

A contribuição do contador no planejamento tributário: um estudo de caso sobre a produção e comercialização de Arla 32 em um grupo empresarial do município de Araújos-MG

The accountant's contribution in tax planning: a case study on the production and commercialization of Arla 32 in a business group in the municipality of Araújos-MG

La contribución del contador en la planificación fiscal: un estudio de caso sobre la producción y comercialización de Arla 32 en un grupo empresarial en el municipio de Araújos-MG

Recebido: 05/12/2022 | Revisado: 27/12/2022 | Aceitado: 28/12/2022 | Publicado: 13/01/2023

Hevellin Max Santos Costa

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8570-8117>

Faculdade de Nova Serrana, Brasil

E-mail: Hevellin.m.costa@gmail.com

Vinicius Oliveira Chaves

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3176-7979>

Faculdade de Nova Serrana, Brasil

E-mail: viniciusoliveiraacs@gmail.com

Willian Antônio de Castro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8742-9018>

Faculdade de Nova Serrana, Brasil

E-mail: willantonio.castro@gmail.com

Thiago Casemiro Mendes

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8793-8787>

Faculdade de Nova Serrana, Brasil

E-mail: thiagomendes.prof@gmail.com

Resumo

O planejamento tributário quando realizado na forma da lei, tem objetivo principal de redução de custos nas empresas, trata-se de um direito constitucional que o contribuinte possui de organizar seus negócios da maneira que lhe convir, desde que obedeça aos limites legais. O objetivo do presente trabalho é verificar se a partir da adoção da estratégia de reorganização tributária, a produção e comercialização do Arla 32 se torna mais lucrativa. Foi realizado um estudo de caso em um grupo empresarial situado na cidade de Araújos-MG, do qual fazem parte uma indústria que realiza a produção do Arla 32 optante pelo regime de tributação Simples Nacional, e um posto revendedor varejista de combustíveis e lubrificantes, optante pelo regime de tributação do Lucro Real, que comercializa o referido produto ao consumidor final. Para atingir o objetivo, os autores propuseram a aplicação de uma estratégia no que tange à compra de matéria prima, sendo realizadas apurações de resultados em um período de 12 meses, no intuito de comparar a realidade atual do grupo empresarial, bem como qual seria sua realidade com a aplicação da estratégia proposta pelos pesquisadores. Os resultados das apurações, apontam um impacto relevante na viabilização dos resultados das empresas, sendo possível constatar o quanto a reorganização tributária é essencial para a competitividade das empresas no mercado.

Palavras-chave: Contabilidade; Planejamento tributário; Arla 32; Profissional contábil.

Abstract

Tax planning, when carried out in accordance with the law, has the main objective of reducing costs for companies, Taxpayers have to organize their businesses in a way that suits them as is their constitutional right, as long as they obey the legal limits. The objective of the present study is to verify if the commercialization of Arla 32 becomes more lucrative due to implementation of the tax reorganization strategy. A case study was performed in a business group from the town of Araújos-MG, of which they are part of an industry that produces Arla 32 and opt for the Simples Nacional tax regime, and a fuel and lubricant retail station, opting for the Real income tax regime, which sells the previously mentioned product to the final consumer. To reach the proposed objective, the authors proposed the application of a strategy which involves the purchase of raw materials, from which results are calculated over a 12 month period, with the intention of comparing the current reality of the business group, to what their reality would be with the application of the author's proposed strategy. The results of the investigation point to a relevance impact on

the viability of the results of the companies, being possible to verify how much the tax reorganization is essential for the competitiveness of the companies in the market.

Keywords: Accounting; Tax planning; Arla 32; Accounting professional.

Resumen

La planificación fiscal, cuando se realiza de acuerdo a la ley, tiene como objetivo principal la reducción de costos en las empresas, es un derecho constitucional que tiene el contribuyente para organizar su negocio de la forma que le convenga, siempre que obedezca los límites legales. El objetivo de este trabajo es verificar si, a partir de la adopción de la estrategia de saneamiento tributario, se vuelve más rentable la producción y comercialización del Arla 32. Se realizó un estudio de caso en un grupo empresarial ubicado en la ciudad de Araújos-MG, que incluye una industria que produce el Arla 32 optando por el régimen de tributación del Simple Nacional, y una minorista de combustibles y lubricantes, optando por la tributación de la Ganancia Real régimen, que vende dicho producto al consumidor final. Para lograr el objetivo, los autores propusieron la aplicación de una estrategia en cuanto a la compra de materias primas, con resultados calculados en un período de 12 meses, con el fin de comparar la realidad actual del grupo empresarial, así como cuál sería su realidad con la aplicación de la estrategia propuesta por los investigadores. Los resultados de las investigaciones apuntan a un impacto relevante en la viabilidad de los resultados de las empresas, permitiendo verificar cuánto el saneamiento tributario es fundamental para la competitividad de las empresas en el mercado.

Palabras clave: Contabilidad; Planificación fiscal; Arla 32; Profesional contable.

1. Introdução

Esta pesquisa apresenta como tema a contribuição do contador no planejamento tributário: um estudo de caso sobre a produção e comercialização de Arla 32 em um grupo empresarial do município de Araújos/MG. O objetivo geral é verificar se a partir da adoção da estratégia de reorganização tributária, a produção e comercialização do Arla 32 se torna mais lucrativa.

Diante da carga tributária brasileira por vezes, considerada alta pelos empreendedores, e da complexidade e volatilidade das normas que regem o exercício das atividades exercidas no país, surge a necessidade de profissionais atualizados e competentes no mercado, para absorverem as inúmeras mudanças que ocorrem diuturnamente na legislação, e também para que de forma lícita estudem possibilidades que ensejem o pleno exercício das atividades de maneira menos onerosa, no que diz respeito a carga tributária.

O planejamento tributário existe desde a obrigatoriedade de recolher tributos, pode ter surgido do confronto entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios garantida pela Constituição Federal de 1988, e da necessidade do estado em arrecadar tributos e manter a máquina pública funcionando. Entende-se que, a ferramenta só pode ser utilizada a partir de ações que não são contrárias a legislação vigente, pois se assim ocorrer, deixa de ser planejamento tributário.

O contador é indispensável para a realização do planejamento tributário, já que, para o exercício do ofício contábil o profissional deve estar capacitado e atualizado no que se refere a todas as mudanças que ocorrem corriqueiramente no ordenamento de normas, além da necessidade de estar ambientado com as práticas da empresa. O profissional contábil também tem a capacidade de auxiliar de forma ímpar, quanto a linha tênue que há entre planejamento tributário e evasão fiscal¹, pois quando não realizado de forma cuidadosamente lícita a ferramenta deixa de ser um instrumento de redução legal de tributos.

O planejamento tributário tem papel fundamental na redução da carga tributária que incide nas atividades dos contribuintes e, para realização do mesmo devem ser feitos diversos estudos e análises para servir de base em sua execução, para que, uma ferramenta de redução legal de custos não se reverta em evasão fiscal. Além dos estudos voltados para a legislação, a reorganização tributária pode ser utilizada também em possíveis mudanças nos processos internos da organização, através da avaliação da atuação de seus setores, podendo citar como exemplos, a avaliação da forma de como é feita a compra de matéria-prima, se o pagamento de possíveis tributos pode ser postergado por meio do controle do seu fato gerador, avaliação do fluxo de caixa da entidade para que não ocorra atrasos na liquidação de compromissos eliminando possíveis despesas inerentes, verificar possíveis mudanças na forma de atuação no intuito de diminuir alíquotas, entre outros.

