

Análise e Soluções de Erros Sistêmicos que Acarretaram Saldos Contábeis Incorretos de Tributos Retidos na Fonte de Notas Fiscais Emitidas para Clientes

Analysis and Solutions to Systematic Errors Which Resulted in Incorrect Book Balance of Withholding Taxes from Invoices Issued to Customers

Recebido: 4/3/2023 – Aprovado: 8/4/2023

Processo de Avaliação: Double Blind Review

Hugo do Carmo Missé Vitalli¹, José Carlos Marion², Vanderley Rodrigues Guerra³

¹Mestre em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças da Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP), Brasil, hugomissevitalle@gmail.com

²Professor do Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças da Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP), Brasil, jemarion@pucsp.br

³Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil, vanderleyguerra@gmail.com

Resumo

Objetivo principal da pesquisa: trazer os aspectos contábeis e sistêmicos (ERP) das retenções na fonte de tributos que incidem sobre notas fiscais de serviços prestados; esclarecer o momento de utilização desses créditos tributários para fins de compensação tributária; e de externalizar os problemas quanto a erros sistêmicos, os quais acarretaram distorções nos saldos contábeis.

Diagnóstico da problematização e/ou oportunidade: identificou-se erro sistêmico quanto ao recebimento do *contas a receber* de mais de uma nota fiscal emitida para um mesmo cliente; o ERP não efetuava a transferência dos saldos dos tributos retidos das *contas tributos diferidos* para as de *tributos a compensar* nos casos em que os clientes efetuavam o pagamento com diferença de casa decimal; e o ERP não efetuava a transferência dos saldos dos tributos retidos, das *contas de tributos diferidos* para as *contas de tributos a compensar*, nos processos de recebimento de NFs emitidas para os clientes que, com base em contrato firmado entre as partes, efetuaram o pagamento aplicando uma retenção de um valor pré-determinado em contrato, sob a rubrica de caução.

Metodologia/abordagem: o artigo baseou-se no método de estudo de caso, uma pesquisa exploratória e descritiva.

Resultados/aplicação: os resultados encontrados foram a correção dos saldos acumulados das contas de tributos retidos na fonte e possibilidade de efetuar as correções das apurações de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL a fim de considerar os saldos corretos de tributos retidos na fonte.

Contribuições: trazer à luz o fato de que a Contabilidade Tributária e os processos sistêmicos do ERP precisam ser objeto de melhoria contínua para que as organizações adquiram confiabilidade nos negócios tributários.

Palavras-chave: tributos, ERP, Contabilidade Tributária

Abstract

Objective: *To bring up the accounting and systemic (ERP) aspects of withholding taxes on invoices for services rendered; to clarify the moment when these tax credits can be used for tax offset purposes; and to externalize the problems regarding systemic errors, which have led to distortions in the accounting balances.*

Diagnosis: *A systemic error was identified regarding the receipt of "accounts receivable" from more than one NF issued to the same customer; the ERP did not transfer the balances of withheld taxes from the "deferred taxes" accounts to the "taxes to be offset" accounts in cases where customers made payments with a difference of one decimal place; and the ERP did not transfer the balances of withheld taxes from the "deferred taxes" accounts to the "taxes to offset" accounts, in the processes of receiving invoices issued to clients who, based on a contract signed between the parties, made the payment applying a withholding of an amount pre-determined in the contract, under the heading of guarantee.*

Methodology: *The article was based on the case study method, an exploratory and descriptive research.*

Results: *the results found were the correction of the accumulated balances of the withholding tax accounts, and the possibility of making corrections in the PIS, Cofins, IRPJ and CSLL assessments, to consider the correct withholding tax balances.*

Contribution: *bring to light the fact that tax accounting and ERP systemic processes need to be subject to continuous improvement so that organizations can have reliability in their tax business.*

Keywords: taxes, ERP, Tax Accounting

1. Introdução

Com uma das maiores cargas tributárias do mundo, em que há, aproximadamente, 73 tributos distribuídos nas esferas Federal, Estadual e Municipal, a área tributária é um desafio para os profissionais que atuam nas empresas brasileiras.

Diante de uma demasiada complexidade tributária, este artigo tem o objetivo de trazer à luz um relato técnico que aborda, especificamente, aspectos contábeis e sistêmicos (relacionados à ERP) sobre o processo de retenções na fonte de tributos, sobre notas fiscais de serviços prestados, que correspondem a: Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSRF) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Por questões de confidencialidade, a empresa comentada neste relato técnico, será mantida em sigilo, sendo aqui denominada de *empresa ABC*. É pertencente a uma organização multinacional e atua em, aproximadamente, 140 países, no segmento de prestação de serviços especializados.

