



ANÁLISE DOS FATORES DE INFLUÊNCIA PARA O APROVEITAMENTO DO CIAP POR UMA AGROINDÚSTRIA

ANALYSIS OF INFLUENCE FACTORS FOR THE USE OF CIAP BY AN AGROINDUSTRY

ANJOS, Eduardo Henrique dos¹
QUEIROZ, Ewerton²
TOIGO, Leandro Augusto³
SANTI, Diego Grahl⁴

RESUMO: Este estudo de caso tem como objetivo analisar como os fatores internos e externos influenciam a estruturação de controles internos para o aproveitamento do CIAP por uma agroindústria localizada no estado do Paraná, assim como o aproveitamento do CIAP pode influenciar nos resultados dela. Desse modo, foi verificado o aproveitamento do ICMS referente às operações com bens do ativo imobilizado e se este estava sendo feito de acordo com a legislação do estado. Quanto à metodologia utilizada se trata de uma pesquisa descritiva, utilizando o estudo de caso, com análise documental e entrevistas com os gestores e contadores da agroindústria. Como a legislação do ICMS sofre variações entre os estados brasileiros, os resultados encontrados nessa pesquisa poderão se diferenciar de estudos realizados em outros estados. Foram verificados os fatores internos e externos que impactam no custo/benefício da implantação de controle do ativo permanente. Os resultados demonstram que, fatores internos como o desconhecimento do benefício ou até mesmo a falta de um estudo do retorno ao implantar o CIAP, e externos como a complexidade da legislação são relevantes para a estruturação de controles internos e ainda se conclui que influenciam positivamente no resultado da empresa, pois se obteve um desembolso de recursos menor com o aproveitamento do crédito.

Palavras-chave: Controles internos. Ativo Permanente. ICMS. CIAP.

ABSTRACT: *This case analyzes how the internal and external factors influence the structuring of internal controls for the use of the CIAP by an agroindustry located in the state of Paraná, as well as the use of the CIAP can influence the results of the same. In this way, the utilization of ICMS related to transactions with property, plant and equipment and whether it was being carried out in accordance with state legislation was verified. As for the methodology used, it is a descriptive research, using the case study, with documentary analysis and interviews with the managers and accountants of the agroindustry. As ICMS legislation varies among Brazilian states, the results found in this study may differ from studies conducted in other states. We verified the internal and external factors that impact the cost / benefit of the implementation of permanent asset control. The results show that internal factors such as the lack of knowledge of the benefit or even the lack of a study of the return to*

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Campus de Cascavel, e-mail: hip_a_du@hotmail.com

² Bacharelado em Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Campus de Cascavel, e-mail: ewer_ton_queiroz@hotmail.com

³ Doutor em Ciências Contábeis, Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB), Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná Campus de Cascavel, e-mail: leandro.toigo@unioeste.br

⁴ Mestrando em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Campus de Cascavel, e-mail: dieograhlsanti@gmail.com



implant the CIAP, and external as the complexity of the legislation are relevant to the structuring of internal controls, and it is still concluded that they influence positively in the result of the company, since a lower disbursement of resources was obtained with the utilization of the credit.

Keywords: *Internal controls; Active permanent; ICMS; CIAP.*

1 INTRODUÇÃO

A evolução da Contabilidade proporcionou o desenvolvimento de áreas específicas dentro desta ciência social. A Auditoria contábil é um exemplo, e seu surgimento, assim como o da Contabilidade, perdeu-se no tempo, não sendo possível apontar com exatidão seu início (RIBEIRO; RIBEIRO, 2011).

Segundo Sá (2002), a Auditoria é uma técnica que ao analisar os registros e demonstrações de determinada entidade, apresenta opiniões, sugestões, críticas e conclusões a respeito da situação e fenômenos patrimoniais. Assim, a auditoria auxilia os gestores no melhoramento dos controles patrimoniais para aprimorar a gestão organizacional.

Dentre esses elementos de controle da auditoria, Almeida (1996) aponta alguns, necessários para proporcionar controles internos por parte da empresa, sendo eles: controle para verificação de aquisições, para definição de despesas com manutenção e reparos, controle físico dos bens, classificação do bem, depreciação dos bens, para baixas, seja por deterioração ou venda, ou ainda controles para arrendamento mercantil.

Com a concorrência no mercado cada vez mais exasperada, tem-se a demanda, ao mesmo ritmo, de competência dos administradores e demais responsáveis pela gestão das entidades. Além disso, o aumento da competitividade, as novas necessidades sociais e ambientais do mercado somam-se à alta carga tributária no Brasil. Para o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2015), a carga tributária brasileira cresceu no ano de 2011 a 2014, 1,66% sobre o Produto Interno Bruto (PIB).

