

REFLEXOS TRIBUTÁRIOS CAUSADOS PELA CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DA NCM NO VALOR DO PIS/COFINS DEVIDO POR UM SUPERMERCADO PARAIBANO

TAX REPERCUSSION CAUSED BY INCORRECT CLASSIFICATION OF NCM IN THE VALUE OF PIS/COFINS PAYABLE BY A SUPERMARKET PARAÍBA

RESUMO

A utilização incorreta das NCM's (Nomenclatura Comum do Mercosul) nas classificações de produtos pode interferir na apuração dos tributos devidos da organização, sendo assim, a presente pesquisa teve como objetivo avaliar o reflexo da classificação incorreta da NCM dos produtos nos gastos com impostos e contribuições de empresas do setor alimentício. Utilizou-se de métodos quantitativos descritivos, onde foram analisados arquivos de escrituração fiscal digital, no período de julho a setembro de 2019, da empresa X, do segmento de comércio varejista de alimentos, considerada de médio porte, apurando o IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) com base no regime do lucro real e o PIS e COFINS apurados na sistemática do regime não cumulativo. Foram realizados comparativos entre os arquivos apurados antes e após as correções utilizando as técnicas do *compliance*, necessárias nas classificações das NCM's dos produtos, para definição e cálculo dos tributos seguindo a legislação vigente, a fim de assegurar a conformidade tributária da organização, e uma gestão confiável das informações prestadas. Com base nos resultados, verificou-se que a empresa utilizava de manobras de elisão fiscal para obtenção de crédito indevido, estando a mesma vulnerável a penalidades por crime de sonegação fiscal.

Palavras-chave: *Compliance*; PIS; COFINS; NCM.

ABSTRACT

The incorrect use of NCM's (Common Mercosur Nomenclature) in product classifications may interfere with the determination of taxes owed by the organization, therefore, this survey aimed to evaluate the reflection of the incorrect classification of NCM's of products in the expenses with taxes and contributions of companies in the food sector. Descriptive quantitative methods were used, to analyze the digital tax bookkeeping files, from July to September 2019, of company X in the food retailer trade segment, considered to be medium-size, based on the IRPJ (Corporate Income Tax) and CSLL (Social Contribution on Net Profits) under the real profit system and the PIS and COFINS under the non-cumulative system. Comparisons were made between the files ascertained before and after the corrections using the compliance techniques, necessary in the NCM classifications of the products, for the definition and calculation of taxes following the current legislation, in order to ensure the tax compliance of the organization, and a reliable management of the information provided. Based on the results, it was found that the company used tax avoidance maneuvers to obtain undue credit, being vulnerable to penalties for tax evasion.

Keywords: *Compliance*; PIS; COFINS; NCM.

RÓBSON BARBOSA DA SILVA

robson.barbosasilva13@gmail.com
Graduado em Ciências Contábeis pela UNESC.

JOSÉ AMILTON MARTINS DA SILVA

amiltonmartins12@gmail.com
Graduado em Ciências Contábeis pela UNESC.

EMANOEL TRUTA DO BOMFIM

emanoeltruta@hotmail.com
Doutor em Ciências Contábeis pela UFPB. Professor da UEPB e da UNESC.

Recebido em 02/09/20.

Avaliado pelo sistema *double blind review*. Aceito para publicação pelo Editor-Chefe Dr. Leonardo José Seixas Pinto em 10/10/20 e publicado em 31/10/20

1. INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias da América Latina, segundo relatório do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros - CETAD de 2017. Visando reduzir os custos tributários e a minimização de inconsistências nas apurações dos tributos, a implantação de uma gestão tributária eficiente pode gerar resultados positivos aumentando o lucro da organização.

Segundo Fabretti (2017), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que objetiva colocar a concepção, princípios, e as normas básicas da contabilidade e da legislação em prática simultaneamente de forma adequada.

O planejamento tributário é uma das ferramentas da contabilidade tributária que poderá identificar a melhor alternativa legal que trará melhor benefício econômico para a organização visto que ele irá focar na redução dos tributos ou do valor pago exigível mediante legislação.

Fabretti (2017), descreve o planejamento tributário como sendo o estudo realizado antes do fato administrativo, buscando os efeitos jurídicos e econômicos como também as alternativas legais que serão menos onerosas.

Para que uma organização consiga redução dos seus gastos tributários ela precisa estar em *compliance*, ou seja, em conformidade com a legislação vigente, para não cometer evasão fiscal que é constituído crime de sonegação, conforme previsto na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.

No Brasil, uma das formas utilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para determinar quais os tributos e as alíquotas serão aplicáveis aos produtos é a Nomenclatura comum do Mercosul (NCM). Através da Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada de acordo com o decreto de Nº 8.950/2016, é possível consultar a relação dos itens e suas respectivas alíquotas a qual está disponibilizada no site da RFB.

Dentre os tributos que têm sua incidência determinada pela NCM, destaca-se o Programa de Integração Social (PIS), criado pela Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), criada mediante a Lei complementar nº 70, de 1991.

O PIS/PASEP, como ficou intitulado a partir de 1º de julho de 1976, terá como finalidade de seus recursos arrecadados o financiamento do seguro-desemprego e abono salarial de acordo com a Constituição Federal (BRASIL, 1988), conforme previsto no artigo 239.

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

As empresas estão em busca constantes para reduzir seus gastos com tributos no Brasil o que não é uma tarefa tão simples. Para evitar penalidades tributárias, uma das formas que podem facilitar esse processo é a implementação de um sistema de *compliance* que em conjunto com o planejamento tributário poderá ajudar na tomada de decisões assertivas na busca pela redução desses gastos.