Os tipos de prestação de serviços da empresa ABC, no Brasil, também não serão divulgados, haja vista a fácil identificação desta empresa, caso suas linhas de execução de serviços se tornem públicas.

No Brasil, a empresa ABC é caracterizada como Contribuinte Diferenciado, sendo sujeita às disposições contidas na Portaria nº 4.888, de 7 de dezembro de 2020, a qual dispõe “sobre a atividade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) relativa ao monitoramento dos maiores contribuintes, que tem como objetivo promover a conformidade tributária”.

O Art. 2º da Portaria nº 252, de novembro de 2022, descreve:

Será indicada para o monitoramento diferenciado a pessoa jurídica que tenha:

- I - informado receita bruta anual maior ou igual a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) na Escrituração Contábil Fiscal (ECF);
- II - declarado débitos cuja soma seja maior ou igual a R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
- III - declarado débitos cuja soma seja maior ou igual a R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTF Web) ou na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP);
- IV - massa salarial cuja soma seja maior ou igual a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais); ou
- V - importações ou exportações maiores ou iguais a R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais).

O objetivo desse relato técnico é explicitar a contabilização dos tributos retidos na fonte sobre as notas fiscais de prestações de serviço; esclarecer o momento de utilização dos créditos tributários (tributos retidos) para fins de utilização a título de compensação de tributos vincendos; e também de externalizar os problemas (sistêmicos) quanto a sua contabilização decorridos de erros sistêmicos (ERP), os quais não estavam parametrizados corretamente, distorcendo, assim, os saldos e impossibilitando uma conciliação contábil confiável.

2. Referencial teórico

2.1. Tributos no Brasil

Os tributos surgiram em decorrência de circunstâncias sociais, econômicas e de políticas experimentadas pela humanidade no decorrer do tempo. As linhas históricas dos sistemas de tributação revelam inúmeras correntes de pensamentos e que, por consequência, influenciaram e, ainda influenciam, o ordenamento da tributação em determinadas jurisdições.

Segundo Zilveti (2017, p. 34), o “sistema tributário de qualquer nação não é apenas produto das circunstâncias atuais ou pretéritas. Ele pode ser um dos maiores determinantes da estrutura social e econômica de um país”.

De acordo com o Art. 3º da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, a qual regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional estabelece, com fundamento no Art. 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, mais comumente conhecida como Código Tributário Nacional (CTN). 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”.

Em uma primeira leitura do conceito de tributo, trazida pelo CTN, parece ser de difícil compreensão, pois tal conceituação não é de domínio de grande parte do público, uma vez que há palavras e expressões que, de fato, precisam ser elucidadas para que haja uma adequada interpretação.

A expressão “prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” significa que é um pagamento obrigatório em dinheiro ou em algum bem que possa se transformar em dinheiro (Maroni & Zanatta, 2006, p. 3).

O dizer “que não constitua sanção de ato ilícito” quer traduzir o fato de que o tributo não advirá de um pagamento em decorrência de pena (multa) ou recompensa diante de um ato ilícito, que é uma conduta reprovável daquele que, por negligência, imprudência ou imperícia, viola direito e causa danos a outrem (Moraes, 2006, p. 16).

Outro importante trecho que nos cabe melhor traduzir é relativo a: “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, que significa dizer que é uma cobrança prevista em lei e cobrada sobre alguma coisa que se possa avaliar (Maroni & Zanatta, 2006, p. 3).

Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 7), definem que:

Tributo é a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma da lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias. Caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade.

Conforme o CTN, em seu Art. 5º, tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Em uma descrição mais ampla, Padoveze et al. (2017, p. 24), trazem que “tributo é um gênero e as suas classes são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

2.2. Impostos no Brasil

Conforme o Art.16º do CTN, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Sousa (2018, p. 10) faz uma breve caracterização a respeito dos impostos, “não requer contraprestação do estado em benefício do contribuinte. Para que o contribuinte, ou sujeito passivo, seja obrigado a pagar impostos, basta que incorra em determinada situação previamente determinada em lei. Tal situação é denominada fato gerador do imposto”.

Como exemplo de imposto, é possível citar o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o qual é cobrado da pessoa física ou jurídica proprietária de veículos automotores, com base em legislação específica de cada Estado brasileiro, por tratar-se de um imposto estadual.

Imposto Sobre Serviços (ISS), o qual deve ser pago pelas pessoas jurídicas em decorrência da prestação de serviços, de acordo com o estabelecido na Lei Complementar nº

116 de 2003, a qual dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

2.3. Retenções de Tributos na Fonte

2.3.1. PIS, COFINS e CSRF

Com base na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências, a qual também é conhecida no mercado pela Lei que rege o regime da não-cumulatividade da Cofins, mais precisamente em seu Art. 30, dispõe o seguinte no que se refere à obrigação do instituto da retenção de tributo na fonte:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP (Lei nº 10.833, 2003).

