

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIA DE LAS MERCEDES PFEUTI

**A CARGA TRIBUTÁRIA EM UMA EMPRESA DO BRASIL: UM
ESTUDO COMPARATIVO COM UMA SIMULAÇÃO DOS TRIBUTOS
NA ARGENTINA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

P528c	<p>Pfeuti, Maria de Las Mercedes</p> <p>A carga tributária em uma empresa do Brasil: um estudo comparativo com uma simulação dos tributos na Argentina. / Maria de Las Mercedes Pfeuti. -- São Paulo, 2014.</p> <p>90 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Tributos. 2. Incidência tributária. 3. Simulação. 4. Contabilidade tributária.</p> <p style="text-align: right;">CDD 657.46</p>
-------	---

MARIA DE LAS MERCEDES PFEUTI

**A CARGA TRIBUTÁRIA EM UMA EMPRESA DO BRASIL: UM ESTUDO
COMPARATIVO COM UMA SIMULAÇÃO DOS TRIBUTOS NA ARGENTINA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Henrique Formigoni

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Petters

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

São Paulo, 06 de fevereiro de 2014.

RESUMO

Este estudo quantitativo utilizando-se de uma simulação, busca comparar a carga tributária de uma construtora brasileira do município de Osasco, Grande São Paulo, classificada como Pequena e Média Empresa (PME), para concluir-se os tributos que compõem sua carga tributária poderiam ser menores caso se instalasse em Rosário, Província de Santa Fé na Argentina. O país foi escolhido em virtude da participação de ambos no bloco econômico do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) e sua proximidade geográfica. Para atingir esse objetivo geral foi apurado o montante dos tributos incidentes na construtora brasileira por meio do montante dos tributos que são os dados documentais, obtidos nas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) por um período de 9 anos. Os mais expressivos foram 7 tributos: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Fundo de Garantia por tempo de serviço (FGTS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). Baseando-se legislação tributária do Brasil e da Argentina e o montante de tributos apurados, foi elaborada a simulação dessa carga tributária, caso a empresa recolhesse os tributos da Argentina. No Brasil, a porcentagem apurada dos tributos sobre a Receita Bruta da empresa, foi de 22,63%. Com a simulação na Argentina e considerando-se os tributos que incidiriam legalmente na construtora, foi obtido o total de 18,20%, uma diferença de 4,43 pontos percentuais a menos, caso a entidade empresarial se instalasse na Argentina. Concluiu-se que na Argentina haveria uma diminuição de 20% no montante de tributos recolhidos.

Palavras Chave: Tributos. Incidência tributária. Simulação. Contabilidade tributária.

ABSTRACT

This quantitative study using a simulation seeks to compare the tax burden of a small builder in Osasco, São Paulo, classified as Small and Medium Enterprises (PMEs), to conclude whether the taxes that make up its tax burden could be lower case got settled in Rosario, Santa Fe province in Argentina. The country was chosen because of the participation of both the economic bloc of Southern Common Market (MERCOSUL) and its proximity. To achieve this overall objective was calculated the amount of taxes on Brazilian construction by the amount of taxes that are the documentary evidence obtained in the Income (DRE) statements for a period of 9 years. The most significant were 7 taxes: Income Tax of Corporations (IRPJ), National Social Security Institute (INSS), Tax Services of any kind (ISSQN), Social Contribution on Net Profits (CSSL), Fund for length of service (FGTS), Contribution to Social Security Financing (COFINS) and Contribution to the Social Integration Program (PIS). Relying on tax laws of Brazil and Argentina and the amount of taxes calculated, the simulation was designed such taxes if the company gather taxes from Argentina. In Brazil, the percentage of taxes calculated on the gross revenue of the company was 22,63%. With the simulation in Argentina and considering the taxes that would be levied on construction law, was obtained a total of 18,20%, a difference of 4,43 percentage point's lower if the business entity to establish itself in Argentina. The conclusion that is in Argentina there would be a 20% of decrease to the amount of taxes paid.

Keywords: Taxes. Tax incidence. Simulation. Tax accounting.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	8
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	11
1.3 OBJETIVOS	11
1.3.1 OBJETIVO GERAL.....	11
1.3.2OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	11
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	12
1.5 CONTRIBUIÇÕES E LIMITAÇÕES DO ESTUDO	13
1.6 METODOLOGIA DA PESQUISA	15
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	16
2 REVISÃO DA LITERATURA	17
2.1 TRIBUTO, INCIDENCIA TRIBUTÁRIA E CARGA TRIBUTÁRIA.....	17
2.2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA.....	18
2.3 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (PME) NO BRASIL	19
2.4 MERCADO COMUM DO SUL (MERCOSUL).....	22
2.5 VISÃO DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS DO BRASIL E DA ARGENTINA.....	24
2.6 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NO BRASIL	31
2.7 TRIBUTOS INCIDENTES NA CONSTRUTORA NO BRASIL.....	33
2.7.1 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ).....	34
2.7.2.INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL (INSS)	36
2.7.3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS OU ISSQN)	40
2.7.4 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)	40
2.7.5 FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS).....	41
2.7.6 CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).....	44
2.7.7 CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS).....	45
2.8 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NA ARGENTINA.....	46
2.9 ÓRGÃOS FEDERAIS ARRECADADORES ARGENTINOS.....	49

2.10 TRIBUTOS DA CONSTRUTORA NA ARGENTINA	50
2.10.1 IMPOSTO SOBRE A RENDA	51
2.10.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA MÍNIMA PRESUMIDA	54
2.10.3 IMPOSTO SOBRE AS RECEITAS BRUTAS	57
2.10.4 RECOLHIMENTOS E CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	57
2.10.5 DERECHO DE REGISTRO E INSPECCIÓN (DREI)	60
2.10.6 CONVENIO MULTILATERAL	61
3 METODOLOGIA.....	63
3.1 TIPO DE PESQUISA	63
3.2 ABORDAGENS DA PESQUISA.....	64
3.3 DELIMITAÇÃO, POPULAÇÃO E AMOSTRA	64
3.4 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANALISE DE DADOS.....	66
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS	67
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	67
4.3 APURAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	70
4.4 APURAÇÃO DAS BASES E TRIBUTOS PARA A SIMULAÇÃO	72
4.5 SIMULAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NA ARGENTINA.....	75
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
REFERÊNCIAS	81

1 INTRODUÇÃO

Os contribuintes podem ser pessoas físicas ou jurídicas, e cada país tem economias e tributos diversos que incidem sobre as empresas contribuintes. As atividades econômicas das empresas estão sujeitas a tributação, cabendo ao Estado garantir o financiamento das atividades para o benefício dos próprios contribuintes, segundo Smith (1776) e Stiglitz (2000), que corroboram com os princípios da Teoria da Tributação Ótima.

Nesse contexto, em razão das diferenças entre o Brasil e a Argentina, que podem ser econômicas, culturais e físicas, entre outras e segundo Niyama (2010), os tributos de cada um desses países são diferentes.

A somatória de todos os tributos da empresa em cada país em relação às suas receitas totais, considerando todas as esferas governamentais, compõe a sua carga tributária. Em analogia a esse conceito, neste estudo, será considerado o montante dos tributos recolhidos por uma empresa em relação percentual à sua receita bruta como a sua carga tributária.

No Brasil e na Argentina, além da diversificada carga tributária existente nesses países, muitos desses tributos apresentam incidência elevada. Essa, teoricamente, é destinada a promover a distribuição da renda, uma das finalidades dos tributos e, conseqüentemente, um maior desenvolvimento econômico do país. (BRASIL, 2012; OCDE, 2010a, 2010b; SMITH, 1776; STIGLITZ, 2000).

Conforme o contexto exposto, o objetivo deste trabalho é comparar os tributos que incidem sobre uma determinada empresa construtora brasileira do setor da construção de obras públicas e elaborar uma simulação caso a empresa se instalasse na Argentina. Para produzir essa simulação a base são os tributos correspondentes aos brasileiros, sujeitos à carga tributária da Argentina, considerando que ambos são integrantes do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL).

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

De acordo com Iudícibus et al. (2010), Niyama (2010) e Bacic et al. (2011), a carga tributária incidente nas empresas brasileiras é elevada. Em Pequenas e Médias Empresas (PME) nesse país, uma legislação específica na qual essas organizações se enquadram busca atenuar e simplificar essa pesada tributação.

Ao se considerar uma empresa enquadrada pelas suas características econômicas nas PME, verifica-se a incidência dos tributos e o montante recolhido, enfim, a carga tributária da empresa. Desse modo, surgiu o interesse desta pesquisadora pelo assunto sobre o quanto e como essas empresas recolhem seus tributos.

Esses valores de tributos recolhidos pelas empresas estão demonstrados na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), do período de 2004 a 2012 no Brasil. Tais relatórios contábeis fornecem aos gestores das empresas os valores recolhidos de tributos anualmente.

Por meio dessas informações contábeis, como apontam Buffett e Clark (2007), os administradores podem fazer opções que levem a empresa a pagar o menor tributo dentro das possibilidades legais apresentadas. Outras opções administrativas também podem advir dessa informação contábil, porém, não fazem parte do foco desta pesquisa.

Outras possibilidades na administração das organizações atualmente não se referem somente ao planejamento tributário dentro do Brasil, que considera as possibilidades legais nas quais incide a tributação. Os proprietários, gestores ou administradores consideram as informações internas para fazer investimentos até mesmo fora do país, haja vista a integralização no bloco econômico do MERCOSUL.

A integralização no MERCOSUL com os acordos firmados, como as normas contábeis internacionalizadas entre empresas, é resultante do engajamento no bloco econômico entre os países. Nos países geograficamente limítrofes, as empresas começam a expandir seus negócios para além das fronteiras nacionais.

Ao se considerar essas integrações econômicas, as decisões dos gestores vão além de planejamento de tributos entre estados ou municípios. Ademais, as organizações consideram exportações e instalações em outros países como formas de planejamento tributário e melhores rendimentos.

O contexto apresentado influencia no processo decisório dentro das PME, que representam 90% de empresas economicamente ativas no Brasil, segundo Basic et al.(2011). Portanto, neste trabalho, foi utilizada uma empresa com características de PME como amostra para o estudo de determinado segmento.

De acordo com o cenário exposto, questiona-se qual seria a carga tributária de uma empresa construtora no Brasil, caso se considerasse a possibilidade de sua instalação na

Argentina, e se isso causaria maior, menor ou igual impacto em termos de recolhimento dos tributos da empresa.

Existem alguns estudos sobre a tributação no Brasil e na Argentina, os quais tratam de temas como a incidência tributária nos países, nas empresas, sobre os contribuintes e a posição do Governo.

Tais estudos são realizados por organismos e autores nacionais e internacionais, como a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2010a, 2010b), de referência internacional, a Receita Federal do Brasil (2012), o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2010), autores como Niyama (2010), Nakano (1994), organismos da Argentina, como *Asociación Federal de Ingresos Públicos* (AFIP), Riboldi (2010) e Bernal-meza (2008), entre vários outros mencionados nesta pesquisa.

Esses estudos tratam do assunto de tributos de forma geral e abrangente. Neste trabalho, esse assunto ficou restrito à empresa analisada e sua respectiva simulação. Na maioria dos estudos mencionados, foi constatada elevada carga tributária e um complexo e oneroso sistema tributário em ambos os países, por vezes divergente da tributação no setor da construção civil. Tais aspectos também serviram de *insight* ao surgimento e à importância da construção desta pesquisa.

Nas pesquisas citadas não se observou uma abordagem prática, com um foco bem estabelecido, delimitando uma determinada empresa em um setor da economia, com seus tributos incidentes e suas características próprias da atividade, em um período de tempo preestabelecido.

Em comparação aos estudos citados, afirma-se que este estudo, por meio de uma simulação comparativa e prática, pode oferecer maior contribuição, que poderá ser útil a usuários internos e externos. O destaque consiste em apresentar maiores detalhes sobre alguns tributos incidentes na Argentina e no Brasil.

O estudo apresenta de forma clara e direta tributos incidentes em uma construtora brasileira e seu impacto na Receita da Instituição. Os tributos foram mensurados e comparados para compor a carga tributária específica dessa empresa.

Pode-se observar também uma comparação realizada por meio da simulação dos tributos em montantes nominais no Brasil e na Argentina.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

As cargas tributárias estudadas são de países que apresentam algumas similaridades, como a proximidade de localização geográfica e integração no MERCOSUL, espera-se que as taxas de incidência tributária sejam similares, também podendo existir alguma semelhança entre a carga tributária e a incidência tributária nesses países.

Assim, segue a questão de pesquisa deste trabalho: qual seria a carga tributária de uma PME construtora no Brasil em comparação à tributação da Argentina, considerando que a empresa lá operasse, obtendo os valores por simulação?

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral e os específicos, a seguir, respondem à questão da pesquisa. Os objetivos específicos auxiliaram no alcance do objetivo geral e explicitam os detalhes da elaboração da pesquisa.

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Neste trabalho, o objetivo geral foi a mensuração da carga tributária em uma empresa de construção de obras públicas instalada no Brasil e sua comparação com a de outro país, por meio de uma simulação dos tributos similares ou correspondentes aos brasileiros em empresa idêntica, caso estivesse instalada na Argentina, sujeita à legislação tributária daquele país.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos focaram a mensuração da carga da empresa brasileira e a simulação, com o intuito de alcançar o objetivo geral. Para essa finalidade, seguem os referidos objetivos específicos:

Descrever e quantificar os tributos incidentes mais significativos no Brasil em termos de recolhimento, e os tributos argentinos mais significativos, ou seja, os mais aproximados ou correspondentes aos do Brasil.

Localizar os documentos que serão utilizados como fonte de dados para mensuração dos tributos da construtora brasileira. Nesse caso, foram consideradas as DREs de um período de nove anos, de 2004 à 2012.

Apurar o montante de tributos recolhidos no período selecionado para a simulação com a legislação da Argentina.

Quantificar e mensurar percentualmente o montante do recolhimento de cada tributo, em todo o período, em relação à Receita Bruta da empresa.

Listar os principais tributos recolhidos pela construtora, utilizando o critério da sua relevância econômica para a empresa, em ordem decrescente, do mais para o menos expressivo.

Para se alcançar tais objetivos específicos, serão feitas a apuração, mensuração e descrição dos principais tributos incidentes na empresa brasileira.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Uma pesquisa sobre tal tema justifica-se principalmente pelo interesse gerado nos administradores, gestores ou proprietários em obter maiores informações para suas organizações, sobre a carga tributária incidente, e caso, expandissem suas atividades para a Argentina.

Essas obrigações tributárias incidentes nas empresas afetam diretamente as pessoas físicas e a própria pessoa jurídica, como pessoa físicas pode-se citar os colaboradores da empresa, prestadores autônomos de serviços e os próprios proprietários. Essas obrigações também interessas e afetam usuários externos como o Estado e investidores.

A carga tributária nas empresas também afeta outras pessoas físicas. Essa relação entre os entes contributivos e o arrecadador, segundo Smith (1776), que se identifica com a Teoria da Tributação Ótima por refletir diretamente nas atividades econômicas da empresa contribuinte e, conseqüentemente, na economia dos países. O interesse desses entes

contributivos, também conhecidos como usuários internos e externos e agente de retenção, contribuem para a relevância da pesquisa.

Exemplos de entes contributivos interessados e usuários internos dessa informação seriam os proprietários, gestores ou administradores, pelas condições de utilização das informações já apresentadas. Os usuários externos correspondem aos demais integrantes desse processo, outras empresas do setor e, comparativamente, de outros setores. Existe a contribuição acadêmica em demonstrar e comparar um segmento específico pouco observado, com as características peculiares do estudo, pelos demais estudos na área.

Dentro do contexto apresentado, o fator que motivou principalmente o surgimento do problema de pesquisa foi o interesse dos gestores em um planejamento tributário adequado por parte de uma construtora, considerando a possibilidade de interações econômicas, na forma de ampliação de atividades entre países.

Nessa diversificação, visando à ampliação dos mercados, foi considerada a opção de negócios da empresa fora do Brasil. Foram constatadas oportunidades atuais de mercado na Argentina pelos administradores, especificamente no ramo da construção civil, em obras de infraestrutura na área da geração de energia hidráulica ou hídrica. E em razão desse interesse de as empresas se instalarem na Argentina, surgiu a preocupação com a questão tributária.

1.5 CONTRIBUIÇÕES E LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Como contribuições da pesquisa, pretendeu-se apresentar uma visão dos principais tributos do Brasil e da Argentina em um determinado setor da economia, mensurando o montante de tributos recolhidos. Esta pesquisa pode esclarecer esses pontos específicos que não foram abordados nas outras pesquisas citadas.

Em termos práticos, os montantes dos tributos apurados e a simulação evidenciam a incidência do problema e os custos econômicos das empresas envolvidas. Em termos de relevância acadêmica e social, a pesquisa contribui para que os gestores e administradores das empresas do segmento da construção e PME tenham uma visão comparativa dos tributos. Demonstra, por meio de uma simulação, com base no referencial teórico, os dados da empresa e a legislação, apresentando um exemplo na prática.

Uma das maiores contribuições do estudo é para as empresas construtoras pertencentes ao mesmo segmento econômico da estudada que poderiam se beneficiar de menores tributos, ampliando suas atividades na Argentina. Os demais usuários citados como a sociedade, a academia e o Estado também se beneficiariam das informações. A sociedade para ter uma maior consciência da quantidade de tributos recolhidos pelas empresas, a academia pelas informações sobre os tributos e sua legislação nos países e o Estado como forma de tentar melhorar sua arrecadação otimizando os resultados.

A pesquisa contribui com um tema complexo e extenso, delimitando um determinado setor e fornecendo caminhos e ideias para comparações diversas, por exemplo, em outros segmentos econômicos, utilizando mais empresas e até outros países.

A descrição dos principais tributos comparados aos de outro país, e a questão da elevada tributação entre os países comparados, pois foi feita uma comparação por meio de dados numéricos reais do Brasil, para comprovar qual é incidência real dos tributos citados no setor da construção civil.

As sociedades brasileira e argentina podem se beneficiar deste estudo. Tomando consciência da quantidade de tributos recolhidos pelas organizações e o impacto que isso causa no preço dos produtos e serviços, pois os tributos desse determinado setor interferem diretamente na economia dos países. Além de contribuições, a pesquisa também apresenta limitações.

Neste trabalho, houve algumas limitações, como as constantes mudanças na legislação brasileira e argentina, gerando uma grande quantidade de leis, decretos, medidas provisórias e constantes mudanças na forma de arrecadação dos tributos, dificultando uma análise comparativa em termos longitudinais e afetando diretamente os objetos de estudo pois o estudo baseou-se na legislação vigente em 2013.

Outra limitação foi a complexidade dos sistemas comparados, ambos com grande quantidade de tributos e obrigações acessórias que incidem sobre as empresas contribuintes. A análise e comparação baseadas apenas em uma empresa é uma considerável limitação da pesquisa, o que remete também a apenas um setor da economia, já que a empresa foi escolhida pela conveniência da disponibilidade em acesso aos dados, que representam um período de nove anos.

A impossibilidade de se generalizar os resultados também deve ser considerada como uma limitação, pois, apesar da similaridade entre os países, certos tributos não existem da mesma forma em ambos os países.

1.6 METODOLOGIA DA PESQUISA

Foi realizado um estudo comparativo entre a carga tributária incidente sobre uma construtora de obras públicas no Brasil e feita uma simulação dessa mesma empresa, caso estivesse instalada na Argentina, por meio de análise bibliográfica e documental direcionada aos principais tributos incidentes sobre o segmento.

Para a referida simulação, foram utilizados dados apurados dos tributos, montantes recolhidos e bases de incidência mais significativas em termos de recolhimento da empresa brasileira. Ademais, foi elaborada uma simulação da carga tributária incidente em uma empresa da atividade da construção civil, considerando a incidência tributária na Argentina. Essa empresa situar-se-ia na Província de Santa Fé, cidade de Rosário na Argentina e executaria suas obras e prestação de serviços nessa mesma província.

Essa empresa construtora está no mercado nacional desde 1989, situa-se no Estado de São Paulo, grande São Paulo e tem sede em Osasco. Tem características de PME e atua no setor específico de obras de infraestrutura no setor de energia elétrica, como subempreiteira na área de estruturas metálicas. Da construtora foi comparado o montante recolhido dos sete principais tributos com os recolhidos na Argentina para responder à questão da pesquisa e apontar melhores soluções administrativas.

Neste estudo, foram utilizadas as abordagens qualitativa e quantitativa. A abordagem quantitativa no momento da análise e coleta dos dados numéricos, quando foram levantados os montantes dos tributos recolhidos no Brasil, foi feita a análise estatística de média aritmética simples, que resultou na mensuração da carga de cada tributo incidente em um período de nove anos.

Foi utilizada a abordagem quantitativa juntamente com a qualitativa, necessária para analisar o ambiente, as pessoas físicas e jurídicas e o Estado inseridos e atuantes em todo o processo, apuradas neste estudo, por exemplo, o tipo de empresa estudada, seu setor e a importância na economia do Brasil. E no caso da simulação, a legislação vigente na Argentina.