O Brasil apresenta uma das mais altas cargas tributárias do mundo. Segundo o IBPT, o brasileiro, no ano de 2015, trabalhou 151 dias para pagar todos os tributos. Essa carga elevada em algumas vezes inviabiliza determinados negócios. Além das altas taxas tributárias, a complexa legislação que as acompanham dificultam a sobrevivência das empresas. Como ferramenta gerencial, a estrutura de controles internos proporciona o controle e tomada de decisões, possibilitando de forma legal a redução de custos tributários.

Ao deparar-se com a situação citada, é necessário buscar e utilizar todos os



benefícios que o fisco proporciona às pessoas jurídicas. Cabe às estruturas de controles internos do imobilizado validar os procedimentos correspondentes aos fatos geradores de créditos e débitos dos impostos ocorridos da atividade empresarial.

No sistema tributário brasileiro existem inúmeros tributos, dentre eles está o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é de competência das Fazendas Estaduais. Segundo Barbosa, Colares e Oliveira (2013) existem duas situações relativas ao ICMS: a saída de mercadoria do estabelecimento, que gera débito de ICMS, e a entrada de mercadoria no estabelecimento, que gera crédito de ICMS, em alguns casos previstos no Regulamento de ICMS de cada Estado. Este imposto tem como característica da não cumulatividade, ou seja, compensa-se o débito relativo à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante creditado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Dentre os diferentes grupos de produtos e serviços que proporcionam crédito de ICMS, existe o crédito sobre o ativo permanente ou imobilizado das empresas, que leva o nome de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Nesse sentido, esta pesquisa se justifica pelos seguintes fatos: pela necessidade do controle dos créditos de ICMS e verificação da utilização desse tributo nas aquisições de bens novos para o ativo imobilizado e o seu impacto nas atividades empresariais de uma agroindústria; visto que empresas desse ramo necessitam grandes investimentos em máquinas, equipamentos e instalações; pela necessidade de perceber o risco que a empresa se expõe quando interpreta a legislação de forma equivocada; pela contribuição teórica sobre a temática, considerando-se que a estrutura de controles internos é relevante para a sobrevivência e competitividade das empresas no mercado atual.

A carga tributária aparece cada vez mais representativa nos resultados das empresas brasileiras, fazendo com que aumente a necessidade de ferramentas que auxiliem e forneçam segurança nas operações com o Fisco.

Diante disso, levanta-se o seguinte questionamento: como os fatores internos e externos e o custo/benefício influenciam a estruturação dos controles internos para o aproveitamento do CIAP por uma agroindústria?

Com a definição do problema concluída, relacionou-se os objetivos. Segundo Raupp e Beuren (2009), os objetivos indicam o resultado que se pretende atingir ao final da pesquisa e são divididos em geral e específicos.

O objetivo geral desta pesquisa consiste em analisar como os fatores internos e



externos influenciam a estruturação de controles organizacionais para o aproveitamento do CIAP por uma agroindústria.

Este estudo foi delimitado à auditoria e seus controles internos do imobilizado como área, limitando-se ao ICMS incidente na aquisição de bens do ativo imobilizado, sendo então analisado o impacto tributário dos controles internos no imobilizado. A pesquisa se deu em uma agroindústria de grande porte, localizada na cidade paranaense de Cascavel. O período de pesquisa e levantamento de dados fiscais na empresa foi de julho de 2013 a junho de 2017.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Auditoria Tributária

A auditoria, segundo Almeida (1996), surgiu como parte da evolução do sistema capitalista, pois, no início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares, com a expansão do mercado e aumento da concorrência, surgiu a necessidade de ampliação e desenvolvimento das empresas, com isso aumentar os controles e procedimentos internos, visando à redução de custos e tornando-se, assim, mais competitivos.

Porém, para essas mudanças serem postas em prática, seriam necessários recursos que dificilmente poderiam ser gerados pela atividade da empresa ou por reservas dos proprietários, sendo assim necessária a captação desses recursos com terceiros, principalmente de bancos, por empréstimos em longo prazo e abrindo seu capital social (ALMEIDA, 1996).

Quanto ao conceito, segundo Crepaldi (2010), define-se auditoria como levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, ou seja, consiste em controlar áreas da empresa, com a finalidade de evitar fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos de cada organização.