Partindo dessa premissa, o presente trabalho tem como problema de pesquisa: qual o reflexo da classificação incorreta da NCM dos produtos nos gastos com impostos e contribuições? Tendo como objetivo geral avaliar o reflexo da classificação incorreta da NCM dos produtos nos gastos com impostos e contribuições de empresas do setor alimentício.

Esse trabalho é justificado devido à necessidade de redução das despesas tributárias por parte das empresas, buscando-se demonstrar que através da classificação adequada da NCM dos produtos pode-se reduzir o valor dos gastos com impostos e contribuições, evitando

cobranças de tributos indevidos, bem como de multas e sanções por estarem em desconformidade com a legislação aplicável. Além disso, uma contabilidade tributária proativa, utilizando-se do planejamento tributário adequado e de um plano de conformidade tributária (*compliance* tributário), as empresas podem gerenciar melhor suas atividades e reduzir os riscos e as penalidades decorrentes das normas tributárias.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contribuições Sociais – PIS e COFINS

O Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, são tributos os quais pertencem a Constituição Federal de 1988, respectivamente nos art. 239 e 195, tais contribuições utilizam as receitas auferidas pela pessoa jurídica como base de cálculo de sua incidência, aplicadas alíquotas específicas para sua apuração, exceto para as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. Segundo a Lei 9.718/1998 e a Lei 10.833/2003, o PIS e a COFINS possuem dois sistemas de tributação: regimes cumulativo e não cumulativo.

2.1.1 Regimes de Apuração do PIS e da COFINS

2.1.1.1 Regime Cumulativo

O PIS e a COFINS originaram-se como tributação cumulativa. No regime Cumulativo, não existe a possibilidade de aproveitamento de créditos, dessa forma, as empresas não possuem qualquer tipo de crédito a compensar ao pagamento, devendo assim, o seu valor ser agregado ao custo geral do produto ou serviço. Neste sistema, a base de cálculo é o faturamento da pessoa jurídica, deduzindo apenas, cancelamentos e devoluções de vendas, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos.

Para Carvalho (2005), a tributação cumulativa ou em cascata, entende-se a incidência, em cada fase, sem dedução do montante incorrido na fase anterior. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição são de 0,65% para o PIS e de 3% para a COFINS. Desta forma, as alíquotas incidentes sobre os tributos cumulativos são menores, uma vez que possa existir a reincidência do pagamento.

A incidência cumulativa é permitida às pessoas jurídicas, que apuram o IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) com base no Lucro Presumido ou arbitrado, aplicando ainda, mesmo que sujeitas à incidência não cumulativa, submetem à incidência cumulativa as receitas elencadas no artigo 10, da Lei 10.833/2003 (BRASIL, 2003).

2.1.1.2 Regime Não Cumulativo

No regime não cumulativo, segundo a Lei 10.833/2003 (BRASIL,2003), admite o desconto de créditos ligados aos custos e despesas, além das deduções sobre cancelamentos e devoluções de vendas, essa forma de tributação permite que o tributo não incida em forma de cascata, ou seja, o valor pago na cadeia anterior será descontado do valor gerado da etapa subsequente, sendo cobrado apenas o correspondente a aplicação das alíquotas específicas ao valor agregado à operação. Sendo assim, as alíquotas definidas para apuração e recolhimento do PIS e COFINS não cumulativos, foram majoradas para 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS).

Importante atentar-se que a apuração de PIS e a COFINS nesse regime, deve ser segregada item a item, obedecendo os critérios dos Códigos de Situação Tributária - CST e Código Fiscal de Operações e Prestação de Serviços - CFOP. Para cada item deverá ser aplicado um CST, de acordo com a sua classificação da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, definindo assim, sua incidência ou não das contribuições supracitadas. Esse regime de tributação poderá ser adotado somente, pelas pessoas jurídicas tributadas, que apuram IRPJ e CSLL com base no Lucro Real.

2.2 Nomenclatura Comum do Mercosul

A Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, adotada pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai desde 1995, é um sistema que permite a aplicação de regras e procedimento, determinados por um código numérico para cada mercadoria, facilitando seu registro estatísticos e colaborando para o planejamento de políticas públicas de incentivo fiscal. De acordo com a nota técnica 2014/004 da Receita Federal do Brasil (2014), torna essa classificação obrigatória para emissão de nota fiscal eletrônica e comercialização de produtos no Brasil.

Ela foi adotada tomando como base o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias - SH, que foi criado para melhorar e facilitar o comércio internacional e seu controle estatístico.

Em 1º de janeiro de 1997, entrou em vigor o Decreto nº 2.092/1996, regulador da Tabela de Incidências de Imposto Sobre Produtos Industrializados - TIPI, que ordena sistematicamente produtos e NCM, de acordo com seu grau de elaboração. Atualmente, ela é utilizada como meio determinante dos tributos, indicando a incidência de impostos e contribuições sobre cada mercadoria, que automaticamente impacta no custo da mesma e em sua margem de lucro.

Sendo assim, pode-se constatar diversos casos de tributações equivocadas causando o recolhimento a maior ou o não recolhimento dos tributos e acarretando prejuízos como o pagamento de multas, perda de crédito e benefícios fiscais e vulnerável a possíveis penalidades futuras.

