

A influência dos custos de conformidade no planejamento tributário de uma empresa comercial de produtos agrícolas

Flávia Cristiane de Souza (UFERSA) - flavia@qtm.cnt.br

Kézia Silmara da Silva Balbino Balbino (UFERSA) - kezia@qtm.cnt.br

Kléber Formiga Miranda (UFERSA) - kleber@qtm.cnt.br

Resumo:

Muito se fala da excessiva carga tributária brasileira e suas implicações nas finanças das organizações, estimulando questionamentos no meio acadêmico e empresarial. Estudos realizados pelo IBPT revelaram um recorde histórico de carga tributária no Brasil em 2012, atingindo 36,27% do PIB. Neste contexto, o planejamento tributário é visto como uma importante ferramenta para redução do ônus tributário. Um aspecto por vezes negligenciado no planejamento tributário são os custos de conformidade, pois ao se falar em carga tributária leva-se em consideração o total de tributos pagos. O presente estudo aborda a influência dos custos de conformidade no planejamento tributário de uma empresa comercial de produtos agrícolas sujeitas a isenção do ICMS, objetivando identificar a relação custo benefício entre a abertura de filiais para obtenção do benefício. Para isso foram realizadas análises em balancetes contábeis para identificação dos custos tributários e custos de conformidade. Considerou-se como custos de conformidade os dispêndios com pessoal voltado a tributação, softwares, advogados, contabilidade e para o caso de abertura de filiais, as despesas administrativas. O trabalho classifica-se como qualitativo e descritivo através de estudo de caso, realizado através de pesquisa documental. Os resultados demonstram a necessidade de cautela em abrir filiais em estados diferentes em busca de benefícios fiscais de isenção. Os custos de conformidade identificados na pesquisa delimitaram uma linha tênue em desvantagem para o planejamento tributário executado, acarretando um acréscimo no custo tributário total da empresa de aproximadamente R\$ 22 mil. Aspectos como logística, impacto das despesas no IR e frete foram desconsideradas.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Custos de Conformidade. Isenção de ICMS.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

A influência dos custos de conformidade no planejamento tributário de uma empresa comercial de produtos agrícolas

Resumo

Muito se fala da excessiva carga tributária brasileira e suas implicações nas finanças das organizações, estimulando questionamentos no meio acadêmico e empresarial. Estudos realizados pelo IBPT revelaram um recorde histórico de carga tributária no Brasil em 2012, atingindo 36,27% do PIB. Neste contexto, o planejamento tributário é visto como uma importante ferramenta para redução do ônus tributário. Um aspecto por vezes negligenciado no planejamento tributário são os custos de conformidade, pois ao se falar em carga tributária leva-se em consideração o total de tributos pagos. O presente estudo aborda a influência dos custos de conformidade no planejamento tributário de uma empresa comercial de produtos agrícolas sujeitas a isenção do ICMS, objetivando identificar a relação custo benefício entre a abertura de filiais para obtenção do benefício. Para isso foram realizadas análises em balancetes contábeis para identificação dos custos tributários e custos de conformidade. Considerou-se como custos de conformidade os dispêndios com pessoal voltado a tributação, softwares, advogados, contabilidade e para o caso de abertura de filiais, as despesas administrativas. O trabalho classifica-se como qualitativo e descritivo através de estudo de caso, realizado através de pesquisa documental. Os resultados demonstram a necessidade de cautela em abrir filiais em estados diferentes em busca de benefícios fiscais de isenção. Os custos de conformidade identificados na pesquisa delimitaram uma linha tênue em desvantagem para o planejamento tributário executado, acarretando um acréscimo no custo tributário total da empresa de aproximadamente R\$ 22 mil. Aspectos como logística, impacto das despesas no IR e frete foram desconsideradas.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Custos de Conformidade. Isenção de ICMS.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Frequentemente a alta carga tributária brasileira é tema de discussão principalmente neste momento onde muito se fala de reforma tributária. Segundo Amaral, Olenike e Amaral (2012) a carga tributária de 2012 bateu o recorde histórico atingindo 36,27% do Produto Interno Bruto (PIB), com crescimento de 0,25 ponto percentual em relação ao ano de 2011 que foi de 36,02%.

Nessa conjuntura, o planejamento tributário é amplamente utilizado pra minimizar o impacto dos impostos à saúde financeira da empresa, contribuindo de forma efetiva para o aprimoramento de seu ambiente fiscal, mediante a prática de ações lícitas capazes de excluir, reduzir ou adiar o ônus tributário. O que o planejamento tributário não prevê é que o custo dos tributos não se restringe ao valor efetivamente pago, mas também a todos os custos que a empresa arca para se manter em conformidade com a legislação, regras e normas impostas pelo poder público, ou seja, o custo tributário não se restringe ao montante do tributo em si, mas refere-se a todos os aspectos formais e burocráticos que os contribuintes têm de cuidar por determinação legal. São os chamados custos de conformidade à tributação (BERTOLUCCI, 2001).