Apesar de terem sido utilizadas ambas as abordagens, a abordagem predominante foi a qualitativa. A quantitativa foi utilizada em forma de média aritmética simples para condensar os valores dos tributos recolhidos, e a partir desses dados, fazer as análises necessárias aos objetivos dos administradores. Contudo, a avaliação geral da questão da pesquisa, das dúvidas e dos interesses levantados foi abordada qualitativamente.

Foi apresentada a questão pesquisa que se deseja responder e os objetivos geral e específico utilizados para chegar à questão proposta no estudo.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado como se segue:

- a) Introdução: apresentação do contexto, da justificativa, dos objetivos, da questão de pesquisa, das contribuições do estudo, da metodologia da pesquisa e da estrutura do trabalho;
- b) Revisão da literatura: apresentação do referencial teórico que embasa a pesquisa, com base em ideias e pesquisas de autores reconhecidos no meio acadêmico, para sustentar as hipóteses e conclusões buscadas na pesquisa;
- c) Metodologia da pesquisa: apresentação do tipo de pesquisa realizada, da abordagem, da forma de coleta e da análise dos dados;
- d) Análise dos dados: apresentação das comparações, da coleta de dados, da análise e da organização;
- e) Por fim, as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura é a base teórica reconhecida cientificamente para sustentar a pesquisa. Os autores e suas ideias foram explorados com vistas a compor a plataforma para dar sustentação acadêmica aos interesses, dúvidas e a questão que se deseja responder e também as conclusões para a pesquisa.

2.1 TRIBUTOS, INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E CARGA TRIBUTÁRIA

Conforme a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 3º do Código Tributário Nacional, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, podendo ser impostos, taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL, 1966).

No Brasil, os tributos são criados pela competência tributária, a faculdade dos entes tributantes do governo, como União, estados, Distrito Federal e municípios. Essa competência pode também ser definida como o poder tributário delimitado e dividido entre os entes políticos. (CARRAZZA, 2007; MACHADO, 2013).

Segundo Reis, Gallo e Pereira (2012), ao se tratar de tributos, uma das legislações a ser consultada é a Constituição Federal, que, em seu Capítulo I, Título VI, estabelece que União, estados, municípios e Distrito Federal podem instituir tributos, que se dividem em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

No Brasil, os tributos, de um modo geral, podem ser classificados em impostos nominados, residuais, extraordinários de guerra, taxas de polícia e serviços e contribuições de melhoria, que podem ser especiais, corporativos, de intervenção no domínio econômico e sociais, os quais podem ser para a seguridade social ou outras contribuições. (BARREIRINHAS, 2009; SILVA, 2011).

Os tributos no sistema tributário brasileiro, como relatam Siqueira e Ramos (2004), incidem principalmente sobre o capital, o trabalho e o consumo. Esses tributos também podem ser assim classificados: sobre vendas, com arrecadação de um montante fixo por

unidade vendida denominado de *ad rem* ou específica, e tributos *ad valorem*, estabelecidos por um percentual do preço ou da base de sua incidência.

O conjunto dos tributos compõe a carga tributária de um país, que pode ser definida como uma relação entre a receita tributária total arrecadada pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal, pelos municípios e o Produto Interno Bruto (PIB).

Para Siqueira e Ramos (2004), nem sempre é assumida para quem seria direcionada, ou seja, a incidência pode recair sobre certa parcela da sociedade, porém, quem realmente paga a conta é outro ente. Por exemplo, nas empresas, a carga tributária é repassada ou pelo menos se tenta fazer o maior repasse possível dos tributos, na tentativa de minimizar os custos, aumentar a lucratividade e garantir a competitividade da empresa. (SIQUEIRA; RAMOS, 2004).

Normalmente, para o governo, as empresas repassam completamente os tributos, incluindo-os nos seus custos de produção. A grande concorrência, principalmente com mercados externos, nos quais a carga tributária é muito diferenciada, pode influir no repasse tributário por parte das empresas. Esses repasses dos custos tributários nem sempre conseguem ser efetuados pelas organizações, que acabam absorvendo uma parte da carga tributária, fazendo com que sua lucratividade diminua e impacte a atividade econômica, por vezes até o ponto de precisar ser repensada em termos lucrativos.

2.2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

No que concerne à carga e à incidência tributária, Siqueira, Nogueira e Barbosa (2004) afirmam que a ideia da Teoria da Tributação Ótima se relaciona com o primeiro e o último princípio descritos por Smith (1776), cujo objetivo é entender como uma determinada receita tributária pode ser arrecadada pelo governo a um custo mínimo para a sociedade, considerando as diferenças de capacidade de contribuição dos indivíduos.

Ainda para Siqueira, Nogueira e Barbosa (2004), uma estrutura tributária considerada ótima tem ligação com as influências sofridas no Brasil e na Argentina. Além desse fator, também influenciam os instrumentos de controle fiscais utilizados pelos governos a preferência estrutural adotada pelas famílias dentro de cada sociedade e a consciência de bem estar buscada por cada indivíduo.

Conforme Smith (1776), os quatro princípios gerais que deveriam fundamentar um sistema tributário ótimo são: os indivíduos devem contribuir para a receita do Estado proporcionalmente às capacidades de seus rendimentos, o tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrado, ou seja, o valor e a forma a serem pagos devem ser claros ao contribuinte, todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente ao contribuinte e de forma que implique o menor custo possível.

Baseados em alguns dos princípios descritos por Smith (1776) que deveriam fundamentar um sistema tributário ótimo, surge a Teoria da Tributação Ótima. Essa teoria consiste basicamente em tornar os tributos uma forma básica de distribuição de renda, visando ao bem estar da maioria dos contribuintes, sem alterar suas decisões econômicas. Essa seria uma tributação considerada ideal para todos seus agentes, sejam as pessoas físicas, jurídicas ou o Estado.

A Teoria da Tributação Ótima, na visão de Siqueira, Nogueira e Barbosa (2004), pode ser entendida basicamente por dois teoremas: um afirma que todo equilíbrio competitivo é eficiente no sentido de Pareto, e o outro que toda alocação eficiente no sentido de Pareto pode ser alcançada por mecanismos de mercados competitivos.

2.3 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (PME) NO BRASIL

As empresas brasileiras estão enquadradas em razão de suas peculiaridades em determinada classificação, levando-se em conta sua receita bruta, a quantidade de funcionários e a atividade exercida, ou seja, venda, locação, produção ou prestação de serviços. (IMPOSTÔMETRO, 2013; SEBRAE, 2013).

Quando se trata de uma PME, pode ser classificada quanto ao porte de cada entidade empresarial. Essa classificação considera o número de trabalhadores empregados para os setores de comércio e serviços, de 20 a 99 colaboradores, e o rendimento anual da empresa, maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões. Essa categoria de empresas ocupa lugares consideráveis na economia do Brasil, pela geração de postos de trabalho e por constituir a maior parcela das entidades empresariais economicamente ativas no país. (SEBRAE, 2013).

As PME são definidas pela Resolução CFC nº 1255/09 como as que:

(a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito. (CFC, 2009).

Segundo a Resolução CFC nº 1.255 (CFC, 2009), as PME não têm a obrigatoriedade pública de prestação de contas, porém, elaboram demonstrações contábeis para informar aos usuários externos, que podem ser sócios, acionistas, administradores, credores, empregados e o público em geral. Essas demonstrações são: DRE, Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), Demonstração do Fluxo de caixa (DFC) e o Balanço Patrimonial (BP).

As demonstrações contábeis das PME informam aos usuários externos a posição financeira de empresa, informação essa que consta no BP. Seu desempenho se encontra na Demonstração do Resultado e nos fluxos de caixa da entidade. Além disso, as demonstrações contábeis também comprovam a responsabilidade dos administradores sobre os recursos que administram nas empresas. (CFC, 2009).

As informações constantes nas demonstrações contábeis das PME, para a Resolução CFC nº 1.255 (CFC, 2009), são utilizadas pelos usuários nos processos de decisão. Em razão da importância dessas informações, devem apresentar-se de forma compreensível aos seus principais usuários, os quais precisam ter pelo menos um conhecimento básico sobre atividades econômicas e contábeis.

As PME são classificadas no quadro 1 por meio de faixas de faturamento segundo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2013):

QUADRO 1 – Classificação das empresas pela Receita Bruta Anual

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2013).

Para o BNDES (2013) a receita operacional anual bruta no quadro 1, refere-se ao produto da venda de bens e serviços em operações de particulares, aos serviços prestados e ao resultado nas operações, não incluídas as vendas canceladas e os descontos concedidos.

Outro fator que influencia na classificação do porte das empresas é o setor de atuação no mercado e a quantidade de funcionários. A classificação atribuída pelo Serviço Brasileiro

de Apoio às Micro e Pequenas Empresas SEBRAE (2013) pode ser segundo a quantidade de trabalhadores empregados e quanto ao setor da economia no qual a empresa se enquadra.

Para elucidar a classificação das empresas pelo SEBRAE quanto ao número de funcionários e à área da setor da economia:

QUADRO 2 – Classificação quanto ao Setor e Funcionários

CLASSIFICACAO DAS EMPRESAS		
ÁREA DA ECONOMIA	QUANTIDADE DE EMPREGADOS	TAMANHO DA EMPRESA
INDÚSTRIA	até 19	Microempresa
	de 20 a 99	Pequena Empresa
	de 100 a 499	Media Empresa
	mais de 500	Grande Empresa
COMÉRCIO E SERVIÇOS	até 9	Microempresa
	de 10 a 49	Pequena Empresa
	de 50 a 99	Media Empresa
	mais de 100	Grande Empresa

Fonte: Adaptado de SEBRAE (2013).

A economia foi dividida no quadro dois em dois setores: o da Indústria e o de Comércio e Serviços. A quantidade de empregados varia de 19 até mais de 500, e as empresas podem ser Microempresas, Pequenas, Médias e Grandes.

Essas informações também são utilizadas em segmentos, como neste caso da pesquisa, que apurou os resultados das demonstrações de resultado de uma empresa construtora, a qual, segundo as classificações apresentadas, está enquadrada na legislação da PME.

Em 2006, segundo o SEBRAE (2013), as PME representavam um total de 99% das empresas no país, 20% do PIB, 28% do faturamento do setor privado e 2% do total das exportações no Brasil.

Projeções do SEBRAE (2013) para 2015 são que as PME alcançarão a quantidade de 8,8 milhões de empresas. Na referida projeção, as empresas também foram classificadas por setor: 4,8 milhões atuariam no comércio, 2,9 milhões se localizariam nos serviços e 1 milhão comporiam o setor da indústria.

Ainda em suas projeções, o SEBRAE (2013) relaciona o espírito empreendedor da população no Brasil com o aumento de PME que surgirão até 2015. Em 2000, havia 42 habitantes para cada empresa, em 2015, o estimado é 24 habitantes por empresa. Após as

justificativas do enquadramento da empresa estudada nas PME, elucida-se a importância da participação do Brasil e da Argentina no MERCOSUL.

As informações contábeis das PME também devem apresentar algumas características a mais, como ser relevantes, e seguir princípios, como da Materialidade, Confiabilidade, Primazia, Prudência, Integralidade, Comparabilidade e Tempestividade, além de ser equilibradas pelo seu custo benefício. (CPC, 2009).

Observados todos os princípios citados pelo CPC 35 (CFC, 2009) e considerando que eles estabelecem que a contabilidade deve ter uma linguagem uniforme para ser compreendida por todos os usuários, e que os princípios estão de acordo com o CFC, em consonância ao *International Financial Reporting Standard for Smalland Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*, é possível afirmar que a comparação proposta foi relevante, pois determina que a simulação na Argentina e a comparação com o Brasil podem ser feitas por meio das demonstrações.

2.4 MERCADO COMUM DO SUL (MERCOSUL)

Quanto à integração do Brasil e da Argentina no MERCOSUL e o fato de serem comparados os tributos entre empresas do mesmo segmento, as PME são bastante relevantes contabilmente, pois a legislação do Brasil rege as PME e essas mesmas regras são aplicadas no mesmo segmento na Argentina e representam a maioria das entidades empresariais economicamente ativas no país.

Nesse contexto está inserida a empresa estudada, sujeita às normas internacionais de Contabilidade. E como a Argentina participa do MERCOSUL, as informações das empresas estão enquadradas em normas contábeis semelhantes (NIYAMA, 2010).

A República Federativa do Brasil e a da Argentina são integrantes do MERCOSUL. Essa integração em um bloco econômico tem objetivos em comum. Segundo Bernal-Meza (2008) e Nakano (1994), alguns desses objetivos são a desoneração das exportações entre os países, uma maior integração econômica e a transição para um mercado comum e amplo. Além dos objetivos da integração pelo MERCOSUL, são gerados impactos nas cargas tributárias dos países participantes. Contudo, para alcançar esses objetivos, existem alguns entraves.

Um deles, como aponta Nakano (1994), são as diferenças entre as normas técnicas, sanitárias, tributações, principalmente as indiretas, as diretas e os próprios sistemas tributários desses países integrantes do MERCOSUL. Nesta pesquisa, serão considerados apenas os aspectos referentes à tributação nos países, mais especificamente em determinada empresa. Sobre a tributação de cada país existem algumas considerações.

O MERCOSUL foi inicialmente assinado, como relata Bernal-Meza (2008), por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, em 26 de março de 1991, no Tratado de Assunção. Esse Tratado baseia-se na livre circulação de bens, serviços e fatores da produção, caracterizando um regionalismo aberto, internacionalmente reconhecido pelo Protocolo de Ouro Preto, dotando o Tratado de personalidade jurídica internacional.

Desde a sua criação, outros países da América do Sul aderiram e, atualmente, o MERCOSUL é formado pela Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Bolívia, Chile, Peru, Colômbia, Equador e Venezuela, contando ainda com outras formas de participação, mesmo como “não associados”, caso da Guiana e do Suriname.

Os países membros, ainda para Bernal-Meza (2008), trabalham no aperfeiçoamento da união aduaneira, com objetivos de redução dos custos financeiros dessas transações, além de financiar programas para promover a convergência estrutural, desenvolver a competitividade e promover a coesão social, fortalecendo o processo de integração. (MERCOSUL, 1991).

Como relata Nakano (1994), existem várias diferenças entre normas técnicas, sanitárias, tributações indiretas e os próprios sistemas tributários dos países integrantes do MERCOSUL. Para que se alcance o objetivo principal, que seria a desoneração das exportações entre os países, alcançando assim uma integração econômica maior e uma transição para um mercado comum e amplo, seria necessário uma profunda reforma tributária em praticamente todos os países.

Ainda Nakano (1994) justifica que, atualmente, a integração econômica de países geograficamente limítrofes se torna inevitável, pois a economia mundial está cada vez mais integrada e competitiva. Nesse processo de integração, deverão ser revistas principalmente as diferenças entre os impostos cobrados, diretos e indiretos, os cumulativos, que geram maiores distorções, impostos sobre a renda e serviços pelos países, para que essa integração ocorra de forma cada vez mais conveniente a seus participantes.

2.5 VISÃO DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS DO BRASIL E DA ARGENTINA

Um sistema tributário tem por principal objetivo, além de financiar as despesas do Estado, o desenvolvimento social e econômico de um país. Esses objetivos podem ser resumidos em cinco premissas básicas:

- a) eficiência, que aperfeiçoa a alocação dos recursos para uma determinada receita;
- b) simplicidade, quando é relativamente barato no custo da arrecadação do fisco e pagamento dos contribuintes;
- c) flexibilidade, que é a capacidade de o sistema responder com facilidade às mudanças econômicas;
- d) transparência, quando traduz as preferências da sociedade e cada indivíduo sabe quanto está pagando de tributos;
- e) equidade, uma função de utilidade social que produza a receita tributária desejada e maximize o bem estar da sociedade. (SMITH, 1776; STIGLITZ, 2000).

No Brasil, de acordo com Barbosa e Barbosa (2004), a tributação incide basicamente sobre o consumo, a renda, a propriedade e a mão de obra político-econômica. Além do mais, esses tributos têm sua própria fonte de arrecadação que, no caso, estão distribuídos entre União, estados, municípios e Distrito Federal.

No entanto, observando os quadros comparativos 3,4 e 5, que listam os tributos do Brasil e da Argentina, é possível observar que ainda falta algo para a teoria se realizar na prática se comparado ao que realmente acontece nesses países, em razão da grande quantidade de tributos em ambos.

O IBPT (IMPOSTÔMETRO, 2013), no site sobre o “impostômetro”, divulga uma listagem com os tributos brasileiros. Os tributos listados em todo o Brasil estão divididos por suas competências, Federal, Estadual e Municipal. Na Argentina, para Margatiti (2013), os tributos também são divididos nas esferas Federal, Estadual e Municipal. Para exemplificar a grande quantidade de tributos incidentes nos dois países, foram elaborados 3 quadros com os nomes desses tributos, divididos pelas três esferas governamentais, adaptados do IBPT (IMPOSTÔMETRO, 2013) e de Margatiti (2013):

QUADRO 3 - Comparação dos Tributos dos países em nível Federal

Tributos na Esfera Federal dos Governos	
BRASIL	ARGENTINA
<p>FEDERAIS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC) 2. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) - "Salário Educação" 3. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) 4. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT) 5. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio à Pequena Empresa (SEBRAE) 6. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) 7. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) 8. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) 9 - Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) 10 - Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) 11 - Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) 12 - Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) 13 - Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) 14 - Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados) 15 - Contribuição Confederativa Patronal (das empresas) 16 - Contribuição Sindical Laboral 17 - Contribuição Sindical Patronal 18 - Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) 19 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) 20 - Contribuições aos órgãos de fiscalização profissional (OAB, CREA, CRECI, CRC, etc.) 21 - Contribuições de Melhoria 22 - Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - FUST 23 - Fundo Aeronáutico (FAER) 24 - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) 25 - Imposto de Renda (IR pessoa física e jurídica) 26 - Imposto sobre a Exportação (IE) 27 - Imposto sobre a Importação (II) 28 - Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) 29 - Imposto sobre operações de Crédito (IOF) 30 - IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados 31 - Contribuição Previdenciária - INSS: Empregados, Autônomos, Empresários e Patronal 32 - Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - FUNTTEL 33 - Fundo Nacional da Cultura 34 - Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) 	<p>IMPUESTOS NACIONALES</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto a las ganancias de personas físicas 2. Impuesto a las ganancias de sociedades 3. Impuesto a la renta mínima presunta 4. Impuesto originado en la prohibición de ajustes de Estados Contables por efecto de inflación 5. Impuesto por ajustes en precios de transferencias 6. Derechos de exportación 7. Retenciones por exportaciones agrícolas 8. Derechos de importación 9. Tasas de aduana 10. IVA importación 11. Tasa de estadística 12. Impuesto al monotributo 13. Retenciones sobre salarios para ANSESS 14. Retenciones sobre salarios para PAMI 15. Expropiación cuota ahorro jubilatorio ex.-AFJP 16. Contribuciones patronales para ANSESS 17. Contribuciones patronales para PAMI 18. Contribuciones para asignaciones familiares 19. Cargo por previsión de despidos laborales simples 20. Cargo por previsión de doble indemnización 21. Cargo por previsión riesgo de accidentes de trabajo. 22. Aportes para Fondos de desempleo gremial. 23. Impuesto sobre fletes internacionales 24. Impuesto a la transferencia de inmuebles 25. Impuesto sobre débitos y créditos bancarios 26. IVA sobre servicios al 27 % 27. IVA sobre compras al 21 % 28. IVA sobre compras al 10,5 % 29. Impuesto sobre gas y combustibles líquidos 30. Tasa de kerosene, gas-oil y diesel-oil 31. Impuestos internos 32. Impuesto adicional de emergencia cigarrillos 33. Impuesto a compra-venta de acciones 34. Impuesto adquisición de automóviles nuevos 35. Impuesto a premios de juegos de azar 36. Impuesto del CONFER, radio y televisión 37. Impuesto ITC transferencia combustibles 38. Cargo por sobre-consumo de gas y electricidad 39. Impuesto sobre peajes de autopistas 40. Impuesto sobre rentas financieras (proyectado). 41. Impuesto a la riqueza. Se aplica a los autos de más de \$70.000 (11% sobre el monto total). 42. Impuesto para la Agencia de Emergencia Vial. Se creó a principios de 2008, ante la gran cantidad de accidentes en las rutas, y se financia con un 1% adicional al Impuesto Automotor.

Continúa

<p>35 - Taxa Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)</p> <p>36 - Taxa Ambiental</p> <p>37 - Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro</p> <p>38 - Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)</p> <p>39 - Taxas CVM (Comissão de Valores Mobiliários)</p> <p>40 - Taxas de Outorgas (Radiodifusão, Telecomunicações, Transporte Rodoviário e Ferroviário, etc.)</p> <p>41 - Taxas IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente)</p> <p>42 - Contribuição ao FUNRURAL</p> <p>43 - Taxas de Fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) Lei no. 9.961.</p> <p>44 - Taxa de Pesquisa Mineral DNPM (Portaria Ministerial 503/99)</p> <p>45 - Contribuição de 10% sobre o montante do FGTS em caso de despedida sem justa causa (Lei Complementar nº 111/2001)</p> <p>46 - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE: sobre Combustíveis, Royalties e Energia Elétrica.</p> <p>47 - Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar (MP 235/04)</p> <p>48 - FUNDAF - Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização.</p>	<p>Conclusão</p>
--	------------------

Fonte: Adaptado de IBPT (IMPOSTÔMETRO, 2013) e Margariti(2013, p.1, grifo nosso)

O quadro 3 refere-se à esfera federal de ambos os países, nos quais incidem a maior quantidade de tributos. Na esfera Federal dos governos, é possível observar 48 tributos no Brasil e 42 na Argentina, ou seja, uma diferença de apenas seis tributos.