A sistemática da classificação da NCM, segue a seguinte estrutura: dois primeiros dígitos SH - Capítulo, Característica de cada produto; 4 primeiros dígitos do SH – Posição (desdobramento da característica de uma mercadoria identificada no Capítulo); 6 primeiros dígitos do SH – Subposição (desdobramento da característica de uma mercadoria identificada no Capítulo); 7º dígito da NCM – Item: classificação do produto; e, 8º dígito da NCM – Subitem: (classificação e descrição mais completa de uma mercadoria).

A classificação correta da NCM dos produtos permite ao contribuinte seguir as diretrizes do *compliance*, e dessa forma se precaver de prejuízos financeiros, recolhimento de taxas com valores maiores ou menores do que o correto, bem como, manter a gestão tributária da empresa, possibilitando maior controle dos preços de seus produtos, tornando-os mais competitivos. 2

2.3 Planejamento Tributário

A contabilidade tributária trabalha em busca de meios legais que possam reduzir os custos tributários visando assim, assegurar às organizações uma maior lucratividade. Um dos meios utilizados para essa redução, é a escolha do melhor regime tributário para a organização mediante análises minuciosas, sendo o planejamento uma ferramenta necessária nesse processo.

Para Vello e Martinez (2014), a gestão tributária pode ser uma possibilidade capaz de promover competitividade de mercado, considerando que temos uma carga tributária muito elevada. Para eles, o planejamento tributário eficiente é aquele que possibilita a redução de tributos sem, contudo, ferir as boas práticas de governança corporativa.

Desta forma, o planejamento tributário é um dos elementos-chave do planejamento empresarial e deve ser feito de forma contínua e eficaz, pois ele garantirá competitividade, redução dos custos e aumento da lucratividade através da preparação no caso de alterações na legislação e nas regras fiscais e tributárias

O planejamento tributário de uma organização deve ser elaborado por alguém que detenha vasto conhecimento técnico da área, visto que o Brasil possui, atualmente, uma grande complexidade no seu sistema tributário. Para cada empresa deve ser feita uma análise minuciosa para que possa garantir maior rentabilidade e menor custo sem, contudo, cometer algum tipo de evasão fiscal infringindo a Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

Para Oliveira et al. (2006), o planejamento tributário trata de uma análise realizada anterior ao fato administrativo, vislumbrando todas as implicações possíveis dentro de perspectivas legais e o bom senso do planejador. De acordo com Pohlmann (2010), o significado da elisão fiscal é o mesmo do planejamento tributário visto que ambos têm a finalidade evitar a incidência de tributos, redução da carga tributária ou a postergação do pagamento.

Diferente da evasão fiscal, a elisão fiscal é um meio possível de ser praticado pelas empresas, usufruindo de uma permissão ou omissão de uma lei a fim de reduzir a carga de imposto paga de forma legal. Inclusive o próprio governo disponibiliza alguns incentivos fiscais que podem garantir melhor competitividade de mercado e economia tributária. Mas vale salientar que a adesão deve ser feita mediante análise prévia para comprovar se de fato ocorrerá o benefício.

Lima e Paixão (2007) descreve três tipos de planejamento tributário. O planejamento estratégico que visa a assegurar os métodos que irão nortear a melhor escolha do regime a ser seguido. O planejamento tático que está diretamente voltado aos prazos. E o planejamento operacional, é o responsável pela execução do estratégico e tático com execução em curto prazo.

A boa gestão tributária possibilita a execução das atividades contábeis, garante a confiabilidade das informações prestadas, reduz os valores dispensados para pagamento de tributos, evita problemas com o fisco e reduz a probabilidade de perdas financeiras.

2.4 Compliance

A origem da palavra *compliance* vem do termo inglês “*to comply*” que traduzido significa cumprir, obedecer a regras, estar em conformidade. Clayton (2013) diz que para o *compliance* ser um programa efetivo se faz necessário considerar o modelo de negócio e englobar aos controles internos padrões específicos de inspeção e validação de tais padrões, ou seja, introduzir controles que sejam capazes de advertir e corrigir atos ilícitos dentro das organizações.

Serpa e Sibille (2017) define o programa de *compliance* como sendo um sistema complexo e organizado, composto por diversos pilares, que ele define nove como sendo o mínimo para um Programa de *compliance* tendo qual se baseou nos requerimentos do *Federal Sentencing Guidelines*.

Os nove pilares destacados por Serpa e Sibille (2017) são o suporte da alta administração, avaliação de riscos, código de conduta e políticas de *compliance*, controles internos, treinamento e comunicação, canais de denúncias, investigações internas, *due diligence* e auditoria/monitoramento.

O Suporte da alta administração é considerado o pilar base de um programa de *compliance*. Os líderes das organizações são os principais disseminadores da cultura do *compliance*, porém, é importante ter alguém responsável por acompanhar se os processos estão sendo cumpridos, buscando a minimização dos riscos, traçando melhores estratégias e comunicando-se com a alta administração para que possa aumentar a probabilidade de sucesso. O suporte da alta administração é algo de extrema necessidade para que o sistema possa funcionar de forma correta e atingir os resultados esperados.

Avaliação de riscos é uma das bases para se atingir o sucesso do *compliance*, pois através da análise dos riscos serão criadas as políticas, o código de conduta e o monitoramento. Já o código de conduta e políticas de *compliance* indicará a formalização do que a organização deseja adotar como postura e será o meio que norteará as ações que devem ser seguidas por todos.

Por sua vez, os controles internos proporcionam redução dos riscos operacionais e de *compliance*. O treinamento e a comunicação pode ser o meio mais importante para fazer o

programa ter sucesso já que o através deste, será disseminada as instruções que deverão ser conhecidas e praticadas por todos.