Estes incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, tais como, cálculo de impostos, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos fiscais, atendimentos a fiscalizações, bem como os dispêndios de recursos em pesquisas e planejamento tributário treinamento e contratação de consultorias, além de outros gastos incorridos para atender as formalidades exigidas pela legislação tributária. Por se tratar de um tema recente existem poucos trabalhos acerca deste assunto no Brasil,

Desta forma, questiona-se: **qual a influência dos custos de conformidade no planejamento tributário de uma empresa comercial de produtos agrícolas?**

O objetivo geral da pesquisa trata de identificar a relação custo-benefício entre a abertura de filial para obtenção de isenção de ICMS em vendas para o mercado interno e os custos de conformidade. Apresenta como objetivos específicos: a) Mensurar os custos tributários da sede e da filial; b) Mensurar os custos de conformidade com a filial; e, c) Apresentar um panorama sobre o planejamento tributário da empresa, considerando os custos de conformidade.

A abordagem de custos de conformidade busca contribuir na identificação de custos geralmente implícitos nas empresas e relacionados à tributação, cujos valores possam ser reduzidos ou eliminados de acordo com as tomadas de decisões de gestores. A sua identificação constante consiste no aprimoramento do planejamento e controle das operações empresariais revelando mais uma fonte de apoio a decisão.

2 Referencial Teórico

2.1 Sistema Tributário Nacional

Um tema bastante discutido no campo profissional e jurídico é a complexidade do sistema tributário nacional. Para se ter ideia o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário publicou em 2012 o estudo “Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988” que revela o número de normas editadas que regem a vida dos cidadãos brasileiros. Segundo esse estudo, de 05 de outubro de 1988 a 05 de outubro de 2012, foram editadas 290.932 (duzentos e noventa mil novecentas e trinta e duas) normas em matéria tributária, houve 14 reformas tributárias, foram criadas inúmeros tributos como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS importação, ISS importação entre outros. São 29.748 são normas tributárias federais (10,2% das normas tributárias), 89.461 normas tributárias estaduais (30,8% das normas tributárias) e 171.723 normas tributárias municipais (59% das normas tributárias). Em média foram editadas 30 normas tributárias por dia.

Para Prochalski (2012), são vários os aspectos que indicam a origem da complexidade do sistema tributário brasileiro: O poder administrativo é repartido entre as esferas da união, estados, Distrito Federal e municípios com competência tributária própria, fazendo com que estes entes interpretem esta divisão de competências de forma equivocada o que pode gerar conflito de competências e/ou ainda a chamada guerra fiscal, que se constitui ilegítima oferta de incentivos fiscais para atrair empreendimentos para seu território; atribuição aos estados-membros um imposto de feição nacional como o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação. Este imposto é de difícil operacionalização, uma vez que cada estado possui uma legislação própria, de alta complexidade e conflitante com a de outros entes; O ISSQN – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza de competência municipal, também causa conflito de competência, especialmente os de natureza territorial, nos casos em que uma empresa, estabelecida em um município, presta serviço em outro município. Nestes

casos, é comum ambos os municípios defenderem o direito a arrecadação do imposto, sobre a mesma operação.

Outro ponto destacado por Prochalski (2012), como origem da complexidade do sistema tributário nacional é o excesso e complexidade das obrigações acessórias, que são todos os deveres de natureza instrumental, como forma de auxiliar o fisco na fiscalização do tributo. Como por exemplo, o Sped – Sistema público de escrituração Fiscal Digital, o qual abrange a emissão de documentos fiscais de forma eletrônica, a escrituração fiscal digital das contribuições de PIS e COFINS, do ICMS e do IPI.

2.2 Planejamento Tributário

Em um país onde os tributos batem recorde de arrecadação devido a alta carga tributária e sistema tributário confuso o planejamento tributário é de extrema importância quando se busca a continuidade e a saúde financeira da empresa, propiciando, desta forma, uma visão mais ampla de qual regime tributário as empresas estarão submetidas, bem como as consequências pela opção por um ou outro regime tributário.

Na busca pela redução dos custos tributários para obter o melhor resultado em uma economia com altas taxas de tributação como a brasileira o planejamento tributário é um dos mais significativos instrumentos, para que as empresas possam racionalizar seus custos tributários sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos.

Para Santos e Souza (2005) planejamento tributário é o estudo realizado previamente, ou seja, pesquisar os efeitos econômicos e jurídicos que este planejamento pode trazer para a empresa. Oliveira *et al* (2011) discorre que o planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal é um estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar uma alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Para Chaves (2010) Planejamento tributário é um processo de escolha não simulada, anterior ao fato gerador visando a economia de tributos.

Planejamento tributário não se confunde com sonegação. Planejar é escolher entre duas ou mais opções lícitas que resulte no menor tributo a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais que resulte no menor tributo a pagar. Por sua vez, sonegar é utilizar meios ilegais para deixar de recolher tributo devido. (OLIVEIRA *et al*, 2011).

Existem três tipos de planejamento tributário. O Primeiro está relacionado com a possibilidade de se converter um resultado que vem sendo obtido de uma certa maneira em outro tipo para redução do ônus tributário. O segundo refere-se à possibilidade de fazer com que a obtenção do resultado de uma entidade seja efetuada por outra que esteja relacionada à primeira, como por exemplo, realizar uma atividade desenvolvida na empresa em outra empresa do mesmo grupo para provocar a redução de tributos. Neste caso o resultado continua sendo obtido pelo grupo, mas ao invés de entrar em um bolso, entra em outro. O terceiro está ligado ao conceito de dinheiro no tempo: é melhor pagar depois que antes. É o caso de se realizar a apuração de tributos em regime de caixa ao invés do regime de competência que normalmente traz a postergação do reconhecimento de receitas. (OLIVEIRA; NAKAO, 2005)

Para esta pesquisa o segundo tipo de planejamento tributário se encaixa com o atual modelo de planejamento tributário adotado pela empresa que consiste na abertura de filiais para obtenção de isenção nas vendas estaduais internas.