Já o Artigo 31, prevê sobre as alíquotas aplicáveis.

Art. 31º. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o Art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente. (Lei nº 10.833, 2003).

A partir dos dispositivos legais transcritos, não há dúvidas quanto à aplicação obrigatória do instituto da retenção de tributos na fonte, nas alíquotas informadas.

Propõe-se a seguinte questão: qual é o momento em que a empresa tomadora dos serviços prestados deve efetuar as devidas retenções? Se pelo regime de competência ou caixa, quer dizer, no momento de registro contábil do contas a pagar, independentemente do prazo de pagamento, ou deve-se proceder a retenção somente no momento de pagamento dos valores constantes na nota fiscal de serviços. Sendo assim, cumpre-nos transcrever o Art. 35, o qual dispõe o que segue:

Art. 35. Os valores retidos no mês, na forma dos Arts. 30, 33 e 34 desta Lei, deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente àquele mês em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço. (Lei nº 13.137, 2015; Lei nº 10.833, 2003)

Com relação às disposições legais relativas às retenções na fonte do PIS/Cofins/CSRF, o Art. 36 é claro no sentido da caracterização tributária de tais montantes: “Art. 36. Os valores retidos na forma dos Arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições” (Lei nº 10.833, 2003).

Assim é clara a possibilidade de compensação dos tributos retidos para o devido abatimento do Imposto de Renda, o PIS, a Cofins e a CSLL devidos, a pagar, pelos contribuintes que sofreram tais retenções na fonte.

2.3.2. IRRF

O Art. 714 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 9.580 de novembro de 2018, dispõe:

Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto no 9.580, 2018).

Em contraposição dos dispositivos legais relativos à retenção na fonte do PIS/Cofins/CSLL, a legislação do Imposto de Renda assegura que a incidência da retenção se dará sobre os montantes pagos ou creditados, ou seja, embarcam os dois regimes, quais sejam: a) competência e; b) caixa.

Com base na legislação transcrita, muitos contribuintes têm dúvida do correto momento de aplicação do instituto da retenção do Imposto de Renda na Fonte e de sua contabilização, um modelo foi criado para ilustrar a aplicabilidade deste instituto.

O cliente da empresa ABC, que recebe uma nota fiscal do serviço prestado, deve reter e recolher, ao governo federal, os seguintes tributos, conforme exemplo na Tabela 1:

Tabela 1*Retenções de Tributos na Fonte*

| Tributo | Nome | Alíquota (%) |
|----------------|--|---|
| PIS | Programa de Integração Social | 0,65% |
| Cofins | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social | 3% |
| CSRF | Contribuição Social Retida na Fonte | 1% |
| IRRF | Imposto de Renda Retido na Fonte | Pode variar de 1% a 4,8% (1,2%; 1,5%) |

Fonte: Elaborado pelos Autores.

A mencionada retenção que o cliente da empresa ABC deve efetuar figura como uma espécie de antecipação de pagamento de tributo devido pela empresa ABC.

O reconhecimento e o registro contábil, considerando uma emissão de nota fiscal de serviço, com retenção dos referidos tributos, no qual o valor do serviço prestado foi de R\$ 10 mil, configura-se como apresenta a Tabelas 2:

Tabela 2*Cálculos Retidos*

| | | | | | |
|-----------------------|------------|--------|--------|--------|--------|
| Valor dos serviços: | R\$ 10 mil | | | | |
| Retenção de tributos: | PIS | Cofins | CSRF | IRRF | TOTAL |
| Alíquotas | 0,65% | 3,00% | 1,00% | 1,50% | 6,15% |
| Valor retido | 65,00 | 300,00 | 100,00 | 150,00 | 615,00 |

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Cabe ressaltar que, no momento de emissão da nota fiscal de serviço, o ERP da Empresa ABC já está parametrizado para o reconhecimento do contas a receber líquido, dos tributos que serão retidos pelo cliente mencionados na Tabela 3, e já reconhece tais tributos que são créditos tributários, os quais poderão ser utilizados/compensados com tributos federais a vencer da empresa ABC.

