

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO SETOR DE MEDICAMENTOS: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DISTRIBUIDORA NA CIDADE DE SANTA MARIA DO PARÁ – PA

**Everton Feitosa**

Faculdade Estácio de Sá  
Campus Castanhal - PA

E-Mail: [alvfeitosa@gmail.com](mailto:alvfeitosa@gmail.com)

**Douglas Gonçalves**

Faculdade Estácio de Sá  
Campus Castanhal - PA

E-Mail: [douglasbrito427@gmail.com](mailto:douglasbrito427@gmail.com)

**Ingrid Aleixo**

Faculdade Estácio de Sá  
Campus Castanhal - PA

E-Mail: [ingridaleixo-14@hotmail.com](mailto:ingridaleixo-14@hotmail.com)

**Ivanete Campos**

Faculdade Estácio de Sá  
Campus Castanhal - PA

E-Mail: [Ivanete.campos07@gmail.com](mailto:Ivanete.campos07@gmail.com)

### RESUMO

Objetiva-se com este artigo demonstrar como o planejamento tributário pode auxiliar as empresas no ramo de distribuição de medicamentos quanto à redução de carga tributária relativa ao ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação). Por meio de análise da sistemática utilizada no setor fiscal e de uma pesquisa bibliográfica de natureza quanti-qualitativa de método dedutivo, baseada na legislação tributária pertinente, apresenta a redução do custo tributário dentro de um processo de elisão fiscal, possibilitando também a permanência da entidade em um mercado competitivo. Foi realizado um estudo de caso em uma distribuidora de medicamentos no Estado do Pará localizada no município de Santa Maria do Pará, o qual, após a comparação dos resultados com a utilização dos incentivos fiscais, resultou em economia tributária.

**Palavras-chave:** Legislação tributária. Carga tributária. Elisão Fiscal.

### 1 INTRODUÇÃO

Diante do contexto em que as empresas são as principais geradoras de riquezas, as quais repassam as maiores arrecadações para os cofres públicos e geram empregos, faz-se necessário que os gestores busquem formas de manter a organização em crescimento contínuo. Mas, para que isso aconteça, é imprescindível nortear cada decisão de forma adequada.

Um dos fatores que preocupam os gestores é o pagamento de tributos, tendo em vista que a alta carga tributária brasileira impede, muitas vezes, que as empresas ampliem seus negócios. Scherrer (2003) afirma que o contribuinte tem direito de estruturar seu negócio da melhor forma que lhe couber, desde que seja fundamentada juridicamente, de modo a reduzir seus custos e os impostos.

Partindo desse pressuposto, pode-se dizer que a forma mais adequada e lícita de economizar com tributos configura-se no planejamento tributário, o qual analisa a legislação tributária e aponta os benefícios existentes que irão possibilitar menor onerosidade. O presente artigo se justifica por apresentar um modelo legal de reduzir o custo tributário no setor de medicamentos, fora de embaraços fiscais e possíveis prejuízos aos cofres públicos.

O planejamento tributário é uma ferramenta que se adapta a cada ramo de atividade, considerando ainda fatores como: localidade, fornecedores, faturamento e etc. Para exemplificação, destaca-se o setor de medicamentos, o qual possui regulamentação pela ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) quanto à precificação, chamado de PF (Preço de Fábrica), sendo este determinante para o estudo dos tributos. Desse modo, procura-se responder a seguinte problemática: de que forma o planejamento tributário pode auxiliar as empresas do ramo de distribuição de medicamentos quanto à redução de carga tributária do ICMS?

Assim, para responder a problemática, foi realizada uma pesquisa de campo de natureza quanti-qualitativa, com objetivo geral de demonstrar como o planejamento tributário pode auxiliar as empresas no ramo de distribuição de medicamentos quanto à carga tributária relativa ao ICMS, estabelecidos os seguintes objetivos específicos para se alcançar os resultados pretendidos: apresentar características do planejamento tributário, mostrar os incentivos para o setor de medicamento relativos à ICMS e evidenciar os impactos tributários ocasionados na DRE de uma distribuidora de medicamentos após a identificação dos incentivos.