Para as empresas comerciais de insumos agrícolas um dos campos de atuação do planejamento tributário é o dos incentivos fiscais. Atualmente, a legislação do ICMS, através do convênio 100/97 dispõe sobre redução de base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais e permite a isenção nas saídas internas de sementes, defensivos agrícolas e outros produtos destinados a semeadura. No que tange a empresa de um determinado estado,

apresenta-se, como uma alternativa legal, para a redução do ônus com o ICMS, a abertura de filiais em outras unidades da federação para usufruto do benefício fiscal o que torna o negócio mais lucrativo.

Pode-se verificar que o planejamento tributário quando efetuado, fornece informações considerando somente o valor do tributo em si. O que não se considera é que o recolhimento ou o custo dos tributos representa apenas uma parcela dos custos gerados pelo sistema tributário. A outra parte refere-se ao custo para se manter em harmonia com a legislação e normas tributárias. São os custos de conformidade tributária que será abordado no próximo item.

Diante do contexto abordado faz-se necessário que a decisão inerente a economia de tributos não seja tomada de forma isolada, pois pode provocar o aumento de outros custos, inviabilizando a alternativa estudada.

2.3 Custos de Conformidade a Tributação

O custo tributário no Brasil é medido através do valor realmente pago dos tributos. Porém, a carga tributária total pode se apresentar mais significativa do que se apresenta. Isso deve-se pelo fato de não estar incluso nessa contagem o custo que a empresa assume para atender as disposições tributárias.

Nesse contexto surgem dois conceitos que são definidos pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 113 que é a obrigação tributária principal e acessória. A obrigação tributária principal refere-se ao pagamento do tributo em si. Já a obrigação tributária acessória origina-se da imposição da legislação tributária aos contribuintes com o propósito de fiscalizar ou arrecadar.

Desta forma a carga tributária efetiva refere-se não apenas os valores pagos explicitamente a título de tributo - obrigações principais, mas também a carga tributária implícita, ou seja, os custos suportados pelos contribuintes para se manter em harmonia com as regras tributárias vigentes - as obrigações acessórias (PLUTARCO; GICO JÚNIOR; VALADÃO, 2012).

Para Plutarco, Gico Júnior e Valadão (2012) o valor dos recursos gastos pelos contribuintes para satisfazer suas obrigações tributárias, que não o pagamento do imposto em si, é chamado de custos de conformidade, portanto, os gastos com contadores, advogados, consultores tributaristas e outros que estejam relacionados com questões tributárias devem ser acrescida à carga tributária efetiva.

Sandford (1989 *apud* BERTOLUCCI e NASCIMENTO, 2002) classifica os custos de conformidade em três categorias: 1- O valor do tributo propriamente dito; 2- os custos de distorção devido as mudanças no comportamento na economia em virtude da existência de tributos e, 3- os custos dos recursos necessários para operar o sistema tributário custos operacionais tributários denominado como Custos Operacionais Tributários.

Ainda segundo o mesmo autor, esta última categoria há dentro dela dois tipos de recursos: são os custos administrativos que representam os recursos do poder público destinado a legislar, arrecadar, controlar e julgar as questões relativas a tributos e os custos de conformidade na tributação, parte que interessa a presente pesquisa, abrange as pessoas físicas e jurídicas que têm de cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo poder público e que representam o sacrifício de recursos para atender as disposições legais. É o custo de conformar a atividade tributária, de acordo com a forma estabelecida pelo poder público.

Segundo Coimbra e Manzi (2010, p. 2) define compliance como “o dever de cumprir, de está em conformidade e fazer cumprir leis, diretrizes e regulamentos internos e externos, buscando mitigar o risco atrelado à reputação e o risco legal/regulatório”. Dessa forma, o risco de compliance é definida como risco legal de sanções regulatórias, de perda financeira

ou perda de reputação, que uma organização pode sofrer como resultado de falhas no cumprimento de leis, regulamentações, códigos de conduta e das boas práticas e que o mesmo relaciona-se com a não conformidade. Portanto, incorre em custos para não fugir da conformidade, cujo constructo dessa pesquisa denomina de custos de conformidade.

Em sua pesquisa Coimbra e Manzi (2010) classifica a gestão de custo de compliance em três grupos de custos: Custo de manutenção representa investimentos efetuados para executar e promover a conformidade em todas as áreas da organização, como por exemplo custo com pessoal, treinamento e consultoria, é o que interessa para a presente pesquisa; Custos de não conformidade são os custos incorridos pela organização em consequência de não conformidades encontradas em regras externas, regulamentações ou em políticas internas; Custo de governança representa investimentos efetuados pela organização diretamente relacionados ao corpo diretivo e aos comitês para uma adequada governança da organização.

Dessa forma os custos de conformidade são todos os custos incorridos pela empresa para está em conformidade com as regras, regulamentação e normas impostas pelo governo, e podem ser gerados em decorrência da instabilidade da legislação tributária, somada a complexidade do texto legal que impõe as empresas dispêndios de recursos em atividades como pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias, além das tarefas de conformidade fiscal, bem como questionamentos no contencioso administrativo e judicial (MAIA *et al*, 2008).