Tabela 3

Registro Contábil na empresa ABC, no momento da emissão da Nota Fiscal

| | | |
|---|---------------------|-----------|
| D | Contas a receber | 9.385,00 |
| D | PIS a compensar | 65,00 |
| D | Cofins a compensar | 300,00 |
| D | CSL a compensar | 100,00 |
| D | IRRF a compensar | 150,00 |
| C | Receita de Serviços | 10.000,00 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com descrição na Tabela 4, o cliente cria uma obrigação a pagar com a empresa ABC e uma obrigação fiscal a pagar com o Governo Federal, haja vista que aqueles tributos retidos na fonte devem ser pagos pelo cliente, como uma espécie de antecipação de pagamento dos tributos da empresa ABC.

Tabela 4

Registro Contábil da Empresa adquirente do Serviço (cliente da empresa ABC):

| | | |
|---|---------------------------------|-----------|
| D | Fornecedor empresa ABC | 9.385,00 |
| D | PIS retido a pagar | 65,00 |
| D | Cofins retido a pagar | 300,00 |
| D | CSRF a pagar | 100,00 |
| D | IRRF a pagar | 150,00 |
| C | Despesa de aquisição de serviço | 10.000,00 |

Elaborado pelos autores.

3. Métodos e procedimentos realizados

Tendo em vista a investigação de um tema específico, no qual buscou-se *como* estão sendo realizadas pela empresa ABC, a contabilização e a utilização dos impostos retidos na fonte e suas dificuldades operacionais devido ao sistema utilizado, o relato técnico baseou-se no método estudo de caso, pesquisa exploratória e descritiva.

De acordo com Yin (2005, p. 19) os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “*como e por que*”, quando o pesquisador tem pouco controle

sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”.

Gil (2007, p. 58) conceitua o estudo de caso como uma pesquisa aprofundada sobre objetos, os quais podem ser um indivíduo, uma organização, um grupo ou um fenômeno com aplicabilidade em diversas áreas. Ainda segundo Gil (2007, p. 59), as vantagens do estudo de caso são: a) sua capacidade de estimular novas descobertas, em virtude da flexibilidade do planejamento e da própria técnica; b) a possibilidade de visualização do todo, de suas múltiplas facetas; e c) a simplicidade de aplicação dos procedimentos, desde a coleta até a análise de dados. Entre as desvantagens, Gil (2007, p. 60) destaca, como a mais séria, a “dificuldade de generalização dos resultados obtidos”, ou seja, as particularidades e especificidades na natureza do objeto de estudo que não sejam aplicáveis a outros fenômenos.

Quanto ao processo de pesquisa exploratória, Gil (2007) descreve que este tipo de metodologia visa uma maior aproximação, uma maior familiaridade com o problema, explicitando-o. Com um planejamento mais flexível, permite-se a consideração de variados aspectos.

Já a pesquisa descritiva, apontada por Gil (2007), é uma análise em profundidade que visa descrever, classificar e interpretar o objeto estudado. Utiliza técnicas mais sistematizadas e rigorosas, em determinadas pesquisas, proporciona uma nova visão do objeto, aproxima-se da pesquisa exploratória.

4. Apresentação do caso

4.1. Modelo de Registro Contábil e Utilização das Retenções de Tributos na Fonte – de Clientes

Com vistas ao regramento tributário transcrito, referente ao instituto das retenções de tributos na fonte e da leitura de jurisprudências aplicadas ao tema e do entendimento compartilhado por assessores legais contratados, o qual foi externado a partir de um *legal opinion*, a empresa ABC opta por utilizar os créditos tributários advindos das retenções efetuadas pelos seus clientes com base no regime caixa, ou seja, são compensados somente após o pagamento dos montantes das notas fiscais pelos clientes, com base no processo de recebimento do contas a receber, procedimento o qual é realizado pela equipe de tesouraria.

Para melhor demonstrar o procedimento adotado pela empresa ABC, molda-se um exemplo, no qual o valor da NF de serviços prestados ao cliente Z é de R\$ 20 mil; data da emissão da NF, 01/janeiro/x1; as retenções de tributos, as quais o cliente Z deve efetuar é IRRF - 1,5%, PIS/Cofins/CSLL - 4,65%; e data de recebimento da NF é 10/fevereiro/x1.

Como visto, anteriormente, o ERP da empresa ABC, no momento da emissão da NF, efetua o registro contábil apresentado na Tabela 5:

Tabela 5

Registro Contábil no Momento da Emissão da Nota Fiscal

| Data: | 01 de janeiro de X1 | |
|-------|--|-----------|
| D | Contas a receber (líquido dos tributos na fonte) | 18.770,00 |
| D | IRRF (tributo diferido) | 300,00 |
| D | PIS/Cofins/CSLL (tributos diferidos) | 930,00 |
| C | Receita de Serviço | 20.000,00 |

Fonte: Elaborado pelos Autores.

