

Os custos tributários de uma empresa construtora no Brasil e na Argentina

Mauro Fernando Gallo (FECAP) - maurogallo@uol.com.br

Maria de Las Mercedes Pfeuti (Instituição - a informar) - maria@descon.com.br

Marcos Reinaldo Severino Peters (FECAP) - peters.fnr@terra.com.br

Resumo:

Os custos tributários das empresas equivalem à sua carga tributária, a qual corresponde ao valor percentual do total de tributos recolhidos em relação à sua receita bruta. Esses custos são dos mais elevados na maioria delas, havendo até casos em que ultrapassam o próprio custo do produto. Neste trabalho, foi mensurada a carga tributária de uma empresa construtora de porte médio, localizada no município de Osasco, São Paulo, com o objetivo de verificar, por meio de simulação, qual seria a carga tributária de uma empresa com as mesmas características, caso estivesse instalada em Rosário, Província de Santa Fé, na Argentina. Esse país foi escolhido em virtude da proximidade geográfica com o Brasil e de sua participação no bloco econômico do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). Para alcançar o objetivo do estudo, apurou-se o montante dos tributos estabelecidos pela legislação brasileira para a construtora, utilizando-se de dados documentais obtidos nas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE), durante um período de nove anos. Nessa apuração, após analisar a incidência dos tributos mais expressivos, observou-se que a porcentagem apurada sobre a Receita Bruta da empresa foi de 22,63%. Em contrapartida, após realizar, para fins comparativos, a simulação da carga tributária da empresa, considerando-a instalada na Argentina, apurou-se o valor percentual de 18,32% em relação à Receita Bruta, indicando uma diferença de 4,31 pontos percentuais a menos.

Palavras-chave: Tributos. Custos tributários. Gestão tributária.

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos

Os custos tributários de uma empresa construtora no Brasil e na Argentina

RESUMO

Os custos tributários das empresas equivalem à sua carga tributária, a qual corresponde ao valor percentual do total de tributos recolhidos em relação à sua receita bruta. Esses custos são dos mais elevados na maioria delas, havendo até casos em que ultrapassam o próprio custo do produto. Neste trabalho, foi mensurada a carga tributária de uma empresa construtora de porte médio, localizada no município de Osasco, São Paulo, com o objetivo de verificar, por meio de simulação, qual seria a carga tributária de uma empresa com as mesmas características, caso estivesse instalada em Rosário, Província de Santa Fé, na Argentina. Esse país foi escolhido em virtude da proximidade geográfica com o Brasil e de sua participação no bloco econômico do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). Para alcançar o objetivo do estudo, apurou-se o montante dos tributos estabelecidos pela legislação brasileira para a construtora, utilizando-se de dados documentais obtidos nas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE), durante um período de nove anos. Nessa apuração, após analisar a incidência dos tributos mais expressivos, observou-se que a porcentagem apurada sobre a Receita Bruta da empresa foi de 22,63%. Em contrapartida, após realizar, para fins comparativos, a simulação da carga tributária da empresa, considerando-a instalada na Argentina, apurou-se o valor percentual de 18,32% em relação à Receita Bruta, indicando uma diferença de 4,31 pontos percentuais a menos.

Palavras Chave: Tributos. Custos tributários. Gestão tributária.

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos

1 Introdução

Os custos tributários das empresas correspondem ao percentual dos valores dos tributos recolhidos em relação à sua receita bruta. Em grande parte das organizações, esses custos são dos mais elevados, havendo até situações em que ultrapassam o próprio custo do produto, como no caso dos cigarros e das bebidas, entre outros.

É sabido que países como Brasil e Argentina têm suas atividades econômicas sujeitas a uma tributação elevada e diversificada, com a qual, teoricamente, o Estado promove a distribuição da renda, gerando um maior desenvolvimento e financiando parte das atividades econômicas, segundo Smith (1776) e Stiglitz (2000), corroborando com os princípios da Teoria da Tributação Ótima.