Esses custos são de difícil identificação e mensuração, pois, não estão disponíveis para consulta por serem contabilizados juntamente com outros custos administrativos da organização, não havendo uma separação desses valores na escrita contábil (CAVALCANTE FILHO, 2009). Assim, a carga tributária no Brasil já é considerada alta sua estimativa pode revelar um número ainda maior quando considerado os custos de conformidade (PLUTARCO; GICO JR; VALADÃO, 2012)

O custo de conformidade pode ser ainda maior para as organizações com filiais em vários estados. Isso porque cada município e estado pode legislar de forma diferente para regular o imposto de sua competência (CAVALCANTE FILHO, 2009). Nesse caso a empresa, para atender as exigências do fisco teria um custo de conformidade tributária maior com pessoal, consultorias, contadores externos, treinamentos e outros.

Para essa pesquisa, a abertura de filiais no intuito de reduzir carga tributária traria despesas administrativas extras para manter a estrutura da organizacional como energia elétrica, telefone, internet, contabilidade e advocacia conhecedoras de cada legislação estadual, aluguel e outras despesas administrativas.

Na seção seguinte serão detalhados os procedimentos metodológicos utilizados para identificação e mensuração dos custos de conformidade na empresa objeto desse estudo.

3 Aspectos Metodológicos

A presente pesquisa classifica-se como um estudo de natureza qualitativa, que segundo Richardson (2009) envolve dados e formas qualitativas de análise como, por exemplo, livros e artigos, como pesquisa, a mesma pode ser exploratória descritiva e ou explicativa.

Dessa forma, com delineamento exploratório e descritivo foi possível coletar dados através de análises documentais como as demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Balancetes), além de documentos e planilhas gerenciais. Através da análise das informações contábeis será possível identificar os custos de conformidade de forma mais clara e o impacto econômico do mesmo (SILVA, 2006).

Conforme já abordado, os custos de conformidade podem ser de difícil identificação e mensuração. Para desenvolvimento desta pesquisa foi utilizado os demonstrativos contábeis como fonte de coleta de dados, caracterizando-se, dessa forma, uma pesquisa documental.

Para atendimento ao primeiro e segundo objetivo específico, mensuração dos custos tributários e dos custos de conformidade, respectivamente, foram elaborados demonstrativos onde foi exposto o valor do custo tributário municipal e estadual da organização. Para um melhor entendimento, o valor correspondente aos custos de conformidade foi dividido em: custos de conformidade tributária que correspondem ao custo com pessoal, treinamento, contabilidade, advogados e softwares que direta ou indiretamente estão vinculados com questões tributárias; e em custos de administrativos que são os dispêndios administrativos suportados pela empresa para operacionalização como energia, telefone, aluguel e outros.

De posse dos valores dos custos tributários e dos custos de conformidade elaborou-se um demonstrativo para divulgação dos custos totais gerados pelo sistema tributário, que serviu de base para elaboração do panorama sobre o planejamento tributário considerando a possibilidade de faturamento na matriz atingindo desta forma o terceiro objetivo específico.

Quanto aos procedimentos tratou-se de um estudo de caso realizado em uma empresa comercial de insumos agropecuário sediada no estado de Pernambuco e com filiais abertas no estado do Rio Grande do Norte e Ceará. Estudo de caso constitui numa investigação cujo objeto de estudo está em seu contexto real, que de forma geral o pesquisador não controla. (RICHARDSON, 2009).

4 Apresentação e Análise dos Resultados

4.1 Descrição da Empresa Estudada

Fundada em 1995 e sediada em Recife/PE a empresa objeto deste estudo consiste em uma empresa predominantemente comercial, optante pelo lucro real anual, que tem como atividade principal o comércio atacadista e varejista de insumos agrícolas especialmente sementes e defensivos agrícolas.

Possuindo uma carteira de fornecedores localizada principalmente no sul e sudeste a empresa realiza negócios com grandes empresas do ramo inclusive multinacionais.

Os principais produtos comercializados pela empresa estão elencados no convênio 100/97 que concede redução de base de cálculo de ICMS – Imposto relativo à Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e Comunicação nas saídas interestaduais de insumo agropecuário em 60% para sementes e defensivos agrícolas e autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas saídas internas destes mesmos produtos. Desta forma os Estados de Pernambuco, Rio Grande do Norte e Ceará aprovaram isenção de ICMS nas saídas internas de insumos agropecuários conforme exposto em seus regulamentos, decretos 14.876/1991, 13.640/1997 e 24.569/1997, respectivamente.

Neste íterim a empresa supracitada, objetivando o benefício da isenção concedida pelos estados do Ceará e Rio Grande do Norte para economia com o pagamento do ICMS, abriu em 2000 sua primeira filial em Mossoró, em 2008 em Juazeiro do Norte e em 2010 em Limoeiro do Norte.

Nessa pesquisa analisou-se a relação custo-benefício entre a abertura de uma filial para obtenção de isenção de ICMS em vendas para o mercado interno e os custos de conformidade no ano de 2012. Esperava-se que os custos administrativos decorrentes da manutenção da filial que não seriam incorporados pela matriz, fossem menores que a tributação da matriz vendendo os produtos sem a isenção, contudo não foi o observado de acordo com os resultados descritos nas subseções seguintes.

A Tabela 1 apresenta informações básicas da empresa, especificamente receita, custos, despesas e resultado que servirão de base para proporcionalidade mensurada posteriormente.