Em se tratando do sistema tributário brasileiro, podem ser observadas algumas características, como incidência tributária de forma direta e indireta, determinação de bases de tributação, apuração dessas bases, aplicação de alíquotas em cada caso e, para algumas situações, isenções e retenções.

No Brasil, como afirmam Barbosa F. e Barbosa A. (2004), a tributação incide basicamente sobre o consumo, a renda e a propriedade. Ademais, esses tributos têm sua própria fonte de arrecadação que, no caso, estão distribuídos entre União, estados, municípios, Distrito Federal e Seguridade Social.

Essas características dos tributos brasileiros que incidem sobre as pessoas jurídicas determinam as empresas contribuintes de cada tributo, as bases de incidência, as alíquotas e os casos particulares de não incidência, isenções e retenções dos tributos que serão por elas recolhidos.

O quadro 4 complementa o anterior quanto à esfera Estadual:

QUADRO 4 - Comparação dos Tributos dos países em nível Estadual

Tributos na Esfera Estadual dos Governos	
BRASIL	ARGENTINA
TRIBUTOS ESTADUAIS	IMPUESTOS PROVINCIALES
1. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)	1. <i>Impuesto para infraestructura hídrica</i>
2. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	2. <i>Impuesto para Fondo desarrollo eléctrico provincial</i>
3. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)	3. <i>Impuesto Fondo especial grandes obras energéticas</i>
4. Contribuições de Melhoria	4. <i>Impuesto sobre tarifas para Secretaria de Energía</i>
5. Taxas do Registro do Comércio de Juntas Comerciais	5. <i>Impuesto sobre tarifas de agua, luz, gas y teléfonos por aumento em tasa de ingresos brutos, impuestos sobre operaciones bancarias no computables como crédito fiscal e incremento de aportes patronales.</i>
6. Taxa de Emissão de documentos estaduais	6. <i>Impuesto por infraestructura eléctrica de Santa Cruz</i>
	7. <i>Impuesto por Convenio Multilateral controlado por SICOM.</i>
	8. <i>Impuesto provincial sobre importes acreditados en cuentas abiertas en entidades bancarias SIRCREB</i>
	9. <i>Impuesto por operaciones en otras provinc. a cargo de agentes de percepción y retención SIRCAR</i>
	10. <i>Impuesto por ingreso bruto en transporte de gas</i>
	11. <i>Impuesto Fondo provincial de compensación tarifas</i>
	12. <i>Impuesto del IFondo fiduciario de subsidio residencial</i>
	13. <i>Impuestos en urbanizaciones residenciales cerradas</i>
	14. <i>Tasas sustitutivas de otros impuestos provinciales</i>
	15. <i>Impuesto provincial del Fondo educativo</i>
	16. <i>Impuesto de sellos provinciales</i>
	17. <i>Tasa de actuaciones judiciales y administrativas</i>
	18. <i>Impuesto inmobiliario provincial</i>
	19. <i>Tasa contributiva de mejoras rurales</i>
	20. <i>Impuestos sobre operaciones de transporte (COT)</i>
	21. <i>Impuesto por canon al gas patagónico</i>
	22. <i>Impuesto a Ingresos brutos provinciales</i>

Fonte: Adaptado de IBPT (IMPOSTÔMETRO, 2013) e Margariti(2013, p.1, grifo nosso).

Com relação à esfera Estadual dos governos no Brasil, há apenas seis tributos, e na Argentina, 22, uma diferença considerável.

Na Argentina, o *Congreso General Constituyente*, na forma da Constituição Política Nacional da Argentina, classifica os tributos do sistema tributário em três categorias: impostos, taxas e contribuições. Os impostos são pagamentos exigidos do contribuinte de

forma obrigatória pelo Estado. As taxas e contribuições são geralmente mais baixas do que o valor do imposto e tendem a compensar o Estado por qualquer atividade específica, como um serviço individual prestado ao contribuinte. (ARGENTINA, 1994, tradução nossa).

O quadro 5 representa a esfera Municipal dos países:

QUADRO 5 - Comparação dos Tributos dos países em nível Municipal

Tributos na Esfera Municipal dos Governos	
BRASIL	ARGENTINA
TRIBUTOS MUNICIPAIS 1. Contribuições de Melhoria 2. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) 3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) 4. Imposto sobre Transmissão Bens Inter vivos (ITBI) 5. Taxa de Coleta de Lixo 6. Taxa de Combate a Incêndios 7. Taxa de Conservação e Limpeza Pública 8. Taxa de Emissão de documentos municipais 9. Taxa de Iluminação Pública 10. Taxa de Licenciamento e Alvará Municipal	IMPUESTOS MUNICIPALES 1. <i>Impuesto por derecho de registro e inspección (DReI)</i> 2. <i>Impuesto municipal por publicidade en góndolas de Supermercados</i> 3. <i>Impuesto de abasto municipal para alimentos perecederos ingresados desde otros Municipios</i> 4. <i>Impuesto a proveedores no-residentes por facturación de Insumos y Servicios a empresas instaladas en jurisdicción del Municipio.</i> 5. <i>Impuesto municipal para obras de infraestructuras</i> 6. <i>Impuesto municipal por transporte de alimentos</i> 7. <i>Impuesto-tasa municipal de cementerios</i> 8. <i>Gravamen municipal por servidumbre de red pública</i> 9. <i>Impuesto por alumbrado público en tarifa de luz</i> 10. <i>Impuesto de alumbrado, barrido y limpieza (ABL)</i> 11. <i>Impuesto a patentes de automotores</i> 12. <i>Impuesto sobre lanchas y aeronaves</i> 13. <i>Impuesto sobre bienes inmuebles</i> 14. <i>Tasa de pavimentos y cloacas</i> 15. <i>Impuesto por tendido de red de agua potable</i> 16. <i>Impuesto por extensión de la red de gas</i> 17. <i>Impuesto por terrenos baldíos</i> 18. <i>Impuesto sobre casas y departamentos descupados</i> 19. <i>Impuesto por publicidade en la vía pública</i> 20. <i>Impuesto por publicidade en rodados.</i>

Fonte: Adaptado de IBPT (IMPOSTÔMETRO, 2013) e Margariti(2013, p.1, grifo nosso).

Na Argentina pelo quadro 5, incidem 20 tributos, e no Brasil, apenas 10, a metade. Todavia, como analisado e fundamentado adiante, na Argentina, os tributos em nível municipal referem-se somente às taxas das prefeituras para limpeza e iluminação. Já no Brasil, existe a figura do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que tem um impacto na carga tributária das empresas, incluindo a empresa construtora abordada no estudo.

Ainda sobre tributos no Brasil, Reis, Gallo e Pereira (2012) relatam a existência da incidência de vários deles, como os da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, existindo ainda as contribuições sociais e parafiscais, com finalidades específicas.

Pelo exposto, são 64 tributos no Brasil e 84 na Argentina, distribuídos entre todas as três esferas do governo. Nesta pesquisa, não serão analisados todos os tributos. Os quadros comparativos foram elaborados para exemplificar e informar aos leitores sobre a grande quantidade dos tributos existentes nos países estudados. Serão abordados e melhor explicados apenas os principais que incidem na empresa, em razão do estudo comparativo.

Pela observação e comparação dos tributos apresentados do Brasil e da Argentina, por meio dos quadros comparativos de esferas de governo, é possível afirmar que são similares em alguns aspectos. O que mais se destaca é o fato de ambos os países serem Repúblicas Federativas, ou seja, terem sua administração descentralizada pelos níveis de governo, mas seguindo uma hierarquia, em que cada nível tem algumas atribuições singulares e competências.

No Brasil, os principais tributos apresentados são de competência da União, dos estados e municípios; a Argentina, por se tratar igualmente de República Federativa, tem as mesmas três competências.

Em ambos, há a figura dos distritos federais, que são as capitais dos países. No Brasil, o Distrito Federal (DF), e na Argentina, a *Ciudad Autonoma de Buenos Aires (CABA)*, com uma maior centralização de decisão dentro do país, abrangendo os tributos nas esferas governamentais. O caso específico da capital não será abordado, pois se busca uma análise direcionada das cargas tributária das entidades empresariais.

A incidência de cada tributo na empresa selecionada e sua representatividade nas respectivas cargas tributárias será analisada mais detalhadamente no próximo capítulo, em que serão comparados dados quantitativos de uma empresa brasileira e sua projeção com uma simulação, caso estivesse sob a tributação argentina.

Para maiores informações, foi adotada a estratégia de utilizar o nome em sua forma real; ou seja, no caso da Argentina, os tributos permanecem no idioma espanhol, em virtude de dois fatores. Primeiramente, entende-se que, por serem línguas de mesma raiz, os leitores costumam ter um entendimento quase completo do significado. Outro motivo seria o conhecimento por parte do leitor de vocabulários específicos, utilizados em cada área. Dessa forma, pretende-se trazer um nível maior de informações.

Foram expostos os tributos totais de cada país para dar uma visão geral da quantidade que existe e da incidência nas esferas de governo.

Dos tributos expostos foram selecionados apenas os que incidiram na construtora brasileira para a simulação, que são sete. Esses sete tributos são os mais significativos em montantes de recolhimento para a empresa, listados a seguir:

QUADRO 6 – Comparação dos tributos incidentes na empresa

NÍVEIS DE INCIDÊNCIA	TRIBUTOS CONSTRUTORA BRASIL	NIVELES DE INCIDENCIA	TRIBUTOS CONSTRUCTORA ARGENTINA
TRIBUTOS FEDERAIS	IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)	TRIBUTOS FEDERALES	IMPUESTO A LAS GANANCIAS
	CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)		CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL
	CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)		IMPUESTO SOBRE LOS CRÉDITOS Y DÉBITOS BANCARIOS
	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO (CSLL)		IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA
	FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)		IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS BRUTAS
	INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL (INSS)		CONVENIO MULTILATERAL
TRIBUTOS ESTADUAIS		TRIBUTOS PROVINCIALES	DERECHO DE REGISTRO E INSPECCIÓN (DReI)
TRIBUTOS MUNICIPAIS	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)	TRIBUTOS MUNICIPALES	

Fonte: Da autora.

Ainda sob o aspecto da comparação dos sistemas tributários, cabe salientar que os tributos não equivalem exatamente, na sua tradução literal, uns aos outros. Seria uma comparação aproximada, já que as incidências e as competências são distintas, entre outros fatores. Os quadros refletem uma visão global comparativa dos tributos, sem se ater a cada um e à sua representatividade para a empresa:

GRÁFICO 1 – Distribuição dos

tributos do



Fonte: Da autora.

Afirma-se em ambos os países no gráfico 1 que a maioria dos tributos se concentra no nível federal do governo. Na Argentina, em nível estadual, a quantidade dos tributos

corresponde a mais do que o dobro no Brasil, e em nível municipal, ao dobro; porém, no nível municipal, diferentemente do nível estadual, a quantidade dos tributos não significa arrecadação expressiva na Argentina, pois só representam contribuições.

2.6 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NO BRASIL

No Sistema Tributário Brasileiro, são observadas algumas características. O país é federalista e, oficialmente, seu imposto sobre a renda deve ser progressivo. São observados alguns tributos cumulativos, seletivos e externalidades positivas e negativas.

Conforme Barbosa e Barbosa (2004), o federalismo surgiu com a proclamação da República em 1891, em que foi criada a organização político-administrativa do Brasil, vigente até os dias de hoje. Essa federação abrange três níveis de governo autônomos: União, estados e municípios.

O regime federalista implica uma estrutura de governo descentralizada, baseando-se em pelo menos um desses três princípios: “a alocação eficiente dos recursos nacionais, o aumento na participação política da sociedade e na proteção das liberdades básicas e dos direitos individuais dos cidadãos”.

O federalismo brasileiro caracterizava-se pela concentração excessiva no poder central. Após 1980, o Brasil entrou em uma época de mudanças institucionais que aumentaram na década de 1990, e alguns dos principais eventos foram:

uma recentralização de receita promovida pela União, a reforma parcial do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação o ICMS, a guerra fiscal entre os estados, a provisão pública de educação, a previdência social dos servidores públicos, o endividamento das unidades subnacionais de governo e a Lei de Responsabilidade Fiscal. (BARBOSA; BARBOSA, 2004, p. 293).

Ainda segundo Barbosa e Barbosa (2004), o regime federalista do Brasil continua em processo de mudança e, para se preocupar com a transparência, deve ser flexível, acomodando as transformações nas atribuições que acontecem com o passar do tempo. Além disso, deve ser considerado que a organização federativa implica a distribuição das competências do estado entre os três níveis do governo.

Essa distribuição pode ser entendida sob a ótica da Teoria da Tributação Ótima, que se baseia no princípio fundamental de que o objetivo da sociedade é o bem estar dos seus

indivíduos. No Brasil, a distribuição das competências tributárias se especializou no sentido de adotar, para cada nível de governo, uma base tributária, ou seja, cada tributo fica a cargo de determinada esfera governamental.

A característica progressiva no Brasil, para Siqueira e Ramos (2004), é aquela na qual o sistema tributário oficialmente denomina-se progressivo, ou seja, a relação entre o tributo devido sobre a renda cresce quando a mesma aumenta.

Entretanto, na prática, parece muito mais regressivo do que progressivo, considerando-se o recolhimento de alguns tributos como, por exemplo, o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), quando se consideram os diversos tipos de renda, como salários, dividendos, juros sobre o capital próprio, entre outros, e a incidência, que difere daquela sobre quem o tributo é incidente, no caso dos tributos indiretos.

A SRFB divulga estudos sobre a progressividade do sistema tributário brasileiro, comparando a carga sobre os salários e verificando um aumento na tributação sobre a renda e, por consequência, na carga total do assalariado. Alguns desses estudos concluíram que a tributação sobre o consumo chega a ser regressiva. (BRASIL, 2002).

Segundo o IBPT, a carga tributária no Brasil tem sua base de incidência em porcentagens sobre o PIB, dividida da seguinte forma: 48% nas vendas e consumo, 24% nos salários e mão de obra, 21% na renda e lucros, 3% no patrimônio e 4% em outros menos expressivos. (IBPT, 2010).

Um tributo é cumulativo, segundo Siqueira e Ramos (2004), quando é cobrado nas diversas fases da produção, sem descontar o cobrado na fase anterior. Se não se acompanha o processo com uma compensação desses tributos, pode haver uma grande distorção, acarretando bitributação e deixando esses produtos sem competitividade de mercado. Os tributos ditos cumulativos incidem principalmente sobre os serviços, produção e venda de bens.

Além dos tributos cumulativos, incidem os seletivos, utilizados pelo governo para aumentar as receitas fiscais. Sampaio (2004, p. 197) afirma que os impostos seletivos e os cumulativos são utilizados para os fins de aumento da arrecadação, em razão de “sua fácil definição, volumes elevados de vendas, demandas inelásticas e ausência de substitutos”. Outra utilização dos impostos seletivos pode ser observada no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e das contribuições sociais, dentre outros tributos para correção de externalidades negativas.

Os problemas sociais e as conseqüentes despesas que o consumo de bebidas, combustíveis e cigarros causam à sociedade geram muitas externalidades negativas. Toda a sociedade arca com esse ônus. Como aponta Andrade (2004), para cuidar das doenças causadas pelo consumo de cigarros e bebidas alcoólicas, o governo brasileiro sobretaxa esses produtos, na intenção de reverter sua arrecadação, com vistas a minimizar os efeitos negativos causados à sociedade.

Essa tributação é baseada nos bens meritórios. O governo interfere gerando a tributação corretiva, preventiva, com o intuito de diminuir o consumo desses produtos, tratar as conseqüências do consumo e manter os níveis socialmente ótimos. Essa tributação é denominada seletiva por incidir em determinados produtos que causam algumas externalidades negativas.

2.7 TRIBUTOS INCIDENTES NA CONSTRUTORA NO BRASIL

Todos os tributos que a construtora brasileira recolheu no período analisado de nove anos, em ordem decrescente por montante recolhido, conforme elucidado a seguir, foram: Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ); Contribuição Previdenciária para o Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA); Impostos diversos; emolumentos e Contribuições Sindicais; Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF); Imposto sobre Operações de Crédito Câmbio e Seguros (IOF) e Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

O ICMS, IPVA, CPMF, IOF, IPTU e Impostos diversos emolumentos e contribuições sindicais foram apurados, porém, não significaram parcela representativa nos recolhimentos da empresa; portanto, não foram tratados no referencial teórico.

A seguir, serão detalhados os sete tributos que tiveram relevância em termos de recolhimentos: IRPJ, INSS, ISS, CSLL, FGTS, COFINS e PIS, os quais compuseram a carga tributária da empresa brasileira.

2.7.1 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

O IRPJ incide sobre a renda das pessoas jurídicas por opção ou determinação legal. Trata-se, na visão de Lemgruber (2004), Reis, Gallo e Pereira (2012) e BRASIL (2013b), do segundo maior em importância de arrecadação no Brasil. É apurado por meio do Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e SIMPLES Nacional nas empresas. Atualmente, busca-se uma maior neutralidade na incidência desse imposto, impulsionada principalmente pela tendência internacional do mercado, incluindo ainda a redução de suas alíquotas. Os contribuintes do IRPJ são as pessoas jurídicas e as empresas individuais. As disposições tributárias do IRPJ aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo. As empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias também são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja atribuída, independentemente da natureza, espécie ou existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto. Nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto será efetuada na data do evento.

A alíquota de 15% incide sobre pessoa jurídica comercial, civil ou que explore atividade rural. Recolherão o imposto sobre o lucro real, apurado em conformidade à legislação vigente. Aplica-se um adicional de 10% sobre a parcela do lucro real que exceder o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês do período da apuração, inclusive nos casos de incorporação, fusão, cisão e extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, e pessoa jurídica que explore atividade rural. Essa alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas. (BRASIL, 1995).

As empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica, telecomunicações, saneamento básico ou que exploram a atividade de transporte coletivo de passageiros devem aplicar a alíquota de 6% na apuração trimestral ou anual do imposto.

Anualmente, de acordo com a Secretaria da Receita do Brasil (BRASIL, 2013b), as empresas podem optar pela forma de tributação que mais se enquadra ao seu perfil, observando as disposições e obrigatoriedades fiscais. No caso do SIMPLES Nacional, a opção deve ser feita até o último dia útil de janeiro. Pela opção desses regimes de recolhimento, é feita a apuração do IRPJ e da CSLL.

A opção pela apuração por meio do lucro presumido do IRPJ e da CSLL é anual, e são apurados trimestralmente. As alíquotas incidentes são de 15% ou 6% para o IRPJ e 9% ou 15% para a CSLL, conforme cada atividade. A base pode variar entre 1,6% e 32% sobre o faturamento, predeterminados pela legislação tributária. Para optar pelo lucro Presumido, a receita bruta total deve ser de até R\$ 78 milhões do ano-calendário anterior. As empresas optantes do Lucro Presumido não podem aproveitar os créditos do PIS e da COFINS, por estarem fora do sistema não cumulativo.

No caso do Lucro Real, a apuração pode ser anual ou trimestral. Quando se opta pelo Lucro Real anual, as empresas fazem o recolhimento do imposto mensalmente, por estimativa com base no faturamento mensal, segundo o enquadramento de cada atividade. Existe a possibilidade de reduzir ou suspender o recolhimento do IRPJ e da CSLL, caso ocorra lucro real efetivo menor do que o estimado ou prejuízo.

Ao final do exercício, faz-se a apuração total para os tributos e os recolhimentos complementares, ou pode sobrar um crédito para ser descontado posteriormente. Caso a empresa opte pelo Lucro Real trimestral, o IRPJ e a CSLL são calculados com base no resultado apurado no final de cada trimestre isoladamente. O montante a ser recolhido pode ser parcelado em até três vezes sem juros na primeira e 1% de juros e incidência da SELIC nas demais.

A tributação sobre o Lucro Real é regida pelos artigos 246 a 515 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº3.000/1999). O Lucro Real também pode ser adotado por opção da empresa por planejamento tributário. Estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas inseridas na Lei no. 9.718/1998, artigo 14:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses

do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013)

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

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

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

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

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc. I, d). (BRASIL, 1998, p.3).

A base de tributação do Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação vigente. Para a determinação do lucro líquido do exercício, somam-se ao lucro operacional os resultados não operacionais e as participações.

2.7.2 INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL (INSS)

Para Barbosa e Barbosa (2004), trata-se da contribuição social mais relevante em receita para a previdência, incidindo sobre a folha de pagamentos das empresas ou sobre as receitas. Contribuem os empregados, os empregadores e contribuintes rurais, com diferentes alíquotas. Suas bases e alíquotas de contribuição são diferentes em cada categoria de contribuição.

As contribuições previdenciárias incidem nas empresas e entidades equiparadas pela legislação. A base é a folha de pagamentos, com exceções nas quais a base da contribuição previdenciária é sobre a receita, como o produtor rural pessoa jurídica, a agroindústria, a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional e empresas enquadradas na Lei nº 12.546, de 2011.