O artigo divide-se em 4 tópicos apresentados da seguinte forma: definição da carga tributária, características do planejamento tributário, incentivos fiscais para o setor de medicamentos, no que se refere ao ICMS, metodologia, resultados - evidenciação dos incentivos tributários na DRE da distribuidora de medicamentos - e considerações finais.

A pesquisa poderá contribuir não somente para o ramo de distribuição de medicamentos, mas também para outras atividades e pesquisadores da contabilidade tributária, tendo em vista a importância de analisar a legislação e buscar meios lícitos de economia. Os resultados da pesquisa apontaram, em valores monetários e percentuais, uma redução significativa se a empresa optasse em utilizar os benefícios apontados na ferramenta do planejamento tributário.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Contabilidade Tributária**

Fabretti (1999, pág. 25) define que “a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivos, na prática, conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

Considerando a elevada carga tributária nacional, torna-se necessário que o profissional da contabilidade detenha um vasto conhecimento das legislações e, assim, possa administrar os tributos de forma adequada, oportunizando para a entidade a permanência no mercado competitivo, cumprindo suas obrigações com o governo e a sociedade. Assim

entende-se que a contabilidade tributária é a base para a realização do planejamento tributário.

## 2.2 Planejamento Tributário

De acordo com Scherrer (2003, p. 75), “o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos [...] inclusive dos impostos. Se a forma é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la”.

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos tornando-se algo latente nas administrações empresariais (GALHARDO, 2011).

Planejar é imprescindível antes de qualquer ação, e planejar tributos torna-se um fator essencial dentro da estratégia empresarial. A redução de custos alcançada por meio de uma excelente gestão fiscal gera reflexos na situação financeira e patrimonial da empresa (ARMACHUK, 2008).

Rodrigues (2012, p. 41) afirma que “o planejamento tributário constitui numa atividade [...] estritamente preventiva que visa analisar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis [...] sem extrapolar o campo da licitude”.

Em termos gerais os principais objetivos do planejamento tributário consistem em reduzir ou eliminar a carga fiscal, postergar o pagamento de tributos, eliminar contingências tributárias, reduzir o custo (CREPALDI, 2017).

O profissional da contabilidade pode e deve pesquisar o adequado planejamento tributário para a empresa, como forma de melhorar as estratégias de competitividade, sendo de forma lícita este planejamento, conhecido como elisão fiscal, o qual obedece às normas e princípios da legislação tributária aceita pelo fisco.

Crepaldi (2017) define ainda que a finalidade da elisão fiscal é obter a maior economia possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei, havendo duas espécies, aquela decorrente da própria lei e aquela que resulta de lacunas e brechas da própria lei.

Observa-se também outro lado de economia fiscal, porém esta é ilegal e denominada de evasão fiscal, visto que, ao contrário da elisão, consiste na lesão do fisco, onde o contribuinte de alguma forma negligencia o pagamento do tributo devido, ou paga menos de forma deliberada.

Uma vez que o contribuinte não busca formas de tributação em conformidade com a legislação, caracteriza-se como evasão fiscal, podendo esta ocorrer de dois modos, quando a evasão é planejada antecedendo o fato gerador, e quando há ocultação do fato gerador.

Para a obtenção de um bom planejamento tributário, é necessário que esteja bem definido o processo operacional da empresa, bem como a expectativa de receita, quais os produtos a se comercializar, de quem se compra a quem se vende, e quais os custos dentro desse processo.

Assim, com as informações definidas, é possível obter um relatório de alternativas aplicáveis para a implementação do planejamento. Desse modo, quando a empresa evita com antecedência o surgimento da obrigação, ela pode evitar a incidência do fato gerador do tributo, por meio dessas alternativas aplicáveis, e pode definir qual o melhor regime tributário a ser utilizado, e também quais os incentivos fiscais para atividade em questão.