Tabela 1 – Relação Receita X Custos/Despesas por Estabelecimento

Dispêndios	Matriz PE	Filial RN	Filial CE	Total
Receita	14.514.922,11	8.374.960,70	3.848.826,17	26.738.708,98
(-) Custos	10.527.836,03	6.458.448,61	2.693.657,02	19.679.941,66
(-) Despesas	4.578.783,96	824.606,95	441.856,57	5.845.247,48
Resultado	(591.697,88)	1.091.905,14	713.312,58	1.213.519,84

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se um faturamento expressivo para o mercado de forma geral. Essas primeiras informações são necessárias para demonstrar o potencial contributivo da empresa, fundamentando a dúvida quanto a viabilidade de uma filial para redução de carga tributária. A receita corresponde ao valor bruto de venda de produtos. Os custos e despesas compreendem as compras para revenda, impostos, taxas e contribuições além das despesas operacionais e administrativas.

4.2 Custos dos Tributos Municipais e Estaduais

Neste item serão apresentados os custos dos tributos municipais e estaduais pagos pela empresa (sede e filiais). Os tributos federais serão desconsiderados, tendo em vista que os mesmos são pagos de forma centralizada na matriz, não representando, portanto, diferença para o planejamento tributário da empresa.

A Tabela 2 expõe a tributação municipal arcada pela empresa durante o ano de 2012. O ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é o que tem maior representatividade. As filiais localizadas no estado do Ceará não foram tributadas pelo ISS, pois, não exerceram a atividade sujeita ao tributo em questão. As filiais não foram tributadas pelo Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU por se tratar de estabelecimento locado.

Tabela 2 – Tributos municipal e estadual pagos pela empresa no exercício 2012

Tributos	Matriz PE	Filial RN	Filial CE	Totais
ISS	13.015,53	2.326,14	0,00	15.341,67
IPTU	1.164,19	0,00	0,00	1.164,19
Alvará	569,00	394,31	382,10	1.345,41
ICMS	0,00	0,00	0,00	0,00
Totais	14.748,72	2.720,45	382,10	17.851,27

Fonte: Dados da pesquisa.

Devido à saída interna dos produtos comercializados ser isenta do imposto nota-se que o ICMS não onerou nenhum dos estabelecimentos, outro fato que pode explicar a não onerosidade é o estoque de mercadoria alto e, conseqüentemente, ter acumulado os créditos de ICMS referentes a essas mercadorias.

4.3 Mensuração dos Custos de Conformidade da Empresa

A mensuração dos custos de conformidade da empresa, proposta pelo segundo objetivo específico, foi realizada através da identificação em relatórios financeiros e contábeis dos valores correspondentes a folha de pagamento (pessoal), softwares de controle tributário, contabilidade fiscal, advogados tributaristas, treinamentos de equipes relacionadas ao setor tributário e, nessa pesquisa considerou-se as despesas administrativas das filiais como custos de conformidade.

Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 3 com detalhamento de cada uma das despesas/custos mencionados.

Tabela 3 – Custos de Conformidade da empresa por unidade da empresa (matriz e filiais)

		Matriz	Filial RN	Filial CE	Totais
Conformidade Tributária	Pessoal	572.748,56	62.498,13	47.616,87	682.863,56
	Software	24.578,54	5.058,71	5.940,72	35.577,97
	Contabilidade	32.664,00	6.360,00	6.360,00	45.384,00
	Advogados	17.285,50	0,00	0,00	17.285,50
	Treinamentos	4.701,50	0,00	0,00	4.701,50
	Conform. Tributária (A)	651.978,10	73.916,84	59.917,59	785.812,53
Administrativo	Alugueis	29.082,50	38.450,00	40.585,36	108.117,86
	Energia	22.457,13	6.512,58	8772,89	37.742,60
	Telefone	8.577,41	5.547,72	3187,20	17.312,60
	Desp. Administrativa	552.194,07	106.594,72	28.117,30	686.906,09
	Custo Administrativo (B)	612.311,11	157.105,02	80.662,75	850.079,15
	Total geral (A+B)	1.264.289,21	231.021,86	140.580,34	1.635.891,68

Fonte: Dados da pesquisa.

Para mensuração dos custos totais de conformidade tributária, consideraram-se todos os desembolsos efetuados pela empresa para manter-se em conformidade com a legislação tributária. O custo com pessoal inclui os ordenados e salários, FGTS, INSS, férias, décimo terceiro e outros custos com funcionários, apresentou maior contribuição representando, em média, 40% dos custos de conformidade total. Não foi considerado custo de conformidade o custo com pessoal das vendas tendo em vista que os mesmos não estão relacionados a assuntos tributários ou afins. Também foram considerados como custos de conformidade os custos administrativos gerados pelas filiais. Observa-se, neste caso, que os custos com energia, telefone, aluguel, material de escritório e outras despesas administrativas pagas pela empresa, não existiriam, caso as filiais não existissem. A despesa com aluguel é a que mais afeta as filiais do RN e CE representando 17% e 29%, respectivamente, dos custos de conformidade total.

4.3 Tributação da Empresa Considerando seus Custos de Conformidade

A tabela a seguir evidencia o valor total dos custos gerados pelo sistema tributários, ou seja, os custos dos tributos municipais e estaduais acrescidos dos custos de conformidade tributária, juntamente com os custos administrativos.