Os canais de denúncias são o meio utilizado tanto pelos funcionários e parceiros para informar a organização possíveis infrações ou posturas inadequadas de funcionários ou de terceiros que representam a mesma. As denúncias poderão ser realizadas de forma anônima e confidencial, sendo este um dos principais meios para identificação de fraudes.

As investigações internas serão utilizadas para a verificação da veracidade das denúncias, responsabilização e definição das medidas disciplinares e suas aplicabilidades em caso haja necessidade. Já a *Due Diligence* é o meio utilizado para que seja possível a análise e avaliação dos riscos de possíveis parcerias que possam trazer consequências negativas para o negócio. E, a auditoria/monitoramento é responsável pela verificação da funcionalidade dos demais pilares, verificando se estão de acordo com o que se foi estabelecido. Quando bem realizado, este pilar possibilitará a demonstração do funcionamento e a eficácia do sistema de *compliance*.

No Brasil, o *compliance* ganhou maior repercussão após a Lei nº 12.846/2013 (BRASIL conhecida como Lei Anticorrupção. Nela está descrito as penalidades que poderão ser aplicadas às pessoas que são vinculadas à pessoa jurídica que pratique corrupção. Sendo assim, poderão responder civil e administrativamente por atos de corrupção cometidos por funcionários ou administradores.

No art. 7º, inciso VIII da lei 12.846/2013 (BRASIL, 2013), vê-se um incentivo à criação de um de código de conduta que busca, dentre outras coisas, fiscalizar e motivar as denúncias de descumprimento das regras, evitar atos ilícitos, quebra do sigilo das informações organizacionais dentre outros.

O *compliance*, no Brasil, é tido como um dos pilares da Governança Corporativa por assegurar o cumprimento das diretrizes dentro e fora das organizações, e através dos meios de gestão e atenuação da transparência estimular o ambiente ético (SANTOS, 2011).

A adoção de um sistema de *compliance* não trará vantagens apenas para a empresa, mas sim para todos os *stakeholders* visto que proporcionará uma maior confiabilidade, menores chances de infrações e conseqüentemente dos danos que elas possam causar e haverá conservação da imagem da instituição.

No Brasil, as empresas que cometem atos de corrupção responderão processos tanto em nível administrativo como civil. Na esfera administrativa, a multa poderá chegar até 20% do faturamento bruto e em casos onde não é possível calcular o faturamento chega até 60 milhões de reais. Na esfera civil, poderá perder bens e até mesmo chegar à dissolução compulsória. O *compliance* por sua vez, é tido como um dos critérios de gradação das multas aplicadas às empresas que cometerem atos de corrupção.

2.4.1 Conformidade Tributária

Uma das dificuldades enfrentadas pelas organizações para estarem em *compliance* tributário, ou conformidade tributária, é a quantidade de obrigações que elas precisam cumprir. Além das obrigações, existe também a interpretação da complexa legislação que muitas vezes pode trazer divergência no entendimento dela.

O custo de conformidade tributária corresponde não são apenas aos valores dispensados para o pagamento das obrigações tributárias dos contribuintes, mas também todos os fatores que forem necessários, de acordo com a legislação, para o cumprimento das obrigações fiscais. Para saber o custo total de conformidade tributária, soma-se o os custos monetários diretos, os custos temporais e os custos psicológicos (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002).

Os custos Monetários diretos se referem aos valores dispensados a fim de atender as necessidades do fisco sejam declarações ou outros documentos. Os custos temporais estão

ligados ao tempo que é dedicado para que sejam entregues as declarações fiscais. E os psicológicos estão ligados ao stress envolvendo o contribuinte e o fisco.

Eichfelder e Vaillancourt (2014) dizem que os custos de conformidade tributária também podem ser divididos em custos inevitáveis (como por exemplo as solicitações de documentos e apresentação de declarações fiscais) e os custos evitáveis (como por exemplo requerer algum crédito fiscal específico, considerar impostos para otimizar investimento e decisões de financiamento, utilização de estruturas complexas de proteção fiscal).

A desconformidade tributária vai além do descumprimento das obrigações tributárias acessórias, é possível que aconteça também com a obrigação principal, normalmente por equívoco na interpretação de base de cálculo e/ou alíquota sendo assim, pagando a menor do valor devido ficando vulnerável a penalidades por parte do fisco.

Para que os custos de conformidade sejam reduzidos se faz necessário uma gestão tributária eficiente evitando pagamento de tributos desnecessários. Sendo assim, os responsáveis pela área tributária da empresa devem estar atentos e procurar evitar a bitributação provocada por classificação errada NCM, por exemplo.

3. MATERIAIS E MÉTODOS

3.1 Tipologia da Pesquisa

A presente pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como uma pesquisa descritiva. A pesquisa descritiva tem por finalidade descobrir a existência de associações entre variáveis (GIL, 2002). Prodanov e Freitas (2013) vão dizer que na pesquisa descritiva os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles.

Quanto aos procedimentos, trata-se de um estudo de caso. O estudo de caso, segundo Gil (2002), é o estudo mais aprofundado de um ou mais casos de forma a possibilitar um conhecimento mais amplo e detalhado.

E, com relação à abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa quantitativa. Sampieri, Collado e Lucio (2013, p. 30) caracterizam a pesquisa quantitativa aquela que faz uso da coleta de dados para testar hipóteses tomando por base a medição numérica e a análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias. Enquanto Nascimento e Sousa (2015, p. 147), definem como pesquisa que se realiza “para conhecimento e descrição de comportamentos e de características de indivíduos por meio de perguntas diretamente aos participantes

Assim, ao buscar avaliar o reflexo da classificação incorreta da NCM dos produtos nos gastos com impostos e contribuições de empresas do setor alimentício, utilizou-se da pesquisa descritiva para descrever a classificação das NCMs dos produtos e a apuração do PIS e COFINS, por meio de um estudo de caso, utilizando-se de técnicas quantitativas para análise dos dados e apresentação dos resultados, sendo analisados arquivos mensais de Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições, do terceiro trimestre do ano 2019 (julho a setembro).