Considerando que os dois países possuem diferentes características, não só econômicas, culturais e geográficas, mas também em relação a seus tributos, segundo Niyama (2010), este trabalho teve por objetivo mensurar os tributos incidentes sobre uma empresa construtora brasileira de porte médio voltada às obras públicas, instalada no município de Osasco, São Paulo, utilizando-se de dados documentais obtidos nas Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE), durante um período de nove anos, e simular o montante de sua carga tributária caso a empresa estivesse instalada em Rosário, Província de Santa Fé, na

Argentina, efetuando-se a apuração, mensuração e comparação dos principais tributos e seus correspondentes nos dois países.

Os dados para a simulação tiveram como base a incidência dos tributos argentinos correspondentes aos brasileiros, levando-se em conta que ambos os países são integrantes do MERCOSUL e, portanto, devem obedecer as mesmas normas contábeis, originando então a questão da pesquisa: qual seria, por simulação, a carga tributária de uma construtora de porte médio na Argentina, em comparação à tributação estabelecida na legislação para a mesma empresa, localizada no Brasil ?

Como consideram Iudícibus et al. (2010), Niyama (2010) e Bacic et al. (2011), a carga tributária incidente nas empresas brasileiras é elevada, inclusive a das pequenas e médias empresas (PME), motivo principal do interesse pelo assunto. Considerando o panorama mundial e o fato de que as PME são responsáveis por 90% de empresas economicamente ativas no Brasil (BASIC et al., 2011), convém lembrar que a amostra utilizada é de apenas uma empresa do segmento de construção civil, portanto os resultados obtidos não podem ser generalizados.

Existem muitos estudos abrangentes sobre o tema aqui analisado, realizados por instituições nacionais e internacionais, como, por exemplo, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), a Receita Federal do Brasil (RFB), o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a *Asociación Federal de Ingresos Públicos* (AFIP), da Argentina, e ainda vários autores, alguns citados neste estudo.

Alinhando-se aos estudos citados, este artigo, por meio de uma simulação comparativa e prática, oferece uma contribuição que poderá ser útil às pessoas físicas e jurídicas e ao Estado de ambos os países.

A pesquisa justifica-se principalmente pelo interesse sobre a carga tributária que as pessoas físicas e jurídicas têm enquanto contribuintes, caso expandissem suas atividades para a Argentina. Segundo Smith (1776), essa relação entre os entes contribuintes e o órgão arrecadador, o Estado, como agente de retenção para obter as informações, identifica-se com a Teoria da Tributação Ótima, por refletir diretamente nas atividades econômicas da empresa contribuinte e, conseqüentemente, na economia dos países.

Assim, este estudo busca contribuir com dados sobre um tema complexo e amplo, fornecendo subsídios para comparações que poderão ser realizadas em outros segmentos econômicos e até em outros países.

Para a realização deste trabalho, houve algumas limitações, como as várias mudanças nas legislações brasileira e argentina e ainda a complexidade do sistema tributário de ambos os países, os quais contam com uma grande quantidade de leis, decretos, medidas provisórias; também ocorrem constantes alterações na forma de arrecadação dos tributos, dificultando em certa medida a análise comparativa em termos longitudinais, sendo necessário estabelecer como norteadora do estudo a legislação vigente em 2013.

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 ambas as nações.

2 Referencial teórico

A construção do referencial teórico foi feita a partir de referências bibliográficas selecionadas criteriosamente para que houvesse uma boa sustentação argumentativa. Os autores consultados forneceram informações relativas aos interesses, dúvidas e todos os dados necessários à estruturação do arcabouço da pesquisa. Neste estudo, foram selecionados os seguintes pontos que serviram de embasamento à análise: Teoria da Tributação Ótima, as pequenas e médias empresas no Brasil e Mercado Comum do Sul.

2.1 Teoria da Tributação Ótima

Conforme ensina Smith (1776), os princípios gerais que devem fundamentar um sistema tributário ideal 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.

Esses princípios descritos por Smith (1776) deram origem à chamada 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.

Como explicam 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 fiscal utilizado pelos governos, a preferência estrutural adotada pelas famílias dentro de cada sociedade e a consciência de bem estar buscada por cada indivíduo.