No momento desse registro contábil, os tributos, os quais serão retidos pelo cliente Z, são classificados no Ativo em contas com a rubrica de *tributos diferidos*, pois não podem ser compensados até que o cliente Z faça o devido pagamento da NF, o que reforça, assim, a aplicação do regime caixa para o processo de compensação/utilização desses montantes.

Quando o valor líquido da NF é devidamente recebido, a equipe de Tesouraria da empresa ABC efetua o devido procedimento de recebimento do título e de *baixa* do contas a receber, assim o ERP efetua os seguintes processos/registros (contábeis) apresentados na Tabela 6:

Tabela 6

Reclassificação dos saldos dos tributos retidos da Nota Fiscal, das contas de tributos diferidos

| | | |
|-------|--|-----------|
| Data: | 01 de fevereiro de X1 | |
| D | Caixa | 18.770,00 |
| D | IRRF (tributo a ser compensado) | 300,00 |
| D | PIS/Cofins/CSLL (tributos a serem compensados) | 930,00 |
| C | Contas a receber (líquido dos tributos na fonte) | 18.770,00 |
| C | IRRF (tributo diferido) | 300,00 |
| C | PIS/Cofins/CSLL (tributos diferidos) | 930,00 |

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Quando do processo de recebimento do contas a receber, o ERP efetua a reclassificação dos saldos dos tributos retidos da NF, das contas de *tributos diferidos* (momento que ainda não podem ser compensados) para as contas contábeis de tributos a compensar, pois, com base no recebimento líquido da NF, presume-se que a obrigatoriedade de retenção e pagamento dos tributos retidos pelo cliente Z já tenham se consubstanciados, ou seja, configurando-se, assim, o regime caixa para o uso dos créditos tributários.

4.2. Dos Erros Sistêmicos que Acarretaram Saldos Contábeis Errôneos

A partir do processo de *conciliação contábil* das contas de tributos retidos na fonte, tanto das contas de *tributos diferidos*, quanto daquelas de *tributos a compensar* (ativo da empresa ABC), que tiveram o propósito de assegurar que os saldos contábeis estivessem corretos, a equipe contábil/ fiscal identificou que os montantes dessas contas não refletiam àqueles que, de fato, deveriam constar na data-base de 31 de dezembro de 2020 (posição acumulada).

Em tal procedimento de conciliação, foram efetuados confrontos entre os dados/ valores de alguns registros contábeis (segregado por Notas Fiscais), selecionados por meio da análise do razão contábil das contas referidas na Tabela 5, com os dados/ valores de Notas Fiscais emitidas (ainda não recebidas pelos clientes) e aquelas efetivamente recebidas, sendo que foram encontradas divergências entre os valores de tributos retidos na fonte registrados na contabilidade versus os destacados em Notas Fiscais.

O período compreendido de tal conciliação foi o de setembro de 2018 a dezembro de 2020, ou seja, após a implementação do atual ERP.

Diante do ocorrido, a empresa ABC não conseguiu apresentar elementos que suportariam tais montantes para fins de atendimento de requerimento de auditoria externa, tampouco de auditoria interna de sua matriz sediada no exterior.

Cabe mencionar que, até esse momento, a empresa ABC não sabia, de fato, qual o valor da possível diferença de saldo contábil, ou seja, se assegurar que o saldo estava subavaliado ou superestimado.

Com base em tais fatos, a empresa ABC teve que lidar com:

i) a auditoria externa não foi capaz de emitir opinião sobre os saldos das contas de tributos retidos (Ativo) – sendo que há um comentário, nesse sentido, no relatório final de auditoria externa;

ii) o time de auditoria interna da matriz da empresa ABC emitiu um *red flag alert* ao CFO global do grupo, o que significou que a empresa brasileira deveria com urgência aplicar um plano de correção e mitigação de erros futuros relativos ao tema aqui discutido;

iii) falta de confiabilidade dos saldos de tributos retidos na fonte que foram compensados nas apurações de tributos federais de setembro de 2018 a dezembro de 2020; e

iv) não confiabilidade para usar tais créditos de janeiro de 2021 para frente, pois ainda havia inúmeras inconsistências de valores.

4.3. Assessment ao ERP e Relação de Erros Sistêmicos

Com base em um plano de ação desenhado para a resolução do caso aqui relatado, fez-se necessário uma avaliação sistêmica do ERP com relação às operações de emissão e recebimento de Notas Fiscais sujeitas a retenção de tributos na fonte com o propósito de identificar possíveis erros sistêmicos que estariam acarretando erros nos saldos contábeis das contas de tais tributos.

A equipe responsável por tal avaliação sistêmica relatou os erros identificados: primeiro erro refere-se ao recebimento do *contas a receber* de mais de uma NF emitida para um mesmo cliente, o ERP somava todos os valores de todos os tributos retidos de todas as NFs pagas pelo cliente e relacionava somente com uma única NF.