3.2 Empresa Pesquisada

O estudo foi realizado em um supermercado X, constituída em janeiro 2007, na cidade do interior do Estado da Paraíba, na forma de empresário individual. A organização atua no segmento de comércio varejista de alimentos, considerada de médio porte, apurando o IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) com base no regime do lucro real e o PIS e COFINS apurados na sistemática do regime não cumulativo.

3.3 Coleta, Tratamento e Análise dos Dados

Os dados relacionados à movimentação fiscal e de cadastro de produtos utilizados para apuração das referidas contribuições ao PIS e ao COFINS, foram obtidos através do programa Receitanet e do portal da Receita Estadual, onde constam os arquivos já transmitidos pela empresa ao Fisco Estadual.

Para classificação dos produtos conforme sua NCM correta, foram revisados 4.847 produtos, após esse procedimento, foi definido CST e alíquota incidente sobre cada um deles, a fim de efetuar o cálculo mensal do PIS e da COFINS, segundo a legislação vigente ao período, e por fim, verificar a validade dos dados através do EFD Contribuições.

A análise dos dados foi realizada por meio de estatísticas descritivas, que segundo Martins e Theóphilo (2016), utiliza a sumarização e descrição de um conjunto de dados, através da construção de gráficos, tabelas e cálculo de medidas a partir de uma coleção de dados numéricos. Os dados coletados foram tabulados em tabelas, que demonstram o percentual de representação de cada CST no mês de sua apuração e gráficos que demonstram e comparam o crédito apurado mês a mês antes e depois do tratamento dos dados. O processo de análise dos arquivos constitui-se na comparação e verificação do resultado da apuração dos tributos antes e após a aplicação e correção de métodos de *compliance* aos itens.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para determinar a tributação atribuída a cada produto, a Receita Federal Brasileira estabeleceu através da Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 10 de fevereiro de 2010, Códigos de Situação Tributária – CST. Através destes códigos é possível identificar a classificação tributária de cada produto, devendo ser considerada o relacionamento entre a NCM, CST, Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP e alíquotas que irão incidir sobre o produto durante a operação fiscal. Na tabela 1, a seguir, pode-se verificar os CST de PIS e COFINS de uso mais comuns para o regime atual da empresa analisada.

Tabela 1 – Código da situação tributária referente ao PIS/PASEP e a COFINS

| Código | Descrição |
|--------|---|
| 01 | Operação de Saída Tributável com Alíquota Básica |
| 04 | Operação de Saída Tributável Monofásica - Revenda a Alíquota Zero |
| 06 | Operação de Saída Tributável a Alíquota Zero |
| 08 | Operação de Saída sem Incidência da Contribuição |
| 49 | Outras Operações de Saída |
| 50 | Operação de Entrada com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno |
| 70 | Operação de Aquisição sem Direito a Crédito |
| 73 | Operação de Aquisição a Alíquota Zero |
| 74 | Operação de Aquisição sem Incidência da Contribuição |
| 98 | Outras Operações de Entrada |

Fonte: Sítio SPED (2020).

A seguir, na tabela 2, apresenta-se a análise do PIS e COFINS sobre as compras e vendas de produtos realizados no período de julho a setembro de 2019, antes das reclassificações dos produtos, conforme CST. Com base no registro consolidado por CST de PIS e COFINS, identificou-se que nas entradas do mês de julho, 99,17% dos produtos estavam classificados com o CST 50 (tributado integralmente); 0,81% com CST 73 (alíquota zero); e, 0,02% com CST 98 (outras entradas). Nas saídas, os produtos estavam 100% cadastrados como tributados integralmente. Com base nessas informações a apuração realizada pela empresa apresentou um saldo de crédito no valor de R\$ 479,83 de PIS/PASEP e R\$ 2.210,14 de COFINS.

No mês de agosto, 99,79% dos produtos estavam classificados como tributado integralmente e 0,21% como alíquota zero. E nas saídas, 99,82% estavam como tributados

integralmente e 0,18% como outras saídas, resultando em sua apuração um saldo de crédito de PIS/PASEP de R\$ 2.643,51 e COFINS de R\$ 12.176,18.

No mês de setembro, 98,74% dos produtos comprados foram classificados como tributados integralmente e 1,26% com alíquota zero. E, nas saídas 99,33% estavam classificados como tributados integralmente e 0,67% como outras saídas, finalizando assim o trimestre com um saldo de crédito de PIS/PASEP R\$ 767,30 e COFINS R\$ 3.534,26, conforme apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Compras e vendas de produtos por CST- antes das correções de classificação

| CST | Valor total julho | Percentual | Valor total agosto | Percentual | Valor total setembro | Percentual |
|---|-------------------|-------------|--------------------|-------------|----------------------|-------------|
| 01 | 269.298,01 | 100% | 268.656,34 | 99,82% | 279.871,54 | 99,33% |
| 49 | | 0% | 477,39 | 0,18% | 1.873,69 | 0,67% |
| Total Receitas/ Saídas | 269.298,01 | 100% | 269.133,73 | 100% | 281.745,23 | 100% |
| 50 | 298.356,65 | 99,17% | 429.236,86 | 99,79% | 328.190,16 | 98,74% |
| 73 | 2.426,73 | 0,81% | 906,96 | 0,21% | 4.197,52 | 1,26% |
| 98 | 59,06 | 0,02% | 9,10 | 0,00% | 0,00 | 0,00% |
| Total Aquisições/ Custos/ Despesas | 300.842,44 | 100% | 430.152,92 | 100% | 332.387,68 | 100% |

Fonte: Aplicação no sistema EFD Contribuições (2020).