Crepaldi (2017) define as fases do planejamento tributário conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 - Fases do planejamento tributário

Fases do Planejamento	Descrição
Levantamento de informações	Expectativa de faturamento, definição do público alvo, localização dos fornecedores, margem de lucro, etc.
Verificação do mecanismo dos tributos	Base de cálculos, alíquotas, prazos de recolhimento, identificação de possíveis incentivos, etc.
Definição do melhor regime tributário	Lucro Presumido, Lucro Real, ou Simples Nacional.
Estabelecimento de metas e ações	Estabelecimento de metas e ações para os próximos exercício.
Implementação	Implementação das alternativas aprovadas pelos responsáveis da entidade

Fonte: elaborado pelos autores.

### 2.3 Incentivos Fiscais para o Setor de Medicamentos

O setor de medicamentos possui uma regulamentação de preços determinada pela ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), em que os preços a serem praticados pelas distribuidoras têm um limite chamado PF (Preço de Fábrica), que leva em consideração a tributação específica do setor.

A palavra “incentivo”, conforme o Dicionário Aurélio, deriva daquilo que causa estímulo, incita e encoraja. Trazendo este conceito para o cenário tributário, incentivo fiscal consiste na medida que permite isenção ou abatimento de determinada parcela da carga tributária, assim as entidades podem realizar economia fiscal e continuar gerando riquezas; por outro lado, o governo utiliza dessas ações para impulsionar arrecadação e promover a implantação de certos programas de interesse nacional, tais como eventos educacionais, da saúde, culturais, Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT e dentre outros incentivos previsto na legislação brasileira.

O estudo sobre incentivos fiscais para o setor de medicamentos, especificamente para as distribuidoras, revela a existência de Regimes Tributários Diferenciados - RTD, para tributação do ICMS, definidos por meio de decretos publicados por cada estado, como por exemplo, o RICMS-PA (Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Pará), instituído pelo Decreto 4.676/01.

O RTD estabelecido no Estado do Pará está caracterizado por dispor de Regime de Tributação Diferenciada, formulado individualmente por estabelecimento, o qual pode reduzir a carga tributária total do ICMS para 8%.

O Estado também disponibiliza, para os estabelecimentos que não possuem RTD, o benefício de redução da base de cálculo em operações de aquisições interestaduais, de modo que a carga tributária total resulte no percentual de 12% de alguns produtos farmacêuticos, como soro, vacina, medicamentos, ataduras e outros, exceto os de uso veterinário, conforme estabelecido no art. 708 do RICMS-PA.

O setor possui também tratamento tributário diferenciado para PIS e COFINS. Consta na Lei nº 10.147/00, que trata das contribuições para PIS/PASEP e COFINS, uma forma diferenciada de tributação, a qual permite para as distribuidoras de medicamentos redução à zero das alíquotas das referidas contribuições, porém, tendo em vista a delimitação da pesquisa, essas contribuições não serão tratadas.

#### 2.3.1 ICMS

O ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), de

competência dos estados e Distrito Federal, é regido pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir.

O art. 4º da referida lei, diz que qualquer pessoa ao realizar com hábito ou volume que caracterize intenção de comercializar, mesmo que essas operações se iniciem no exterior, torna-se CONTRIBUINTE.

De acordo com a Constituição Federal CF/88, previsto no art.155, existem princípios para o ICMS, como o Princípio da Não Cumulatividade, que consiste na compensação no que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal; e o Princípio da Seletividade, em que a alíquota do imposto será determinada em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Por se tratar de imposto de competência do estado, cada Unidade Federativa regulamenta o recolhimento do ICMS. Sendo assim, cabe a cada estado instituir como serão aplicados os regimes diferenciados, no qual a forma de apuração da base de cálculo e alíquota tem diferenciação.