2.2 As pequenas e médias empresas no Brasil

As empresas brasileiras são classificadas em razão de suas peculiaridades, levando-se em conta sua receita bruta, a quantidade de funcionários e a atividade exercida (IMPOSTÔMETRO, 2013; SEBRAE, 2013), havendo um grande número de pequenas e médias empresas, chamadas no Brasil de PME.

Com relação a seu porte, a construtora objeto deste estudo é enquadrada como média empresa (ME), por dois fatores: o número de funcionários, de acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2013) e o faturamento anual (BNDES, 2013).

Com relação ao número de trabalhadores empregados para os setores de comércio e serviços - de 20 a 99 colaboradores -, em alguns meses a empresa chegou a ter aproximadamente 100 colaboradores, e, em outras épocas, 10 colaboradores, número que a enquadra na classificação de ME. Quanto à classificação pelo rendimento anual das empresas - maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões -, a empresa não atingiu o montante de R\$ 16 milhões em nenhum ano do período analisado (SEBRAE, 2013).

As PME são definidas pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC n.º 1255/09 como as empresas 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).

Dessa maneira, segundo essa Resolução, as ME 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: Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), Demonstração do Fluxo de caixa (DFC) e o Balanço Patrimonial (BP).

Observados todos os princípios citados pelo Pronunciamento Técnico CPC 35, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CFC, 2009), e, considerando que eles estabelecem que a contabilidade deve ter uma linguagem uniforme para ser compreendida por todos os usuários, e também que os princípios estão de acordo com o CFC, em consonância com o *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.

2.3 Mercado Comum do Sul (MERCOSUL)

Ambas os países em estudo estão sujeitos às normas internacionais de Contabilidade por participarem do MERCOSUL; assim, as informações das empresas estão enquadradas em normas contábeis semelhantes (NIYAMA, 2010).

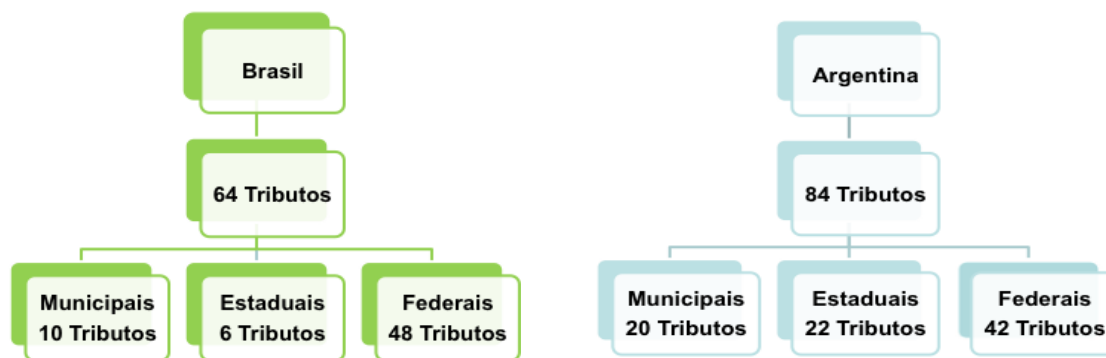
Nakano (1994) justifica que, atualmente, a integração econômica de países geograficamente limítrofes se torna inevitável, pois a economia mundial está cada vez mais integrada e competitiva.

Na Argentina, o *Congreso General Constituyente*, na forma da Constituição Política Nacional da Argentina, classifica os tributos do país em três categorias: impostos, taxas e contribuições.

Os impostos são pagamentos exigidos do contribuinte de forma obrigatória pelo Estado, enquanto 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, 2013).

No Brasil, como informam Reis, Gallo e Pereira (2012) há vários tributos, nas três esferas - União, estados, Distrito Federal e municípios, existindo ainda as contribuições sociais e parafiscais, com finalidades específicas.