Com base na legislação aplicável a classificação dos produtos quanto ao CST e a NCM e nos dados analisados, pode-se dizer que a empresa realizou de forma equivocada a apuração do PIS e da COFINS no período, obtendo um crédito tributário indevido, influenciando no valor dos impostos a ser pago nos meses subsequentes, conforme sistemática do regime não cumulativo.

Após a reclassificação dos produtos, conforme NCM e CST aplicável, exibe-se na Tabela 3, os valores corretos do PIS e COFINS para o período de julho a setembro de 2019. De acordo com o exposto na Tabela 3, verifica-se que no mês de julho, 49,14% dos produtos de entrada eram tributados integralmente; 40,14% com alíquota zero; 9,63% sem direito a crédito; 1,08% outras operações de entrada; e, 0,48% sem incidência. Já nas saídas, 53,79% eram tributados integralmente; 39,49% eram tributados à alíquota zero; 6,44% com tributação monofásica; e, 0,29% sem incidência de tributos. A apuração dos tributos neste mês apresentou um crédito de R\$ 33,38 de PIS/PASEP e R\$ 153,75 de COFINS a ser aproveitado no período seguinte.

No mês de agosto, a empresa apresentou 48,99% dos produtos de entradas com de alíquota zero; 28,15% tributados integralmente; 22,17% sem direito a crédito; 0,41% sem incidência do imposto; e, 0,28% de outras entradas. As saídas continham 55,14% de produtos tributados integralmente; 37,85% com alíquota zero; 6,47% com tributação monofásica; 0,36% de outras saídas; e, 0,18% sem incidência do imposto. Apurando desta forma um débito de R\$ 430,57 de PIS/PASEP e de R\$ 1.983,24 de COFINS, assim zerando todo o saldo de crédito a ser transportado à períodos futuros.

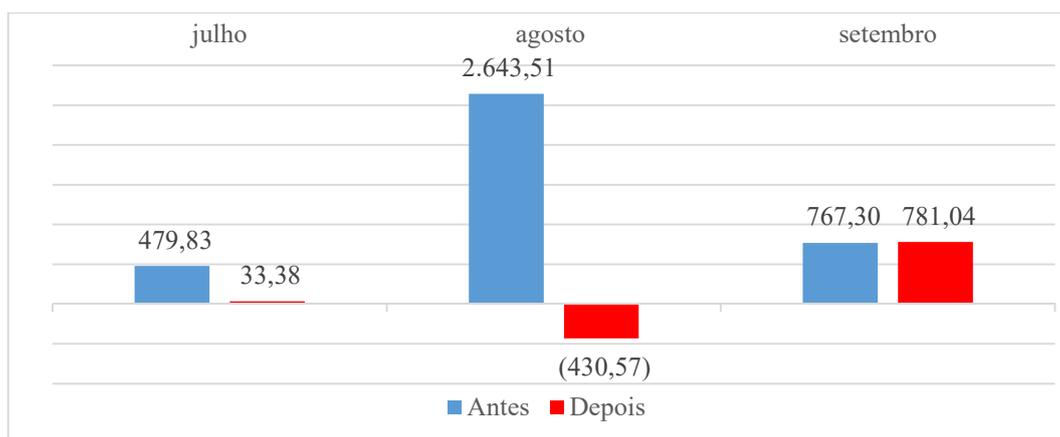
Em setembro, as entradas tiveram 58,31% de produtos tributados integralmente; 33,53% com alíquota zero; 7,64% sem direito a crédito; 0,29% de outras entradas; e, 0,23% sem incidência de impostos. Por sua vez, as saídas apresentaram 52,68% de produtos tributados integralmente; 39,76% com alíquota zero; 6,69% com tributação monofásica; 0,67% outras saídas; e, 0,20% sem incidência de impostos. Sendo assim, no mês de setembro, a apuração gerou um crédito no valor de R\$ 781,04 de PIS/PASEP e R\$ 3.597,49 de COFINS como apresentado na tabela 3.

Tabela 3 -Classificação das compras e venda de produtos por CST – após correções de classificação

| CST | Valor total julho | Percentual | Valor total agosto | Percentual | Valor total setembro | Percentual |
|---|-------------------|-------------|--------------------|-------------|----------------------|-------------|
| 01 | 144.845,49 | 53,79% | 148.673,12 | 55,14% | 148.423,85 | 52,68% |
| 04 | 17.331,41 | 6,44% | 17.437,57 | 6,47% | 18.842,51 | 6,69% |
| 06 | 106.344,61 | 39,49% | 102.048,41 | 37,85% | 112.028,43 | 39,76% |
| 08 | 776,50 | 0,29% | 497,24 | 0,18% | 576,75 | 0,20% |
| 49 | 0,00 | 0,00% | 975,77 | 0,36% | 1.873,69 | 0,67% |
| Total Saídas | 269.298,01 | 100% | 269.632,11 | 100% | 281.745,23 | 100% |
| 50 | 147.140,09 | 49,14% | 121.085,11 | 28,15% | 196.126,58 | 58,31% |
| 70 | 28.846,24 | 9,63% | 95.382,48 | 22,17% | 25.705,25 | 7,64% |
| 73 | 120.181,39 | 40,14% | 210.748,79 | 48,99% | 112.779,29 | 33,53% |
| 74 | 1.441,90 | 0,48% | 1.743,54 | 0,41% | 766,88 | 0,23% |
| 98 | 3232,43 | 1,08% | 1.191,95 | 0,28% | 983,49 | 0,29% |
| Total Aquisições/Custos / Despesas | 300.842,05 | 100% | 430.151,87 | 100% | 336.361,49 | 100% |

Fonte: Aplicação no sistema EFD Contribuições, 2020.