Para as pessoas jurídicas ou equiparadas, a alíquota é de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, a partir de 1º de março de 2000. Há um acréscimo de

1%, 2% ou 3% por riscos em que a atividade se enquadra legalmente de leve, médio ou grave, em caso de incapacidade laborativa.

As alíquotas da contribuição para outras entidades e terceiros são variáveis e incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestam serviços. Essas alíquotas também dependem da atividade da empresa.

Caso o segurado, incluindo os temporários, atue sob exposição a agentes nocivos prejudiciais à sua saúde e integridade física que justifiquem uma aposentadoria especial, o INSS é devido pela empresa ou equiparado a uma contribuição adicional destinada ao financiamento dessas aposentadorias especiais.

Os contribuintes individuais devem recolher 11% em uma Guia da Previdência Social (GPS), com o código de recolhimento específico. Cada segurado possui uma inscrição utilizada no momento do recolhimento para sua identificação.

O salário de contribuição pode ser definido como o montante total dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, incluindo adiantamentos decorrentes de reajustes salariais durante o mês, observando-se os limites mínimo e máximo de contribuição. No quadro 7 estão as faixas salariais e limites de contribuição:

QUADRO 7 – Faixas de Contribuição ao INSS

VALORES VIGENTES para CONTRIBUIÇÃO MENSAL	
Tabela de contribuição dos segurados empregados, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de Janeiro de 2013	
Salário-de-contribuição (R\$)	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)
Até R\$ 1.247,70	8,00
De R\$ 1.247,71 até R\$ 2.079,50	9,00
De R\$ 2.079,51 até R\$ 4.159,00	11,00
Portaria Interministerial MPS/MF nº 15, de 10 de janeiro de 2013	
Contribuição dos segurados contribuintes individual e facultativo	
Salário-de-contribuição (R\$)	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)
R\$ 678,00	5,00*
R\$ 678,00	11,00
R\$ 678,00 até R\$ 4.159,00	20,00
* Alíquota exclusiva do microempreendedor individual e do segurado (a) facultativo (a) que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência.	

Fonte: Adaptado de Brasil (2013d).

O limite máximo do salário de contribuição do INSS é definido pelo Ministério da Previdência Social (MPS), conforme o quadro 7. O limite mínimo equivale ao piso salarial legal ou normativo da categoria ou ao piso estadual, conforme Lei Complementar nº 103, de 2000, e inexistindo esses para o salário mínimo.

As empresas devem fornecer aos trabalhadores o comprovante de pagamento dos valores da remuneração e do desconto da contribuição previdenciária, com sua identificação completa, devendo nele constar o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e o número de inscrição do contribuinte individual do INSS.

São responsabilidades da empresa quanto ao recolhimento:

- I - pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais;
- II - pela arrecadação, mediante desconto na remuneração paga, devida ou creditada, e pelo recolhimento da contribuição dos segurados empregado e trabalhador avulso a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição;
- III - pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário de contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003;
- IV - pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário de contribuição e pelo recolhimento da contribuição ao SEST e ao SENAT, devida pelo segurado contribuinte individual transportador autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista) que lhe presta serviços;
- V - pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento da contribuição do produtor rural pessoa física e do segurado especial incidente sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente dessas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física;
- VI - pela retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, e pelo recolhimento do valor retido em nome da empresa contratada;
- VII - pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente de qualquer forma de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, devida pela associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional;
- VIII - pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da realização de evento desportivo, devida pela associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, quando se tratar de entidade promotora de espetáculo desportivo. (BRASIL, 2013d, p.1).

O desconto da contribuição social previdenciária dos funcionários e a retenção da contribuição de 11% sobre o valor da nota fiscal da empresa prestadora de serviço são de responsabilidade das empresas.

Em caso de “segurado terceirizado” ou “prestador de serviços autônomo”, também existe retenção da empresa. É possível ainda a contribuição na modalidade de recolhimento

como “Segurado Facultativo”, “Empregador Doméstico” e “Contribuinte Individual”. Essas formas de contribuição não serão abordadas nesta pesquisa, que trata apenas do recolhimento das pessoas jurídicas tomadoras do serviço.

Eventualmente, o governo brasileiro sanciona leis para incentivos fiscais, o que ocorreu recentemente com a Desoneração. Com a Lei nº 12.844/2013, surgiram as novas regras para aplicação da desoneração da folha de pagamento para a construção civil.

Com a nova lei atuando nas obras matriculadas no Cadastro Específico no INSS (CEI) até 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária patronal continua 20% sobre o total da base da folha de pagamento e em GPS, com retenção sobre os serviços tomados em 11% até o final da obra.

Nas obras matriculadas no CEI entre 1 de abril de 2013 até 31 de maio 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária patronal será de 2% sobre a receita bruta, por meio de Documento de Arrecadação Fiscal (DARF), código 2991. A retenção sobre os serviços tomados será de 3,5% até o fim da obra. Caso a empresa tenha recolhido 20% sobre a folha, deverá calcular e pagar 2% sobre a receita bruta, com acréscimos de juros e multa e compensar a previdência que pagou a maior.

Nas obras matriculadas no CEI em 1 de junho de 2013 até 31 de outubro de 2013, as empresas devem encaixar uma das duas formas de recolhimento da contribuição previdenciária patronal. Ou recolhem 20% sobre o total da base da folha de pagamento, por GPS, com retenção sobre os serviços tomados de 11%, ou 2% sobre a receita bruta, por meio de DARF, código 2991, e retenção sobre os serviços tomados de 3,5%. A segunda opção só pode ser exercida pelas empresas que recolheram a contribuição do mês de junho de 2013 por essa forma e no prazo estabelecido de 19 de julho de 2013.

Nas obras matriculadas no CEI após 1 de novembro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária patronal será de 2% sobre a receita bruta, por meio de DARF, código de 2991, e retenção sobre os serviços tomados de 3,5% até o final da obra.

2.7.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN)

O ISSQN ou ISS é um imposto municipal, conforme art. nº 155, II da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Somente os municípios têm competência para instituí-lo, com exceção do Distrito Federal art.156, III da Constituição Federal.

O fato gerador do ISS é a prestação de serviço por empresas ou profissionais autônomos executados em municípios diferentes dos domicílios fiscais dos prestadores. Os serviços nos quais o ISS incide constam na lista de serviços da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003). Para Sampaio (2004), incide sobre o faturamento bruto dos serviços de natureza profissional. Os municípios e o Distrito Federal atribuem na maioria dos casos a responsabilidade pelo recolhimento aos tomadores dos serviços.

O recolhimento ocorre no município onde o serviço foi efetivamente executado, como por exemplo, limpeza de imóveis, segurança, construção civil, fornecimento de mão de obra no estabelecimento do cliente que é o tomador dos serviços.

Calcula-se a base sobre o valor das prestações de serviço entre municípios, comprovadas por contratos e sobre os documentos legais, como notas fiscais de serviços e outros. Suas alíquotas variam entre os municípios de 2% a 5%.A União, por meio da Lei nº 116 de 2003, fixou a alíquota máxima nos 5% (BRASIL, 2003).

2.7.4 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A CSLL é uma contribuição social em nível federal sobre o lucro das empresas. Segundo Barbosa e Barbosa (2004) e a Constituição Federal de 1988, a CSLL incide sobre pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do imposto de renda, para o financiamento da seguridade social. Suas alíquotas variam entre 9% e 15%, conforme o caso de atividade da empresa, tendo como base o valor do resultado do exercício trimestral ou anualmente. Apresenta variações de acordo com a modalidade de tributação quanto ao Lucro Presumido ou Real.

São contribuintes da CSLL as pessoas jurídicas e as equiparadas residentes no país. As alíquotas da CSLL são: 15% para as pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização, e 9% para as demais pessoas jurídicas. A

apuração desta contribuição acompanha a forma de tributação do IRPJ, no que se refere à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, a penalidades, a garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação (BRASIL, 2013c).

A apuração e o recolhimento pela pessoa jurídica para o IRPJ determinam a apuração e o pagamento da CSLL. A contribuição será determinada com base no resultado, presumido ou arbitrado, em períodos de apuração trimestrais, que se encerram nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano fiscal.

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real trimestral devem apurar trimestralmente a CSLL. Essa contribuição pode ser apurada anualmente, com recolhimentos mensais estipulados sobre a base de cálculo estimada, desde que também apure o IRPJ anualmente. Para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, a base de cálculo da CSLL em cada trimestre é apurada com base no resultado presumido ou arbitrado (BRASIL, 2013b).

As pessoas jurídicas devem recolher a CSLL nas agências bancárias arrecadoras de receitas federais, por meio de DARF, utilizando o código devido para cada pagamento, que pode ser para recolhimentos anuais, mensais, trimestrais e regime arbitrado, entre outros recolhimentos.

O pagamento da CSLL, segundo a SRFB (BRASIL, 2013b), tem vencimentos e formas de pagamento diferenciadas, de acordo com sua apuração: trimestral, mensal por estimativa e postergada.

A CSLL apurada trimestralmente poderá ser paga em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, no valor mínimo de R\$ 1.000,00 (um mil Reais) de cada quota, que vencem no último dia útil de cada mês subsequente ao de encerramento do período de apuração. A primeira quota não tem juros, a segunda tem juros de 1% e a terceira é acrescida da taxa SELIC dos meses anteriores, mais 1 % de juros no mês do pagamento.

2.7.5 FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) foi instituído pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 (BRASIL, 1966). “O FGTS será regido por normas e diretrizes

estabelecidas por um Conselho Curador, composto por representação de trabalhadores, empregadores e órgãos e entidades governamentais, na forma estabelecida pelo Poder Executivo” (BRASIL, 1990).

Seus regentes, conforme a lei, são: Ministério do Trabalho, Ministério do Planejamento e Orçamento Ministério da Fazenda, Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, Caixa Econômica Federal e Banco Central do Brasil (BRASIL, 1990).

Trata-se de uma contribuição social, na qual os empregadores devem depositar, até o dia 7 de cada mês, mensalmente, mais a parcela referente ao 13º salário, em uma conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8 % da remuneração paga ou devida, no mês anterior, sobre a remuneração de cada trabalhador, somadas e declaradas mensalmente na Folha de Pagamentos.

Nessa remuneração estão incluídas: férias, horas extras, adicionais previstos em lei, como noturnos e de insalubridade, e 13º salário. Todos esses rendimentos serão considerados mensalmente para a base do recolhimento. No caso de menores aprendizes, o valor corresponde a 2% (BRASIL, 1990).

Além dos empregados regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), têm direito ao FGTS os trabalhadores rurais, temporários, avulsos, safreiros, que são os trabalhadores que atuam apenas no tempo das safras, os atletas profissionais e o diretor não empregado, que poderá ter o benefício quando equiparado à condição dos beneficiários do FGTS. O recolhimento mensal dura enquanto existir o vínculo ou a atividade (BRASIL, 1990).

As empresas que estiverem inadimplentes com seus recolhimentos de FGTS podem fazer a regularização na Caixa Econômica, por meio do parcelamento de sua dívida, seguindo a regulamentação estipulada e vigente na época. Os débitos que podem ser parcelados são os não inscritos em dívida ativa e os inscritos em dívida ativa, atualizados ou não. (FGTS, 2013).

O recolhimento do FGTS deve ser realizado em agências da Caixa, instituições financeiras conveniadas, loterias, *internet banking* ou canais de autoatendimento. Para o referido recolhimento mensal, deve ser utilizada uma guia de recolhimento do FGTS, a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia (GRF). A GRF é gerada via internet, por meio de um programa disponibilizado pela Caixa Econômica, o Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (SEFIP).

Para ter acesso a esse e a outros serviços relativos ao FGTS, as pessoas jurídicas devem possuir um certificado digital. Esse documento pode ser requerido em órgãos autorizados e contém uma chave de acesso aos serviços da Caixa. (FGTS, 2013).

O recolhimento do FGTS aos empregados domésticos, que era facultativo, passou a se tornar obrigatório pela nova legislação em 2013, incluindo outros direitos trabalhistas. Para o recolhimento, os empregadores de trabalhadores domésticos podem utilizar a Guia de Recolhimentos do FGTS (GFIP) ou uma GFIP avulsa. (FGTS, 2013).

Existem outros recolhimentos de valores do FGTS, como: multa rescisória, aviso prévio indenizado (em alguns casos), depósito do FGTS do mês da rescisão e do mês imediatamente anterior (caso não tenham sido depositados). Para o recolhimento desses valores, é utilizada a Guia de Recolhimentos Rescisórios do FGTS (GRRF), gerada da mesma forma que a GRF. A GRRF veio em substituição à Guia de Recolhimentos Rescisório do FGTS e da Contribuição Social (GRFC), a partir de primeiro de agosto de 2007.

Em caso de rescisão contratual por parte do empregador, sem justa causa, esse ficará obrigado a depositar na conta vinculada do trabalhador o FGTS, por meio da GRRF, mais importância igual a 50% do montante de todos os depósitos realizados na conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho, atualizados monetariamente e acrescidos dos respectivos juros. Caso ocorra a dispensa por culpa recíproca ou força maior, reconhecida pela Justiça do Trabalho, o percentual será de 20 %.

No caso da multa dos 50%, conforme a Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, foi autorizado um crédito de “complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS”, no montante de 0% a 15%, pelo enquadramento dos valores a serem pagos inicialmente, em classificação de faixas de valores, passando a multa rescisória do FGTS de 40% para aproximadamente 50%. Apenas os 40% referem-se a depósitos em favor dos empregados. (BRASIL, 2001).

Em algumas situações, o empregado pode fazer o saque de sua conta do FGTS, como: demissão sem justa causa; término de contrato com prazo determinado; rescisão do contrato por extinção total ou parcial da empresa; decretação de anulação do contrato de trabalho previstas em lei; rescisão do contrato por falecimento de empregador individual; rescisão do contrato por culpa recíproca ou força maior; aposentadoria; necessidade pessoal urgente e grave, decorrente de desastre natural causado por chuvas ou inundações que tenham atingido a área de residência do trabalhador, quando a situação de emergência ou o estado de

calamidade pública for assim mencionado, por meio de portaria do Governo Federal; suspensão do trabalho avulso; falecimento do trabalhador; titular da conta vinculada tiver idade igual ou superior a 70 anos, trabalhar ou seu dependente for acometido de neoplasia maligna, câncer, trabalhador ou seu dependente em estágio terminal, em razão de doença grave, quando a conta permanecer sem depósito por três anos seguidos, cujo afastamento tenha ocorrido até 13 de julho de 1990; trabalhador que permanecer por três anos seguidos fora do regime do FGTS, cujo afastamento tenha ocorrido a partir de 14 de julho de 1990, podendo o saque, neste caso, ser efetuado a partir do mês de aniversário do titular da conta, aquisição de moradia própria; liquidação ou amortização de dívida ou pagamento de parte das prestações de financiamento habitacional. (FGTS, 2013).

2.7.6 CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991 (BRASIL, 1991). Seus contribuintes são as pessoas jurídicas e as demais a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Não se enquadram as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES Nacional, regido pela Lei Complementar nº 123/2006. Para a base de cálculo, devem ser somadas todas as receitas auferidas, com exceções e exclusões previstas em lei. (BRASIL, 2013c).

A COFINS, segundo a SRFB (BRASIL, 2013c, p.1), incide sobre:

- a) o faturamento ou o auferimento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado; b) o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas em lei; c) a arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público.

Estão isentas, além das receitas decorrentes de exportação, o repasse de títulos por empresas públicas e sociedades de economia mista do Orçamento Geral da União; dos estados; do Distrito Federal e dos municípios; pelas empresas; exportação de mercadorias; serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior com ingresso de valores; fornecimento de mercadorias ou serviços com pagamento conversível para utilização em embarcações e aeronaves de tráfego internacional; transporte internacional de cargas e passageiros pelos estaleiros navais brasileiros em determinadas atividades; os fretes de mercadorias transportadas entre o país e o exterior por embarcações registradas de

acordo à legislação; algumas vendas realizadas à empresas comerciais exportadoras destinadas especificamente a exportação, conforme legislação; as atividades referentes as Leis nº 10.637, nº 10.833, e nº 10.865 e as receitas da venda de energia e qualquer atividade comercial diretamente com a Itaipu Binacional; entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei; templos de qualquer culto; partidos políticos; instituições de educação e de assistência social; instituições filantrópicas; recreativas; culturais; científicas e associações; sindicatos; federações e confederações; serviços sociais autônomos; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações; condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais e Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas. (BRASIL, 2013c).

Para a COFINS existe a Substituição Tributária, a incidência fixa sobre volumes que se referem a bebidas e Regimes Monofásicos, no caso dos produtos farmacêuticos, de higiene e correlatos, além da tributação nas importações conforme a Lei nº 10.865/2004.

A contribuição vigora no Regime Cumulativo, Lei nº 9.718 de 1998 e alterações, no qual não existe o desconto de créditos. Ademais, calcula-se o valor da contribuição diretamente sobre a base de cálculo, nesse caso, de 3%. Outro regime no qual vigora a COFINS é o Regime Não Cumulativo, pela Lei nº 10.637/2002 e alterações, e sua alíquota é de 7,6%. (BRASIL, 2013c).

2.7.7 CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

Os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), de acordo ao art. nº 239 da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988), e as Leis Complementares nº 7 de 07 de setembro de 1970, e nº 8 de 03 de dezembro de 1970, são contribuições sociais devidas pelas empresas.

Seus contribuintes são as pessoas jurídicas e as equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, incluindo: empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluindo as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes do SIMPLES Nacional, regido pela Lei Complementar nº123, de 2006. Para a base de cálculo, devem ser somadas todas as receitas auferidas, com exceções e exclusões previstas em lei. A incidência, isenções e imunidades do PIS são as mesmas da COFINS. (BRASIL, 2013c).

Para o PIS existe a substituição tributária, incidência fixa sobre volumes refere-se a bebidas e Regimes Monofásicos, para os produtos farmacêuticos, de higiene e correlatos. Além da tributação nas importações, Lei nº 10.865/2004, a contribuição vigora no Regime Cumulativo, da Lei nº 9.718 de 1998 e alterações, no qual não existe o desconto de créditos. Calcula-se o valor da contribuição diretamente sobre a base de cálculo e a alíquota incidente é de 0,65%. Outro regime no qual vigora o PIS é o Regime não cumulativo, pela Lei nº 10.637 de 2002 e alterações, com alíquota de 1,65%. Trata-se de regime não cumulativo idêntico ao recolhimento da COFINS, já detalhado, apenas com mudança na alíquota.

A incidência do PIS e da COFINS está suspensa em casos de: industrialização por encomenda de veículos, caso o pedido seja feito por pessoa sediada no exterior; pessoa jurídica preponderantemente exportadora; cereais *in natura*, como café, soja e cacau, máquinas; equipamentos e outros bens para utilização em portos; venda de desperdícios, resíduos ou aparas; material de embalagem a ser utilizado em mercadoria a ser exportada; Zona Franca de Manaus, máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papéis.

Os regimes especiais, além de terem apuração com incidência não-cumulativa e incidência cumulativa, possuem outros regimes diferenciados de apuração, com alíquotas e bases diferenciadas.

Nessas atividades, podem se enquadrar: instituições financeiras; agentes autônomos de seguros privados; associações de poupança e empréstimo; entidades; empresas de fomento comercial as *factoring*; operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil; receitas relativas às operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, e dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, quando auferidas por pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores; combustíveis; produtos farmacêuticos bebidas; embalagens; biodiesel; papel; produtos hortícolas e frutas; aeronaves; gás natural; fertilizantes; livros, entre outras atividades previstas em lei.

2.8 CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS NA ARGENTINA

A República Federativa da Argentina está localizada na América do Sul, geograficamente limítrofe com a República Federativa do Brasil. Ambos os países tiveram colonização europeia e evoluíram da condição de colônias. Além da grande extensão de

fronteiras que proporciona uma proximidade física entre os países, são observadas similaridades entre suas culturas e economias.

A língua de ambos deriva da mesma língua original, o Latim, o que facilita um pouco o entendimento, aproximando o significado de alguns vocábulos. Com tantas semelhanças físicas, culturais, econômicas e sociais, é de se supor que suas cargas tributárias, objetos deste estudo, sejam similares.

Uma breve evolução histórica do sistema tributário argentino, principalmente dos tributos mais expressivos em termos de incidência e arrecadação do ano de 1900 a 2008, pode ser assim descrita: de 1900 a 1940, houve uma predominância dos tributos indiretos, como direitos de importação e exportação, tributos internos sobre bebidas alcoólicas, fósforos e tributos sobre as vendas.

De 1940 a 1970, ocorreu um crescimento relativo dos tributos diretos, como tributos sobre os créditos, tributos sobre benefícios extraordinários, tributo sobre as rendas eventuais e tributo em substituição à transmissão gratuita de bens. De 1970 a 2008, houve um forte crescimento dos tributos indiretos, como o imposto sobre o valor agregado e os impostos internos. (CUADRA R., 2011, tradução nossa).