Tal erro, com base na Tabela 7, resultou em saldos contábeis incorretos por operação, haja vista que o saldo dos tributos retidos da NF1 seria de (\$ 541,20) - saldo credor na conta

de tributos retidos diferidos - e ainda constariam saldos de tributos retidos das NFs 2 e 3, sendo que tais saldos deveriam ser reclassificados para a conta de tributos retidos a compensar, pois essas NFs foram efetivamente recebidas.

Tabela 7

Erro 1 – Não alocação de tributos retidos individualmente por nota fiscal recebida

Exemplo:

| NFs emitidas | Valor líquido (contas a receber) | Tributos retidos (6,15%) | | |
|---|----------------------------------|--------------------------|-----------|---------|
| NF 1 | 3.754,00 | 246,00 | | |
| NF 2 | 4.035,55 | 264,45 | | |
| NF 3 | 4.223,25 | 276,75 | | |
| TOTAL | 12.012,80 | 787,20 | | |
| Registro contábil - emissão NFs | | | | |
| D-c/r (NF 1) | 3.754,00 | | | |
| D-c/r (NF 2) | 4.035,55 | | | |
| D-c/r (NF 3) | 4.223,25 | | | |
| D-tributos retidos (diferidos) NF 1 | 246,00 | <1> | | |
| D-tributos retidos (diferidos) NF 2 | 264,45 | <1> | | |
| D-tributos retidos (diferidos) NF 3 | 276,75 | <1> | | |
| Registro contábil - recebimento único (\$ 12.012,80) | | | | |
| D-caixa | 12.012,80 | | | |
| D-tributos retidos (a compensar) NF 1 | 787,20 | | | |
| C-c/r (NF 1) | 3.754,00 | | | |
| C-c/r (NF 2) | 4.035,55 | | | |
| C-c/r (NF 3) | 4.223,25 | | | |
| C-tributos retidos (diferidos) NF 1 | 787,20 | soma <1> | | |
| Saldo das contas de tributos após recebimento | | | | |
| | SI | Lançamentos | SF | |
| D-tributos retidos (diferidos) NF 1 | 246,00 | -787,20 | | -541,20 |
| D-tributos retidos (diferidos) NF 2 | 264,45 | 0,00 | | 264,45 |
| D-tributos retidos (diferidos) NF 3 | 276,75 | 0,00 | | 276,75 |
| D-tributos retidos (a compensar) NF 1 | 0,00 | 787,20 | | 787,20 |

Elaborado pelos Autores.

Acrescenta-se a isso que o saldo de tributos retidos a compensar da NF1 estaria errado, pois concentrou os valores relativos às três NFs recebidas.

Segundo erro, o ERP não efetuava a transferência dos saldos dos tributos retidos, das contas de *tributos diferidos* para as contas de *tributos a compensar*, nos processos de recebimento de NFs emitidas para os clientes, os quais efetuaram o pagamento com diferença de casa decimal, ou seja, de R\$ 0,01.

Um exemplo: NF emitida no valor (já líquido dos tributos retidos na fonte) de R\$ 1 mil, mas o valor efetivamente recebido foi de R\$ 999,99.

Sendo assim, mesmo que o ERP permitisse realizar o processo de recebimento financeiro, os valores dos tributos retidos dessa operação ficavam estocados (*presos*) nas contas de tributos diferidos (aquelas que ainda não poderiam ter seu saldo utilizado para compensação de tributo a pagar), impedindo assim a compensação desses tributos.

Terceiro erro, o ERP não efetuava a transferência dos saldos dos tributos retidos, das contas de *tributos diferidos* para as contas de *tributos a compensar*, nos processos de recebimento de NFs emitidas para os clientes, os quais, com base em contrato firmado entre as partes, efetuaram o pagamento aplicando uma retenção de um valor pré-determinado em contrato, sob a rubrica de caução.

Um exemplo: NF emitida no valor (já líquido dos tributos retidos na fonte) de R\$ 1 mil, mas o valor efetivamente recebido foi de R\$ 900,00, haja vista que o cliente reteve (*segurou*) o valor de caução de R\$ 100,00 (sob força de contrato, sendo que o cliente somente efetuará o restante do pagamento no valor de R\$ 100,00 ao final do contrato de prestação de serviços).

Sendo assim, como no erro 2, mesmo com a realização do processo de recebimento financeiro, os valores dos tributos retidos dessa operação ficavam estocados nas contas de tributos diferidos, impedindo assim a compensação desses tributos.