O ICMS dos produtos farmacêuticos é tributado pelo regime de Substituição Tributária (ST), o qual consiste em atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, conforme descrito no art. 150, § 7º, CF/88. Veja abaixo o exemplo de cálculo do ICMS no Regime Normal:

**ICMS Normal**

**Compra:** R\$ 10.000 x 17% = R\$ 1.700,00

**Venda:** R\$ 25.000 x 17% = R\$ 4.250,00

**Apuração do ICMS:** 4.250,00 – 1.700,00 = R\$ 2.550,00

} Alíquota  
interna 17%

} Compensação  
Não Cumulatividade

⇒ **ICMS NO SETOR DE MEDICAMENTOS SEM RTD**

No Pará, a Regulamentação do ICMS para as operações realizadas pelo segmento atacadista de medicamentos está disposta no Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001, do Título IX, Capítulo V, nos seus artigos art. 708 a 709.

Conforme disposto no art. 708 a 709, os produtos das classificações 3002, 3003, 3004, 3005 e outros de uso não veterinários da NBM/SH (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado), são divididos em três listas: Negativa, Positiva e Neutra. Os referidos produtos são tributados pelo regime de Substituição Tributária (ST) e possuem benefício de redução de base de cálculo em um percentual de 29,4117% (vinte e nove inteiros, quatro mil, cento e dezessete centésimos milésimo por cento), de modo que a carga tributária resulte em 12% (doze por cento). Para fins de tributação no regime de ST deve ser aplicada a MVA (Margem de Valor Agregado). Veja no Quadro 2 (em apêndice) as classificações e suas respectivas listas.

Como citado anteriormente, a tributação desses produtos para ICMS se dá por Substituição Tributária, visto que devem ser obedecidos os preços contidos na tabela da ANVISA, se inexistir esse valor, a base de cálculo será o preço praticado pelo remetente nas operações com comércio varejista, incluindo os valores referentes a frete, seguros e outros. Sobre esse montante deve ser aplicado o percentual da Margem de Valor Agregada Ajustada

(MVA Ajustada), como prevê o art. 709 § 1º do Decreto nº 4.676/01, conforme a seguinte fórmula:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

Ainda no § 1º e seus respectivos incisos do art. 709, “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação, e a “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo XIII.

Para melhor entendimento, veja Tabela 1, dos percentuais da Margem de Valor Agregada Original “MVA-ST Original”, quando a alíquota interna da UF for 17%, de acordo com as listas:

Tabela 1 - Percentuais da Margem de Valor Agregada Ajustada.

	LISTA NEGATIVA	LISTA NEUTRA	LISTA POSITIVA
Estado de origem	Alíquota interna da UF de destino 17%	Alíquota interna da UF de destino 17%	Alíquota interna da UF de destino 17%
Operação interna	33,05%	41,34%	38,24%
Alíquota interestadual 7%	49,08%	58,37%	54,89%
Alíquota interestadual 12%	41,06%	49,86%	46,56%
Alíquota importação 4%	53,89%	63,48%	59,89%

Fonte: Adaptado pelos autores (Anexo III, RICMS/PA Decreto nº 4.676 de 18 de junho de 2001).

Para fins de exemplificação, considera uma operação no valor total de aquisição R\$ 20.399,98, adquirida da região Sul, em que alíquota de origem é de 7% e a alíquota de destino é de 17%, onde a redução de base de cálculo é no percentual de 29,4117% (vinte e nove inteiros, quatro mil, cento e dezessete centésimos milésimo por cento), de modo que a carga tributária resulte em 12% (doze por cento), conforme disposto na legislação, Tabela 2:

Tabela 2 - Carga tributária resulte conforme disposto na legislação:

DESCRIÇÃO	LISTA POSITIVA	LISTA NEGATIVA	LISTA NEUTRA
VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO	R\$ 20.399,98	R\$ 20.399,98	R\$ 20.399,98
M. V. A.	54,89%	49,08%	58,37%
OPERAÇÃO C/ MVA	R\$ 31.597,53	R\$ 30.412,29	R\$ 32.307,45
ALÍQUOTA DE ORIGEM	7%	7%	7%
ALÍQUOTA DE DESTINO	17%	17%	17%
RED. BASE DE CALCULO DE 29,4117%	R\$ 9.293,37	R\$ 8.944,25	R\$ 9.501,62
BASE DE CALCULO S.T.	R\$ 22.304,16	R\$ 21.468,04	R\$ 22.805,83
ICMS S.T. 17%	R\$ 3.791,71	R\$ 3.649,57	R\$ 3.876,99
ICMS PAGO NA OPERAÇÃO	R\$ 1.428,00	R\$ 1.428,00	R\$ 1.428,00
REDUÇÃO BASE DE CALCULO DE 29,4117%	R\$ 420,00	R\$ 420,00	R\$ 420,00
ICMS A RECOLHER	R\$ 2.783,71	R\$ 2.641,54	R\$ 2.868,99