¹ Evasão fiscal também é conhecida como sonegação, é utilizar ferramentas de maneira ilícita para diminuir a carga tributária (Medeiros, 2021).

Logo, o planejamento tributário quando realizado de forma correta, é uma excelente alternativa que as empresas possuem de redução de custos, podendo se afirmar que trata-se de um direito que as entidades dispõem de estruturar seu negócio da forma que lhe convier, podendo ser equiparados por exemplo, ao direito de escolha de investimentos, caracterizando-se como uma forma legítima de assegurar a competitividade de uma organização no mercado, tendo como uma de suas ferramentas a chamada elisão fiscal², nesse sentido afirma Andrade Filho (2002) que, “se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la (p. 49).”

O Arla 32 trata-se de um produto redutor de emissões de poluentes utilizados obrigatoriamente em veículos pesados a diesel, fabricados a partir do ano de 2012 e que de acordo com a Petrobras o produto é um agente líquido redutor de emissões de óxidos de nitrogênio. É atuante nos catalisadores do sistema de escapamento dos motores, permitindo uma redução na emissão de material poluente, sendo considerado um fluido não inflamável, não tóxico, não explosivo e, portanto, significativamente seguro, não sendo nocivo ao meio ambiente.

Sua obrigatoriedade está prevista na norma denominada PROCONVE – Programa de controle da poluição do ar por veículos automotores, seu objetivo é a diminuição da emissão de óxidos de nitrogênio, substância altamente poluente, responsável pelo aumento dos casos de doenças respiratórias na população.

Nesta pesquisa, será realizado um estudo de caso em um grupo empresarial situado na cidade de Araújos-MG, do qual fazem parte uma indústria que realiza a produção do Arla 32 e que é optante pelo regime de tributação Simples Nacional, e um posto revendedor varejista de combustíveis e lubrificantes, optante pelo regime de tributação do Lucro Real, que comercializa o referido produto ao consumidor final.

No presente trabalho, os autores estudaram e analisaram possibilidades de reorganização tributária em consonância com os ditames legais e, de forma que não interferiu significativamente na organização física das empresas, visto que, segundo o proprietário, a produção e comercialização do produto com preço competitivo do mercado não estava cumprindo com a viabilidade de mantê-lo disponível ao consumidor, mesmo que se trate de um produto de utilização obrigatória por lei.

1.1 Arla 32

Os veículos de carga e também de passeio são grandes responsáveis pela poluição ambiental, desafio esse a ser enfrentado pelas autoridades ambientais, de saúde e até mesmo para a população, que se vê obrigada a dividir espaço com essa poluição principalmente nos grandes centros urbanos. A partir desta premissa, o governo federal publicou a resolução CONAMA³ n° 403 de 11 de novembro de 2008, que afirma sobre “a necessidade de estabelecer novos padrões de emissão para os motores veiculares e veículos automotores pesados, nacionais e importados, visando a redução da poluição do ar nos centros urbanos do país e a economia de combustível” (Conama, 2008, p. 92).

Diante da preocupação por parte do estado, através da resolução supracitada, foi criada uma regulamentação impondo que a partir de 01 de janeiro de 2012, todos os veículos pesados novos que possuem motor a diesel, tanto nacionais quanto importados estariam obrigados ao uso do Arla 32, regulamentação que foi conhecida como a fase P-7 do Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores (PROCONVE) que traz em seus termos o conceito de Arla 32, qual seja:

É um reagente líquido, à base de ureia, específico para aplicação veicular, injetado no escapamento por um sistema de dosagem, necessário nos veículos com a tecnologia SCR. No catalisador, ocorre reação química que transforma o óxido de nitrogênio (NOx) em nitrogênio e vapor d’água, reduzindo os níveis de emissões. O ARLA 32 somente pode ser fabricado e vendido mediante certificação de órgãos técnicos.

² Elisão fiscal é uma das ferramentas do planejamento tributário onde se utiliza de meios lícitos antes do fato gerador para reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária (Medeiros, 2021).

³ CONAMA: Conselho Nacional do Meio Ambiente, foi instituído pela Lei 6.938/1981, lei que foi regulamentada pelo Decreto 99.274/1990 e sofreu alterações pelo Decreto 3.942/01.

Em resumo, o Arla 32 é um Agente Redutor Líquido de Óxidos de Nitrogênio (NOx), sua nomenclatura traz o número 32 dando referência à concentração de Uréia presente no composto, que corresponde a 32,5%, e 67,5% se trata de água desmineralizada, o produto em questão não é prejudicial à saúde, nem ao meio ambiente e ainda não se trata de um produto perigoso, podendo ser transportado sem qualquer risco (Anfavea, 2014). Ainda de acordo com fase P-7 do Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores (PROCONVE), o Arla 32, não pode ser misturado com o combustível, sendo assim os veículos devem possuir um tanque de armazenamento separado e devidamente identificado.

Quanto ao consumo do produto em questão, estima-se que se trata de aproximadamente 5% (cinco por cento) do total consumido de combustível. A regulamentação destaca que o Arla 32, trata-se de um produto inofensivo à saúde humana, podendo ser manuseado tranquilamente, não possui odor e não irrita a pele. Apenas não se indica seu armazenamento em recipientes metálicos, os quais podem enferrujar e comprometer a qualidade do produto. Em 2016, a comissão de acompanhamento e avaliação do PROCONVE, instituída pela resolução do CONAMA nº 414, de 24 de setembro de 2009, afirmou em reunião ordinária do Ministério do Meio Ambiente que o aumento da frota de veículos que se enquadram na obrigatoriedade do uso do Arla 32, cresceu desproporcionalmente com a utilização desse produto, o que pode proporcionar um retrocesso quanto a emissão de poluentes (Brasil, 2016). O Arla 32 possui embasamento de origem legal na Lei do IBAMA (IN) nº 23, instituída em junho de 2009, no texto legal é apresentada características físico-químicas e determina limites para utilização de substâncias que compõe o referido produto.

1.2 A importância do contador no planejamento tributário

A necessidade que as empresas possuem quanto a realização de um planejamento tributário, está cada vez mais evidente, isso se deve até mesmo por questão de sobrevivência das organizações. Pois, com a globalização o mercado está ficando cada vez mais competitivo e a carga tributária brasileira cada vez mais alta, ocorre então que sem um planejamento tributário bem feito e voltado para as particularidades de cada empresa, o risco de perder competitividade no mercado e fechar as portas se torna eminente (Oliveira, 2008).

A contabilidade tem finalidade de registrar os fatos administrativos, e econômico financeiros das empresas, permitindo controle de mudanças ocorridas em determinado período, dessa forma, se torna indispensável na realização de quaisquer estudos que envolvem a empresa, pois deve se analisar os fatos contábeis da empresa para a elaboração de um planejamento tributário personalizado e eficaz (Oliveira, 2008). Fica evidente que o profissional contábil, juntamente com outros profissionais que atuam no controle da organização, é de suma importância na realização tanto do planejamento tributário, quanto na tomada de decisões para a realização do mesmo.