4.4. Ações de Correção dos Erros Sistêmicos e das Conclusões

A tecnologia de informação e os ERPs são componentes importantes do ambiente empresarial atual e as organizações brasileiras têm utilizado ampla e intensamente essa tecnologia, tanto em nível estratégico como operacional (Albertin & Albertin, 2007, p. 2).

Investir em tecnologia da informação tornou-se uma obrigação para muitas organizações, uma vez que a concorrência tem, em geral, gasto bastante em tecnologia, não havendo muita escolha para decidir por fazer, ou não, determinado investimento (Dolci, et al., 2009, p. 2).

Ao abordar o campo da Contabilidade e Finanças, de um modo geral, e onde a área tributária de uma organização atua, a TI tem ajudado nos processos de automação. Tarefas anteriormente realizadas por processos manuais já são desenvolvidas em softwares específicos, diminuindo o fluxo de papéis e documentos na empresa (Borges et al., 2012, p. 9).

O ambiente tributário brasileiro é demasiadamente complexo, “trazendo muitas vezes desembolsos financeiros desnecessários às empresas, causando-lhes, ainda, a constante

insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco” (Esnolde et al., 2009, p. 5).

Desse modo, as ações de correções sistêmicas foram significativas para que a empresa ABC pudesse sanar os erros que resultaram em saldos contábeis incorretos das contas de tributos retidos na fonte.

Para a devida correção do erro 1, foi introduzida uma rotina, pela qual o ERP traz um “*warning match report*” automático em uma das telas do módulo de baixa de NFs/ títulos recebidos, ou seja, o ERP emite um aviso de que a operação de baixa do contas a receber não será processada em caso de divergência de valores no processo de recebimento, impedindo, assim, uma baixa automática, sem que haja uma ação de correção de vinculação e conferência das NFs que deveriam, de fato, serem baixadas.

A partir disso, os tributos retidos na fonte são transferidos corretamente e individualmente por NF recebida.

A correção do erro 2 consistiu também em check automático das NFs recebidas, as quais foram pagas pelos clientes com diferença de casa decimal de R\$ 0,01. Em consequência, antes do ERP concluir o processo de recebimento, ele emite um alerta sistêmico reportando que a operação não será concluída, caso não seja dada a destinação do valor da diferença de R\$ 0,01.

Somente após uma ação de destinação do valor da diferença de R\$ 0,01 (por exemplo: *write-off*) é que o ERP entende que a operação foi integralmente concluída e automaticamente processa a transferência dos saldos dos tributos retidos nessas operações para as contas de tributos a compensar, não permanecendo estocada/presa nas contas de tributos diferidos por entender que não houve o recebimento por parte do cliente.

Com relação ao erro 3, as NFs que serão objetos de retenção de valores a título de caução, agora são agrupados, dentro do módulo de contas a receber, em outra categoria, a qual demanda que, quando do processo de recebimento, seja indicado que o valor recebido *a menor* foi devido à retenção de *caução* por parte do cliente, assim, o ERP reconhece e realiza o processo de baixa e vincula corretamente os tributos retidos na fonte dessas operações, transpondo o saldo para as contas de tributos a compensar.

Cabe mencionar que as ações de correções descritas foram encontradas após a testagem de outros inúmeros cenários, os quais não foram implementados pelo, por vezes, o alto custo de parametrização e/ou prazo de implementação muito alongado, por exemplo, 8 meses.

Diante das ações implementadas, a empresa ABC, a partir de janeiro de 2021, não ficou sujeita a tais erros.

Com base em um processo de conciliação bastante amplo, o time tributário, o de Contabilidade e de TI, foram capazes de efetuar um processo de revisão dos saldos dos tributos retidos na fonte desde a implementação do atual ERP, trabalho cujo resultado foi seguinte:

a) correção dos saldos acumulados das contas de tributos retidos na fonte das contas de tributos diferidos e a compensar, na data-base de 31 de dezembro de 2019 e 31 de dezembro de 2020;

b) efetuar, quando fosse necessário, *write-off* para limpar os saldos que contabilmente não existiam mais. Tais montantes resultaram em *não relevantes*, porque constatou-se que tais erros, na maioria das vezes, acarretaram saldos incorretos somente entre os grupos de contas, daquelas de *tributos diferidos vs. tributos a compensar*;

c) possibilidade de efetuar as correções das apurações de PIS; Cofins; IRPJ e CSLL, para considerar saldos de tributos retidos na fonte que estavam estocados erroneamente nas contas de *tributos diferidos* e que, após o processo de correção, foram alocados nas contas finais de *tributos a compensar* (pois eram relativos às NFs já devidamente pagas pelos clientes). Tal processo permitiu que a empresa ABC apurasse um crédito de tributo pago a maior em, aproximadamente, R\$ 20 milhões (anos-calendários 2019 e 2020); e

d) sanar o ponto de melhoria de processo e correção de saldo contábil do relatório de auditoria interna, assim como uma menção de correção de saldos por parte da auditoria externa no relatório emitido por conta do encerramento dos trabalhos de auditoria no balanço estatutário da empresa ABC.