O Sistema Tributário Argentino, segundo Benzrihen et al. (2011, tradução nossa), mantém as suas características essenciais desde 2002. Apesar das tantas mudanças ocorridas desde então, continua tendo sua base de tributação sobre a renda, Imposto de Valor Agregado, retenções, tributos sobre cheques e contribuições patronais, que representam 90% dos recursos arrecadados pela *Administración Federal de Ingresos Públicos* (AFIP).

O Sistema Tributário Argentino é organizado em três níveis de governo. A Nação Federal é representada pelo Congresso Nacional. Os estados provinciais são compostos por 23 províncias e mais uma que se refere à Cidade Autônoma de Buenos Aires (CABA). O nível municipal é composto por mais de 2.000 municípios.

Para Benzrihen et al. (2011), os tributos nacionais são arrecadados pela Nação, os tributos provinciais pelas províncias e somente taxas ou contribuições municipais pelos municípios. No Brasil, a Nação equivaleria à União, e as províncias na Argentina referem-se aos estados. Para os municípios, é utilizada a mesma nomenclatura que no Brasil. (BENZRIHEN et al., 2011, tradução nossa).

Por meio de uma comparação da incidência tributária entre cada esfera do governo, Riboldi (2010, tradução nossa) analisa a importância de cada um desses tributos pelo impacto na carga tributária, afirmando que a receita total dos tributos nacionais corresponde em média anual no período a 25,28% em relação ao PIB, conforme tabela 1.

A tabela 1 ilustra como ocorre a divisão da incidência tributária na Argentina, durante um período de tempo, e as modificações ocorridas. Os dados apresentados estão em porcentagens e se referem ao período de 1991 a 2010:

TABELA 1 - Impacto Tributário Nacional

Tributos e competências das Esferas do Governo	Anos								Médias Totais %
	1991	1995	1999	2002	2005	2008	2009	2010	
Tributos da Nação									
Imposto sobre a Renda	1,26	2,51	3,56	3,04	5,49	5,30	4,97	5,44	
Imposto sobre Pessoa Física	0,30	0,75	1,05	1,12	1,53	1,70	1,69	1,65	
Imposto sobre a Pessoa Jurídica	0,84	1,53	1,92	1,39	3,48	3,20	2,86	3,40	
IGMP			0,26	0,17	0,21	0,10	0,11	0,11	
Outros	0,12	0,23	0,33	0,36	0,27	0,30	0,31	0,28	
Tributos sobre a Propriedade	0,29	0,16	0,37	0,22	0,38	0,33	0,38	0,40	
Tributos sobre Bens Pessoais	0,01	0,12	0,19	0,17	0,34	0,33	0,35	0,36	
Outros	0,28	0,04	0,18	0,05	0,04	-	0,03	0,04	
Tributos Internos sobre bens e serviços	6,69	8,54	9,02	8,68	10,72	11,36	11,27	11,85	
Imposto sobre o Valor Adicionado	3,75	6,76	6,62	4,88	6,93	7,77	7,63	8,07	
Impostos seletivos e outros	2,94	1,78	2,40	2,25	2,02	1,66	1,81	1,92	
Impostos sobre créditos e débitos	-	-	-	1,55	1,77	1,93	1,83	1,86	
Tributos sobre Comércio Exterior	1,03	0,81	0,83	2,05	3,07	4,39	3,49	3,98	
Direitos sobre Importação	0,36	0,68	0,79	0,40	0,71	0,87	0,67	0,79	
Direitos sobre exportação	0,31	0,02	0,01	1,61	2,32	3,49	2,80	3,16	
Outros	0,36	0,11	0,03	0,04	0,04	0,03	0,02	0,03	
Outros	0,72	0,38	0,14	0,09	0,16	0,15	0,21	0,17	
Contribuições Sociais	4,67	4,75	3,55	2,83	3,27	5,09	6,74	7,10	
Deduções	-0,05	-0,44	-0,20	-0,39	-0,35	-0,28	-0,21	-0,21	
Receita Líquida Tributos Nacionais	14,61	16,71	17,27	16,52	22,74	26,34	26,85	28,73	21,22
Tributos Provinciais									
Imposto sobre a propriedade	1,25	1,27	1,27	0,97	1,01	0,96	0,97	1,01	
Imposto sobre bens e serviços	1,51	2,02	2,20	1,97	2,70	3,21	3,38	3,51	
Outros	0,06	0,26	0,43	0,45	0,39	0,22	0,26	0,24	
Receita Líquida Tributos Provinciais	2,82	3,55	3,90	3,39	4,10	4,39	4,61	4,76	3,94
Receitas Líquidas Totais	17,43	20,26	21,17	19,91	26,84	30,73	31,46	33,49	25,16

Fonte: Adaptado - Ministério da Economia da Nação (2010)

Pela tabela é possível notar que 21,22% representam tributos nacionais, em sua grande maioria, e os provinciais correspondem a 3,94%. No caso dos municípios, sua arrecadação é apenas em forma de taxas e contribuições. Não existe a expressão na organização dos tributos e suas incidências sobre as esferas governamentais, por isso, esse assunto não foi abordado nessa demonstração.

Em sua comparação, o estudo conclui ainda que a carga aumentou em 92% de 1991 até 2010, principalmente com variações no Imposto de Renda da pessoa física e jurídica, sem variações consideráveis nos impostos sobre a propriedade. Os tributos sobre o consumo e similares tiveram um aumento de 77%, os de comércio exterior 286%, as contribuições sociais 52% e os tributos provinciais aumentaram em 69%. (RIBOLDI, 2010, tradução nossa).

Ainda sobre o aumento na carga tributária, Riboldi (2010, tradução nossa) adverte que, em 2009, a Argentina sentiu os reflexos da recessão mundial, época em que o governo argentino dispôs algumas medidas econômicas, como bloqueio de capitais, moratória e um mecanismo de regularização dos empregos sem registro, fator mais relevante em termos tributários de arrecadação.

Os principais tributos, segundo Artana (2006, tradução nossa), são os que incidem em nível nacional. Podem ser classificados como diretos e indiretos, podendo incidir sobre organizações ou pessoas jurídicas, renda, renda mínima presumida, bens pessoais em regime de substituição, valor agregado, tributos internos, débitos e créditos bancários e também pessoas físicas, como tributos sobre a renda e tributos sobre os bens pessoais.

Os tributos diretos são os que incidem sobre os rendimentos de locações, capitais, de outras empresas e alguns terceiros do comércio e trabalho pessoal, a renda mínima presumida, sobre os ativos empresariais no país ou no exterior e imóveis rurais, bens pessoais de residentes no exterior e estrangeiros com bens no país, transferência de imóveis e sucessões.

Os indiretos são o IVA, na figura do consumidor final de bens e serviços, tributos internos de consumo indireto sobre bens e serviços, tributos sobre as entradas brutas aplicados pelos municípios e Capital Federal sobre atividades industriais, comerciais e de serviços.

2.9 ÓRGÃOS FEDERAIS ARRECADADORES ARGENTINOS

Dentro das competências de níveis do governo argentino, existem certos organismos arrecadadores e fiscalizadores. No Estado Nacional, existe o organismo chamado Administração Federal de Ingressos Públicos (AFIP), um organismo estatal autônomo no âmbito do Ministério da Economia e Produção. A AFIP correspondente à Receita Federal do Brasil e se denomina como entidade autárquica criada no ano 1997, tendo como principal função a execução da política tributária e alfandegária. (ARGENTINA, 2013a).

Em nível nacional, existe a Direção Geral dos Impostos (DGI), que depende da AFIP. O DGI é responsável pela aplicação, arrecadação e fiscalização dos tributos, exceto os aduaneiros.

Outro organismo arrecadatório nos Estados Provinciais seria a Direção Provincial de Rendas e a Agência de Arrecadação de Buenos Aires (ARBA), no caso da província de Buenos Aires. Na Cidade Autônoma de Buenos Aires (CABA), existe a Administração Geral de Ingressos Públicos (AGIP), e os estados municipais comportam as delegações municipais. (CUADRA R., 2011, tradução nossa).

A distribuição das competências entre eles é dada por uma norma geral da Constituição Nacional sobre os serviços, funções e competências que cada um assume. Essa distribuição, em termos tributários, é chamada de Regime de Coparticipação Federal de Tributos. Os princípios tributários se originam nas províncias, que as delegam à nação ou aos municípios, que por sua vez, delegam à nação da *Cuidad Autonoma de Buenos Aires*, título que lhe deu oficialmente a Constituição da Cidade.

A Nação tem responsabilidade fiscal e arrecadatória sobre os tributos indiretos internos e externos referentes ao consumo e aos aduaneiros sucessivamente. Sobre os diretos, de forma excepcional e por um período determinado no que se refere à renda e ao patrimônio. As províncias têm a competência de tributos diretos e indiretos, e os municípios de determinados tributos diretos.

Pelas disposições da Constituição da República Argentina, o Governo Federal custeia os gastos da Nação com recursos do fundo do Tesouro Nacional. Esse fundo é composto pelos tributos sobre a importação e exportação e os demais tributos, cobrados da população de forma equitativa e proporcional pelo Congresso. (ARGENTINA, 1994, tradução nossa).

2.10 TRIBUTOS DA CONSTRUTORA NA ARGENTINA

Os tributos nacionais, segundo a *Dirección nacional de investigaciones y analisis fiscal* (ARGENTINA, 2013b, tradução nossa), que estão em vigor, são: impostos sobre a renda, benefícios e rendas de capital; depósitos e contribuições para a seguridade social; impostos sobre a propriedade; impostos internos sobre bens e serviços; impostos sobre o comércio e as transações internacionais; alguns tipos de regime de recolhimento e as deduções entre impostos nacionais e créditos fiscais do IVA.

Uma empresa construtora na República Argentina tem a incidência dos seguintes seis tributos: *Impuesto a las Ganancias (IG)*, *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP)*, ANSESS, Obra Social, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Ingresos Brutos)* e *Derecho de Registro e Inspección (DRel)*.

Segue descrição, de acordo com o órgão responsável citado e legislação pertinente, dos tributos incidentes em uma construtora na Argentina.

2.10.1 IMPOSTO SOBRE A RENDA

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas incide sobre o resultado e o lucro bruto, conhecido na Argentina como resultado contábil. Sobre a base das entradas brutas, são realizados ajustes determinados pela legislação vigente como deduções. Multas de qualquer esfera do governo não podem ser deduzidas como despesa, e os descontos de automóveis que não sejam utilitários, como caminhões, camionetes ou similares, não podem superar o montante de \$ 4.000 individualmente.

São dedutíveis despesas com pagamentos a diretores ou gerentes até o valor máximo de \$12.500, ou 25% da despesa, considerando sempre o maior valor. As diferenças nas avaliações de patrimônios entre o valor de mercado e o valor oficial. Após os ajustes, é determinada a base do exercício. Caso não haja saldo a tributar, não é recolhido. Em caso de saldo positivo, após as deduções, são descontados e recolhimentos antecipados de anos anteriores, se existirem, e sobre o resultado, é aplicada a alíquota de 35%.

O fato gerador do *Impuesto a las Ganancias* (Imposto sobre a Renda) é a obtenção de renda por pessoas físicas, jurídicas e sucessões, e é regulamentado pela *Ley de Impuesto a las Ganancias de 1997y sus modificaciones e Ley n° 20628*(ARGENTINA, 1997a).

Os contribuintes recolhem o imposto sobre sua renda total conforme seu domicílio fiscal. Para evitar a bitributação internacional, é concedido um crédito pelos impostos análogos efetivamente pagos no exterior sobre as rendas de fonte estrangeira, até o total do montante da obrigação tributária originado no país. (ARGENTINA, 2013b, tradução nossa).

Os beneficiários no exterior tributam exclusivamente sobre suas rendas de fonte argentina, em geral, mediante o procedimento de retenção em caráter de pagamento único e definitivo.

Os contribuintes do imposto de renda, segundo a Direção Nacional de Investigações e Análises Fiscais (ARGENTINA, 2013b), são classificados em função dos conceitos de renda e dos princípios territoriais. O conceito de renda para as pessoas físicas, jurídicas e sucessões pode ser definido como: rendimentos, enriquecimentos e rendas, susceptíveis de periodicidade que impliquem na permanência da fonte e seu funcionamento. Podem também ser originados pela alienação de bens móveis amortizáveis. (ARGENTINA, 1997b, tradução nossa).

Os tipos de contribuintes são:

- a) as pessoas físicas residentes no país;
- b) as sucessões dentro do território argentino;
- c) pessoas jurídicas e estabelecimentos dentro do território argentino;
- d) beneficiários do exterior, que podem ser todos os contribuintes: pessoas físicas, jurídicas e sucessões.

A periodicidade da apuração do imposto para as pessoas jurídicas sobre os resultados obtidos é do calendário fiscal, ou seja, anual.

Estão isentas do imposto as instituições religiosas; entidades de beneficência públicas; remunerações obtidas por diplomatas estrangeiros; direitos autorais até determinada quantia; rendimentos e resultados obtidos a partir de valores mobiliários e títulos públicos; juros dos depósitos efetuados em instituições financeiras pelas pessoas físicas; sucessões ou beneficiários estrangeiros, desde que não existam transferências de entradas a fiscos estrangeiros e rendas obtidas pelas vendas de ações com cotação obtidas pelas pessoas físicas no país ou no exterior. (ARGENTINA, 2013a, tradução nossa).

Os recolhimentos do imposto de renda podem ser considerados pagamentos antecipados, ou seja, abatidos, no caso dos seguintes impostos: *Ganancia Mínima Presunta*, sobre os *Combustibles Líquidos* e sobre os *Créditos y Débitos*.

Existem retenções sobre rendas dos salários; alugueis; juros; honorários; locações de obras ou serviços executados por terceiros; direitos autorais; regalias e operações de compra e venda de ações que não tenham cotas em bolsas ou mercados de valores.

São contribuintes do imposto de renda as pessoas jurídicas; sociedades anónimas de responsabilidade limitada; simples limitadas; sociedades por ações; sociedades alienadas; fundos comuns de investimentos públicos no país; estabelecimentos permanentes localizados

no país pertencentes a associações; sociedades e empresas constituídas no exterior ou pertencentes a pessoas físicas ou sucessões residentes no exterior.

A base para as pessoas jurídicas é determinada pela entrada bruta e sobre os dividendos recebidos de distribuições efetuadas por sociedades sujeitas ao imposto estabelecidas no país, descontando-se todas as despesas e custos necessários para manter e conservar a atividade principal em funcionamento. (ARGENTINA, 2013b, tradução nossa).

O imposto é recolhido anualmente, aplicando-se à renda líquida tributável a alíquota de 35% sobre o montante declarado pelo contribuinte. A declaração anual e o recolhimento referente ao adiantamento com base na declaração do ano anterior devem ser realizados no sexto mês seguinte ao do encerramento do exercício.

Legalmente, deve-se recolher por ano 10 adiantamentos mensais, iniciando com 25%, e os demais nove de 8,33%, determinados pelo montante declarado no exercício fiscal anterior menos as retenções. Devem ser recolhidos a partir do sexto mês posterior ao encerramento do exercício do imposto devido.

Algumas entradas têm regimes de retenção, como: venda de bens de permutas e para utilização própria, aluguéis, juros, honorários, locações para obras ou serviços de transporte de carga nacional e internacional, cessão de direitos de marcas e patentes e distribuição de filmes cinematográficos. (ARGENTINA, 2013b, tradução nossa).

As entradas advindas de fontes argentinas obtidas por beneficiários no exterior são tributadas por meio de retenção na fonte, com pagamento único e total. Estão excluídos os dividendos e utilitários creditados ou enviados pelas filiais às matrizes, que não tenham incidência.

A base para a tributação das empresas consideradas contribuintes, segundo a Direção Nacional de Investigações e Análises Fiscais (ARGENTINA, 2013b), sobre a renda dos sócios no exterior, é a renda líquida determinada pelas normas gerais desse imposto. O encargo deve ser retido independentemente do repasse aos sócios. Em caso de diferenças de rendimentos de fontes argentinas atribuídas a beneficiários no exterior, a base tributada é a renda líquida presumida equivalente a uma porcentagem do montante recolhido que a lei estabelece para cada tipo de renda. Para tais incidências, a alíquota aplicável é de 35%.

2.10.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA MÍNIMA PRESUMIDA

A base para o Imposto sobre a Renda Mínima Presumida é o ativo da empresa, sobre o qual se aplica uma alíquota de 1%, e são feitos ajustes como deduções. Não devem ser incluídos na base de cálculo os bens utilizados na atividade principal da empresa e que tenham sido adquiridos nos dois últimos exercícios. Para avaliar imóveis ou veículos, deve-se comparar o valor residual com a taxa fiscal e considerar o maior; os investimentos em outras sociedades não são tributados por este imposto.

Para o *Impuesto a la ganancia mínima presunta* (Imposto sobre a Renda mínima Presumida), são tributáveis os ativos resultantes do fechamento de cada exercício, os bens situados no país e os bens permanentemente localizados no exterior, conforme *Ley n° 25.063 de 1999 - Título V*. (ARGENTINA, 1998, tradução nossa).

Os contribuintes desse imposto são:

- a) empresas, associações e fundações localizadas no país;
- b) pessoas jurídicas e estabelecimentos unipessoais localizados no país e pertencentes a residentes;
- c) organizações contempladas pelo artigo 1º da Lei n° 22.016 de 1981, não incluídas nos itens citados;
- d) pessoas físicas e sucessões de proprietários rurais;
- e) fideicomissos e fundos de investimento estabelecidos no país;
- f) pessoas jurídicas legalizadas residentes ou localizadas no país, de propriedade de entidades estrangeiras.

As principais isenções são ações e outras participações no capital de outras empresas sujeitas ao imposto; propriedades situadas na província de *Tierra del Fuego, Antártida e Ilhas do Atlântico Sul*, conforme a Lei n° 19.640 de 1999; de bens abrangidos pelo regime de investimento em mineração, conforme a Lei n° 24.196 de 2012; bens pertencentes a organizações isentas pela AFIP, nos termos dos incisos d, e, f, g, m e r do artigo 20 da Lei do Imposto de Renda; os contribuintes participantes do Regime Simplificado para Pequenos Contribuintes e os fideicomissos Manuel Belgrano *Power Plan*; Usina Timbues regresso forçado de Usina e Usina William Brown, nos quais é fiduciante a *Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico SA*, como administradora dos *Fondos del Mercado*

Eléctrico Mayorista (MEM), na qualidade de *Organismo Encargado del Despacho (OED)*. (ARGENTINA, 2013a).

O período fiscal é do exercício comercial, considerando o ano calendário. Caso não existam registros para o fechamento do balanço contábil, será adotado o mesmo período. A base tributada será o valor total dos ativos ao final de cada ano, avaliados em conformidade com as leis e regulamentos.

Não devem ser considerados ativos os saldos a integralizar dos acionistas, os dividendos recebidos ou não e os créditos de outros exercícios correspondentes à matriz ou participação em outras sociedades, encerrados durante o decorrer do ano em que é o tributo é recolhido. Também não deve ser considerado no ano da aquisição ou do investimento o valor para da propriedade, exceto pessoal depreciable automoveis e investimento na construção ou melhoria de edifícios que não são do caráter de estoques. Bens improdutivos são sempre computáveis.(ARGENTINA, 2013b).

Bancos e companhias de seguros sob o controle da *Superintendencia de Seguros de la Nación*, segundo a Direção Nacional de Investigações e Análises Fiscais (ARGENTINA, 2013b), consideram como base para o tributo 20% do valor de seus ativos tributáveis, enquanto os destinatários das finanças do país consideram como base 40% dos bens tributáveis, afetando exclusivamente a atividade de consignação.

Empresas com contratos de *leasing* como atividade principal e como atividade secundária as atividades financeiras e os fideicomissos financeiros, com o objetivo principal de celebrar tais contratos, devem considerar como base 20% do valor dos seus ativos. (ARGENTINA, 2013b).

Estão isentos os bens do ativo no país, cujo valor determinado pelas normas legais seja igual ou inferior a US \$ 200.000. Esse montante será acrescido caso existam ativos tributados no exterior, na porcentagem representativa dos ativos totais.

A alíquota é proporcional a 1% e o imposto é recolhido pelo ano fiscal por meio de declaração do contribuinte, que deve ser comunicada juntamente com o saldo no quinto mês, após o encerramento do exercício financeiro a que se refere a declaração. (ARGENTINA, 2013b).

Obrigatoriamente, pela legislação fiscal, são recolhidos mensalmente 11 adiantamentos, equivalentes a 9 % cada um, a partir do sexto mês seguinte ao encerramento

do exercício. As pessoas jurídicas unipessoais, pessoas físicas, sucessões e proprietários rurais antecipam cinco recolhimentos bimestrais de 20% cada um, a partir do mês de junho do exercício fiscal devido.

Existe uma medida unilateral destinada a evitar a dupla tributação, que consiste em considerar valores de tributos recolhidos sobre a propriedade permanente de imóveis localizados no exterior. O montante recolhido será considerado no momento do adiantamento da obrigatoriedade fiscal anual decorrente da incorporação desses bens do exterior.

O Imposto de Renda e o de Créditos e Débitos podem ser abatidos como pagamentos antecipados do imposto sobre a renda mínima presumida. O imposto de renda determinado para o ano fiscal, pago sobre o rendimento mínimo presumido, poderá ser computado como pagamento complementar devido por esse imposto.