O IBPT (IMPOSTÔMETRO, 2013) no site “Impostômetro” divulga uma listagem com todos os tributos do Brasil, divididos por suas competências - federal, estadual e municipal. Na Argentina, como informa Margariti (2013), os tributos também são divididos igualmente, nesses mesmos níveis, como demonstra a figura 1 abaixo, elaborada a partir de dados do IBPT (IMPOSTÔMETRO, 2013) e de Margariti (2013); nota-se a grande quantidade de tributos incidentes nos dois países, com a distribuição nas três esferas governamentais – no total de 64 tributos no Brasil e 84 na Argentina.



Fonte: crédito dos autores

Figura 1 – Distribuição dos tributos no Brasil e na Argentina, por esferas governamentais.

Devido à grande quantidade de tributos existentes nos dois países, para realizar a simulação proposta, foram selecionados, dentre os que incidiram na empresa, apenas os sete mais significativos em montantes de recolhimento, como demonstrado no quadro 1 a seguir:

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 LÍQUIDO (CSLL)		IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA
	FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)		
	INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL (INSS)		
TRIBUTOS ESTADUAIS		TRIBUTOS PROVINCIALES	IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS BRUTAS
			CONVENIO MULTILATERAL
TRIBUTOS MUNICIPAIS	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)	TRIBUTOS MUNICIPALES	DERECHO DE REGISTRO E INSPECCIÓN (DReI)

Fonte: crédito dos autores

Quadro 1 – Comparação dos tributos incidentes na empresa

Os tributos dos dois países não equivalem exatamente uns aos outros, na sua descrição literal; é uma comparação aproximada, já que, entre outros fatores, as incidências e as competências são distintas. Assim, o quadro 1 reflete uma visão global comparativa dos tributos, sem se ater a cada um e à sua representatividade para a empresa.

Todos os tributos que constituíram a carga tributária da construtora brasileira no período analisado, de nove anos, em ordem decrescente e por montante recolhido, 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 (ISSQN), 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); Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), além de outros impostos diversos, emolumentos e contribuições sindicais.

O ICMS, IPVA, CPMF, IOF, IPTU e outros impostos diversos, bem como emolumentos e contribuições sindicais foram apurados, porém não significaram parcela representativa nos recolhimentos da empresa, portanto não são considerados.

Na Argentina, existem vários tributos nacionais em vigor, segundo a *Dirección Nacional de Investigaciones y Analisis Fiscal* (ARGENTINA, 2013), porém os que incidem sobre as construtoras são seis: *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 (DReI)*.

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. Pela terminologia brasileira, 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).

3 Metodologia

Foi utilizada no estudo a abordagem quantitativa por meio de simulação e também descritiva, a qual, segundo Martins e Theóphilo (2009), contém 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 dados estruturados; as técnicas de análise partem do geral para o particular, orientadas pelos resultados, os quais dependem da amostra.

A metodologia da pesquisa descritiva realizada constituiu-se da análise e do levantamento de dados, mensurando e simulando os montantes de tributos das empresas, utilizando como fonte de dados informações das DREs, sendo, portanto, predominantemente documental.

A pesquisa contou com acesso amplo e irrestrito a toda a documentação da empresa analisada, a qual foi posteriormente utilizada para a simulação, utilizando-se também do apoio de bibliografia sobre a tributação da Argentina. Sua população é finita e foi utilizada a média aritmética simples, que, segundo Martins e Theóphilo (2009), é a mais indicada para as análises.

4 Análise e discussão de dados

Para esta pesquisa, a empresa foi denominada apenas de “Construtora LTDA.”, preservando-se sua verdadeira razão social. Trata-se de uma empresa construtora de médio porte (ME), com estabelecimento físico único 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 em relação a órgãos governamentais, tais como Receita Federal do Brasil, Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS, além das obrigações trabalhistas, como o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - 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 fôrmas 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.

Trata-se de uma empresa que tem como objeto social as atividades de compra, venda, importação, exportação, locação e montagem de equipamentos e prestação de serviços na área de construção civil. Sua principal atividade econômica cadastrada no CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas é “outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente”. Como atividades secundárias, a empresa presta serviços especializados para construção, realiza comércio varejista, aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes

Para a realização do estudo, 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.

