributárias principais e acessórias, devem evidenciar, mensurar e reconhecer o patrimonial empresarial, contribuindo, através de informações úteis, para o processo de gestão empresarial.

REFERÊNCIAS

AMARAL , Gilberto Luiz Do; OLENIKE , João Eloi; AMARAL, Leticia M. Fernandes do; YAZBEK, Cristiano Lisboa; STEINBRUCH, Fernando. **Estudo sobre as normas editadas no Brasil desde a constituição Federal**. Curitiba: IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2017. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2626/Excesso-de-legislacao-provoca-conflito-entre-os-poderes-nos-29-anos-da-Constituicao-de-1988-afirma-IBPT>>. Acessado em: 12 jun. 2018.

BARROS, L. P. S. A importância da harmonização das normas contábeis para o aumento da transparência na evidenciação das demonstrações contábeis consolidadas aos usuários internacionais. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS, VI, 2007, Belo Horizonte. **Anais[...]** Belo Horizonte: CRC-MG, 2007.

BISOLO, Tanise; BAGGIO, Daniel Knebel. Planejamento Tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria. **RAIMED** – Revista de Administração IMED, Passo Fundo, v. 2, n. 3, p. 195-206, 2012.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 1966**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais do direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Decreto Lei 195 de 1967**: Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria, DF: 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Lei nº 6.404 de 1976**: Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Parecer Normativo da Coordenadoria do Sistema de Tributação – CST 61 de 1979**: Dispõe Imposto sobre a Renda e Proventos. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=58206>>. Acessado em: 25 nov. 2018;

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Lei 8.981 de 1995**: Dispõe sobre a legislação tributária federal e dá outras providências, DF: 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/LEIS/L8981.htm>>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Lei 9.430 de 1996**: Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para seguridade social, DF: 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.718 de 1998:** Altera a legislação tributaria federal. Brasília, DF: 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Lei nº 10.406 de 2002:** Dispõe e Institui o Código Civil. Brasília, DF: 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acessado em: 8 out. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 123 de 2006:** Dispõe e institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: 2006a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acessado em: 16 out. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 155 de 2006:** Reorganiza e simplifica a metodologia de apuração do imposto devido por optante pelo Simples Nacional. Brasília, DF: 2006b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp155.htm>. Acessado em: 16 out. 2018.

_____. **Lei 11.638 de 2007:** Dispõe sobre a elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF: 2007. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Lei nº 11.941 de 2009:** Institui o Regime Tributário de transição. Brasília, DF: 2009. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Lei 12.973 de 2014:** Dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, DF: 2014. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/12973.htm>. Acessado em: 26 jun. 2018;

_____. **Estudo sobre a Carga Tributária pela Receita Federal do Brasil.** Brasília, DF: 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acessado em: 12 jun 2018.

_____. **Resolução CGSN N 140 de 2018:** Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Brasília, DF: 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>>. Acessado em: 26 jun. 2018.

_____. **Instrução Normativa 1.700 da Receita Federal do Brasil - RFB:** Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>>. Acessado em: 8 out. 2018.

_____. **Decreto 9.580 de 2018:** Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4>. Acessado em: 27 nov. 2018.

CAUREO, Elisangela Simon. O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária: Aspectos Atuais. **Caderno do Programa de Pós Graduação em Direito – UFRS**, Porto Alegre, v. 9, n. 1, Ago. 2014.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: gestão tributária aplicada**. 4a ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CHIEREGATO, Renato; OLIVEIDE, Luís Martins de; SOUZA, Ailton Fernando de; ARIEDE, Marcia Sousa Nascimento. **Controle Tributário para Administradores e Contadores**. São Paulo: Atlas, 2016.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 32 Tributação sobre o Lucro**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2013.pdf>. Acessado em: 25 out. 2018.

_____. **CPC 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2013.pdf>. Acessado em: 25 out. 2018.

CPC. **CPC 27 Ativo Imobilizado**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2013.pdf>. Acessado em: 25 out.2018;

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatórios estatísticos do Exame de Suficiência: Acertos prova para Contador por conteúdo e por exame - Geral**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/05/AcertosPorConteudoGeral.pdf>>. Acessado em: 29 jan.2019;

_____. **NBC TSP – do Setor Público**. 2016. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acessado em: 29 jan. 2019.