Dentre os principais procedimentos de auditoria envolvendo o ativo imobilizado, Almeida (1996) aponta os seguintes tópicos: Aquisições, despesas de manutenção e reparos, controle físico, classificação dos bens do ativo imobilizado, depreciações, baixas e arrendamento mercantil.

Sendo detalhados esses tópicos, ainda conforme Almeida (1996), as aquisições devem ser escrituradas pelo valor de todos os custos incorridos na compra do bem, até seu efetivo



funcionamento, como numa hipotética compra de equipamento, inclui-se no valor do imobilizado, além de o valor do bem, custo com transporte, seguro de trânsito, custo de instalação, ou seja, todos os custos que o bem teve para estar funcionando.

Quanto à classificação dos bens, Almeida (1996) aponta alguns grupos de classificação: terrenos, edifícios, máquinas, instalações, móveis e utensílios, biblioteca, veículos, computadores, ferramentas, construções em andamento e adiantamentos a fornecedores para compra de bens do ativo imobilizado.

Em relação à depreciação, Almeida (1996) afirma que todos os bens, com exceção de terrenos, têm uma vida útil limitada, ou seja, todo bem sofre deterioração, o desgaste físico do bem pelo uso ou pela ação do tempo, ou fica obsoleto, ou seja, não acompanha o avanço tecnológico ou existem técnicas mais avançadas para executar o processo, tendo assim um “prazo” para sua utilização. Para o cálculo da depreciação, Almeida (1996) aponta o cálculo linear, que leva em consideração que o bem mantém sua capacidade de produção em todo seu tempo de vida útil, como o mais indicado no Brasil, pelo fato de ser de fácil assimilação e melhor aceito pelo fisco. Para se chegar ao valor mensal da depreciação, se utiliza a seguinte fórmula:

$$\text{Depreciação Mensal} = \frac{\text{Valor Bem} * \text{Taxa Anual Depreciação}}{12}$$

Para fazer as verificações apontadas acima, existem controles internos que, segundo Attie (2011), compreendem todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades, com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos; sendo estes, normalmente, pelos seguintes meios: política, sistema, procedimentos, instruções, padrões, plano de contas, estimativas, inventários, relatórios, registros, entre outros.

Para Crepaldi (2010), as revisões têm a finalidade de determinar qual a confiabilidade depositada nos controles internos, para a definição dos procedimentos, a extensão dos trabalhos e o momento da aplicação. Dentre alguns controles internos exemplificam-se os seguintes: contagens físicas periódicas; sistema de autorização de aquisição e venda de bens; limites de capitalização quanto a valores e tempo de vida útil; entre outros.

Para o melhor controle do ativo imobilizado, Almeida (1996) aponta alguns controles internos que auxiliam a empresa. O primeiro consiste em levantar o custo dos bens do ativo imobilizado, com informações como: saldo inicial dos bens no período, aquisições, baixas, transferências e saldo final do período. Também para se verificar a depreciação acumulada, observando o saldo inicial do período, as depreciações que ocorrem no período, as baixas de



bens e o saldo final.

Em relação ao controle do imobilizado em andamento, deve-se verificar se o bem vem tendo custos regularmente, a fim de observar se ele não foi abandonado, ou se não há equívoco ao lançar os custos do bem em andamento, e até mesmo se ele já não foi finalizado e, nesse caso, o bem imobilizado é retirado do controle.

2.2 Crédito de ICMS do ativo permanente (CIAP)

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) teve sua inserção na tributação do Brasil, pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir, que institui o ICMS como competência dos estados e incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação, mesmo que estes se iniciem no exterior. Essa lei foi alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

No ICMS, conforme a LC 87/96, existem quatro elementos: fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuinte. O fato gerador se dá pela circulação de mercadoria, pela prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, pela prestação de serviços de comunicação e na importação de mercadorias. A base de cálculo é o montante sobre o qual o imposto irá incidir, normalmente, o valor total da operação.

O ICMS tem como princípio da não cumulatividade, ou seja, compensa-se o débito de suas operações com créditos das entradas. Não diferente, acontece com os créditos da aquisição de ativos para o imobilizado, porém existem regras para sua correta apropriação por parte do contribuinte.

Esses créditos deverão ser acompanhados pelo Controle de Apropriação de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), instituído pelo Ajuste do Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (SINIEF) nº 08/97, nos modelos A, B, C ou D. No entanto, o modelo adotado perante o RICMS/PR consta em seu anexo V, como utilizado o modelo "D". Esse controle, conforme o Ajuste SINIEF 08/97, deveria ser impresso, mas isso foi substituído pela Escrituração Fiscal Digital, que faz parte do Governo Federal.