As receitas apuradas da empresa somaram R\$ 27.497.260,64 e o montante dos tributos recolhidos somou R\$ 6.376.898,19. Considerando o cálculo da porcentagem do montante de cada tributo relativamente à receita bruta da empresa, é possível observar seu impacto na carga tributária da empresa.

Foram considerados os sete tributos mais relevantes: 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% da carga tributária da construtora no Brasil.

TABELA 1 – Carga tributária no Brasil - período de 2004 a 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 Contribuições sindicais	65.263,40	0,24%
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: crédito dos autores

Os tributos, cujo recolhimento não impactou a carga da empresa, não foram considerados na simulação e nem abordados no referencial teórico, uma vez que foram analisados apenas os sete tributos que compuseram a carga tributária da empresa. Conforme apuração na tabela 1, o montante dos tributos não considerados corresponde a 0,56 % sobre a Receita Bruta da empresa, valor abaixo 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, há uma parcela de 6,22% de contribuições relacionadas a ela - o INSS e o FGTS. Portanto, são essas as contribuições mais relevantes da empresa estudada em comparação com a Argentina.

Em se tratando da COFINS e do PIS, a empresa teve em seu faturamento algumas isenções em razão de programas do Governo, como o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), as quais podem ser relevantes na comparação simulada na Argentina em algum momento da mudança da legislação de incidência para esses tributos.

Outro imposto bastante considerável é o ISS, já que somente ele tem uma incidência de 3 %. 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.

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 à mão de obra, consideraram-se os valores de referência da folha de pagamento com o montante recolhido pela empresa brasileira, que totalizou R\$ 4.078.364,84. Na Argentina, os tributos sobre a mão de obra correspondem ao *ANSESS* e *Obra Social*, calculados com base na folha de pagamento.

Para o *ANSESS*, seria devido o montante de R\$ 693.322,02 em todo o período, e para *Obra Social*, o montante de R\$ 244.701,89, totalizando R\$ 938.023,91. Conforme legislação argentina, o *Impuesto a las Ganancias* se complementa com o *Impuesto a la Ganancia Presunta*, mas têm bases diferentes. No caso das *Ganancias*, 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 2 – Bases para *Ganancias* e *Presunta*

Simulação Argentina com base nos dados do Brasil					
Impuesto a las Ganancias 35%			Impuesto a la Ganancia Minima Presunta 1%		
ANOS	Base: Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL	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: crédito dos autores

Para os dois tributos, seria devido o valor de R\$ 3.338.188,72; a legislação de ambos é complementar, ou seja, cada um é recolhido a partir de bases distintas, priorizando sempre a 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. O montante referente aos *Ingresos Brutos* seria de R\$ 549.945,21, com alíquota de 2%, o do *Derecho de Registro* seria de R\$ 178.732,19 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 (R\$ 27.497.260,64).

Tabela 3 – Simulação e estatística - Argentina
Carga tributária na Argentina - simulação atualmente

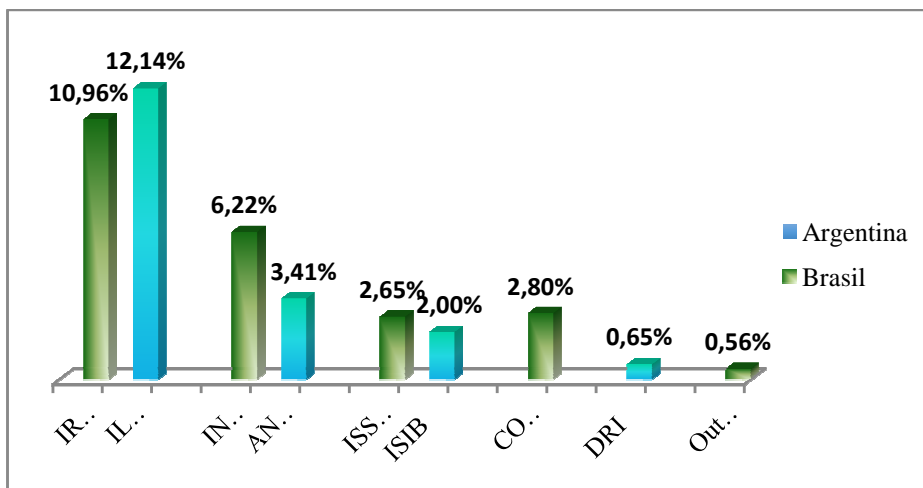
	Receita Bruta	27.497.260,64	Percentuais
1	Impuesto a las Ganancias	3.305.888,21	12,02 %
2	ANSESS	693.322,02	2,52 %
3	Impuesto Sobre los Ingresos Brutos	549.945,21	2,00 %
4	Obra Social	244.081,89	0,89 %
5	Derecho de Registro e Inspección (DReI)	178.732,19	0,65 %
6	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta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