O profissional contábil deve sempre se manter atualizado, e procurar traçar estratégias e promover ações no intuito de reduzir não só a carga tributária através do planejamento, mas também otimizar processos internos, aumentando assim ainda mais a competitividade da empresa (Borges et al, 1988).

Na mesma linha de raciocínio Castro (2016, p. 27) afirma que: “O contador é a peça fundamental para a sobrevivência das empresas, no desempenho de sua função social. Ele é chamado constantemente não para apenas evidenciar o que já aconteceu, mas, sim, para orientar sobre o futuro das empresas”. Para Oliveira (2008) é de suma importância que o contador não seja visto pelos seus clientes como mero registrador de fatos, como ainda ocorre. Além disto, deve ser reconhecido como um profissional de capacidade plena para planejar meios de otimização de processos, redução de custos, já que, o mesmo deve ser um grande conhecedor das formas práticas de apuração e de como funciona os mecanismos das exigências fiscais, bem como é responsável pela realização das obrigações acessórias e de várias outras impostas pelo fisco.

Entende-se que quanto mais os contadores se atualizarem, e passarem a orientar seus clientes quanto a reorganização tributária e interna, deixando de realizar apenas o registro de fatos e apuração de impostos, além de aumentar a competitividade

das empresas em que prestam serviços, conseqüentemente ocorrerá a valorização da classe contábil, pois, o diferencial não é a informação, mas, sim, a capacidade de transforma-la em conhecimento.

1.3 Contabilidade Tributária e Fiscal

É uma ramificação da contabilidade que estuda, apura e monitora os tributos que incidem nas atividades de pessoa física ou jurídica, analisando assim quais obrigações tributárias a entidade ou pessoa física terá que pagar. Desta forma, o contador se faz extremamente importante no processo de apuração e verificação de tais obrigações, evitando possíveis sanções por descumprimento ou até mesmo pelo cumprimento de forma equivocada das inúmeras imposições fiscais e tributárias.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), a contabilidade fiscal e tributária apura e calcula tributos de ordem municipal, estadual e federal. O contador deve demonstrar para o empresário qual é sua obrigação principal, o tributo. E apurar as obrigações acessórias, gerando assim informações de como ele chegou ao resultado da obrigação principal. As pessoas jurídicas e físicas possuem o dever de cumprir com sua obrigação de pagamento perante o governo para manter a máquina pública em equilíbrio para o seu bom funcionamento.

Pohlmann (2010, p. 14) considera contabilidade tributária como:

A contabilidade tributária é a disciplina ou ramo da contabilidade que dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis a apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades em geral, à busca e análise de alternativas para redução da carga tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo fisco.

Ainda sobre os dizeres de Polhlmann (2010) o papel do profissional contábil tributarista é identificar os tributos aos quais as empresas estão sujeitos, acompanhar as alterações das normas em tempo ágil e oportuna para analisar possíveis formas de mudanças na aplicação da tributação das empresas, estabelecer rotinas de apuração e cumprimento das obrigações tributárias, além de procedimentos periódicos de revisão e auditoria fiscal.

Fica claro que é de suma importância conhecer quais tributos que incidirá na empresa dessa pesquisa científica para conhecer quais são os valores que a empresa em estudo paga em relação as suas obrigações principais.

1.4 Regimes Tributários

De acordo com Lukic (2017) o planejamento tributário de uma empresa se inicia no momento de determinação do regime tributário, cabe ao contador analisar e determinar a melhor forma de apuração do Imposto de Renda, Contribuição Social e PIS/COFINS. Sendo assim, o planejamento tributário utilizado como ferramenta de redução de custos e aumento da competitividade de mercado na entidade, tem a importante tarefa de determinar qual dos regimes tributários existentes no ordenamento brasileiro melhor se aplica de acordo com a realidade econômica e operacional de cada organização, sendo eles: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado ou Simples Nacional (Lukic, 2017).

1.4.1 Lucro Real

Pode se afirmar que o lucro real é o resultado obtido através dos registros contábeis, sua apuração é realizada no LALUR (livro de apuração do lucro real), podendo ser calculado de forma trimestral ou anual. Nesse sentido diversos autores conceituam o lucro real de forma bem equiparada.

Segundo Oliveira et al. (2015, p. 191), o lucro real “é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com estrita e rigorosa observância dos princípios da contabilidade e demais normas fiscais e comerciais”. Já nas palavras de Crepaldi e Crepaldi, (2014, p. 325) o lucro real “é a base de cálculo do imposto sobre

a renda apurada de acordo com os registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente conforme as leis comerciais e fiscais”.

O lucro real corresponde ao resultado de receitas, menos custos e despesas com ajuste de adições e exclusões, devendo ser apurado com observando os ditames legais, bem como alinhado fielmente com os princípios da contabilidade (Chaves, 2017). O lucro real, é, portanto, o lucro tributável, representado pelo lucro líquido obtido em um determinado exercício após os ajustes pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação em vigor, nos termos do artigo 247 do RIR/99, (Padoveze et al., 2017).

Importante mencionar que o lucro contábil por si só, não é base de cálculo para o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), nem para a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), para tal serão necessários a realização dos ajustes para reincluir nele as despesas anteriormente contabilizadas, bem como retirar a receita inserida de forma indevida (Barboza, 2017).

Na apuração do lucro real, serão adicionados todos os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, rendimentos, receitas, participações e valores não incluídos no lucro líquido e que não sejam dedutíveis em sua determinação de acordo com o de acordo com o artigo 260 do Decreto 9.580/18, e por outro lado, o artigo 261 do decreto supracitado, trata das deduções que poderão ser aplicadas. As entidades tributadas pelo lucro real, são sujeitas ao uso do método não-cumulativo na apuração dos tributos, um método considerado um tanto quanto complexo se comparado com as demais formas de tributação, no tocante aos cálculos, porém de acordo com Martins (2015), pode contribuir para a redução da carga desses tributos.

O lucro real, assim como os demais regimes tributários, é opcional para algumas entidades e obrigatório para outras, a legislação prevê as situações em que as organizações se tornam obrigadas a serem tributadas pelo regime do lucro real, quais sejam: A pessoa jurídica é obrigada a realizar as tributações de acordo com o Lucro Real quando sua receita total no ano-calendário anterior seja superior ou proporcional, quando analisado em um período inferior a 12 meses, ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais),

Estão legalmente incluídos no rol de entidades obrigadas também, os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar nos termos do artigo 247 do decreto 9.580/2018.

Além de todas as entidades, segmentos e organizações acima citadas, ressalta-se também a obrigação da pessoa jurídica que auferir lucros, rendimentos ou ganhos de capital provindos do exterior, assim como aquelas que desfrutem de benefícios fiscais relativos à isenção ou à redução do imposto sobre a renda, e pessoa jurídica que tenha sido constituída como sociedade de propósito específico, formadas por microempresas e empresas de pequeno porte, como disposto no artigo 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Em consonância com Higuchi (2013), as pessoas jurídicas não enquadradas no que trata os dispositivos legais citados anteriormente, a tributação pelo lucro real se torna opcional.