2.3 Estudos correlatos

Franco (2017), em seu estudo, analisou os fundamentos contábeis para Ativos Imobilizados e o Regulamento de ICMS, assim como verificou o correto aproveitamento de ICMS, utilizando-se do estudo de caso com análise documental. Como resultado, obteve uma resposta positiva com relação aos procedimentos tributários, ou seja, encontrou-se um procedimento dentro dos padrões da legislação.

Ao pesquisar acerca desse assunto, Arruda (2016) analisou a legislação do ICMS e normativas acerca das exigências para informação dos créditos de Ativo Permanente na Escrituração Fiscal Digital, em confronto com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, e com os aspectos constitucionais do princípio da não cumulatividade, destacando a inobservância dos preceitos constitucionais pelo legislador infraconstitucional e pelo fisco.

A área de agronegócios é representativa e pesquisadores usam empresas que estão inseridas neste campo como objeto de estudo. Gallo (2014) realizou, por meio de um estudo de caso qualitativo, a avaliação dos procedimentos de créditos de ICMS, com questionário aplicado na empresa e verificação de controles, chegou à conclusão de que a empresa, objeto do estudo, tem escrita fiscal adequada e atualiza-se constantemente em relação à legislação.

Nessa mesma linha de pesquisa, Barbosa, Colares e Oliveira (2013) avaliaram o impacto real do controle de crédito do ICMS na aquisição do ativo permanente, dentro da unidade de negócio, utilizando da metodologia de pesquisa de estudo de caso, aplicando questionários aos profissionais contábeis e análise de notas fiscais relativas ao ativo imobilizado, que, por algum motivo, não haviam sido classificadas de forma correta. Identificou-se que apesar de afirmarem conhecer sobre o benefício de aproveitamento de ICMS sobre essas aquisições, não há utilização correta dele, o que vai de encontro aos interesses dos próprios clientes, sendo assim questionada a ética do profissional contábil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta pesquisa, o delineamento quanto aos objetivos é o caráter descritivo. Para Andrade (2008), a pesquisa descritiva observa os fatos para registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem interferência do pesquisador. Portanto, este estudo tem como objetivo descrever como os fatores internos e externos e o custo/benefício influenciam a



estruturação dos controles internos, para o aproveitamento do CIAP por uma agroindústria.

Quanto aos procedimentos, Raupp e Beuren (2009) salientam que se enquadram nessa tipologia o estudo de caso, levantamento, bibliográfica, documental, participante e a pesquisa experimental. A utilização do estudo de caso justifica-se, pois, a presente pesquisa abrangeu apenas uma empresa, que foi utilizada como fonte de informações sobre a forma que os fatores internos e externos e o custo/benefício influenciam na estruturação dos controles internos para o aproveitamento do CIAP por uma agroindústria.

Neste estudo, quanto à sua abordagem se caracterizou como qualitativa, compreende-se que a pesquisa busca aprofundar, analisar e interpretar como os fatores internos e externos e o custo/benefício influenciam a estruturação dos controles internos, para o aproveitamento do CIAP, por uma agroindústria.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, Gil (2002) salienta que no estudo de caso pode ser realizada, utilizando diferentes procedimentos, como exemplo: a observação, a análise de documentos e a entrevista. Nesse sentido, geralmente, utiliza-se mais de um procedimento de coleta, para que se obtenha mais confiança nos resultados.

Neste estudo foram utilizados como instrumentos de coleta de dados: a obtenção de documentos fiscais, planilhas, relatórios internos e livros fiscais, sendo refeitos os cálculos, observação direta dos procedimentos utilizados escrituração dos documentos fiscais, assim como o preenchimento de planilhas e relatórios internos, além da aplicação de uma entrevista com os responsáveis pelas informações enviadas ao fisco com a finalidade de captar o conhecimento dos contadores e gestores acerca dos fatores internos e externos que influenciariam na implantação do CIAP.

As entrevistas foram realizadas com três colaboradores, o diretor financeiro, o contador-chefe e um assistente contábil responsável pelo controle do imobilizado, que são os responsáveis pelas informações prestadas e gestores da empresa, com objetivo de analisar a percepção deles sobre as contribuições da Auditoria Tributária e impacto da utilização de créditos de ICMS de ativos imobilizados.