Fonte: crédito dos autores

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 Minina 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.

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 a carga tributária ficou em 22,63%, considerando-se somente os sete tributos principais.

Para a comparação dos tributos nos dois 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, como demonstrado na figura 2 adiante.



Fonte: crédito dos autores

Figura 2 – Comparação dos tributos do Brasil com a simulação dos similares na Argentina

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%. A contribuição do FGTS no Brasil, que se constitui de uma contribuição social sobre a folha de pagamento, não encontra similar na Argentina. Por isso, ao analisar o total dos tributos incidentes sobre pessoal e mão de obra, naquele país, o montante seria de 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 brasileiro. Entretanto, o imposto relativamente correspondente no Brasil é municipal e equivale a 2,65 % sobre as receitas brutas, e, na Argentina, 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 ocorrendo 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.

5 Considerações finais

Como mencionado, a carga tributária das empresas corresponde ao montante dos tributos recolhidos em relação percentual à sua receita bruta, representando essa carga, portanto, os custos tributários das empresas, um dos mais elevados na maioria delas, sendo às vezes até mesmo mais elevados do que o próprio custo do produto.

Na composição dos custos tributários no Brasil e na Argentina, no caso da empresa analisada, podem-se destacar os que apresentaram maior significância, ou seja, 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% do INSS e FGTS no Brasil, e *ANSESS* e *Obra Social* na Argentina, com 3,41%.

Com relação 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.

Assim, 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 com alíquota máxima de 2 % sobre a Receita Bruta. No Brasil, o ISS foi mais pesado em termos tributários para essa atividade.

Um fator de limitação foi a ausência de demonstrações contábeis de empresa na Argentina 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 por meio de simulação.

Nos dois países, observaram-se algumas isenções de planos econômicos. No Brasil, houve obras em que a construtora foi isenta do PIS e da COFINS, e na Argentina benefícios de recolhimento referentes à *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, se a obra não estiver relacionada ao Plano de Aceleração Econômica (PAC), os tributos PIS e COFINS terão a incidência que foi praticamente isenta em algumas obras no período estudado.

Já na Argentina, há benefícios tributários para as empresas que mantém por maiores períodos seus funcionários, tendo diminuídos os recolhimentos referentes ao *ANSSES* e à *Obra Social*.

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.

Nas circunstâncias do trabalho e considerando as limitações da pesquisa, conclui-se que, na Argentina, a empresa teria uma vantagem considerável em termos tributários, 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.

Dessa maneira, considerando-se 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 BIBLIOGRÁFICAS

ARGENTINA. Asociacion Federal de Ingresos Publicos (AFIP). **Sistema Tributario Argentino**. Buenos Aires, [2013a]. Disponível em:

<<http://www.afip.gob.ar/futCont/otros/sistemaTributarioArgentino/>>. Acesso em: 05 jun. 2013.

BACIC, M. J. et al. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégicas 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.

BERNAL-MEZA, R. Argentina y Brasil en la política internacional: regionalismo y Mercosur (estrategias, cooperación y factores de tensión). **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. 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. BENZRIHEN, J. et al.

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

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 Small and 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 n.º 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.

IMPOSTÔMETRO. **Relação dos tributos cobrados no Brasil**. [2013]. 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.

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.

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**. Brasil, 2010b. 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.

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.

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 economia 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.