A seguir, no gráfico 1, apresenta-se um comparativo do PIS/PASEP apurado antes e após as correções nas classificações de CST e NCM dos produtos, no período analisado, julho a setembro de 2019.

**Gráfico 1** – Comparativo da apuração do PIS/PASEP

Fonte: Pesquisa efetuada pelos autores no sistema EFD Contribuições, 2020.

No gráfico 1, pode-se verificar as diferenças encontradas entre a apuração do PIS/PASEP. No mês de julho verifica-se que o crédito estava indevidamente a maior em R\$ 446,45. No mês de agosto, da forma que estava sendo calculado os tributos, a empresa deixou de recolher o valor de R\$ 430,57, e em setembro apurou um crédito de R\$ 13,74 inferior ao valor calculado anteriormente. Considerando o exposto no Gráfico 1, pode-se dizer que a empresa se utilizou indevidamente créditos de PIS/PASEP que montam 0,69% das vendas tributáveis do período.

No gráfico 2, a seguir exibe-se o comparativo da apuração para o COFINS, no período de julho a setembro, antes e após as devidas correções, conforme legislação tributária aplicável.

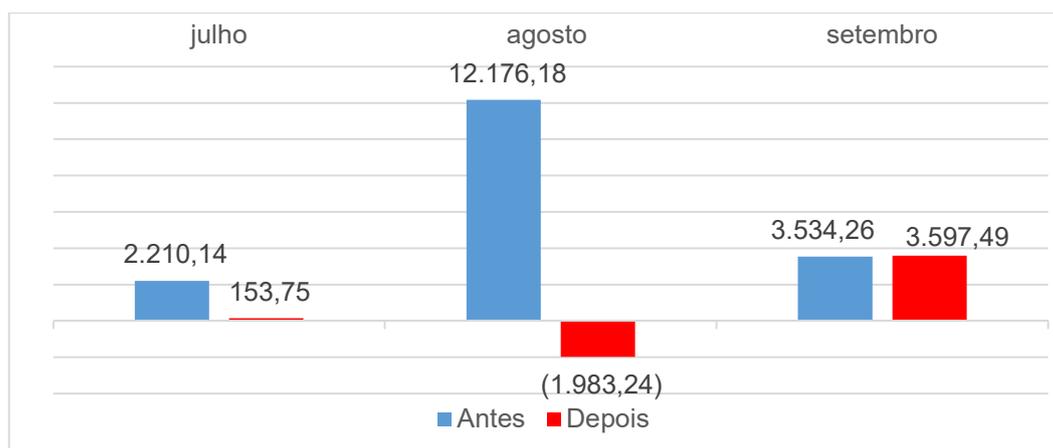


Gráfico 2 – Comparativo da apuração do COFINS

Fonte: Pesquisa efetuada pelos autores no sistema EFD Contribuições, 2020.

De acordo com o exposto no gráfico 2, observa-se que, no período, assim como ocorreu no PIS/PASEP, ocorreu a utilização de créditos indevidos de COFINS no valor de R\$ 17.920,58 (4,05% das vendas tributáveis no trimestre), sendo que a empresa só teria direito a um crédito de R\$ 3.751,24 (0,85% das receitas tributáveis).

De acordo com as análises realizadas, no terceiro trimestre a empresa utilizou-se de elisão fiscal para obtenção de um crédito de aproximadamente 377,72% superior ao que de fato teria, devido a classificação incorreta das NCM's dos produtos. Segundo Miyoshi e Nakao (2012), a desconformidade à legislação tributária não ocorre apenas com o descumprimento das obrigações tributárias acessórias, mas pode ocorrer também com a obrigação tributária principal quando há o pagamento de tributo em valor menor do que o devido, normalmente por interpretações equivocadas quanto à aplicação da base de cálculo e/ou alíquota.

Os resultados encontrados podem indicar a necessidade de implementação de um sistema de *compliance* tributário. Com a análise de risco, um dos pilares do *compliance*, seria possível identificar onde os erros estão sendo cometidos, possibilitando assim a implementação de políticas e monitoramento. As investigações por sua vez, traria a responsabilização para aqueles que estivessem executando os processos de forma inadequada sendo estas identificadas através do monitoramento frequente.

Estando com o sistema de *compliance* tributário devidamente implantado conseguiria evitar em caso de uma eventual fiscalização, ser enquadrado no crime de sonegação fiscal definido no art. 1º da Lei 8.137/90. Segundo a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, a empresa poderá ser multada de duas a cinco vezes o valor do tributo e ter a detenção do administrador com pena de seis meses até dois anos. Se for réu primário, a pena será reduzida a uma multa de dez vezes o valor do tributo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa foi realizada com o objetivo de avaliar o reflexo da classificação incorretas da NCM de produtos nos gastos com impostos e contribuições de empresas do setor alimentício, realizando-se um estudo descritivo, com base em um de estudo de caso e aplicou-se estatísticas descritivas em um supermercado de uma cidade do interior do Estado da Paraíba, para atingir tal objetivo.