Os dados coletados por meio documental, roteiro de entrevistas e observação direta, permitiram a análise de como os fatores internos e externos e o custo/benefício influenciam a estruturação dos controles internos para o aproveitamento do CIAP por uma agroindústria.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES



4.1 Caracterização da Empresa

A empresa objeto desta pesquisa, é uma pessoa jurídica de direito privado, com atividade principal classificada no CNAE 46.32-0-01 – Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados, enquadrada como empresa de grande porte, segundo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), para empresas com faturamento acima de R\$ 90 milhões por ano.

A empresa atua há 60 anos no mercado agrícola, com mais de 40 filiais distribuídas no oeste do estado do Paraná e emprega mais de 500 pessoas. Seu regime de apuração de imposto junto ao Estado do Paraná é o regime de apuração normal, que permite que ela faça os referidos créditos de ICMS.

A contabilidade da empresa é interna, segregada em departamento fiscal e contábil, estes subordinados ao contador-chefe. A equipe de contabilidade ainda conta com consultoria *on-line*, que é acionada em momentos de dúvidas quanto à interpretação da legislação ou procedimentos envolvendo situações novas.

4.2 Conhecimento dos Entrevistados Acerca do CIAP

Inicialmente, foram entrevistados os gestores, contador-chefe e responsável pelo controle do ativo permanente. Os entrevistados foram questionados quanto ao conhecimento acerca do controle de CIAP, suas características, fatores internos e externos relacionados à utilização do crédito.

Quando perguntado aos entrevistados sobre as características do crédito do ativo imobilizado, destaca-se que eles, com exceção do gestor, descreveram que o CIAP se trata de um direito da empresa de se creditar do ICMS incidente na aquisição de bens destinados ao ativo permanente em 48 parcelas iguais e consecutivas, calculadas a partir da proporção das saídas tributadas em relação às saídas totais de cada período mensal. O coeficiente para aproveitamento, é obtido conforme a equação:

$$fatorCIAP\% = \frac{SaídasTributadas}{SaídasTotais} * 100$$

Após encontrado o coeficiente, este deverá ser multiplicado pelo valor de 1/48 do total do ICMS passível de crédito, assim sucessivamente para os próximos 48 meses para cada bem.



Conforme mencionado acima, as repostas obtidas na entrevista com o gestor, que tem função de diretor financeiro, setor ao qual a contabilidade está subordinada, foram divergentes em comparação às respostas dos outros entrevistados (contador-chefe e auxiliar contábil). A definição, direito e hipóteses de aproveitamento do CIAP pela empresa, destaca-se como principal divergência entre as entrevistas, uma vez que o diretor financeiro não acompanha os procedimentos fiscais, assim, não soube explicar sobre esse benefício, diferentemente do contador e responsável pelo imobilizado.

4.3 Fatores Externos

Os fatores externos são aqueles que não são controlados pela empresa, ou seja, está além do domínio e influência dela, como legislação, o próprio fisco, concorrentes, posição geográfica. Os respondentes desta pesquisa divergiram em alguns pontos, em outros ambos apontaram para a mesma direção. Um ponto de divergência foi com relação à legislação pertinente ao CIAP, quando foi perguntado sobre a complexidade da legislação brasileira em relação a esse assunto, o diretor financeiro apresenta que “a legislação é complexa e o fisco impõe barreiras à utilização de benefícios”, já o contador-chefe disse que “quanto à legislação do CIAP, é de fácil acesso e entendimento”, o auxiliar contábil concorda com o contador-chefe.

Nota-se essa divergência, pois o diretor financeiro vê apenas como burocrática a utilização e não tem conhecimento e proximidade aos procedimentos de utilização de benefícios fiscais. O contador aponta a utilização como benéfica e de fácil compreensão, mesmo tratando-se de legislação tributária, visto que o fisco disponibiliza instruções quanto ao correto aproveitamento, ainda conta com consultoria *on-line* para auxílio nas interpretações.

Quando os respondentes foram questionados a respeito da externalidade “concorrência”, foi relatado que pelo fato de a empresa estar localizada no oeste do Paraná e este estado ser um potente produtor agrícola existem grandes concorrentes, o que faz a entidade buscar cada vez mais reduzir seus custos.

4.4 Fatores Internos



Os fatores internos, ao contrário dos externos, são os que a empresa possui controle e busca maximizar resultados, são exemplos disso: os investimentos, políticas, ferramentas de controle, quadro de pessoal.

Considerando que os fatores internos são acompanhados pelos gestores e diretoria, envolvendo, assim, todos os departamentos, as informações obtidas na entrevista com o diretor financeiro foram mais concretas que as do contador-chefe e responsável pelo imobilizado.