Segundo Martins (2015), pode se afirmar que não diferente dos demais regimes tributários, de forma geral o lucro real possui vantagens e desvantagens, analisando de uma ótica generalizada deixando em segundo plano as eventuais particularidades de cada empresa. Dentre as principais vantagens citadas pelo referido autor, estão os cálculos do IRPJ e CSLL de forma justa, devido ao fato de ser realizado com base no lucro real da entidade, além de ser possível compensar eventuais prejuízos, citando também a adoção do método não-cumulativo de apuração de tributos, o que pode reduzir a carga tributária.

Quanto às principais desvantagens, Martins (2015) aduz que o lucro real é mais complexo se comparado aos demais regimes, principalmente com relação as obrigações acessórias impostas aos optantes e ou obrigados ao regime, cita também a

necessidade de um rigor elevado quanto a observância dos princípios contábeis, bem como das regras tributárias inerentes a atividade exercida, já que todas as empresas devem escriturar de forma fiel seus fatos contábeis.

1.4.2 Lucro Presumido

O lucro presumido, é considerado um dos regimes de tributação que possui uma forma simplificada de apuração do IRPJ e CSLL. As organizações que podem adotá-lo são as que não estão obrigadas a realizar a apuração pelo regime do lucro real, e no lucro presumido a escrituração contábil não demanda uma gama de detalhes se comparada na apuração pelo lucro real, demandando apenas a escrituração do livro caixa, desde que sejam seguidas as normas e padrões legais vigentes (Oliveira, 2013).

No mesmo sentido temos que “O Lucro Presumido tem a finalidade de facilitar o pagamento do IR, sem ter que recorrer à complexa apuração do Lucro Real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre (Fabretti, 2009, p. 219).

Principalmente receitas das pessoas jurídicas que determinam se estão aptas ou não a utilizar o lucro presumido, de acordo com o que dispõe o artigo 7 da Lei nº 12.814/2013 que alterou a redação dada pelo artigo 13 e 14, inciso I da Lei nº 9.718/1998:

Art. 7º O caput do art. 13 e o inciso I do art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido 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 mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Art. 14 Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - Cujas receitas totais no ano-calendário anterior sejam superiores 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.

A apuração através do lucro presumido, pode ocorrer tanto de forma mensal quanto de forma trimestral tendo como base de cálculo a receita bruta auferida (Cambrus, 2017). O objetivo da maioria das entidades sempre é o lucro, motivo pelo qual se torna necessária a presunção do lucro obtido ao terminar o trimestre, se optar por apurar de forma trimestral e, o mesmo ocorre se optar pela apuração mensal. Importante salientar que os percentuais de presunção variam em decorrência da atividade exercida e estão previamente fixados em lei (Cambrus, 2017).

Nesta linha de raciocínio, temos como forma de calcular o imposto de renda pessoa jurídica optando pelo regime de tributação do lucro presumido:

Para efetuar o cálculo do Imposto de Renda, deve-se pegar o valor da receita e multiplicar pelo percentual de presunção, logo em seguida deve-se aplicar a alíquota de 15% sobre os ganhos de capital, e outras receitas, como a locação de imóvel, juros recebidos, descontos obtidos entre outras. Caso o faturamento trimestral ultrapassar o valor de R\$60.000,00, estará sujeita a incidência da alíquota adicional de Imposto de Renda de 10% sobre o valor excedente (OLIVEIRA, 2013, p. 58).

Neste mesmo sentido, a apuração da Contribuição Social se dá basicamente da mesma forma em que se apura o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, com exceção de algumas modificações não relativas à estrutura.

No regime de tributação do Lucro Presumido, a apuração da CSLL será a mesma adotada para apuração do IRPJ, sendo assim para determinar a base cálculo da CSLL busca-se o valor das vendas no final do trimestre, aplicando a alíquota de presunção de 12% ou 32%. O resultado obtido soma-se com o valor das aplicações financeiras de renda fixa e os ganhos de

capital sobre alienação de bens, pois estes não são parte do objeto da empresa, este resultado sendo ele positivo será acrescido no Lucro Presumido e tributados diretamente em 9% (Barth, 2014, p. 50-51).

Trata-se de uma forma de facilitar o processo de apuração tributária uma vez que as alíquotas são fixas, e, por vezes menores que no caso do Lucro Real. O fato de não demandar obrigações acessórias em demasia, como acontece no Lucro Real, o processo de fiscalização contábil se torna mais fácil e rápido (Gomes, 2021).

Segundo Pereira et al. (2021), além da incidência dos tributos citados anteriormente, quais sejam, IRPJ e CSLL, como no lucro real, o lucro presumido sofre a incidência de mais dois tributos federais, são eles, o PIS e a CONFINS onde estes diferente do IRPJ e da CSLL, devem ser apurados de forma mensal. Nesse regime é feita uma presunção de qual será o lucro da empresa baseada nas atividades que ela exerce, como por exemplo, no caso das prestadoras de serviços a margem de tributação sobre a presunção do lucro é de 32% e a atividade comercial de 8% da receita bruta. No Lucro Presumido o PIS e CONFINS é de característica cumulativa, pois incidem em todas as etapas intermediárias dos processos produtivos ou de comercialização de determinado bem ou produto, é quando não há compensação dos impostos já pagos anteriormente (Pereira et al., 2021).

Fabretti (2015) aduz que, usualmente as alíquotas do PIS e COFINS são utilizadas no regime cumulativo, ou seja, não há possibilidade de aproveitamento de crédito nas operações subsequentes, e são calculadas em sua maioria nos percentuais de 0,65 % (PIS) e 3% (COFINS).

O regime tributário do lucro presumido, tem como vantagem em relação ao lucro real a simplificação, tanto em relação aos meios de apuração, escrituração contábil e fiscal, quanto no que se refere a menor incidência de obrigações acessórias (Crepaldi, 2017). Além disso, como a margem de presunção se encontra prevista em lei, o regime pode ser tornar mais vantajoso para as organizações que possuem uma margem alta de lucro, visto que mesmo a lucratividade ultrapassando a presunção, as alíquotas inerentes a respectiva atividade se manterão inerte (Crepaldi, 2017).

Martins (2015), cita as principais vantagens do regime tributário do lucro presumido como sendo:

- Ser menos burocrático, com menor exigência de detalhes na escrituração contábil e fiscal, bem como quanto as obrigações acessórias se comparado com o lucro real.
- Alíquotas do PIS e COFINS com percentual menor se comparado com lucro real.
- Possibilidade de superávit tributário quando o lucro da entidade supera a presunção prevista em lei.

Martins (2015), cita também as principais desvantagens do regime tributário do lucro presumido, quais sejam:

- Não permissão de dedução de prejuízo anterior e despesas para determinação da base de cálculo dos tributos.
- Se torna um regime desinteressante para entidades que eventualmente tem prejuízo, visto que os tributos são recolhidos com base na receita bruta e não sobre o lucro efetivo, diferentemente do lucro real em que os tributos são recolhidos com base no lucro contábil auferido e apurado através do LALUR.
- Os tributos PIS e COFINS são apurados através do regime cumulativo, onde apesar das alíquotas serem menores com relação ao lucro real, não é possível o aproveitamento dos créditos tributários inerentes a estes tributos, impossibilitando seu abatimento nas operações subsequentes.