Tabela 4 – Custo do sistema tributário da empresa considerando a conformidade tributária

Custos/tributos	Matriz PE	Filial RN	Filial CE	Totais
Municipal	14.748,72	2.720,45	382,10	17.851,27
Estaduais	0,00	0,00	0,00	0,00
Conformidade	1.264.289,21	231.021,86	140.580,34	1.635.891,41
Totais	1.279.037,93	233.742,31	140.962,44	1.653.742,68

Fonte: Dados da pesquisa.

Os custos de conformidade da filial RN somado aos custos da filial CE contribuíram com 23%, aproximadamente R\$ 374.700,00, dos custos conformidade total da empresa. Desta forma entende-se que caso a empresa não tivesse optado pela abertura dessas filiais esse desembolso não existiria. Assim, espera-se que na hipótese de mudança de todo o faturamento das filiais, que vende com isenção, para a matriz, que vende sem isenção, o custo tributário seja maior que os custos administrativos para manutenção das filiais. Nesse caso a forma a abertura de filiais só torna-se vantajosa caso a situação exposta se concretize, pois a mesma indicaria economia para a empresa.

Abaixo serão analisados aspectos sobre o custo-benefício da abertura de filiais para obtenção de isenção de ICMS nas vendas para o mercado interno e os custos de conformidade.

4.4 Planejamento Tributário da Empresa Considerando Todo o Faturamento na Matriz

Diante do exposto anteriormente pretende-se neste tópico averiguar o ganho ou perda, considerando os custos tributários e os custos de conformidade, no caso da empresa optar pelo faturamento na Matriz.

Para mensuração do ganho fez-se necessário identificar a margem de contribuição da empresa que foi representada pelo resultado da subtração entre a receita e o custo das mercadorias vendidas. O estabelecimento que apresentou a maior margem de contribuição foi a matriz com aproximadamente R\$ 4 milhões de margem bruta. A filial RN apresentou aproximadamente R\$ 2 milhões e a filial CE R\$ 1,1 milhão.

Tabela 5 – Relação Receita/Custos das mercadorias vendidas

Dispêndios	Matriz PE	Filial RN	Filial CE	Total
Receita	14.514.922,11	8.374.960,70	3.848.826,17	26.738.708,98
(-) Custos	10.527.836,03	6.458.448,61	2.693.657,02	19.679.941,66
M. Contribuição	3.987.086,08	1.916.512,09	1.155.169,15	7.058.767,32
M. Contribuição / Receita	27%	23%	30%	26%

Fonte: Dados da pesquisa.

A margem de contribuição representou em média 26% da receita total da empresa, mas para efeito do cálculo da projeção do ganho será considerada uma margem de 30%. O uso desta margem é pertinente para o presente estudo, tendo em vista que o fisco estadual geralmente utiliza desta, como majoração para cálculo dos impostos em autuações fiscais.

Diante dos fatos chegou-se a seguinte conclusão: para cada R\$ 100,00 de custos de mercadoria vendida espera-se R\$130,00 em venda conforme a tabela a seguir e, portanto, R\$ 30,00 de margem de contribuição.

Tabela 6 – Identificação da margem de contribuição total da empresa

	Valor	ICMS
Venda	130,00	6,24
Custo	100,00	2,80
Margem de contribuição	30,00	3,44

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 6, foi aplicada ao valor da venda (R\$ 130,00) a alíquota de 4,8% que corresponde a 40% da alíquota interestadual de ICMS (12%). Para as compras (R\$ 100,00) foi considerada a alíquota de 2,8% correspondente a 40% da alíquota interestadual (7%). A redução corresponde a 60%, conforme determina o convênio 100/97.

Observa-se que o valor dos débitos de ICMS sobre a venda R\$ 6,24 foi reduzido do crédito da compra R\$ 2,80, isso gerou um saldo a pagar no valor de R\$ 3,44. Considerando que as filiais são beneficiadas pela isenção de ICMS nas vendas estaduais internas, na pior das hipóteses estaria pagando R\$ 3,44 de ICMS para cada R\$130,00 em vendas, pode-se dizer que a empresa economiza R\$ 3,44 a cada R\$ 30,00 de margem de contribuição. Aplicando esse ganho a soma da margem de contribuição da filial RN e CE chegará valor de R\$ 352.219,45, correspondente ao valor total economizado pelas filiais em 2012 através do benefício da

isenção de ICMS. Isso quer dizer que caso as filiais não existissem a empresa teria um custo com ICMS neste valor.

Desta forma, a tabela a seguir demonstra os custos totais quando considerado todo o faturamento na matriz acrescentando ao seu custo tributário estadual o valor de R\$ 352.219,45.

Tabela 7 – Custos do sistema tributário considerando faturamento na Matriz

Custos	Valor	%
Tributos Municipais	14.748,72	1%
Tributos Estaduais	352.219,45	22%
Custos de Conformidade	1.264.289,21	77%
Custo gerado pelo sistema tributário	1.631.257,38	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os custos municipais foram abordados na tabela 2 e não apresenta custo significativo, representando apenas 1% dos custos de conformidade total. O custo dos tributos estaduais apresentou um incremento de R\$ 352 mil reais correspondente ao ICMS devido, desconsiderou o faturamento nas filiais, sendo toda a receita auferida pela matriz, e sua venda sem a isenção do ICMS. Percebe-se que o custo com ICMS que na situação demonstrada na tabela 4, ou seja, com filiais, não existia passou a representar 22% dos custos totais gerados pelo sistema tributário. Os custos de conformidade tributária são os custos com pessoal, contador, software e já foram identificados e mensurados na tabela 3. Dos custos estudados eles são o que apresenta maior representatividade chegando a 77% dos custos de conformidade total.