CORDEIRO, Bruno Ferreira; CHICOLI, Raí da Silva. Análise da Estrutura Tributária do Brasil por meio de um modelo DSGE de dois Países. **Informações FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas**, p. 25-34, jan. 2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16a. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; GOMES, Mônica Zaidan. Organizadores. **Contabilidade Ambiental e Relatórios Sociais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria Thereza Pompa; PAULO, Edilson. Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma Análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras. **BBR - Brazilian Business Review**, Vitória, v. 6, n. 1, p.44-61, 24 abr. 2009.

GALLON, Alexandre Vasconcelos; BEUREN, Ilse Maria. Análise do conteúdo da evidenciação nos Relatórios da Administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, VI., 2006, São Paulo. **Anais[...]** São Paulo: 2005.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDICIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1a. ed. 12 reimpressão. São Paulo: Atlas, 2015.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**: Interpretação e Prática. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 11a. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade**: para o nível de graduação. 6a. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LESSAMBO, Felix I. **International Aspects Of The US Taxation System**. PalgraveMacmillan US, 2016.

MARION, José Carlos. **Introdução à Contabilidade com ênfase em teoria**. Campinas: Alínea, 2014, Edição Especial.

_____. **Contabilidade Básica**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZIONI, Sady; KLANN, Roberto Carlos. Determinantes da qualidade da informação contábil no contexto internacional. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 13, n. 29, p.3-31, Mai.-Ago./2016.

MENDES, Paulo Cesar de Melo; SILVA, Antonio Batista; NIYAMA, Jorge Katsumi. A aderência do conteúdo da disciplina contabilidade tributária ministrada nos cursos de graduação em ciências contábeis do brasil ao conteúdo do currículo internacional proposto pela ONU. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 3, n. 1, p. 1-19, Jan.-Jun./2011.

MOREIRA, Assis. Economia global atingiu pico de crescimento, diz a OCDE. **Valor Econômico**, São Paulo. 20 set 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/internacional/5863285/economia-global-atingiu-pico-de-crescimento-diz-ocde>>. Acessado em: 20 set. 2018.

O ESTADO DE SÃO PAULO. **Impostos ruins, mais que pesados**. São Paulo. Notas e Informações, p. A3. 08 dez. 2018.

OLIVEIRA, Luis M. de; PERES JUNIOR, Jose Hernandez; CHIEREGATO, Renato; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributaria**. 14a. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Mauricio Teixeira. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido**. São Paulo: USP, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica**: contabilidade introdutória e intermediária. 10a. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9a. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem financeira pública**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise do Resultado da Arrecadação**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/copy4_of_analise-teste>. Acessado em: 29 jan. 2019.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos Tributos e seus Reflexos sobre os Resultados das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RICARTE, Jádson Gonçalves. A Contabilidade como ferramenta importante para o planejamento tributário das micros e empresas de pequeno porte. **Revista Catarinense de Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 4, n. 12, p.9-26, Ago-Nov/2005.

RIOS, Ricardo Pereira; MARION, José Carlos. **Contabilidade Avançada: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade (NBC) e normas internacionais de contabilidade (IFRS)**. São Paulo: Atlas, 2017.

ROBERTS, Joshua. Entenda os principais pontos da reforma fiscal de Trump – Alíquota de impostos para empresas cai de 35% para 21%. **O Globo**, São Paulo. 20 dez 2017. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/entenda-os-principais-pontos-da-reforma-fiscal-de-trump-22215736>>. Acessado em: 20 set. 2018.

SAMPAIO, Lucilaine Escobar Teixeira; MARQUES, Heitor Romero. A Importância do Planejamento Tributário nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista Controle. Fortaleza**, v. 13, n. 1, p. 199-217, Jun./2015.

SILVA, Barbara Aline Felipe; MIRANDA, Marconi Silva; REIS, Anderson de Oliveira. Tributação e renda: um estudo a respeito do modelo regressivo de tributação indireta no Brasil. **Revista Ambiente Contábil – UFRN**, Natal-RN, v. 11, n. 1, p. 42-57, jan/jun. 2019.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade Tributária: aspectos práticos e conceituais**. 1a. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional: Influências dos Sistemas Jurídico e Educacional, da Cultura e do Mercado**. São Paulo: Atlas, 2012.

WORLD ECONOMIC FORUM. **The Global Competitiveness Report 2017–2018 is published by the World Economic Forum within the framework of the System Initiative on Shaping the Future of Economic Progress**. Geneva. Disponível em: <<http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%932018.pdf>>. Acessado em: 12 jun. 2018.