1.4.3 Simples Nacional

De acordo com Martins (2015, p. 404), o “Simples Nacional, é um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), instituído pela Lei Complementar nº123/2006”. O mesmo autor ainda discorre que o simples nacional é um regime de apuração diferenciado para tais entidades, com recolhimento por uma guia unificada.

Torres (2017) afirma que o Simples Nacional pode ser entendido como um regime de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos compartilhada, que são aplicados as microempresas e empresas de pequeno porte.

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 362) “O Simples Nacional, é regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), instituído pelo decreto nº 6.038/2017”. Este órgão é vinculado ao Ministério da Fazenda e é responsável pelo estatuto nacional das microempresas e das empresas de pequeno porte.

Os impostos e contribuições de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem regras gerais no que tange sua apuração no simples nacional, bem como suas obrigações acessórias. Tais regras estão positivadas na Lei Complementar nº 123/2006, que traz a respeito do recolhimento dos tributos e contribuições supracitadas em guia única, bem como trata também dos parâmetros de classificação das empresas conforme a respectiva receita bruta (Fabretti, 2012).

Estão aptas a optar pelo regime do simples nacional, as microempresas e empresas de pequeno porte que não incorram em nenhuma das vedações previstas na Lei Complementar 123/2006, e que a atividade em que exerce não esteja na lista das vedações para opção do regime na mesma lei (Martins, 2015).

Crepaldi e Crepaldi (2014), rezam que os impostos e contribuições que são recolhidos em guia única mensalmente pelos contribuintes optantes pelo simples nacional são: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), PIS/PASEP (Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), CPP (Contribuição Previdenciária Patronal), ISSQN ou ISS (Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza) e ICMS (Impostos sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

O valor da guia única de arrecadação mensal para optantes pelo simples nacional, será calculado com base na aplicação das tabelas dos anexos inerentes a cada atividade exercida previstos na Lei Complementar 126/2006 e alterados pela Lei Complementar 155/2016 com vigência a partir de 01/01/2018, e sua receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses (Higuchi, 2013).

De acordo com Fabretti (2012), o cálculo é feito aplicando os valores que trazem os anexos citados anteriormente, onde são enumerados de I a V e cada qual representa um tipo de atividade e são aplicáveis com base nas características de cada empresa. Em regra geral, o anexo I trata do comércio, o II de indústrias, o III de serviços bem como o IV e o V também tratam sobre serviços, onde deve ser observado características específicas para enquadrar cada organização em seu respectivo anexo.

Para Crepaldi e Crepaldi (2014), o simples nacional pode não ser vantajoso para algumas microempresas e empresas de pequeno porte, pois para determinadas atividades o INSS deve ser recolhido de forma separada e, as alíquotas aumentam conforme a folha de pagamento eventualmente venha a aumentar, alegam ainda que o simples nacional se torna uma desvantagem para organizações em que as despesas com pessoal totalizem menos de 40% do faturamento.

Por outro lado, porém no mesmo contexto, Crepaldi e Crepaldi (2014) relatam que a depender da situação, mesmo que a organização tenha que recolher o INSS de forma autônoma o simples nacional ainda pode ser vantajoso, visto que ao adotar tal regime, a entidade fica isenta de recolhimento das contribuições destinadas ao sistema S (Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sebrae e etc.).

Os autores referenciados ressaltam que, tais contribuições podem ser correspondentes a 5,8 % da folha de pagamento, portanto deve ser realizado analisado através de um planejamento tributário afim de determinar o regime tributário mais vantajoso para cada empresa, diante das particularidades de cada qual.

A Receita Federal do Brasil (2021), conceitua e caracteriza o simples nacional em seu respectivo portal da seguinte forma:

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- Enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- Cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- Formalizar a opção pelo Simples Nacional.

O referido órgão cita também algumas características do referido regime tributário:

Características principais do Regime do Simples Nacional:

- Ser facultativo;
- Ser irretroatável para todo o ano-calendário;
- Abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);
- Recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação - DAS;
- Disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário;
- Apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;
- Prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta;
- Possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

2. Metodologia

A presente investigação caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa do tipo exploratória. A escolha para uma abordagem qualitativa, apoiou-se na definição de Minayo (2014), qual afirma que a pesquisa qualitativa “caracteriza-se pela empiria e pela sistematização progressiva de conhecimento até a compreensão da lógica interna do grupo ou do processo em estudo” (p. 57).

Trata-se de um estudo de caso considerando que, os estudos e análises são aprofundados acerca de um caso específico de um grupo empresarial, bem como também de um produto isolado, o quais são objetos do presente trabalho. Foi necessário, um estudo individualizado na realização desta pesquisa, visto que cada organização, bem como cada atividade possui particularidades, e, o estudo de caso dispõe justamente desta característica de analisar as minúcias e singularidades do objeto de estudo para atingir seus objetivos. Ademais, conforme Gil (2002) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados” (p. 73).

Para o levantamento de dados utilizou-se da pesquisa documental por meio de relatórios gerenciais, relatórios e demonstrações contábeis e os documentos fiscais necessários nas operações com o Arla 32, todos fornecidos pelo grupo empresarial. Também foi realizada uma revisão da legislação competente, oriundas dos órgãos fiscalizadores, autoridades

tributárias e agências reguladoras, como por exemplo a legislação municipal, estadual, federal, ambiental, ANP e demais regras inerentes ao produto em questão bem como das atividades exercidas pelo grupo empresarial.

Os pesquisadores tomaram como base a produção e venda do Arla 32 pelo grupo empresarial em um período de 12 meses, sendo do dia 01 de agosto de 2021 até o dia 31 de julho de 2022. Os dados coletados, foram sendo analisados, discutidos e tratados por meio de tabelas, quadros, gráficos, planilhas e relatórios.

3. O Estudo de Caso

O presente estudo, foi realizado em um grupo empresarial composto por duas empresas, sendo uma atuante no ramo industrial (empresa X), e outra no ramo de comércio varejista de combustíveis e lubrificantes (empresa Y), ambas situadas na cidade de Araújos/MG.

A empresa X, se caracteriza por ser uma Microempresa, tendo como natureza jurídica sociedade limitada unipessoal, empregando atualmente 01 funcionário, adota o simples nacional como regime de tributação e iniciou suas atividades a pouco mais de um ano. A empresa Y, se caracteriza como uma empresa de grande porte, tem como natureza jurídica sociedade limitada, emprega atualmente 26 funcionários, adota como regime de tributação o Lucro Real e iniciou suas atividades a aproximadamente 15 anos. O grupo empresarial em questão exerce dentre outras atividades, a produção e comercialização do produto Arla 32, o qual foi o foco desta pesquisa.

Foram realizadas visitas nas empresas no intuito dos pesquisadores conhecerem com detalhes a operação e verificar os relatórios gerenciais, notas fiscais, demonstrações, entre outros documentos, o que fez surgir a possibilidade da realização de mudança no processo de compra de matéria prima para o Arla 32, possibilitando melhorar significativamente o cenário atual dos resultados de ambas as empresas.