Ao ser questionado sobre as políticas da empresa na área de ampliação, projetos e expansão o diretor financeiro relatou que a empresa possui políticas de investimentos, sistema gerencial de controle de imobilizado, pessoal na área fiscal capacitado e que ela não realizou cálculo do custo/benefício da implantação do CIAP.

Quanto ao questionamento sobre benefícios para a implantação do controle de crédito do ativo imobilizado, o contador-chefe relatou como fator determinante para a adoção do CIAP o fato de ser um crédito autorizado pela legislação, de fácil acesso, com um valor considerável para apuração mensal do ICMS da empresa, porém a empresa não faz aproveitamento dele justamente por não saber exatamente quanto estaria deixando de desembolsar mensalmente. Com as informações obtidas nas entrevistas, foram coletados os dados documentais, realizada a observação, extraídas as informações relevantes e analisado o custo/benefício da implementação de controles de crédito do ativo imobilizado.

4.5 Custo/Benefício Da Implantação De Controles E Aproveitamento De CIAP Pelo Setor De Auditoria

Para a análise dos dados foram consultados os documentos fiscais relativos à entrada de bens, que compõem o ativo imobilizado das três filiais em que se concentra a maioria das compras relativas a bens da empresa, cerca de 60% do total. O período da coleta foi de julho de 2013 a junho de 2017.

Foram extraídas informações relevantes da documentação coletada, como data de aquisição, valor da operação, ICMS destacado, Diferencial de Alíquotas nos casos de aquisição de outras unidades federativas e tipo de bem adquirido conforme a legislação do ICMS do estado do Paraná.



4.5.1 Benefício Econômico Com A Implantação Do Controle De Aproveitamento Do Ciap

Com base nas informações obtidas na escrituração fiscal foram apurados os valores demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 – Valor de aquisição de imobilizado

Ano	Valor Aquisição	ICMS	% ICMS
2013	674.132,98	28.429,15	4,2%
2014	2.676.285,40	223.902,20	8,4%
2015	1.024.580,75	78.796,29	7,7%
2016	1.673.270,22	124.760,18	7,5%
2017	732.183,33	38.778,16	5,3%
Total	6.780.452,68	494.665,98	7,3%

Fonte: Os autores (2017)

Observa-se na Tabela 1, que o total do crédito de ICMS passível de aproveitamento pelo CIAP ultrapassa os 490 mil reais, num período de 4 anos. Esse valor, conforme a legislação, é dividido em 48 parcelas iguais e consecutivas, o que totalizaria, mensalmente, R\$ 10.305,54, abatidos diretamente na apuração de ICMS.

O valor das aquisições de imobilizado de todos os estabelecimentos no período analisado foi de aproximadamente 11,2 milhões, significando que o total de compra levantado nas três filiais centralizadoras equivale a 60,82%. Aplicando a proporção dos créditos no montante total, a empresa desembolsaria aproximadamente o valor de R\$ 17.154,00 a menos na sua apuração.

A base para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é o lucro líquido contábil, considerando todas as receitas e despesas da empresa. As alíquotas para esses tributos são de 9% para o CSLL e 15% para a IRPJ, e caso a empresa apresente um lucro contábil mensal maior que R\$ 20.000,00, deverá ser recolhido um adicional de 10% da parcela excedente ao limite. Somadas as três alíquotas, obtém-se um total de 34% mensalmente sobre o resultado. Assim, na Tabela 2 demonstraram-se os valores encontrados.

Tabela 2 – Valor mensal desembolsado com tributos: Com CIAP x Sem CIAP

1 – Ano	2 - Valor Aquisição	3 - ICMS CIAP Total	4 - CIAP mensal (01/48)	5 - Diferença Depreciação Mensal	6 - IRPJ/CSLL (34%) mensal
2013	674.132,98	28.429,15	592,27	291,12	98,98
2014	2.676.285,40	223.902,20	4.664,63	3.524,47	1.198,32
2015	1.024.580,75	78.796,29	1.641,59	1.310,05	445,42



2016	1.673.270,22	124.760,18	2.599,17	1.851,66	629,57
2017	732.183,33	38.778,16	807,88	515,11	175,14
TOTAL	6.780.452,68	494.665,98	10.305,54	7.492,41	2.547,42
Economia mensal de tributos com CIAP (4 – 6)				7.758,12	
Economia mensal de tributos sem CIAP (6)				2.547,42	

Fonte: Os autores (2017).