Fonte: elaborado pelos autores

### ⇒ ICMS - Regime Tributário Diferenciado - RTD

As normas referentes do RTD estão nos artigos 207 a 218, Anexo I do Capítulo XXXIII, do Decreto nº 4.676/01. No art. 209 do parágrafo 1º concede, nas operações internas com os

produtos farmacêuticos classificados nas posições 3002, 3003, 3004, 3005 e 3006 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, redução no percentual de 52,9412% (cinquenta e dois inteiros, nove mil, quatrocentos e doze centésimos milésimo por cento), de forma que a carga tributária resulte em 8% (oito por cento). Abaixo, Tabela 3, com cálculo do Regime Tributário Diferenciado:

Tabela 3 - Cálculo do Regime Tributário Diferenciado

DESCRIÇÃO	LISTA POSITIVA	LISTA NEGATIVA	LISTA NEUTRA
VALOR DA OPERAÇÃO	R\$ 20.399,98	R\$ 20.399,98	R\$ 20.399,98
M. V. A.	54,89%	49,08%	58,37%
OPERAÇÃO C/ MVA	R\$ 31.597,53	R\$ 30.412,29	R\$ 32.307,45
ALÍQUOTA DE ORIGEM	7%	7%	7%
ALÍQUOTA DE DESTINO	17%	17%	17%
RED. BASE DE CALCULO DE 52,9412%	R\$ 16.728,11	R\$ 16.100,63	R\$ 17.103,95
BASE DE CALCULO S.T.	R\$ 14.869,42	R\$ 14.311,66	R\$ 15.203,50
ICMS S.T. 17%	R\$ 2.527,80	R\$ 2.432,98	R\$ 2.584,59
ICMS PAGO NA OPERAÇÃO 7%	R\$ 1.428,00	R\$ 1.428,00	R\$ 1.428,00
REDUÇÃO BASE DE CALCULO DE 52,9412%	R\$ 756,00	R\$ 756,00	R\$ 756,00
ICMS A RECOLHER	R\$ 1.855,80	R\$ 1.760,98	R\$ 1.912,59

Fonte: elaborado pelos autores

Para que se possa obter o RTD, o contribuinte precisa atender a alguns requisitos, conforme estabelecido no Decreto 4.676/01 do art. 210 no Anexo I, tais como: a entidade deve estar em situação cadastral regular, não possuir débito do imposto (com exceções), ser usuário de Nota Fiscal Eletrônica, dentre outras exigências previstas.

O § 2º do art. 210 prevê prazos iniciais do incentivo fiscal em que o regime diferenciado terá concessão de um ano, podendo ser prorrogado sucessivamente por período igual após avaliação da Secretaria da Fazenda. Além disso, no art. 210, § 3º diz que para os estabelecimentos com menos de um ano de funcionamento, o prazo do regime cai para seis meses.

### 3 METODOLOGIA

Para melhor entendimento do objetivo deste artigo, faz-se necessária apresentação da metodologia aplicada. Conforme Lakatos e Marconi (2010, p. 243), “Os artigos científicos, por serem completos, permitem ao leitor, mediante a descrição da metodologia empregada, do processamento utilizado e resultados obtidos, repetir a experiência.”

O estudo foi elaborado de forma descritiva em uma pesquisa aplicada. “A pesquisa descritiva está interessada em descobrir e observar fenômenos procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los” (RUDIO, 2015, p. 71). Assim, pretendeu-se realizar uma observação da sistemática utilizada no setor fiscal da entidade objeto do estudo, onde foi efetuado um levantamento de dados, visando obter resposta quanto à problemática em questão.