5. Considerações finais

Os erros sistêmicos no processo de baixa do contas a receber e das devidas alocações dos tributos retidos na fonte por clientes resultaram em uma exposição extremamente negativa no grupo econômico e também para fins de auditoria interna e externa, sem mencionar os aspectos negativos referentes aos negócios tributários da empresa ABC, tais como o de *tax cash management* e de *tax compliance*.

O processo de identificação e correção dos erros foi árduo e prolongado, mas, ao mesmo tempo, um processo de significativo aprendizado, que envolveu colaboração mútua entre os

diversos profissionais que atuaram nesse processo (time multidisciplinar) e de valor agregado para a organização como um todo.

A contabilidade tributária versus os processos sistêmicos do ERP precisa, cada vez mais, de refinamentos e melhorias para que as organizações atribuam confiança nos negócios tributários.

Diante dos fatos aqui descritos, é evidente que seja necessário monitoramento contínuo, pois, caso contrário, a empresa pode arruinar a sua “reputação” financeira/ tributária.

Referências

- Albertin, A. L., & Albertin, R. M. M. (2008). Benefícios do uso de tecnologia de informação para o desempenho empresarial. *Revista de Administração Pública (RAP)*, Rio de Janeiro 42(2), pp. 275-302.
- Crepaldi, S., & Crepaldi, G. S. (2019). *Contabilidade fiscal e tributária*. (2 ed.). São Paulo: Editora Saraiva.
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131983/>.
- Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.
<<https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66#art-16>>.
- Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. (2018). Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF.
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>.
- Dolci, P. C., Lunardi, G. L., & Maçada, A. C. G. (2010). Adoção de tecnologia de informação e seu impacto no desempenho organizacional: um estudo realizado com micro e pequenas empresas. *Revista Administração*, São Paulo, 45(1), pp. 05-17.
- Esnoide, A. L., Gallo, M. F., Parisi, C., & Pereira, C. A. (s.d.) *Percepção dos Controllers em Relação à Gestão*. < <http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-rela%c3%87%c3%83o-dos-controllers-com-a-gest%c3%83o-tribut%c3%81ria.pdf>>.

Gil, A. C. (2007). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (2003). Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>.

Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direitos tributários aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>.

Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015. (2015). Altera as Leis nº10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, 11.941, de 27 de maio de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 7.827, de 27 de setembro de 1989, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.935, de 18 de novembro de 1994, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 12.810, de 15 de maio de 2013, 5.861, de 12 de dezembro de 1972, 13.043, de 13 de novembro de 2014, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.469, de 26 de agosto de 2011, 12.995, de 18 de junho de 2014, 13.097, de 19 de janeiro de 2015, 10.996, de 15 de dezembro de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 12.024, de 27 de agosto de 2009, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; revoga dispositivos das Leis nº 4.380, de 21 de agosto de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 8.177, de 1º de março de 1991; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113137.htm>.

Martins, P. L., Melo, B. M., Queiroz, D. L., Silva e Souza, M., & Borges, R. O. *Tecnologia e Sistemas de Informação e Suas Influências na Gestão e Contabilidade*. <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/28816533.pdf>>.

Maroni Neto, R. & Zanatta, D. (2006). Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real. *Revista de Ciências Gerenciais*. v. 10. <<https://revista.pgsskroton.com/index.php/rcger/article/view/2707>>.

- Padoveze, C. L., Bertassi, A. L. & Cillo, A. R. (2017). *Contabilidade e gestão tributária: Teoria, prática e ensino*. Cengage Learning Brasil. <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522125982/>>.
- Portaria nº 252, de 22 de dezembro de 2022. (2022). Estabelece os parâmetros para indicação de pessoa jurídica a ser submetida ao monitoramento dos maiores contribuintes. Diário Oficial da União, Brasília, 24 de novembro 2022, seção 1, p. 8. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127370#2389422>>.
- Sousa, E. P. D. (2018). *Contabilidade Tributária - Aspectos Práticos e Conceituais*. Grupo GEN. E-book. ISBN 9788597018493. <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018493/>>.
- Zilveti, F. A. (2017). *A Evolução Histórica da Teoria da Tributação: Análise das Estruturas Socioeconômicas na Formação do Sistema Tributário*. São Paulo: Saraiva.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2005.