Na comparação da economia mensal com tributos num cenário em que é utilizado o crédito de ICMS do ativo imobilizado, com outro em que não é utilizado, é possível identificar, conforme a Tabela 2, que com o aproveitamento do benefício em questão a empresa economizaria mais mensalmente, cerca de R\$ 5.210,70, que é o resultado entre o valor do desembolso sem a utilização menos o desembolso com a aplicação do CIAP (R\$ 7.758,12 – 2.547,42).

Ao considerar que este levantamento equivale a 60,82% das aquisições totais de imobilizado da empresa, a economia bruta mensal se aproxima de R\$ 8.567,00, ou seja, é a diferença entre a economia mensal de tributos com e sem CIAP dividido por 60,82%, conforme a equação a seguir:

$$Economia = \frac{5.210,70}{60,82\%}$$

Ao encontrar o valor bruto da economia com a implementação do CIAP, na seção seguinte foi apontada a economia líquida com tal procedimento.

4.5.2 Custos da estrutura do controle interno para o controle de aproveitamento do CIAP

Analisando a realidade da empresa, e para que seja feito o aproveitamento do ICMS do ativo imobilizado e ainda o seu controle, é necessária a adoção de procedimentos a serem seguidos pelo responsável do controle do ativo permanente.

Para que seja realizado tal procedimento não é necessária a contratação de outro funcionário, visto que o responsável pelo controle do ativo absorveria a essa atividade, apenas será preciso instruí-lo acerca dessa nova função a ser desempenhada, de forma constante.

Com relação ao controle desses créditos por sistemas de informação, não é necessária aquisição de um sistema gerencial/fiscal, ponderando-se que o sistema existente possui a ferramenta de apuração e controle dos créditos, sendo primordial o cadastro e ativação dessa função pela equipe de tecnologia da informação da empresa e a alimentação das informações



necessárias para essa finalidade.

Considerando que, diariamente, um funcionário demandaria de, em média, duas horas para dedicar-se à atividade de geração de parcelas e controle dos créditos do ativo imobilizado, foram apurados os custos mensais com a mão de obra dessa implementação.

Tabela 3 – Custo por hora funcionário CIAP

Evento da Folha	Custo Mensal	Custo hora	Custo CIAP Mensal
Salário	2.000,00	8,33	500,00
Provisão 13º e Férias	388,90	1,62	97,23
FGTS	191,11	0,80	47,78
INSS	477,78	1,99	119,45
Total	3.057,79	12,74	764,45

Fonte: Os autores (2017).

Por meio das informações expostas na Tabela 2, o valor encontrado de R\$ 8.567,00 seria o ganho bruto da implementação do controle. Ao agregar o custo das horas dedicadas ao controle, conforme Tabela 3, o ganho líquido estimado da implementação seria de R\$ 7.802,55 mensalmente.

4.6 Análises dos fatores internos e externos e custo/benefício na estruturação dos controles internos para o aproveitamento do CIAP

As informações obtidas na pesquisa possibilitaram a percepção de que a utilização dos créditos do ativo imobilizado por meio do CIAP é vantajosa, considerando-se a diminuição da depreciação e, por consequência, o aumento dos impostos sobre o lucro da empresa. Assim, torna-se interessante o uso do benefício e a institucionalização dos pertinentes controles, tornando, assim, o desembolso com impostos menor.

Portanto, ratifica-se as afirmações do estudo de Barbosa, Colares e Oliveira (2013), de que apesar de os envolvidos com o ativo imobilizado, contador e responsável pelo controle dos bens, afirmarem conhecer sobre o benefício de aproveitamento de ICMS sobre essas aquisições, não há utilização correta dele.

Observou-se ainda que os fatores externos e internos influenciam na utilização ou não do benefício em questão, com ênfase no fator interno de que a empresa não realizou cálculos do custo/benefício da implantação do CIAP. E como fator externo destaca-se a concorrência, que pressiona a empresa sempre buscar reduzir seus custos e maximizar a utilização de



benefícios que o fisco disponibiliza aos contribuintes.

Analisando os resultados obtidos na empresa objeto deste estudo, eles foram divergentes ao estudo de caso de Franco (2017), que analisou os fundamentos contábeis de ativo imobilizado e a legislação do ICMS e constatou o correto aproveitamento do CIAP na sua pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral analisar como os fatores internos e externos influenciam a estruturação de controles internos para o aproveitamento do CIAP por uma agroindústria. Para a realização da pesquisa foram entrevistados o gestor, o contador-chefe e o responsável pelo controle do ativo permanente. A empresa foi selecionada pela acessibilidade e pelo grande fluxo de aquisição de bens para o ativo permanente, possibilitando melhor análise do aproveitamento do CIAP.