Ocorre que, a empresa X, realiza as compras de matéria prima, junto a fornecedores situados fora do estado de Minas Gerais, acarretando a obrigação do recolhimento da antecipação de ICMS, e ainda, se fazia impossível o aproveitamento dos créditos tributários das operações de entrada no momento da saída da mercadoria industrializada devido a opção pelo simples nacional. Em resumo, além da obrigatoriedade de recolhimento da antecipação de ICMS, bem como do não aproveitamento dos créditos tributários supracitados, foi constatado um recolhimento excessivo de tributos, visto que, a empresa X recolhe tributos na compra de matéria prima, ao comercializar para a empresa Y e, por fim a mesma recolhe tributos também ao revender o produto ao consumidor final.

Dessa forma, fora proposto pelos autores que, a empresa Y, a qual é optante pelo Lucro Real, fosse responsável por realizar a compra da matéria prima utilizada para produção do Arla 32, afastando a obrigatoriedade do recolhimento da antecipação de ICMS, bem como tornando possível o aproveitamento de créditos tributários oriundos da entrada na revenda do produto acabado ao consumidor final. Quanto a matéria prima, a empresa Y realizaria a remessa para industrialização para a empresa X, onde após o processo ocorreria o retorno do produto acabado, operações acobertadas pela suspensão do ICMS nos termos dos itens 1 e 5 do Anexo III do Regulamento de ICMS/2022 – MG, ressaltando ainda, a possibilidade da empresa Y, obedecendo os requisitos legais, aproveitar créditos tributários oriundos da industrialização, ainda que o industrializador seja optante pelo simples nacional.

Diante de tal possibilidade, os autores propuseram aos responsáveis, a realização das mudanças em questão, onde o responsável contábil pelo grupo empresarial levantou uma hipótese em que possivelmente impossibilitava a realização das ações pretendidas, qual seja, o § 7º do artigo 97, parte Geral do Regulamento de ICMS/2002 – MG, que traz em seus termos o que segue:

Os estabelecimentos de comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, assim entendidos os postos de álcool carburante, gasolina, diesel e demais derivados do refino do petróleo, que explorem no mesmo endereço outras atividades, tais como supermercado, hipermercado e comércio de peças automotivas, deverão promover inscrição e escrituração distintas para a atividade de comercialização de combustíveis e lubrificantes.

Diante da questão levantada, os autores passaram a analisar, pesquisar e estudar, no intuito de descobrir a interpretação do fisco estadual de Minas Gerais quanto ao dispositivo legal em tela, o que após a leitura e interpretação da legislação, bem como ao analisar as consultas de contribuinte 124/2016 e 080/2020 da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, chegaram à conclusão de que o texto legal em tela não seria um fator impeditivo às mudanças propostas.

De acordo com as consultas de contribuinte supracitadas, analisadas pelos pesquisadores, o dispositivo legal exemplifica algumas atividades que, se exercidas na mesma área ou endereço do estabelecimento que comercializa combustíveis e lubrificantes, torna obrigatória inscrição estadual distinta, ou seja, tais atividades devem pressupor um espaço físico reservado no mesmo endereço, bem como também um atendimento distinto do oferecido nos escritórios da revenda varejista de combustíveis.

Ocorre que, o fato de a empresa Y realizar a compra de matéria prima, onde o fornecedor entrega diretamente para o industrializador por encomenda, qual seja a empresa X, sem que passe pelo estabelecimento encomendante, e posteriormente haja o retorno do produto acabado para que o encomendante revenda o produto ao consumidor final, não são convergentes aos requisitos acima citados quanto a interpretação do fisco estadual, já que, não haverá estocagem de matéria prima na empresa Y e ainda, o acondicionamento do produto acabado, bem como os atendimentos são realizados nos mesmos moldes dos demais produtos ali comercializados.

Mesmo após expor tal interpretação, corroborada pelas consultas de contribuinte, o contador não ficou convencido da legalidade da realização de tais mudanças, momento em que os autores propuseram a realização de uma consulta de contribuinte específica ao caso e, nominal à empresa Y, qual seja, consulta nº 085/2022 endereçada ao fisco do estado de Minas Gerais, que apresentou respostas consonantes às intenções dos autores.

Diante da realização da consulta supracitada, voltada ao caso específico, restou incontestável a legalidade das mudanças pretendidas pelos pesquisadores, momento em que tanto os gestores do grupo empresarial, quanto os responsáveis pelos setores contábil, financeiro e administrativo anuíram em aplicar a estratégia sugerida e, estes realizaram as devidas apurações dos resultados com e sem a aplicação das mudanças pretendidas no caso para viabilizar a comparação, bem como aplicar na prática visando otimizar os resultados.

Para realização da apuração em tela, foram consideradas operações com o Arla 32 no período de 12 meses, compreendido entre agosto de 2021 e julho de 2022, onde foi necessária análise das demonstrações contábeis, bem como de notas fiscais tanto de compra matéria prima, quanto de venda do produto ao consumidor final e, vale destacar que os relatórios gerenciais do grupo econômico se fizeram essenciais para o êxito das apurações. Com acesso aos relatórios em questão, foi possível realizar a apuração dos resultados das operações com o Arla 32 nos moldes anteriores à aplicação da mudança proposta, assim como também foi possível realizar tais apurações simulando o cenário com a aplicação da estratégia proposta pelos autores.

Foi realizada apuração mensal dos resultados das empresas X e Y e efetivada a consolidação dos resultados com objetivo de destacar o impacto positivo da estratégia proposta, na viabilização dos resultados do grupo empresarial. De acordo com as análises, é possível perceber a inviabilidade das operações com o Arla 32 para o grupo empresarial, já que, ao realizar a apuração dos resultados obtidos no período abrangido pela pesquisa, o resultado consolidado da empresa X, evidencia um lucro de R\$ 50.527,68 (cinquenta mil, quinhentos e vinte e sete reais e sessenta e oito centavos). Por outro lado, a empresa Y traz um resultado evidenciando um prejuízo de R\$ 124.993,80 (cento e vinte e quatro mil, novecentos e noventa e três reais e

oitenta centavos), que se deve principalmente ao fator tributário, visto que, mesmo se valendo da não cumulatividade dos tributos, o grupo empresarial de forma geral, sofre com uma alta carga tributária ao realizar as suas operações com o Arla 32.

Diante dos resultados apurados de forma mensal, das empresas X e Y de forma autônoma, para viabilizar uma comparação precisa, foi realizada a consolidação dos resultados das empresas em questão, apurando um prejuízo de R\$ 74.466,11 (setenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e onze centavos). Considerando os resultados, dentro do mesmo período, aplicando as mudanças propostas pelos autores, foi possível notar uma melhora significativa nos resultados do grupo empresarial, objeto deste estudo. Da mesma forma, foram realizadas apurações mensais das operações das empresas X e Y, bem como seus resultados foram consolidados, evidenciando um lucro de R\$ 103.466,84 (cento e três mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e oitenta e quatro centavos), resultado que se apresenta expressivamente favorável, se comparado com o obtido antes da aplicação das estratégias propostas pelos autores.