Por fim após as informações levantadas anteriormente será resumida num panorama comparativo mostrando os custos de conformidade o total entre a opção de abrir filial em busca de isenção de ICMS ou faturar na matriz e reduzir seus custos de conformidade conforme tabela baixo:

Tabela 8 – Resumo custos do sistema tributário - com filiais e sem filiais

Custos Totais	Matriz/Filiais	Matriz
Tributos Municipais	17.851,27	14.748,72
Tributos Estaduais	0,00	352.219,45
Custos de Conformidade	1.635.891,68	1.264.289,21
Custo gerado pelo sistema tributário	1.653.742,95	1.631.257,38

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que ao considerar o faturamento exclusivamente na matriz a empresa apresenta redução no custo tributário municipal e nos custos de conformidade na ordem de R\$ 22.485,57. O custo dos tributos municipais apresenta uma leve redução que pode ser explicado pelo valor do ISS incidentes nas filiais. Os custos de conformidade apresentaram redução quando o faturamento acontece apenas na matriz. Isso se deve ao fato da empresa ao centralizar suas vendas na matriz não necessitar de gastos operacionais antes realizados pelas filiais como custo com pessoal do administrativo, sistema contábil/fiscal, advogados, energia, telefone e outros que somados foram responsáveis por 23% (aproximadamente R\$ 374 mil) dos custos de conformidade. Assim percebe-se que esta situação, quando observada de forma isolada, ou seja, desconsiderando a outras hipóteses de redução de custos tributários e de conformidade, apresenta uma economia satisfatória para a organização.

Ao considerar a situação atual da empresa, ou seja, matriz e filiais, percebe-se vantagem apenas no que tange o ICMS, devido à isenção tributária obtida pelas filiais. Nesse

aspecto pontua-se que a empresa não teve custo tributário com ICMS enquanto que a situação do faturamento pela matriz este dispêndio corresponde a R\$ 352 mil reais. Analisando as duas situações, nota-se que o valor total economizado, a título de ICMS (R\$ 352 mil), com a abertura das filiais é menor que o valor que a empresa economizaria com custos de conformidade na hipótese de desconsiderar as filiais e faturar somente na matriz (R\$ 374 mil). Subtraindo esses valores, identifica-se uma perda no valor de R\$ 22 mil devido à opção pela abertura de filiais em outros estados para benefício da isenção na venda interna estadual. Esse total é menor que a economia gerada por desconsiderar faturar pelas filiais, hipótese essa que trouxe uma economia no valor de R\$ 374 mil. A diferença entre esses valores (R\$ 22 mil) corresponde ao total desembolsado a mais na opção da abertura de filiais em outros estados para benefício da isenção na venda dentro do estado.

Com os dados acima, verifica-se que apesar da abertura das filiais no estado do RN e CE ter gerado economia com relação ao pagamento do ICMS, os custos totais gerados pelo sistema tributário é maior nesta opção, fazendo com que o mesmo se torne economicamente desfavorável no caso estudado.

Ressalta-se a desconsideração de possíveis reduções nas vendas devido a variáveis como atendimento e satisfação do cliente que deixará de ter toda a estrutura para efetuar suas compras *in loco* e não ter o produto disponível de imediato, aumento da despesa com fretes devido às demandas de cliente de outros estados, impacto das despesas no imposto de renda, questão da logística principalmente no que diz respeito à entrega de mercadoria nas vendas para outras unidades da federação. Esse procedimento deveu-se ao fato de pertencerem a esfera gestora da empresa, onde as decisões são pautadas em variáveis diversificadas.

Consideram-se, dessa forma, os resultados da pesquisa satisfatórios por exporem custos implícitos na tributação e negligenciado em algumas tomadas de decisão quanto ao planejamento tributário das empresas. A consideração desses custos por empresas agrícolas ou por outras optantes por essa metodologia poderão direcionar as decisões para rumos diversos dos usualmente praticados.

5 Considerações Finais

A carga tributária atualmente é medida através do valor efetivamente pago de tributos. No entanto a carga tributária efetiva é maior do que se apresenta, pois os custos operacionais que o contribuinte desembolsa para atender as determinações legais tributárias não são contabilizados de forma a facilitar a identificação. Desta forma, a presente pesquisa se propôs a analisar o planejamento tributário considerando não apenas redução do custo tributário, mas, também o impacto dos custos de conformidade tributária e dos custos administrativos suportados pela empresa na abertura de filiais para obtenção de isenção de ICMS.

Teve-se como objetivo principal identificar a relação custo-benefício entre a abertura de filial para obtenção de isenção de ICMS em vendas para o mercado interno e os custos de conformidade. Para isso fez-se necessário identificar os custos tributários, os custos administrativos e os custos de conformidade tributária da matriz e filiais, além mensurar os custos tributários totais considerando o todo faturamento da empresa na matriz.