Caso o imposto de renda contabilmente apurado sobre o lucro seja insuficiente, deve-se adequá-lo sobre o rendimento mínimo presumido e poderá ser computado como pagamento em razão do imposto de renda, durante os 10 anos, desde que o imposto de renda mínima presumida seja efetivamente devido.

Segundo a Direção Nacional de Investigações e Análises Fiscais (ARGENTINA, 2013b), os contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento mínimo presumido podem abater do imposto resultante da declaração ou adiantamentos a quantidade de créditos e débitos tributários nos percentuais de 34% ou 17%, de acordo com taxa apropriada de 6% ou 12%, originada nos montantes creditados nas contas banco ou valores pagos por conta própria ou, se necessário, liquidados e incidentes para os fatos geradores como créditos e débitos tributários, desde 01 de maio de 2004 .

Esses dois tributos se complementam: o *Impuesto a las Ganancias* pode ser deduzido do *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta* do mesmo exercício, até seu valor total, e o *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*, que pode ser deduzido do *Impuesto a las Ganancias* sobre os 10 exercícios seguintes. Contudo, a soma líquida desses tributos em cada exercício não pode ser inferior a 1% do ativo ajustado de cada um.

Cada província tem seus próprios tributos. As incidências a seguir referem-se à província de Santa Fé.

2.10.3 IMPOSTO SOBRE AS RECEITAS BRUTAS

As empresas de construção que superarem determinado montante de faturamento anual pagarão 2,0% sobre as vendas. A alíquota geral desse imposto é de 3,5%. Para o *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* (Imposto sobre as Entradas Brutas), cada jurisdição tem a sua própria legislação. Trata-se de um imposto provincial cobrado por cada uma das 24 jurisdições, incluindo as províncias e a CABA. Incide sobre pessoas físicas, jurídicas e sucessões.

Tributa-se o rendimento do exercício anual com recolhimentos mensais de atividades regulares, como comércio, indústria, profissionais liberais, obras ou serviços, independentemente do resultado, natureza do indivíduo que o fornece ou local onde foi realizado. Suas alíquotas variam de acordo com a competência e a atividade, entre 0,5% e 12%. Pode apresentar deduções, exclusões, isenções, retenções e saldos favoráveis de exercícios anteriores.

2.10.4 RECOLHIMENTOS E CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

Recolhimentos e contribuições para a seguridade social são encargos sobre salários considerados despesas para as empresas. O recolhimento é de 17% para ANSSES e 6% para Obra Social, porcentagens que variam conforme cada sindicato. Deve-se também contratar um seguro para acidentes de trabalho de empresas privadas, recolhido mensalmente, que varia em função da empresa e da companhia de seguros.

Os *Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social* (Recolhimentos e contribuições para a seguridade social) são formas de contribuições para a seguridade social que incidem sobre o rendimento do trabalho, variando conforme o vínculo estabelecido na atividade desenvolvida, podendo ser uma relação de dependência ou prestação de serviços autônoma, de acordo ao *Decreto n° 2284/91, artículos 86 y 87*. (ARGENTINA, 1991, tradução nossa).

Para a Direção Nacional de Investigações e Análises Fiscais (ARGENTINA, 2013b), durante 1994 a 2008, foram verificadas mudanças nos antecedentes legais, por exemplo, até 30 de junho de 1994, cada um dos vínculos tinha sua legislação própria. Os empregados eram regidos pela Lei n° 18.037 de 1968 e os autônomos pela Lei n° 18.038 de 1994. A partir de primeiro de julho de 1994, os regimes de recolhimento foram unificados, passando a formar o

Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones. Sua legislação geral era a Lei nº 24.241, de 1994, e as leis complementares.

Foram criados dois sistemas optativos para o destino das contribuições, o *Sistema de Reparto Público* e o *Sistema de Capitalización Privado*. A partir de 20 de novembro de 2008, o *Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones* foi unificado em um único sistema público, denominado *Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)*.

Quando se trata de uma relação de dependência entre empregador e empregado, a contribuição devida pode ser para algum dos seguintes sistemas: *Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)*, *Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados*, *Régimen Nacional de Asignaciones Familiares*, ou *Fondo Nacional de Empleo*, *Superintendencia de Servicios de Salud e Régimen de Obras Sociales*. (ARGENTINA, 2013b). Essas contribuições podem ser recolhidas, os valores referentes retidos pelos empregadores ou recolhidos pelos empregados.

A base mínima prevista de contribuições e recolhimentos é de \$ 753,05 (Pesos), equivalentes a R\$ 338,87 (Reais), com exceção das contribuições e recolhimentos para *Régimen de Obras Sociales*. No caso dos contribuintes para *Contribuciones del Régimen Nacional de Obras Sociales*, serão considerados quatro bases mínimas.

O empregador, segundo a Direção Nacional de Investigações e Análises Fiscais (ARGENTINA, 2013b), tem a obrigação legal sobre o recolhimento mensal de contribuições, recolhimentos e retenções para o devido órgão arrecadador. No caso das contribuições, é responsável como despesa própria, e no que se refere aos recolhimentos e retenções, é agente de retenção periódico.

Para o cálculo das bases das contribuições, retenções e recolhimentos, deve ser observado um limite máximo para alguns órgãos e zero limite para outros. O acumulado de primeiro de março de 2013 sobre os recolhimentos e retenções tem um valor máximo de \$24.473,92 (Pesos), caso sejam direcionados para *Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones*, Lei nº 24.241 de 1993, *Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados*, Lei nº 19.032 de 1971, *Régimen Nacional de Obras Sociales*, Lei nº 23.660 de 1989, e *Régimen Nacional del Seguro de Salud*, Lei nº 23.661.

As contribuições não têm limite máximo caso sejam destinadas para *Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones*, Lei nº 24.241 de 1993, *Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados*, Lei nº 19.032 de 1971, *Régimen Nacional de Obras Sociales*,

Lei nº 23.660 de 1989, *Régimen Nacional del Seguro de Salud*, Lei nº 23.661, *Fondo Nacional de Empleo*, Lei nº 24.013 de 1991, e *Régimen de Asignaciones Familiares*, Lei nº 24.714 de 2001. (ARGENTINA, 2013b).

As alíquotas das contribuições patronais sobre a folha de pagamento destinadas aos subsistemas da Seguridade Social, regidos pelas Leis nº 19.032 de 1971 (INSSJP), Lei nº 24.013 de 1991 do *Fondo Nacional de Empleo*, Lei nº 24.241 de 1993 do *Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones* e da 24.714 do *Régimen de Asignaciones Familiares*, são as seguintes:

- a) alíquota de 21% para os empregadores cuja atividade principal seja locação e prestação de serviços, enquadrados no setor de Serviços ou no setor de Comércio, pelas Resoluções nº 24/01, sempre que as vendas anuais totais superarem, em ambos os casos, \$ 48.000.000 (Pesos), equivalentes a R\$ 21.600.000,00 (Reais). Estão isentos dessa alíquota os enquadrados nas leis nº 23.551, das *Asociaciones Sindicales de Trabajadores*, nº 23.660, das *Obras Sociales*, nº 23.661, dos *Agentes del Sistema Nacional de Seguro de Salud*, e nº 24.467, de *Pequeñas y Medianas Empresas* de 2000;
- b) alíquota de 17% para os demais empregadores não incluídos na alíquota anterior, como entidades e organizações com participação estatal, bancos e entidades financeiras nacionais, regidos pela Lei nº 21.526, e os demais órgãos nacionais, provinciais ou municipais que vendam bens ou prestem serviços a terceiros a título oneroso, compreendidos no art. 1º da Lei nº 22.016 de 1979.

Ao final de 24 meses, ou dois anos, os empregadores terão um benefício no recolhimento para a seguridade social. Esse benefício se inicia no primeiro mês após os dois anos de um novo contrato trabalhista ou da regulação de algum vínculo informal pré-existente. O benefício concedido é um desconto de 50% das contribuições durante os 12 primeiros meses, ou um ano, e 75% de desconto durante os segundos 12 meses, ou um ano. Esse benefício só terá validade se não for diminuído o efetivo de trabalhadores por dois anos anteriores ou posteriores ao benefício.

Estão enquadrados no sistema da seguridade social, referentes ao benefício, os subsistemas: *Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones*, *Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados*, *Fondo Nacional de Empleo*, *Régimen Nacional de Asignaciones Familiares* e *Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores*.

Todas as empresas com pessoal contratado em regime de dependência, ou seja, registrados legalmente, devem contratar um seguro com empresas especializadas em riscos do trabalho, as *Aseguradoras de Riesgo de Trabajo (A.R.T.)*, Lei nº 24.557 de 1996. Os valores dos seguros são estipulados pelas ART, as quais se baseiam em algumas características próprias para cada seguro, como: a atividade econômica da empresa, as condições de higiene e segurança nas dependências físicas e instalações e a quantidade de pessoal de cada empresa.

Conforme a Direção Nacional de Investigações e Análises Fiscais (ARGENTINA, 2013b), as contribuições patronais podem ser consideradas para abatimento nos tributos dos combustíveis líquidos em determinadas atividades. Ademais, geram crédito fiscal para o IVA segundo uma tabela, observando o princípio da jurisdição e o setor da obra social onde o imposto foi efetivamente recolhido.

Em se tratando da Argentina, uma república federativa de governo nacional, seu território é dividido em estados provinciais autônomos. A Constituição Geral da República Argentina (ARGENTINA, 1994, tradução nossa prevê que cada província deve decretar sua própria constituição, garantindo sua administração, seu regime municipal e sua educação primária.

Cada província tem o poder de fixar os impostos e as contribuições provinciais para atender suas despesas. Os impostos provinciais são administrados pela Secretaria da Receita em cada província. Essas entidades, por sua vez, estão subordinadas aos Ministérios Provinciais da Economia.

Os principais impostos provinciais são o Imposto de Selos e o Imposto sobre a Propriedade, que não serão abordados nesta pesquisa, pois o foco são os tributos incidentes em determinada empresa.

2.10.5 *DERECHO DE REGISTRO E INSPECCIÓN (DREI)*

Esse tributo municipal incide em 0,65% sobre as receitas brutas. Em caso de publicidade dentro ou fora do local, deve-se adicionar 2% ou 8%. Estão obrigados ao seu recolhimento o Direito de Registro e Inspeção, as pessoas físicas ou jurídicas proprietárias de estabelecimentos comerciais, que desenvolvam atividades com fins lucrativos, ou prestem serviços como registrar, habilitar e controlar atividades comerciais, industriais, científicas,

investigativas e as demais que englobem empresas com fins lucrativos, segundo art. 77º y 78º do Código Tributário Municipal de Rosário (CTMR) (ROSARIO, 2013).

O período fiscal é o ano calendário e sua base de cálculo são as receitas brutas das empresas, a mesma base do *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. As alíquotas aplicáveis variam de acordo com atividade econômica, quantidade, cargos de funcionários contratados, das empresas contribuintes, tamanho e dependências das instalações físicas, segundo o art.84º do CTMR. Em caso de publicidade, há adicionais que variam de 2% a 8%.

No caso de empresas enquadradas no Convênio Multilateral, que são empresas prestadoras de serviços em outros municípios, são aplicadas para as demais alíquotas incidentes em casos de publicidade externa as regras do Convênio Multilateral, elucidado mais adiante.

Pelo decreto nº 0535, de 1993 de *la Intendencia Municipal de Rosario*, Província de Santa Fé, esse imposto se complementa com o de Ingressos Brutos em casos de vendas e prestação de serviços. Seu recolhimento deve ser efetuado mensalmente até o dia 10 do mês seguinte ao encerramento mensal, exceto os pertencentes ao Convenio Multilateral, que vencem no dia 15. Nesse caso, é necessário comunicar à Prefeitura de Rosário essa condição, por meio de um formulário de inscrição e seu número de identificação na Prefeitura.

2.10.6 CONVENIO MULTILATERAL

As receitas municipais provêm da cobrança de taxas e contribuições. As empresas que operam em mais de uma jurisdição e têm renda bruta provincial devem distribuir o imposto entre as jurisdições envolvidas, em razão das regras estipuladas pelas jurisdições em um denominado Convênio Multilateral.

O Convênio Multilateral é um mecanismo de distribuição de imposto, cujo principal objetivo é evitar a dupla ou múltipla tributação derivada da aplicação do imposto sobre os Ingressos Brutos. Esse acordo entre as províncias está fundamentado na Constituição Argentina. (BAVERA e VANNEY, 2012; ARGENTINA, 1994, tradução nossa).

Quando as empresas realizam atividades em mais de uma província, o valor do imposto sobre os Ingressos Brutos deve ser dividido entre as províncias envolvidas, de acordo

com a taxa de cada uma. A Província de Santa Fé, que será abordada nesta pesquisa, utiliza a alíquota de 2%.

No caso da simulação, a empresa estaria prestando serviços em apenas uma província, a de Santa Fé. A matriz, onde se situam o escritório e seu depósito, está localizada na mesma província, porém, na cidade de Rosário. Por esse motivo, para se tributar os *Ingressos Brutos*, será utilizada apenas a alíquota da província, sem o uso da divisão proposta pelo Convênio Multilateral. Caso o serviço fosse prestado em mais de uma província, cada uma receberia o montante proporcional e equivalente à sua alíquota estipulada em lei provincial. A base de cálculo para esse imposto é o lucro líquido, ou seja, as entradas menos todas as despesas referentes à manutenção da atividade principal da empresa.

As normas do Convênio Multilateral não alteram nem modificam as normas de cada província sobre os *Ingressos Brutos*. Essas normas se limitam a distribuir os *Ingressos Brutos* totais, permitindo que cada província tribute sobre sua base em função de suas isenções e deduções.

3 METODOLOGIA

A abordagem quantitativa segundo Martins e Theóphilo (2009) é objetiva, pois descreve significados considerados inerentes aos objetos e atos. Sua característica é permitir uma abordagem focalizada, pontual e estruturada, por meio de dados quantitativos. A coleta de dados quantitativos é realizada pela obtenção de respostas estruturadas, e as técnicas de análise partem do geral para o particular, orientadas pelos resultados e dependendo da amostra.

Em virtude do tipo desta pesquisa para Martins e Theóphilo (2009) e Gil (2010) a abordagem foi realizada de forma quantitativa por meio de estudo comparativo, visto que serão analisados, mensurados e simulados montantes de tributos das empresas, considerados inerentes aos objetos e atos.

O estudo comparativo consiste na investigação de fatos, coisas ou pessoas, expondo suas diferenças e semelhanças, e tem como característica a busca de elementos comuns. Como método de coleta de dados, são utilizados conhecimentos preexistentes.

A metodologia do tipo de pesquisa descritiva realizada analisa aspectos do trabalho de levantamento de dados e da própria metodologia empregada. Nesta pesquisa, foram utilizados como fonte de dados informações os dados parciais, portanto, pode ser descrita como predominantemente documental.

A amostra foi uma empresa, delimitada aos principais tributos incidentes sobre ela, e a leis, decretos, medidas provisórias e aos conceitos relacionados aos tributos abordados no estudo comparativo que integram os sistemas tributários do Brasil e da Argentina.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Esta é uma pesquisa descritiva, pois parte de pressupostos gerais para caso particular, considerando a carga de uma determinada empresa em seu setor de atuação, com vistas a uma simulação com as mesmas características.

A pesquisa é descritiva quanto aos seus fins ou objetivos. Seu procedimento com os meios e fontes de informação foram fontes em papel. Para Martins e Theóphilo(2009), a

pesquisa descritiva é considerada análise documental. Essa análise, por meio desses documentos, proporciona ao autor formar um perfil da empresa ao longo do tempo.

No caso desta pesquisa evitaram-se vieses caso se buscasse essas informações em anúncios de jornal, por exemplo, que já podiam haver passado pela alteração de *controllers*, contadores ou outros profissionais das organizações.

Segundo, as estratégias da pesquisa nas ciências sociais podem ter diversas possibilidades de realização de estudos. Uma dessas seria a realização de uma pesquisa descritiva com utilização do estudo comparativo, podendo ser empregada a técnica de estratégia de pesquisa documental.

Martins e Theóphilo (2009) caracterizam a técnica de pesquisa documental como um estudo que utiliza documentos como fontes de dados, informações e evidências. Esses documentos podem ser de vários tipos, escritos ou não, como diários, documentos arquivados em empresas públicas ou privadas, gravações, correspondências, entre outros. No caso da empresa foram utilizadas as DRE.

As DRE são fontes de estudo consideradas fontes primárias, pois ainda não foram objeto de análise nem publicação, e serão estudadas e analisadas conforme o propósito da pesquisa, para formar um perfil da empresa ao longo do tempo.

3.2 ABORDAGENS DA PESQUISA

A abordagem quantitativa, segundo Martins e Theóphilo (2009), será utilizada no momento em que os dados de incidência dos tributos nas empresas forem descritos, compreendidos e interpretados. Esse processo contempla a observação e análise dos documentos, tais como as DREs que compuseram a base de dados da empresa brasileira.

Nesta pesquisa, foi utilizada a análise de dados numéricos, em uma abordagem quantitativa, os quais refletem a situação de uma organização, sociedade e governo.

3.3 DELIMITAÇÃO, POPULAÇÃO E AMOSTRA

A delimitação da amostra está restrita aos dados de uma determinada organização elaborando-se uma revisão dos principais tributos dos países analisados. Com isso, foi feito

um levantamento documental nas DRE da construtora, para posterior análise, por meio de coleta de dados, os quais foram devidamente relacionados em planilhas eletrônicas para posterior e concomitante avaliação, comparação e considerações da pesquisa.

A relevância da empresa escolhida para a pesquisa científica pode ser comprovada por duas circunstâncias. No Brasil, as PME, conforme Bacic, et al (2011) e Iudícibus et al. (2010), estão legalmente obrigadas à regulamentação das PME, sendo responsáveis por aproximadamente 90% da quantidade de empresas economicamente ativas no Brasil. Esses fatores favorecem a amostra pela quantidade expressiva de empresas no país e por ser considerado um setor que necessita e possui uma legislação direcionada e específica.

Outro fator a ser considerado na relevância da escolha da amostra é a condição do Brasil e da Argentina de participantes do MERCOSUL. Os integrantes desse bloco econômico seguem algumas normas de adequação, e uma delas é a unificação em modelos internacionais da declaração das demonstrações contábeis para as PME nos países, incluindo as DRE analisadas no Brasil e utilizadas como base para a simulação na Argentina.

Com base nesses fatores da importância econômica das empresas dessa categoria e a unificação com as demonstrações contábeis pelo MERCOSUL e legislação internacional, a empresa consiste em amostra que proporciona credibilidade científica para a pesquisa.

Outro fator a ser considerado na escolha dessa amostra seria em função da abordagem qualitativa da pesquisa. Nesse tipo de abordagem, torna-se imprescindível que o pesquisador esteja em contato profundo e prolongado com os dados.

Os dados aqui analisados foram os montantes dos tributos recolhidos coletados nas DREs. A pesquisadora teve acesso amplo e irrestrito a toda documentação da empresa analisada durante a pesquisa, para posterior simulação com a bibliografia sobre a tributação da Argentina. Em razão desses fatores, a amostra da pesquisa é considerada relevante e de credibilidade para a realização desse estudo comparativo.

Na pesquisa estatística realizada, a população foi relacionada a um conjunto de informações, neste caso, os tributos de uma construtora. A população é finita, com poucos elementos. Foi utilizada a média aritmética simples, segundo Martins e Theóphilo (2009) indicada para as análises, desvio padrão e coeficiente de variação para o cálculo da margem de erro na média do número da rotatividade dos colaboradores no período de 9 anos analisado. A amostra diz respeito à construtora, um exemplo do grupo de PME.

3.4 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANALISE DE DADOS.

Não foi realizado um estudo comparativo entre o Sistema Tributário Brasileiro e o Argentino, concentrando-se no levantamento da incidência dos principais tributos em uma empresa brasileira para posterior comparação com a legislação na Argentina.

Para a realização do estudo com simulação, foram apuradas as DREs da empresa brasileira. Em seguida, foi elaborada a apuração da carga tributária com base nos dados da empresa brasileira, considerando suas receitas, folha de pagamento, custos e despesas. Posteriormente, foi feita uma simulação como se a empresa estivesse localizada na Argentina. Esses dados compuseram a base da comparação das cargas tributárias das empresas, considerando a legislação vigente em cada país.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS

Neste capítulo, serão abordadas as características da empresa e a forma como foram levantados os dados nas DREs. Serão também considerados apenas os sete tributos com a incidência relevante na empresa brasileira e será apresentada a simulação conforme a legislação na Argentina.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Para esta pesquisa, a empresa foi denominada apenas de “Construtora LTDA”, preservando-se sua verdadeira razão social. Trata-se de uma PME, construtora, com único estabelecimento físico na cidade de Osasco, estado de São Paulo. Atua como subempreiteira para grandes empresas e consórcios públicos, em obras do segmento de energia, especificamente hidrelétricas.

Como seus clientes são empresas auditadas, deve manter escrituração contábil regular e estar sempre em dia com as obrigações legais, com órgãos governamentais como Receita Federal do Brasil, Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, INSS, além das obrigações trabalhistas, como o FGTS. Mensalmente, deve apresentar aos seus clientes as Certidões Negativas de Débitos (CND), para todas as obrigações legais tributárias, nas três esferas do governo.