O estudo identificou também a disparidade de conhecimento acerca do tema e a facilidade/dificuldade de aproveitamento do benefício entre o gestor da empresa e os responsáveis pelo controle e escrituração dos bens, e o gestor respondeu que o fisco colocava barreiras para a obtenção do benefício e que a legislação era complexa, indo na contramão do que o contador-chefe e responsável pelo controle do ativo permanente apontaram.

Foi apontado pelo gestor que a empresa não havia realizado um estudo para verificar o custo/benefício do aproveitamento do CIAP, sendo também exposto pelo contador-chefe que seria interessante o aproveitamento deste, pelo fato de ser um crédito autorizado pela legislação, de fácil acesso, com um valor considerável para apuração mensal do ICMS da empresa, que, no entanto, não é feito pelo fato de não ter sido realizado um estudo do real impacto desse dispositivo para a empresa.

Tendo por base o artigo de Franco (2017), este artigo se propôs a analisar se a empresa em estudo se utilizava do CIAP. A realização deste estudo permitiu verificar por meio dos documentos obtidos na empresa se a utilização do CIAP seria vantajosa ou não.

Com a análise dos dados e cálculo dos impostos, foi feita a projeção do desembolso que a empresa teria, aproveitando ou não o CIAP. Assim, verificou-se como impactaria na apuração do ICMS e nos impostos incidentes sobre o resultado (IRPJ e CSLL). Com o aproveitamento de ICMS sobre o ativo permanente, o bem acaba tendo seu valor reduzido, diminuindo, assim, sua despesa com depreciação e aumentando o resultado.



Assim sendo, levando-se em conta que as filiais analisadas representam em torno de 60% das compras de imobilizado do período apurado, verificou-se que caso a empresa optasse pelo aproveitamento do CIAP, teria um desembolso mensal de tributos de aproximadamente 67% a menos do que sem seu aproveitamento.

Respondendo ao problema da pesquisa, verificou-se que os fatores internos e externos são relevantes para a estruturação de controles internos para aproveitamento de CIAP e influenciam positivamente no resultado da empresa.

O presente estudo contribui, assim, para a comunidade acadêmica e para empresas do ramo agroindustrial, apontando que os fatores internos e externos influenciam positivamente na estruturação de controles internos, incentivando então uma análise tributária para empresas com características semelhantes à da empresa estudada, verificado também que, com a utilização do CIAP, obteve-se um desembolso de recursos menor, podendo-se sugerir um estudo de alternativas para melhorar o fluxo de caixa da empresa.

Em relação às pesquisas futuras, sugere-se que sejam abordados outros créditos passíveis de aproveitamento na aquisição de bens que compõem o ativo imobilizado como PIS e COFINS, tributos de esfera federal. Pesquisas desse aspecto podem ainda ser realizadas em empresas que já fazem o aproveitamento, com a finalidade de validar os procedimentos existentes e demonstrar o impacto da utilização ou não do benefício.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**: noções práticas. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ARRUDA, Nayara Stéphanie Menezes de. **Limitação do uso do crédito de ICMS do ativo imobilizado em formação na empresa, pelo estado da Paraíba**. 2016. 27f. Trabalho de Conclusão de Curso - Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2016.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARBOSA, Lauana Angélica Nunes; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; ANDRADE OLIVEIRA, Fabiana de Andrade. Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação. In: CONGRESSO INTEGRADO DE CONTABILIDADE, 1, 2013, Governador Valadares. **Anais do 1º Congreconti**, 2013. p. 2.



BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Casa Civil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 11 jul. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999. Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Casa Civil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp99.htm>. Acesso em: 11 jul. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000. Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Casa Civil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp102.htm>. Acesso em: 11 jul. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCO, Adriana Rogeri. **Ativo Imobilizado**: um estudo de caso sobre aproveitamento de créditos de ICMS de um supermercado de São Sebastião do Paraíso-MG. Revista de Iniciação Científica da Libertas, 2017. v. 7 p. 40.

GALLO, Marta. **Auditoria de tributos**: verificação dos cálculos de créditos de ICMS ativo imobilizado de uma empresa no segmento de cereais. 2014. 70 f. Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo, RS, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Evolução da carga tributária brasileira**. 2015. Disponível em:

<<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/nove/ty/.../05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2016.

RAUPP, Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In.: BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria Fácil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.