Na empresa estudada, identificou-se que a classificação incorreta das NCM's de produtos estava refletindo diretamente nos cálculos dos tributos PIS/PASEP e COFINS de forma negativa, pois a empresa corria sério risco de penalização caso fosse acometida de uma fiscalização respondendo assim o objetivo da pesquisa. Implica dizer que a classificação incorreta das NCM's se enquadra como infração às leis fiscais, uma vez utilizada para obter

créditos de forma indevida, pois os órgãos reguladores fazem uso delas como um dos critérios para determinar a incidência de tributos sobre os produtos.

Após aplicação de métodos de *compliance*, utilizados para seguir a legislação vigente com base nas NCM's dos produtos para apuração das contribuições, chegou-se à conclusão que a empresa utilizava de manobras de modo a não manter a lisura nas informações enviadas à Receita Federal, a fim de não haver recolhimento dos tributos devidos, prática essa classificada como elisão fiscal, obtendo no trimestre analisado um crédito fiscal de R\$ 3.060,34 de PIS/PASEP (0,69% das vendas tributáveis) e R\$ 12.039,80 de COFINS (2,72% das receitas tributáveis) superior ao que de fato poderia aproveitar.

A presente pesquisa delimitou-se ao estudo e análise do impacto causado pela classificação incorreta da NCM de produtos nos tributos PIS/PASEP e COFINS em um período de três meses. Portanto, pretende-se em estudos futuros realizar uma análise considerando todo um exercício social da empresa, como também de outros impostos, como o Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

REFERÊNCIAS

BERTOLUCCI, A.; NASCIMENTO, D. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 29, p. 55-67, 1 ago. 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: [s. n.], 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 29 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 28 fev. 2020.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. [S.l.], 14 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm. Acesso em: 6 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 70, de 31 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. Brasília, [1991]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm. Acesso em: 12 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 dez. 1990.

BRASIL. **Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2019**. Aprova A Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados - TIPI. Brasília, DF: Secretaria-geral, 30 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm. Acesso em: 06 mar. 2020.

BRASIL. Lcp nº 07, de 07 de setembro de 1970. **Institui O Programa de Integração Social, e Dá Outras Providências**. Brasília, DF: Casa Civil, 08 set. 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm. Acesso em: 06 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera A Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Casa Civil, 28 nov. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.846, de 01 de agosto de 2013**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Da Responsabilização Administrativa. Brasília, DF: Casa Civil, 02 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em: 03 abr. 2020.

- CARVALHO, Raimundo Eloi de. **Tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectivas**. 102f. (Monografia) - Pós-Graduação de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, ESAF, Brasília, 2005.
- EICHFELDER, S.; VAILLANCOURT, F. **Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures**. Econstor Make Your Publications Visible. N 178. 2014.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- FATALLA, Fábio Campos. **Proposta de metodologia para classificação fiscal de mercadorias têxteis na Nomenclatura Comum do Mercosul**. 2017. 139 f. (Dissertação) - Programa de Pós-Graduação em Têxtil e Moda - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- LIMA, F. B.; PAIXÃO, A. M. Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 6, n. 1, p.1-24, 2007.
- MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MINISTÉRIO DA ECONOMIA (df). **ctad - centro de estudos tributários e aduaneiros**. março de 20. carga tributária no brasil - 2018: análise por tributo e bases de incidência, receita federal, ano 2020, v. 5, p. 1-41, 31 mar. 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>. Acesso em: 19 abr. 2020.
- MIYOSHI, R. K.; NAKAO, S. H. Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo. **Revista de contabilidade e organizações**, v. 6, n. 14, p. 46-76, 2012.
- MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e contribuições residuais)**. 2011. 496 p. (Tese) - Faculdade de direito da USP, São Paulo, 2009.
- NASCIMENTO, F. P.; SOUSA, F. L. L. **Metodologia da pesquisa científica: teoria e prática**. Brasília: Thesaurus, 2015.
- OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGANO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- POHLMANN, M. C. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE BRASIL S.A, 2010.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **NOTA TÉCNICA: Projeto Nota Fiscal Eletrônica - NF-e**. 04 ed. Brasília: Encat, 2014. 7 p. Disponível em: <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/listaConteudo.aspx?tipoConteudo=tW+YMyk/50s=>. Acesso em: 19 mar. 2020.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul**. [S. l.]: Dinom/Cosit, 15 mar. 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>. Acesso em: 14 mar. 2020.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 1.009, de 10 de fevereiro de 2010**. Disciplina a adoção de tabelas de códigos a serem utilizadas na formalização da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas emissões da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 fev. 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15974>. Acesso em: 07/02/2020.

- SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia da pesquisa**. Tradução de Daisy Vaz de Moraes. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.
- SANTOS, Renato Almeida dos. **Compliance como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional**. 2011. 103p. (Dissertação) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.
- SERPA, A.; SIBILLE, D. **Os Pilares do Programa de Compliance – Uma Breve Discussão**. Livro Digital. São Paulo, LEC (Legal Ethics Compliance), 2017.
- TEIXEIRA, P. H.; ZANLUCA, J. C. **Manual prático de gestão tributária nas empresas**. Portal Tributário Editora e Maph Editora. Obra eletrônica atualizada em 19/03/2008.
- VELLO, A. P.; MARTINEZ, A. L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista contemporânea de contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014.
- ZANOTELLI, Marli. **Pis e Cofins cumulativos e não-cumulativos em uma empresa tributada pelo lucro real**. 2011. 106 p. (Monografia) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.