O escopo de atividade econômica da empresa é bastante específico atualmente, com locação das formas para concreto da parte civil das obras, sem ter qualquer outro tipo de atividade paralela. Eventualmente, ocorrem vendas dessas estruturas metálicas, porém, todas com o mesmo perfil.

Os clientes fornecem os projetos de execução como em qualquer obra da construção civil e a empresa fornece as formas e, se necessário, e conforme negociações, mão de obra especializada para função da montagem das formas no canteiro das obras.

Trata-se de uma empresa que tem como objeto social as atividades de compra, venda, importação, exportação, locação e montagem de equipamentos para a construção civil e prestação de serviços na área de construção civil. Sua principal atividade econômica cadastrada é outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente. Como

atividades secundárias, serviços especializados para construção, comércio varejista, outros produtos, aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes.

Com relação ao seu porte, é enquadrada como PME, por dois fatores: o número de funcionários SEBRAE (2013) e o faturamento anual BNDES (2013).

Considerando o número de funcionários, tem um perfil bastante variável, segundo o SEBRAE (2013), já que, em alguns meses, chegou a ter aproximadamente 100 colaboradores, e em outras épocas, 10 colaboradores, uma variação expressiva na tabela 2:

TABELA 2 – Levantamento da quantidade de funcionários no período

FUNCIONÁRIOS CONSTRUTORA LTDA.									
Meses	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Jan.	12	16	26	43	21	36	26	38	19
Fev.	12	20	42	23	22	36	23	34	17
Mar.	11	24	65	25	26	35	24	34	17
Abr.	9	19	93	24	29	31	26	25	17
Mai	10	23	100	20	32	35	20	17	19
Jun.	13	59	71	20	30	46	27	17	18
Jul.	8	74	80	23	33	44	37	15	18
Ago.	8	78	62	28	36	39	36	17	21
Set.	8	54	61	32	38	42	25	17	28
Out.	16	36	50	32	39	33	42	18	28
Nov.	16	44	46	23	36	27	42	18	28
Dez.	19	39	49	23	34	27	38	18	31
Total Anual	142	486	745	316	376	431	366	268	261
Médias	11,83	40,50	62,08	26,33	31,33	35,92	30,50	22,33	21,75

Fonte: Da autora.

De acordo à tabela 2 sobre a movimentação de colaboradores da instituição empresarial, apurou-se no período de 2004 à 2012 uma média anual aritmética de 31,40 colaboradores com a mediana em 27 pessoas. Desses dados calculou-se o desvio padrão da amostra que resultou em 17,46% de erro ao qual está sujeita a média. O coeficiente de variação da amostra de colaboradores foi de 56%, concluindo-se que o valor do desvio padrão relativamente à média foi um índice médio de diferença.

Quando se analisa a empresa pelo seu faturamento, também pode ser enquadrada como PME, pois não atinge o valor anual de faturamento de até R\$ 16 milhões para a pequena empresa anualmente, em nenhum ano do período analisado, conforme os quadros 10 e 11, que elucidam o montante da Receita Bruta no referido período dos nove anos. (BNDES 2013).

4.2 APURACÃO DOS TRIBUTOS E RECEITA BRUTA NO BRASIL

A empresa disponibilizou fisicamente e por e-mails as DREs do período solicitado para o levantamento e a apuração do montante de cada tributo recolhido. O montante foi apurado de forma nominal e anual nas tabelas 3 e 4, e elencados em planilhas de Excel.

TABELA 3 – Apuração dos tributos recolhidos e Receita Bruta em valores nominais.

Demonstração do Resultado do Exercício CONSTRUTORA LTDA - 2004 à 2008					
Tributos Recolhidos	2004	2005	2006	2007	2008
1 IRPJ	6.059,70	-	-	1.856,97	382.656,43
2 INSS	37.879,48	73.618,25	128.838,97	75.702,85	128.911,28
3 CSLL	3.635,82	-	-	1.114,18	149.451,48
4 ISSQN	9.376,52	14.395,77	3.317,21	72.831,72	157.821,96
5 COFINS	28.812,60	41.589,87	51.318,22	81.256,27	194.571,21
6 FGTS	11.177,74	40.111,67	52.513,39	43.452,04	48.957,87
7 PIS	7.681,96	9.010,51	10.902,29	17.605,52	42.157,09
8 Imp. Diversos, emolumentos Cont. Sindicais	54,83	236,42	10.400,85	25.532,74	2.697,95
9 IPVA	-	-	-	-	-
10 CPMF	1.703,72	5.460,02	5.822,97	10.909,50	252,74
11 IPTU	1.201,35	2.439,73	1.255,76	-	1.705,70
12 IOF	-	-	-	510,54	2.420,92
13 ICMS	297,60	1.905,30	-	-	-
Receita Bruta Anual	1.027.347,85	1.363.129,15	1.677.273,89	2.708.542,33	6.785.264,31

Fonte: Da autora.

Foi apurado o montante dos tributos recolhidos nos anos de 2004 a 2008 e as receitas brutas da empresa, ambos anualmente. A continuação da apuração nos anos de 2009 a 2012 na tabela 4:

TABELA 4 – Apuração dos tributos recolhidos e Receita Bruta em valores nominais. (Cont. da tabela 3).

Demonstração do Resultado do Exercício CONSTRUTORA LTDA - 2009 à 2012					
Tributos Recolhidos	2009	2010	2011	2012	Total Período
1 IRPJ	1.040.571,07	109.311,43	371.795,45	267.147,69	2.179.398,74
2 INSS	203.342,28	223.408,44	186.238,56	163.197,02	1.221.137,13
3 CSLL	383.245,59	47.992,11	142.486,36	104.933,14	832.858,68
4 ISSQN	141.446,69	98.318,25	156.364,91	75.207,27	729.080,30
5 COFINS	130.972,63	62.663,74	27.056,31	14.545,46	632.786,31
6 FGTS	101.776,68	70.940,71	75.444,91	44.778,55	489.153,56
7 PIS	28.377,40	13.577,10	5.862,18	3.151,52	138.325,57
8 Imp. Diversos, emolumentos Cont. Sindicais	1.131,53	9.175,40	3.051,02	12.982,66	65.263,40
9 IPVA	-	-	12.133,90	14.496,36	26.630,26
10 CPMF	-	-	-	-	24.148,95
11 IPTU	1.453,98	-	8.544,32	5.924,93	22.525,77
12 IOF	1.420,22	2.973,54	6.061,40	-	13.386,62
13 ICMS	-	-	-	-	2.202,90
Total dos tributos recolhidos no Período Total de 2004 a 2012					6.376.898,19

Receita Bruta Anual	4.365.754,23	2.679.274,47	3.695.170,67	3.195.503,74	27.497.260,64
---------------------	--------------	--------------	--------------	--------------	----------------------

Fonte: Da autora.

Os dados apurados foram as bases para a simulação, já que a tributação incide sobre a mão de obra e o faturamento. As bases apuradas das demonstrações disponibilizadas do período foram as entradas da empresa para as Receitas Brutas e a folha de pagamento no caso da mão de obra.

As tabelas 3 e 4 são uma demonstração da apuração dos tributos e do faturamento da empresa no período analisado. As receitas da empresa somaram R\$ 27.497.260,64 (Vinte e sete milhões quatrocentos e noventa e sete mil duzentos e sessenta Reais e sessenta e quatro centavos). O montante dos tributos recolhidos somou R\$ 6.376.898,19 (Seis milhões trezentos e setenta e seis mil oitocentos e noventa e oito Reais e dezesseis centavos).

4.3 APURACÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

As tabelas 3 e 4 referem-se ao valor total de recolhimentos dos tributos e ao montante da receita bruta da empresa que foram analisados na tabela 5:

TABELA 5 – Carga Tributária no Brasil.

Carga Tributária no Brasil - Período de 2004 à 2012		
Receitas Brutas		27.497.260,64
Valores totais de cada tributo no período		Percentuais
Tributos com valores Expressivos	6.222.739,99	22,63%
1 IRPJ	2.179.398,74	7,93%
2 INSS	1.221.137,13	4,44%
3 CSLL	832.858,68	3,03%
4 ISSQN	729.080,30	2,65%
5 COFINS	632.786,31	2,30%
6 FGTS	489.153,56	1,78%
7 PIS	138.325,57	0,50%
Tributos sem valor considerável	154.157,90	0,56%
10 Diversos Emolumentos	65.263,40	0,24%
Contribuições sindicais		
11 IPVA	26.630,26	0,10%
12 CPMF	24.148,95	0,09%
13 IPTU	22.525,77	0,08%
14 IOF	13.386,62	0,05%
15 ICMS	2.202,90	0,00%
Total dos Tributos no Período	6.376.898,19	23,19%

Fonte: Da autora.

De acordo com o cálculo da porcentagem da relação do montante de cada tributo à receita bruta da empresa, é possível observar o impacto de cada tributo na carga tributária da

empresa. Foram considerados os sete tributos que tiveram o maior impacto: IRPJ, INSS, ISSQN, CSLL, FGTS, COFINS e PIS.

O maior recolhimento foi para o IRPJ, para o qual foram destinados 7,93% da Receita Bruta durante os nove anos. Em seguida, o INSS, com 4,44%, o ISSQN, com 2,65%, a CSLL, com 3,03%, a COFINS, com 2,30%, o FGTS, com 1,78%, e o PIS, com 0,50%, totalizando 22,63% de carga tributária da construtora no Brasil.

Os tributos cujo recolhimento não impactou a carga da empresa não foram considerados na simulação e nem abordados no referencial teórico, pois foram analisados apenas os sete tributos que compuseram a carga da empresa. Conforme apuração no quadro 12, esses tributos que não foram considerados, somados, perfazem 0,56% sobre a Receita Bruta da empresa, valor aproximado de 0,5%, razão de não terem sido considerados.

Como se trata da construção civil, área na qual se observa uma maior incidência de mão de obra, somando-se o INSS e o FGTS, há uma parcela de 6,22% de contribuições relacionadas à mão de obra. Portanto, são essas as contribuições mais relevantes da empresa estudada em comparação com a Argentina.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) é cobrado tanto na Argentina quanto no Brasil, correspondendo ao "*Impuesto sobre las Ganancias Personales*". Nas pessoas jurídicas da Argentina, como acontece no Brasil é proibida a bitributação. No caso dos rendimentos destinados às pessoas físicas, originados e direcionados das jurídicas, já foram tributadas por meio da pessoa jurídica, em forma do IRPJ. Dessa forma, esses rendimentos estão isentos da tributação das pessoas físicas em ambos os países.

Por se tratar de uma simulação que abrange a incidência sobre as pessoas jurídicas os demais tributos sobre as pessoas físicas, não serão abordados. Esse recolhimento é efetuado na fonte pelas pessoas jurídicas, como responsabilidade legal sobre elas em ambos os países.

Outras obrigações, como as trabalhistas, que compreendem cesta básica, vale transporte, obrigações com técnico de segurança, fornecimentos de uniformes e Equipamentos de Proteção Individual (EPI), exames médicos admissionais e demissionais, poderiam ser consideradas custos diretos. São obrigatórios e imprescindíveis para o cumprimento legal e possuem as mesmas características dos tributos.

Em se tratando da COFINS e do PIS, a empresa teve algumas isenções em razão de programas do Governo, como o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), em seu

faturamento, que podem impactar a comparação com a simulação na Argentina em algum momento da mudança da legislação de incidência para esses impostos.

Outro imposto bastante considerável, já que somente ele tem uma incidência de 3%, é o ISS. Isso decorre da natureza da construção civil, que precisa recolher tributos em vários municípios nos quais realiza a atividade. Isso onera a atividade, principalmente para as construtoras que têm obras em vários municípios, como no caso da empresa em questão.

O Convênio multilateral da Argentina pode ser comparado ao recolhimento do ISSQN no Brasil. No caso da empresa construtora estudada, nenhum de seus serviços foi prestado no município de domicílio, escritório ou produção.

No Brasil o ISSQN foi recolhido em forma de retenção nas faturas, para cada município, pois na empresa brasileira as obras eram realizadas em outros municípios diferentes do qual a empresa estava instalada. Além do mais em algumas obras que foram realizadas no rio, limítrofes entre os municípios, o ISSQN era devido em percentuais proporcionais a cada prefeitura, uma da margem esquerda e outra da margem direita do rio cada município teve uma participação nesse processo.

O imposto comparado ao ISSQN de acordo com a legislação do Convênio Multilateral na Argentina, cada província tem sua alíquota e o imposto é recolhido de forma percentual para cada província, caso a obra se localize em outra província que não seja a sede da organização, acontecendo inclusive como no Brasil de calcular-se o proporcional a cada município.

4.4 APURAÇÃO DAS BASES E TRIBUTOS PARA A SIMULAÇÃO

Para a elaboração da simulação foram apuradas as bases de recolhimento dos tributos pelas DREs da construtora brasileira para o cálculo do valor dos tributos incidentes na Argentina: *Impuesto sobre la Ganancia*, *Impuesto a la Ganancia Minima Presunta*, *Impuesto sobre Creditos y Debitos Bancarios*, *Derechos de Registro e Inspección*, *ANSESS* y *Obra Social* e o *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*.

Sobre o recolhimento de tributos incidentes relativos a mão de obra consideraram-se os valores de referência da Folha de Pagamento com os montantes recolhidos pela empresa

brasileira. Também foram apurados o Lucro Líquido e o Ativo da empresa para o cálculo de outros tributos na Argentina.

Em termos gerais e sem especificar as funções de cada funcionário, foi elaborada a tabela 6, com o valor da base de cada ano para se aplicar as alíquotas incidentes na Argentina.

TABELA 6 – Base Folha de Pagamentos.

BASE INSS da FOLHA DE PAGAMENTOS CONSTRUTORA LTDA.									
Meses	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Jan.	8.070,68	10.701,17	17.933,32	25.339,48	22.339,60	45.519,29	44.146,72	87.662,06	38.774,99
Fev.	10.813,75	10.067,19	20.307,48	17.919,98	19.349,58	46.184,42	33.053,58	68.273,40	35.521,36
Mar.	8.248,50	14.598,07	33.774,92	22.464,03	28.082,96	52.700,89	37.557,31	64.952,36	36.426,40
Abr.	7.223,23	13.881,40	55.557,00	22.405,17	33.655,33	49.704,53	42.654,42	69.128,63	34.620,96
Mai	6.981,26	14.931,79	45.094,99	19.421,56	37.149,52	49.862,79	33.844,39	32.776,96	42.589,59
Jun.	8.505,09	26.324,01	45.306,97	18.766,59	27.140,65	60.793,72	43.981,38	32.384,81	34.721,55
Jul.	8.723,30	46.041,85	45.113,46	19.792,79	31.929,47	64.175,44	49.413,00	33.881,73	34.977,54
Ago.	8.152,35	37.223,85	37.657,31	22.476,68	41.235,32	54.978,87	53.807,20	41.558,27	37.348,45
Set.	8.115,18	20.914,33	36.591,28	28.732,58	48.515,80	69.328,13	64.677,33	34.423,81	45.801,97
Out.	10.796,26	25.052,07	34.262,32	29.979,95	50.824,10	65.118,35	82.590,79	36.643,36	53.662,08
Nov.	12.310,80	25.397,76	30.352,77	14.616,43	52.893,31	37.787,60	99.039,75	36.906,15	55.781,70
Dez.	12.648,26	21.460,78	28.168,54	24.759,73	31.009,78	39.803,96	39.358,49	35.952,66	58.016,74
13°	9.467,29	12.571,17	23.384,95	24.759,73	31.009,78	31.695,64	39.358,49	28.652,03	36.492,20
Total Anual	120.055,95	279.165,44	453.505,31	291.434,70	455.135,20	667.653,63	663.482,85	603.196,23	544.735,53
Base INSS do Período de 2004 à 2012								4.078.364,84	

Fonte: Da autora.

O cálculo do tributo equivalente às contribuições sociais no Brasil, que na Argentina, é o ANSESS e Obra Social, têm como base a Folha de pagamentos do Brasil. Os tributos que utilizam essa base para sua apuração são o ANSESS e Obra Social constantes da tabela 7.

TABELA 7 – Base de Recolhimentos para a Seguridade Social.

BASE INSS ANUAL C/ 13° CONSTRUTORA LTDA			
Simulação ANSESS e Obra Social			
Anos	Totais Anuais	ANSES 17%	Obra Social 6%
2004	120.055,95	20.409,51	7.203,36
2005	279.165,44	47.458,12	16.749,93
2006	453.505,31	77.095,90	27.210,32
2007	291.434,70	49.543,90	17.486,08
2008	455.135,20	77.372,98	27.308,11
2009	667.653,63	113.501,12	40.059,22
2010	663.482,85	112.792,08	39.808,97
2011	603.196,23	102.543,36	36.191,77
2012	544.735,53	92.605,04	32.684,13
Totais no Período	4.078.364,84	693.322,02	244.701,89
Total das contribuições Sociais na Argentina			938.023,91

Fonte: Da autora.

Pela tabela 7 é possível observar a base anual para a apuração e a aplicação das alíquotas de cada tributo. Para o ANSESS, seria devido o montante de R\$ 693.322,02 (Seiscentos e noventa e três mil trezentos e vinte e dois Reais e dois centavos) em todo o período, e para Obra Social, o montante de R\$ 244.701,89 (Duzentos e quarenta e quatro mil setecentos e um Reais e oitenta e nove centavos), totalizando R\$ 938.023,91 (Novecentos e trinta e oito mil e vinte e três Reais e noventa e um centavos).

O *Impuesto a las Ganancias* se complementa com o *Impuesto a la Ganancia Presunta*, conforme legislação argentina, mas têm bases diferentes. No caso das *Ganancia*, a base é o lucro líquido da empresa, e na *presumida*, são os ativos. Mesmo com diferentes bases de contribuição, são calculados juntamente. No caso de haver prejuízo para a base de lucro líquido, sempre se considera o maior recolhimento, tabela 8:

TABELA 8 – Bases para *Ganancias* e *Presumida*

Simulação Argentina com base nos dados do Brasil

<i>Impuesto a las Ganancias</i> 35%		<i>Impuesto a la Ganancia Minima Presunta</i> 1%			
ANOS	Base: Lucro Líquido antes do IRPJ e CSSL	Imposto Devido	Base: Ativo da Empresa	Imposto Devido	Considera-se o Maior entre os 2 impostos
2004	57.711,44	20.199,00	1.323.957,66	13.239,58	20.199,00
2005	-	-	1.149.215,48	11.492,15	11.492,15
2006	-	-	945.372,71	9.453,73	9.453,73
2007	16.885,25	5.909,84	1.135.462,88	11.354,63	11.354,63
2008	1.868.635,80	654.022,53	2.862.910,71	28.629,11	654.022,53
2009	4.254.987,95	1.489.245,78	5.040.718,32	50.407,18	1.489.245,78
2010	533.272,70	186.645,45	4.886.266,82	48.862,67	186.645,45
2011	1.577.596,35	552.158,72	4.933.525,29	49.335,25	552.158,72
2012	1.153.190,65	403.616,73	5.622.320,97	56.223,21	403.616,73
Totais	9.462.280,14	3.311.798,05	27.899.750,84	278.997,51	3.338.188,72

Fonte: Da autora.

Para as bases desses tributos, foi apurado o valor anual do lucro líquido e do ativo da empresa e foram aplicadas as alíquotas de cada um, conforme quadro 15. Para os dois tributos, seria devido o valor de R\$ 3.338.188,72 (Três milhões trezentos e trinta e oito mil cento e oitenta e oito Reais e setenta e dois centavos). A legislação de ambos é complementar, ou seja, um se recolhe por uma base e outro pela outra, com prioridade sempre para priorizar a base que gera o maior recolhimento.

No caso do *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* e o *Derecho de Registro e Inspección*, a base de contribuição são as Receitas Brutas e a aplicação das alíquotas competentes. De acordo às bases e alíquotas no quadro 16, o montante referente aos *Ingresos Brutos* seria de

R\$ 549.945,21 (Quinhentos e quarenta e nove mil novecentos e quarenta e cinco Reais e vinte e um centavos), com alíquota de 2%, e o do *Derecho de Registro* seria de R\$ 178.732,19 (Cento e setenta e oito mil setecentos e trinta e dois Reais e dezenove centavos) e alíquota de 0,65%.

O *Impuesto sobre los Ingresos Brutos* e o *Derechos de Registro de Inspección* tem como mesma base as Receitas Brutas da empresa. Quanto às contribuições sociais ANSESS e Obra Social, a base é a folha de pagamentos. No caso das *Ganancias*, a base é o Lucro Líquido da Empresa, e para a *Renda Minina Presunta*, são considerados os ativos da empresa no quadro 16, com as bases e os montantes correspondentes:

TABELA 9- Impuestos Ingresos Brutos e DReI.
Simulação Ingresos Brutos e Derechos de Registro e Inspección (DReI)

Anos	Receita Bruta Anual	<i>Impuesto Sobre los Ingresos Brutos</i> 2%	<i>Derecho de Registro e Inspección (DReI)</i> 0,65%
2004	1.027.347,85	20.546,96	6.677,76
2005	1.363.129,15	27.262,58	8.860,34
2006	1.677.273,89	33.545,48	10.902,28
2007	2.708.542,33	54.170,85	17.605,53
2008	6.785.264,31	135.705,29	44.104,22
2009	4.365.754,23	87.315,08	28.377,40
2010	2.679.274,47	53.585,49	17.415,28
2011	3.695.170,67	73.903,41	24.018,61
2012	3.195.503,74	63.910,07	20.770,77
Total	27.497.260,64	549.945,21	178.732,19

Fonte: Da autora.