Ao analisar os resultados da empresa X pós aplicação das mudanças, foi possível constatar um lucro de R\$ 95.377,02 (noventa e cinco mil, trezentos e setenta e sete reais e dois centavos), o que se deve também principalmente a parte tributária, já que, além de não ser necessário o recolhimento da antecipação de ICMS na compra de matéria prima, a empresa em questão, não ultrapassaria a primeira faixa de faturamento do anexo II do simples nacional, fazendo com que o recolhimento de tributos reduza de forma considerável.

A empresa Y, diferentemente da X, evidencia nos seus resultados consolidados do período, um lucro de R\$ 8.126,57 (oito mil, cento e vinte e seis reais e cinquenta e sete centavos), que apesar de parecer um montante baixo, se comparado com os resultados no mesmo período, sem aplicação da mudança proposta, se torna mais vantajoso e, se deve principalmente também pelo fator tributário, uma vez que passa a se valer mais do benefício da não cumulatividade dos tributos do que o regime tributário do qual é optante.

O Quadro 1, demonstra o resultado consolidado do grupo empresarial, das operações exclusivamente com o Arla 32, trazendo a apuração dos resultados antes da aplicação das mudanças propostas pelos autores.

Quadro 1 – Resultado consolidado das operações com o Arla 32 antes das mudanças propostas pelos autores

Períodos	Litros	Receita bruta	Impostos a pagar	Compra de matéria prima	Despesa pessoal	Despesas gerais	Impostos rec	CMV	Resultado
ago/21	40.000	235.600,00	44.145,24	86.533,33	3.597,00	1.412,92	12.400,40	116.000,00	-3.688,09
set/21	37.000	217.930,00	40.834,35	80.043,33	3.597,00	1.323,40	11.470,37	107.300,00	-3.697,71
out/21	29.000	170.810,00	36.227,66	62.736,66	3.597,00	1.298,19	10.341,45	84.100,00	-6.808,06
nov/21	24.000	141.360,00	29.876,76	51.920,00	3.597,00	1.315,86	8.524,91	69.600,00	-6.424,71
dez/21	25.000	147.250,00	31.005,97	54.083,33	3.597,00	1.342,29	8.843,12	72.500,00	-6.435,47
jan/22	26.000	153.140,00	32.173,63	56.246,66	3.963,24	1.428,29	9.173,61	75.400,00	-6.898,21
fev/22	27.500	160.525,00	33.852,52	59.491,66	3.963,24	1.428,29	9.512,00	78.300,00	-6.961,94
mar/22	24.000	141.360,00	29.635,92	51.920,00	3.963,24	1.461,56	8.447,85	69.600,00	-6.772,87
abr/22	21.867	128.796,63	26.968,05	47.305,61	3.963,24	1.285,87	7.686,18	63.414,30	-6.454,26
mai/22	27.870	164.154,30	34.320,77	60.292,10	3.963,24	1.475,18	9.780,00	80.823,00	-6.939,99
jun/22	23.461	138.185,29	28.889,40	50.753,96	3.963,24	1.442,62	8.232,22	68.036,90	-6.668,61
jul/22	24.835	146.278,15	30.555,79	53.726,38	3.963,24	1.433,61	8.706,18	72.021,50	-6.716,19
Total	330.533	1.945.389,37	398.486,06	715.053,52	45.727,68	16.611,31	113.118,29	957.095,70	-74.466,11

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

De acordo com o Quadro 1, o grupo empresarial auferiu um prejuízo de R\$ 74.466,11 (Setenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e onze centavos) na produção e comercialização do Arla 32 dentro do período de 12 meses,

compreendidos entre agosto de 2021 e julho de 2022, onde é possível observar alguns fatores que podem ter influenciado em tal resultado, tais como, alta carga tributária recolhida e montante baixo de tributos recuperáveis.

O Quadro 2, retrata o resultado consolidado do grupo empresarial, compreendendo o mesmo período das operações com o Arla 32, trazendo a apuração dos resultados após a aplicação das mudanças propostas pelos autores.

Quadro 2 – Resultado consolidado das operações com o Arla 32 após mudanças propostas pelos autores.

Períodos	Litros	Receita bruta	Impostos a pagar	Compra de matéria prima	Despesa com pessoal	Despesas gerais	Impostos rec.	CPP	Resultado
ago/21	40.000	139.600,00	33.413,12	86.533,33	3.597,00	1.412,92	20.494,34	20.000,00	15.137,97
set/21	37.000	129.130,00	31.000,31	80.043,33	3.597,00	1.323,40	18.986,86	18.500,00	13.652,82
out/21	29.000	101.210,00	24.403,95	62.736,66	3.597,00	1.298,19	14.915,40	14.500,00	9.589,60
nov/21	24.000	83.760,00	20.168,51	51.920,00	3.597,00	1.315,86	12.334,92	12.000,00	7.093,55
dez/21	25.000	87.250,00	20.978,12	54.083,33	3.597,00	1.342,29	12.839,12	1.500,00	7.588,38
jan/22	26.000	90.740,00	21.797,94	56.246,66	3.963,24	1.428,29	13.346,54	13.000,00	7.650,41
fev/22	27.500	95.975,00	23.043,30	59.491,66	3.963,24	1.428,29	14.112,66	13.750,00	8.411,17
mar/22	24.000	83.760,00	20.108,31	51.920,00	3.963,24	1.461,56	12.315,80	12.000,00	6.622,69
abr/22	21.867	76.315,83	18.321,19	47.305,61	3.963,24	1.285,87	11.221,24	10.933,50	5.727,66
mai/22	27.870	97.266,30	23.350,78	60.292,10	3.963,24	1.475,18	14.301,73	13.935,00	8.551,73
jun/22	23.461	81.878,89	19.656,71	50.753,96	3.963,24	1.442,62	12.039,21	11.730,50	6.371,07
jul/22	24.835	86.674,15	20.807,92	53.726,38	3.963,24	1.433,61	12.744,29	12.417,50	7.069,79
Total	330.533	1.153.560,17	277.050,16	715.053,52	45.727,68	16.611,31	169.652,11	165.266,50	103.466,84

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Ao analisar o Quadro 2, é possível observar que apesar de queda na receita bruta, identifica-se também uma queda considerável nos impostos a recolher, nos custos e o aumento nos impostos recuperáveis.

Percebe-se então que, o resultado consolidado do grupo empresarial após a mudança proposta, utilizando-se dos mesmos dados, é expressivamente melhor, já que sem a aplicação da estratégia sugerida, auferiu-se um prejuízo de R\$ 74.466,11 (setenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e onze centavos), e aplicando-a, é possível perceber um resultado positivo de R\$ 103.466,84 (cento e três mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e oitenta e quatro centavos) evidenciando uma diferença no montante de R\$ 177.932,95 (cento e setenta e sete mil, novecentos e trinta e dois reais e noventa e cinco centavos).

Por fim, diante da comparação entre os dois quadros apresentados, é possível afirmar que a diferença entre os resultados, se dá predominantemente pelo fator tributário, já que, sem utilizar da estratégia proposta pelos autores, a carga tributária inerente às atividades se faz superior, principalmente pelo fato da obrigação de recolhimento de antecipação de ICMS por parte da empresa X e pelo regime cumulativo dos tributos, que impossibilita o aproveitamento dos créditos tributários das operações de entrada.

4. Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo verificar se a partir da adoção da estratégia de reorganização tributária, a produção e comercialização do Arla 32 se torna mais lucrativa. Para tanto, utilizou-se como instrumento metodológico o estudo de caso realizado em um grupo empresarial situado na cidade de Araújos/MG, composto por uma indústria, a qual realiza a industrialização de Arla 32, e um posto revendedor de combustíveis e lubrificantes, o qual revende o produto em

questão. Foram analisados diversos documentos como, demonstrações contábeis, relatórios gerenciais, notas fiscais de compra, de venda, bem como foi estudada toda legislação inerente a produção e venda do Arla 32, em todos os âmbitos, órgãos e agências fiscalizadoras.

Estabelecendo um paralelo entre os resultados apurados, foi possível constatar uma viabilização considerável nos resultados do grupo empresarial após a aplicação da estratégia proposta pelos autores, resultando em uma diferença positiva no montante de R\$ 177.932,95 (cento e setenta e sete mil, novecentos e trinta e dois reais e noventa e cinco centavos), sendo possível identificar que tal diferença se originou principalmente do fator tributário.

Mediante resultados da pesquisa pode-se observar o quanto a reorganização tributária é essencial para a competitividade das empresas no mercado, destacando o fato de uma mudança no que tange a compra de matéria prima, ter causado um impacto relevante nos resultados do grupo empresarial. Com isso, torna-se imprescindível que haja outros estudos acerca do tema, destacando principalmente a importância de se analisar cada atividade antes de exercê-la, visto que o ordenamento jurídico tributário brasileiro apresenta uma gama de possibilidades para que o contribuinte decida como melhor organizará seus negócios.

Importante ressaltar que a presente pesquisa, se limita às condições do grupo empresarial de acordo com a legislação vigente, não podendo generalizar o resultado e nem garantir que não haja mudança na legislação. Ademais, sugere-se como pesquisas futuras, a mesma investigação considerando o aumento na quantidade de produtos vendidos, bem como com grupos empresariais de maior porte, no intuito de analisar se quanto maior a quantidade de produtos produzidos e comercializados, maior será a diferença nos resultados.

Referências

- Andrade Filho, E. O. (2002). Notas sobre o sentido e o alcance das normas antielisivas dos artigos 13 a 19 da medida provisória 66/02. In: AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) *Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisiva*. Juruá. p. 23-44.
- ANFAVEA. (2012). Diesel e emissões: a nova legislação, 2012. http://www.afeevas.org.br/downloads/cartilha_anfavea_proconve_p7.pdf.
- Barboza, Jovi. *Contabilidade e Planejamento tributário*. (9a ed.), Projus, 2017. 82 f.
- Barth, F. L. *Planejamento Tributário: Um Estudo de Caso sobre a melhor forma de Tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo Comercial Autopeças situada na cidade de Carazinho - RS*. 2014. 118 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade de Passo Fundo, Carazinho, 2014.
- Borges, A.; Rodrigues, A.; & Rodrigues, R. *Elementos de contabilidade geral*. 16. ed. Lisboa: Áreas Editora, 1998. 1179 p.
- Brasil. (2016). Relatório de Acompanhamento e Avaliação do PROCONVE/PROMOT. Brasília: Ministério do Meio Ambiente, 2016. 36 f. http://www.mma.gov.br/port/conama/processos/1448F242/Relatorio_CAP_2015_8ju_n16.pdf.
- Brasil. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em: maio de 2022.
- Brasil. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 10 de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 25 abril 2022.
- Brasil. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 25 abr. 2022.
- Brasil. Lei Complementar nº 12.814, de 16 de maio de 2013. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nºs 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nºs 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm#art9p>. Acesso em: 25 abr. 2022.

- Brasil. Lei Complementar nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 1998. <[tp://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 25 abr. 2022.
- Cambrus, M. *Planejamento Tributário: Lucro Real X Lucro Presumido X Simples Nacional*. 2017. 83 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - FAT - Faculdade e Escola, Tapejara, 2017. <<http://www.fatrs.com.br/faculdade/uploads/tcc/56357c3a89d9b959701fd0dd667c8f44.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2022.
- Castro, W. A. de. A ética e o profissional contábil. *Revista Mineira De Contabilidade*, 3(35), 25–28, 2016. <https://crcmg.emnuvens.com.br/rmc/article/view/364>.
- Chaves, F. C. *Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada*. (4a ed.), Atlas, 2017. 231 p.
- Crepaldi, S. A.; & Crepaldi, G. S. *Contabilidade Fiscal e Tributária: teoria e prática*. Saraiva, 2014. 448 p.
- Crepaldi, S. *Planejamento tributário*. (2a ed.), Saraiva, 2017. 360 p.
- Conama – Conselho Nacional do Meio Ambiente. (2008). Resolução nº 403. Diário Oficial da União, Brasília.
- Fabretti, L. C. *Contabilidade Tributária*. (11a ed.), Atlas, 2009. 398 p.
- Fabretti, L. C. *Direito Tributário Aplicado: Impostos e Contribuições das Empresas*. (3a ed.), Atlas, 2012. 328 p.
- Fabretti, L. C. *Contabilidade Tributária*. (15a ed.), Atlas, 2015. 411 p.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar Projetos de Pesquisa*. (4a ed.), Atlas.
- Gomes, I. (2021) *O Planejamento tributário: lucro real x lucro presumido: lucro real x lucro presumido*. *Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia - REIVA*, 4(1), 15, 19.
- Higuchi, H. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática*. (38a ed.), Ir Publicações, 2013. 933 p.
- Martins, S. P. *Manual de Direito Tributário*. (14a ed.), Atlas, 2015. 334 p.
- Medeiros, G. L. B. de. (2021). A busca por efetiva economia tributária para empresas prestadoras de serviços reguladas: Estudo de caso do anexo VI do Simples Nacional 2015 em empresa especializada em saúde ocupacional. *Pesquisa, Sociedade e Desenvolvimento*, 10 (14), 314101422430. <https://doi.org/10.33448/rsd-v10i14.22430>
- Minayo, M. C. S. (2014). *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. (14a ed.), Hucitec.
- Oliveira, G. P. de. *Contabilidade Tributária*. (3a ed.), Saraiva, 2008. 320 p.
- Oliveira, L. M. de et al. *Manual de Contabilidade Tributária*. (12a ed.), Atlas, 2013. 443 p.
- Oliveira, L. M. de et al. *Manual de Contabilidade tributária*. (14a ed.), Atlas, 2015. 464 p.
- Padoveze, L. C. et al. *Contabilidade e Gestão Tributária: Teoria, Prática e Ensino*. Cengage Learning, 2017. 432 p.
- Pereira, L. T., et al. (2021) *Análise e planejamento tributário: um estudo de caso sobre o regime de tributação mais adotados no brasil e suas viabilidades em uma empresa de prestação de serviços da construção civil na cidade de Manaus*. *Brazilian Journal of Development*, 7(11), 103784-103806.
- Pohlmann, M. C. *Contabilidade Tributária*. IESD Brasil S. A, 2010. 308 p.
- Torres, V. *Simples Nacional: Guia Completo do Super Simples 2017*. Contabilizei. 2017. <<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/tabela-simples-nacional/>>.