Foram analisadas duas situações. Na primeira, a que considera faturamento na matriz e filiais, levantaram-se os custos tributários e os custos de conformidade. Verificou-se que a empresa não teve custo tributário com ICMS devido a isenção do ICMS concedido pelos estados, obtendo uma economia no imposto estadual na proporção de, para cada R\$ 30,00 de margem bruta um ganho de R\$ 3,44 totalizando uma economia total de R\$ 352 mil, correspondente ao ICMS não pago devido o benefício da isenção. Quanto ao custo de conformidade foi necessário classifica-lo como custo de conformidade tributária e custo administrativo. Os custos de conformidade se apresentaram de maneira relevante, onde as filias somadas, representaram 23% dos custos tributário total. Apurou-se nesta situação,

isolada que a empresa teve um ganho de 352 mil. A segunda situação considerou o faturamento na matriz. Neste caso observou-se um acréscimo nos custos tributários com o ICMS no valor de R\$ 352 mil, porém, em contrapartida verificou-se a possibilidade de economizar R\$ 374 mil correspondente aos custos de conformidade das filiais.

Observa-se através deste estudo a possibilidade de abrir filiais em outras jurisdições como forma de redução do ônus tributário, porém, a economia tributária não pode ser analisada de forma isolada, pois, esta decisão pode acarretar em aumento de outros custos, sendo necessário ser precedida de uma análise de custo-benefício para se avaliar o verdadeiro custo tributário. No caso estudado a abertura das filiais no RN e CE trouxe não apenas a redução de ICMS, mas também um custo extra referente à necessidade de manutenção da estrutura operacional tornando a opção de abertura das filiais a menos favorável para a empresa.

Finalizada a pesquisa, constatou-se uma proximidade entre os valores dos custos com as filiais da empresa e o ganho tributário com a isenção. Esse resultado contribui na demonstração de cautela no momento da realização do planejamento tributário com abertura de filiais em busca de isenção nas vendas para o mercado estadual interno. Conclui-se, portanto, pela emergência da utilização dos conceitos de custos de conformidade durante o planejamento tributário em situações similares às analisadas nessa pesquisa.

O presente estudo apresenta algumas limitações tais como a identificação dos custos de conformidade deu-se através das informações não formatadas para esse fim, o custos serem contabilizados junto com outras despesas o que dificulta a sua identificação, para as análises sobre o ICMS foi considerado o custo da mercadoria vendida descartando os valores em estoque e seu respectivo crédito, impacto das despesas no imposto de renda, ao considerar o faturamento na matriz foi desconsiderada a qualidade no atendimento ao cliente, logística, despesas com frete, insatisfação do cliente devido o período de espera para entrega dos produtos.

Diante de todas as questões levantadas sugere-se que futuras pesquisas sejam realizadas sobre este assunto, preferencialmente dentro da empresa, a fim de se mensurar com maior exatidão os custos de conformidade e desenvolver métodos de identificação e mensuração dos custos gerados pelo sistema tributário.

Referências

AMARAL Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do.

Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 24 anos da Constituição Federal de 1988.

Curitiba: IBPT, 2012. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 05 jun. 2013.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias:** um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. 2001. 178 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

<http://www.teses.usp.br>. Acesso em: 10 jul. 2012.

_____; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? Revista Contabilidade & Finanças – USP, nº 29, p. 55-67, mai/ago. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br>. Acesso em: 10 jul. 2012.

BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 10 jul. 2012.

_____. Convênio 100 de novembro de 1997 de 4 de novembro de 1997. Dispõe sobre o redução de base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica e da outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 nov. 1997. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV100_97.htm. Acesso em: 10 jul. 2012.

CAVALCANTE FILHO, José Valdomiro O. **Os custos gerados pelo sistema tributário brasileiro e seus impactos no resultado econômico de um empreendimento de construção civil na cidade de Manaus**. 2009. 91 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria), Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2009. Disponível em: <http://www.ppgcc.ufam.edu.br>. Acesso em: 09 ago. 2012.

CEARÁ. **Regulamento do ICMS**. Decreto 24.569, julho de 1997. Regulamento o imposto sobre circulação de mercadoria e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br>. Acesso em: 10 jul. 2012.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MAIA, Glavany Lima; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; SANTOS, Sandra Maria dos; CABRAL, Augusto César. Custos de conformidade à tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **ABCustos Revista da Associação Brasileira de Custos**, v. 3, nº 3, p. 45-67, set/dez. 2008. Disponível em: <http://www.unisinov.br>. Acesso em: 09 ago. 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Rafael Augusto de; NAKAO, Silvio Hiroshi. Planejamento tributário com mudança de local: um estudo de caso. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9. Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ABCUSTOS, 2005.

PERNAMBUCO. **Regulamento do ICMS**. Decreto 14.876, março de 1991. Regulamento o imposto sobre circulação de mercadoria e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br>. Acesso em: 10 jul. 2012.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, nº 2, p. 338-349, jul/dez. 2012. Disponível em: <http://www.ealr.com.br>. Acesso em: 25 mai. 2013.

PROCHALSKI, Daniel. **Principais aspectos da complexidade do sistema tributário brasileiro**. 2012. Disponível em: <http://www.pcsadv.com.br/temp/arquivo576440.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2013.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIO GRANDE DO NORTE. **Regulamento do ICMS**. Decreto 13.640, de 25 de Novembro de 1997. Regulamento o imposto sobre circulação de mercadoria e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br>. Acesso em: 10 jul. 2012.

SANTOS, Rodrigo Campolina; SOUZA, Antônio Artur de. Planejamento tributário: o impacto dos programas governamentais simples e simples geral nas micro e pequenas empresas. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 16, nº 1, p. 73-88, abr. 2005. Disponível em: <http://www.face.ufmg.br>. Acesso em: 09 ago. 2012.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.