Existiu uma divergência entre faturamento e lucro nos anos de 2008 e 2009 da construtora. Essa discrepância observada em relação aos outros anos se deve a instabilidade econômica própria das atividades especializadas e direcionadas deste negócio. Além de uma prestação de serviço que atende às necessidades de cada cliente nessa época a empresa alterou seu escopo de atender ao setor de reservatórios em concreto armado direcionando-se para o setor de pequenas, médias e grandes hidrelétricas.

A seguir, será demonstrada a simulação de cada tributo na Argentina, com as bases da construtora brasileira e os montantes apurados.

4.5 SIMULAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NA ARGENTINA

Considerando as bases apuradas da construtora brasileira já apresentadas e o cálculo do montante dos tributos discriminados nas tabelas 6, 7, 8 e 9, elaborou-se a tabela 10 com a simulação geral e de cada tributo na Argentina:

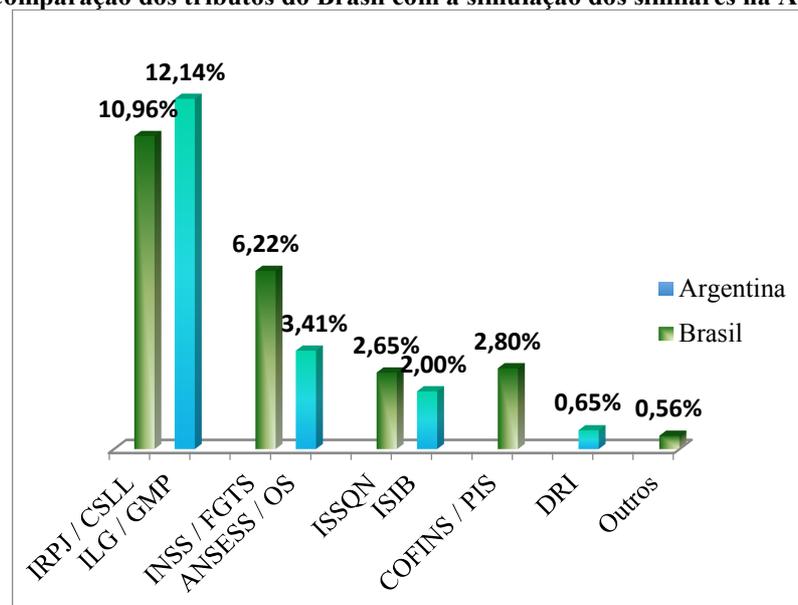
TABELA 10 – Simulação Argentina e Estatística
Carga Tributária na Argentina - Simulação atualmente

	Receita Bruta	27.497.260,64	Percentuais
1	Impuesto a las Ganancias	3.305.888,21	12,02%
2	ANSESS	693.322,02	2,52%
3	Impuesto Sobre los Ingresos Brutos	549.945,21	2,00%
4	Obra Social	244.081,89	0,89%
5	Derecho de Registro e Inspección (DReI)	178.732,19	0,65%
6	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	32.300,51	0,12%
Total Tributos no Período		3.951.010,39	18,32%

Fonte: Da autora.

O maior impacto sobre a carga tributária é do *Impuesto a las Ganancias*, com o percentual de 12,02% sobre as Receitas Brutas, seguido pelo *ANSESS* com 2,52%, *Impuesto Ingresos Brutos*, com 2%, *Obra Social*, com 0,89%, e *Derecho de Registro e Inspección*, com 0,65%. Com relação ao *Impuesto sobre la Ganancia Minima Presunta*, trata-se de tributo complementar, conforme explicitado anteriormente, tendo um pequeno percentual de 0,12% que é recolhido caso o *Impuesto sobre las Ganancias* não tenha base ou o montante menor.

GRÁFICO 3 – Comparação dos tributos do Brasil com a simulação dos similares na Argentina.



Fonte: Da Autora.

Para a comparação dos tributos nos países os mesmos foram separados por tipos e equivalências. O *Impuesto sobre las Ganancias* complementar com o *Impuesto sobre la*

Ganancia Minina Presunta na Argentina e o IRPJ somado com a CSLL no Brasil representam os montantes mais significativos em parcela de contribuição, com 12,14% e 10,96%, respectivamente.

A contribuição do INSS agregado a outro encargo trabalhista o FGTS é uma parcela considerável de tributos para o setor de construção no Brasil e pela simulação na Argentina. No Brasil, são arrecadados 6,22% que corresponderiam ao ANSESS e à Obra Social na Argentina somando 3,41%. Para a contribuição do FGTS no Brasil, uma contribuição social sobre a folha não observa-se similar na Argentina. Ao analisar o total dos tributos incidentes sobre pessoal e mão de obra, na Argentina, seriam 3,41%, e no Brasil, 6,22%, quase o dobro de contribuição.

O *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, em nível provincial na Argentina, pode ser comparado ao ISS no Brasil. Entretanto, o imposto relativamente correspondente no Brasil é Municipal e equivale a 2,65% sobre as receitas brutas, e na Argentina, seriam 2% sobre a mesma base.

No Caso do PIS e da COFINS que somados equivalem a 2,8% sobre o faturamento não se observa similar o mesmo ocorre com os outros tributos no total de 0,56% no Brasil.

O DReI é uma taxa municipal de 0,65% que pode ser comparada aos tributos sem expressão no Brasil.

Foi analisado um período de nove anos de tributos da empresa brasileira, correspondente ao período compreendido entre 2004 e 2012. Nesse tempo, todos os tributos incidentes somaram 23,19% sobre a receita no mesmo período no Brasil, sendo que considerando somente os sete tributos principais a carga tributária ficou em 22,63%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil e a Argentina têm seus tributos distribuídos em três níveis de governo, Federal, Estadual e Municipal. Os tributos, em ambos os países, são diferentes, cada um com suas características de recolhimento próprias, como base de incidência, isenções, deduções e exclusões.

Ambas as legislações apresentam regulamentos complexos, extensos, com várias normas, leis, decretos e medidas provisórias, o que torna difícil e dispendioso o recolhimento tributário, contradizendo os princípios da Teoria da Tributação Ótima, como os da facilidade e simplicidade de recolhimento.

Com relação aos tributos, em cada caso, é possível concluir que, no Brasil, a maior incidência está concentrada no IRPJ e CSLL, com 10,96% do faturamento, e na Argentina, *Ganancias* e *Presunta*, com 12,14%, seguidos pela mão de obra, com 6,22% na figura do INSS e FGTS no Brasil, e ANSESS e Obra Social na Argentina, com 3,41%.

Concernente a cada tributo estudado, o IRPJ corresponde ao *Impuesto sobre las Ganancias*. Em ambos os países, esse tributo é tratado com maior peso para as empresas construtoras, apesar de sua maior contribuição e de ser mais fácil de arrecadar nos dois países.

Com relação ao *Impuesto sobre la Renta Presunta*, incide na Argentina sobre os ativos da empresa, quando essa não apresenta lucro na operação, para todos os anos de atividade. Contudo, apenas incidiu nos anos em que a empresa não auferiu lucro, ou lucro inferior ao montante do *Impuesto sobre las Ganancias*, sendo calculado sobre os ativos acumulados desde a abertura da empresa. Desse modo, os tributos devem ser compensados, entre si, considerando-se sempre a maior base, o que aconteceu na maioria dos anos.

O *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, um tributo provincial, pode ser associado a um tributo municipal no Brasil, o ISS, cobrado entre municípios. Não significa uma parcela

tão evidente, já que tributa em sua alíquota máxima de 2% sobre a Receita Bruta. No Brasil, o ISS foi mais pesado em termos tributários para essa atividade.

Outro fator de limitação foi a ausência de demonstrações contábeis na Argentina de empresa com as mesmas características com as quais se poderia fazer uma comparação mais apurada da carga tributária, já que seriam analisadas as demonstrações reais, como as da empresa no Brasil, e não em uma simulação.

Outro aspecto positivo do estudo foi fazer o levantamento da carga real dos tributos de um segmento no Brasil, por meio de documentação real e oficial, que supostamente está de acordo com a legislação brasileira.

Tanto no Brasil quanto na Argentina houve uma série de contribuições, como as sindicais, obrigações trabalhistas, como seguros, emolumentos, taxas de prefeitura de publicidade, que foram descartadas por serem quase insignificantes nos tributos. Todavia, sugere-se cautela, pois elas podem incorrer em custos indiretos ocultos para as empresas pela dificuldade de recolhimento, complexidade de apuração e incidência, podendo gerar multas, característica de ambos os tributos.

Nos países observaram-se algumas isenções de planos econômicos. No Brasil, as obras na qual a construtora foi isenta do PIS e da COFINS e na Argentina benefícios de recolhimento de Obra Social e ANSSES para funcionários com determinado tempo de contratação. Esses planos e benefícios podem acentuar ainda mais as diferenças entre a tributação dos países.

Devido aos planos do governo no Brasil os tributos PIS e COFINS, caso a obra não esteja relacionada ao Plano de Aceleração Econômica (PAC) teria a incidência que foi praticamente isenta no período estudado.

Já na Argentina os benefícios tributários para as empresas que mantem por maiores períodos seus funcionários diminuiriam ainda mais o recolhimento.

No Brasil, o INSS e o ISS devem constar no momento da emissão do documento de cobrança das entradas da empresa, em forma de retenção. Essa obrigação legal também ocorre com os tributos da Argentina.

Como sugestões futuras, a comparação poderia ser estendida a outras construtoras do Brasil e da Argentina.

Ambos os países ainda têm um longo caminho a percorrer para tentar algumas premissas com relação à Teoria da Tributação Ótima e às características de um sistema tributário ótimo para Smith (1776), no sentido de conseguir melhorar os recursos arrecadados em tributos. Deveriam ser adequados para uma maior facilidade de contribuição, o que os tornaria mais rentáveis aos governos. Dessa forma, os contribuintes teriam maior facilidade na contribuição e poderiam contribuir mais.

Nas circunstâncias do trabalho e considerando as limitações da pesquisa, conclui-se que na Argentina, a empresa teria uma vantagem em termos tributários considerável, de pelo menos 4,43 pontos percentuais de tributação a menos, o que corresponde a uma redução de aproximadamente 20% na carga tributária da empresa. Ao se considerar alguns eventuais tributos que podem surgir e outras facilidades com questão a valores de matérias primas e mão de obra com suas particularidades, seria lucrativo do ponto de vista tributário uma construtora nesses moldes se estabelecer na Argentina.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, E. C. Economia do setor público no Brasil. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Coord.). **Externalidades**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 16-46.

ARGENTINA. Asociación Federal de Ingresos Públicos (AFIP). **Sistema Tributario Argentino**. Buenos Aires, [2013a]. Disponível em: <<http://www.afip.gob.ar/futCont/otros/sistemaTributarioArgentino/>>. Acesso em: 05 jun. 2013.

_____. **Constitución Política de La Nación Argentina**, 22 de agosto de 1994. Disponível em: <<http://www.cepal.org/oig/doc/ArgentinaConstitucionPolitica.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2013.

_____. **Decreto nº 2284/91** (BO 01/11/91), mediante los artículos 86 y 87. 1991. Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS). 1991. Disponível em: <[http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/\(Opiniones\)/B0E48F421D5CF3B903257377007226C9/\\$File/Contribuciones_Patronales.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/(Opiniones)/B0E48F421D5CF3B903257377007226C9/$File/Contribuciones_Patronales.pdf)>. Acesso em: 28 jun. 2013.

_____. Dirección nacional de investigaciones y análisis fiscal. **Tributos vigentes en la Republica Argentina a nivel nacional**. (Actualizado al 30 de junio de 2013). 2013b. Ministerio de economía e finanzas publicas. 2013. Disponível em: <http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/tributos_vigentes.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. **Ley nº 20.628** (T.O. 1997,) de 11 de Julio de 1997. Impuesto a las Ganancias. 1997a. Disponível em: <http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20ganancias/tor_c_020628_1997_07_11.xml>. Acesso em: 27 ago. 2013.

_____. **Ley nº 20.631** (T.O. 1997), de 26 de Marzo de 1997. Ley de impuesto al valor agregado. Ley nº 23349, Texto Ordenado por Decreto 280/97 – Apruébase el texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sustituido por el artículo 1º de la Ley N° 23.349 y sus modificaciones. 1997b. Disponível em: <http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20iva/tor_c_020631_1997_03_26.xml>. Acesso 10 set. 2013.

_____. **Ley nº 25.063**, de 07 de Diciembre de 1998. Boletín AFIP N° 19, Febrero de 1999, página 277. Modificaciones em los Impuestos al Valor Agregado, a las ganancias y sobre los Bienes Personales, en el Régimen de los Recursos de la Seguridad Social y el Código Aduanero. Creación del Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. 1999a. Disponível em: <http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/ley_c_025063_1998_12_07.xml#articulo_0006>. Acesso em: 28 ago. 2013.

ARTANA, D. Introducción y síntesis de los principales resultados. In: FUNDACIÓN DE INVESTIGACIÓN ECONÓMICAS LATINOAMERICANAS. **La presión tributaria sobre el sector formal de la economía**. Buenos Aires: Fiel, 2006. p. 13-32. Disponível em: <http://www.fiel.org/publicaciones/Libros/LIBRO_1309978296047.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2013.

BACIC, M. J. et al. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos nas pequenas e médias empresas**. São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, 2010-2011.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BRASIL) – BNDES. **Porte de Empresa**. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html>. Acesso em: 21 out. 2013.

BARBOSA, F. H.; BARBOSA, A. L. N. H. Economia do Setor Público no Brasil. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Coord.). **O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 290-317.

BARREIRINHAS, R. S. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Método, 2009.

BAVERA, M. J.; VANNEY, C. F. **Convenio multilateral: impuestos**. Argentina: Errepar, 2012.

BENZRIHEN, J. et al. **Sistema Tributario Argentino: um análisis comparativo de la contribución por sectores productivos y de la equidade sectorial: primera parte**. Buenos Aires: UCA -Facultad de Ciencias Economicas, Programa de Analisis de Coyuntura-Escuela de Economía, 2011. Disponível em: <<http://www.infobae.com/adjuntos/pdf/2011/12/489097.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2013.

BERNAL-MEZA, R. Argentina y Brasil em la política internacional: regionalismo y Mercosur (estratégias, cooperación y factores de tención). **Revista Brasileira de Política Internacional**, Brasília, v. 51, n. 2, p.154-178, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v51n2/v51n2a10.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 24 mar. 2013.

_____. **Lei nº 5.107**, de 13 de setembro de 1966. Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5107-13-setembro-1966-368498-exposicaodemotivos-1-pl.html>>. Acesso em: 26 jan. 2013.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 jan. 2013.

_____. **Lei nº 8.036**, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm>. Acesso em: 28 ago. 2013.

_____. **Lei nº 9.249**, de 27 de novembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em:

<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%209.249-1995?OpenDocument>. Acesso em: 8 out. 2013.

_____. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. DOU de 28/11/98. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 08 out. 2013.

_____. **Lei complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, Eleva a Alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro das Instituições Financeiras; e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/leicom/1991/leicomplementar-70-30-dezembro-1991-354945-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 26 set. de 2013.

_____. **Lei complementar nº 110**, de 29 de junho de 2001. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp110.htm>. Acesso em: 26 set. 2013.

_____. **Lei complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 08 out. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). **A progressividade no consumo-tributação cumulativa e sobre o valor agregado**. Brasília, 2002. Disponível em:

<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001867.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2013.

_____. Secretariada Receita Federal do Brasil (SRFB). **Alíquotas do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado**. [2013b]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contribpj.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). **Carga tributária no Brasil 2011: análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, 2012. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). **Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS**. [2013c]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/default.htm>>. Acesso em: 9 out. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). **Contribuições previdenciárias**. [2013d]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/FormasContrib.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2013.

BUFFETT, M.; CLARK, D. **O Tao de Warren Buffett**. Rio de Janeiro: Sextante, 2007.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-35**: pronunciamento técnico PME contabilidade para pequenas e médias empresas Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – The International Financial Reporting Standard for Smalland Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Seções de 1 a 35. Brasília, dez. 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/CPC_PME_Pronunciamento.pdf>. Acesso em: 21 out. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC nº 1.255/09**, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1255.htm>. Acesso em: 09 out. 2013.

CUADRA R., J. M. **El sistema tributario argentino**: organización y características. Principales gravámenes en vigencia. Inversiones extranjeras en Argentina. Control al ingreso de capitales. [Caracas], 2011. Disponível em: <http://www.camarco.cl/documentos/Sistema_Tributario_Argentino.pdf?PHPSESSID=40c80383b22c3bf123965af2dfb5875d>. Acesso em: 25 jun. 2013.

FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO – FGTS. **Para empresas**. [2013]. Disponível em: <<http://www.fgts.gov.br/perguntas/empregador/pergunta01.asp>>. Acesso em: 24 set. 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IMPOSTÔMETRO. **Relação dos tributos cobrados no Brasil**. [2013]. Infotário Contribuinte. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/posts/relacao-dos-tributos-cobrados-no-brasil#>>. Acesso em: 3 out. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBPT. **Carga tributária brasileira de 2009 e revisão de períodos anteriores**. 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/18.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2013.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e o CPC - FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMGRUBER, A. A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Coord.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 206-230.

MACHADO, H. B. **Código tributário nacional**: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARGARITI, A. I. **La recopilación de impuestos**. Rosario, Santa Fe, [2013]. Disponível em: <<http://www.sitiosargentina.com.ar/notas/2009/septiembre/lista-impuestos.htm>>. Acesso em: 22 out. 2013.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MERCOSUL. **Tratado para a Constituição de um mercado comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai**. Assunção, 26 mar. 1991. Disponível em: <http://www.tprmercosur.org/pt/docum/Tratado_de_Assuncao_pt.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2013.

NAKANO, Y. Globalização, competitividade e novas regras de comércio mundial. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 14, n.4, p. 7-30, out./dez.1994. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/PDF/56-1.PDF>>. Acesso em: 08 ago. 2013.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. 2. ed. São Paulo: Alta, 2010.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **Estatísticas sobre receita na América Latina e iniciativa LAC fiscal**. Argentina, 2010a. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/taxglobal/Argentina%20country%20note_final.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2013.

_____. **Estatísticas sobre receita na América Latina e iniciativa LAC fiscal**. 2010b. Brasil. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/taxglobal/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2013.

REIS, L. G.; GALLO, M. F.; PEREIRA, C. A. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBOLDI, J. Sistema tributario argentino: algunas consideraciones. **Revista OIKONOMOS**, La Riojas, año 1, v. 2, p. 41-55, 2010. Disponível em: <<http://oikonomos.unlar.edu.ar/oikonomos/A1V2/OIKONOMOS%20A1V2>>. Acesso em: 04 jun. 2013.

ROSARIO (ARGENTINA). **Tributos**. Rosário, 2013. Disponível em: <http://www.rosario.gov.ar/sitio/informacion_municipal/faqs_tributos.jsp>. Acesso em: 08 dez. 2013.

SAMPAIO, M. C. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, Paulo (Coord.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 188-205.

SEBRAE. **Boletim de Estudos e Pesquisas**. 2013. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/temas-estrategicos/conjuntura-economica/boletins-de-estudos-pesquisas/boletim-estudos-e-pesquisas-novembro-2013.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2013.

SILVA, M. S. M. **Direito constitucional para concursos**. 2. ed. Curitiba: Iesde, 2011. Disponível em: <http://concursospublicos.uol.com.br/aprovaconcursos/demo_aprova_concursos/direito_tributario_para_concursos_01.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2013.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. Incidência tributária. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Coord.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 155-187.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R. B.; BARBOSA, A. L. N. H. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Coord.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 173-187.

SMITH, A. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Random House Inc., 1776. Disponível em: <<http://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/book05/ch02.htm>>. Acesso em: 03 set. 2012.

STIGLITZ, J. E. **La economía del sector público**. 3. ed. Barcelona, 2000. Disponível em: <<http://finanzaspublicasuca.files.wordpress.com/2011/10/economia-del-sector-publico-stiglitz.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2013.

GLOSSÁRIO

Aportes: recolhimentos

Aportes obligatorios: recolhimentos obrigatórias

Devengados: acumulados

Fideicomiso: ato de registro da vontade expressa em testamento, no qual uma pessoa pode deixar um bem imóvel para o sucessor do seu herdeiro ou legatário que recebe o imóvel e denomina-se fiduciário, e tem a responsabilidade de transmitir a propriedade para o proprietário final, o fideicomissário. Código Civil de 2002, art. 1.951.

Ganacia Neta: renda Líquida

Gastos de sepelio: despesas de funeral

Hecho imponible: tributável

Nomina: folha de pagamentos

Pagos a cuenta: pagamentos antecipados, retenções

Personas de existencia ideal: pessoas jurídicas

Personas de existencia visible: pessoas físicas

Primas de seguro de vida: prémios de seguros de vida

Sucesiones indivisas: sucessões