O desenvolvimento da pesquisa será bibliográfico. Conforme Lakatos e Marconi (2010, p. 166), “A pesquisa bibliográfica, [...] abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros [...]”. Diante disso, foram utilizados livros, artigos e a legislação tributária vigente e pertinente ao setor de distribuição de medicamentos. Para levantamento, cálculos e apuração de dados, também se utilizou as ferramentas de Excel e a calculadora HP 12C, na qual se aplicou, nos documentos

fiscais de entrada, os percentuais com as deduções dos respectivos benefícios e, assim, verificou-se a redução do custo.

Considera-se a abordagem do texto de natureza quanti-qualitativa de método dedutivo, de modo que a comparação demonstre um planejamento tributário de elisão fiscal e obtenha uma redução de custos. A análise quanti-qualitativa visa quantificar com qualidade (COSTA FILHO, 2013). Segundo Lakatos e Marconi (2010, p. 110), “O método dedutivo, parte das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares”.

Quanto à população e amostra, trata-se de uma pesquisa de campo que foi realizada em uma distribuidora de medicamentos sediada no município de Santa Maria do Pará. “A pesquisa de campo é aquela utilizada com objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta” (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 169).

No que se refere aos procedimentos técnicos, o trabalho classifica-se como um estudo de caso, em que foi observado o método de tributação utilizado pela entidade, para então propor uma forma de tributação menos onerosa; e quanto à procedência dos dados, foram originados por meio de coletas de dados primários. As fontes primárias são: “dados históricos, bibliográficos e estatísticos, informações, pesquisas [...], arquivos oficiais e particulares, registros em geral, documentação pessoal e etc.” (LAKATOS; MARCONI, 2010, p. 143).

## **4 RESULTADOS**

### **4.1 Evidenciação dos Incentivos Tributários**

Com intuito de responder a problemática da pesquisa, foi realizado um estudo de caso em uma empresa, Distribuidora de Medicamentos, a qual exerce suas atividades desde junho de 2011 na cidade de Santa Maria do Pará, possui como principal atividade econômica o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, atualmente seu regime de tributação é o Lucro Presumido. Para efeito de levantamento de dados, a empresa forneceu suas notas fiscais de compra e planilhas de Excel, assim como sua Demonstração do Resultado do Exercício de 2016, para fins de comparação de resultados.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 26, o objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira. Ainda em conformidade com este CPC, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), deve conter basicamente as seguintes rubricas: receitas, custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, lucro bruto, despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais, resultado antes das receitas e despesas financeiras, despesas e receitas financeiras, resultado antes dos tributos sobre o lucro, despesa com tributos sobre o lucro, resultado líquido.

A DRE, possibilita para os gestores e empresários o resultado econômico da entidade em um determinado período, de maneira que ele possa obter informações necessárias para tomada de decisão. A fim de atingir o principal objetivo desta pesquisa, que é a redução do custo tributário por meio da elisão fiscal, foi evidenciada a DRE do exercício de 2016, cujas informações sem o benefício fiscal são apresentadas no Quadro 6; já no Quadro 7, são apresentadas as informações com incentivo fiscal.

Ao observar o demonstrativo, nota-se que o ICMS não incide sobre a receita bruta, mas está alocado juntamente com o custo de aquisição. Isso acontece pelo fato do imposto ser de Substituição Tributária, em que seu pagamento é efetuado na compra. O parágrafo 1º do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda), no art. 289, diz que os tributos devidos na aquisição ou importação irão compor o custo de aquisição das mercadorias.

Quadro 3 - DRE 2016 – Sem Regime Tributário Diferenciado.

<b>DRE 2016- SEM INCENTIVO FISCAL</b>	
RECEITA DE VENDAS	R\$ 6.781.428,73
(-) PIS	R\$ 15.158,91
(-) COFINS	R\$ 69.960,23
(=) REC. OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 6.696.309,59
* (-) CUSTO TOTAL DE AQUISIÇÃO	R\$ 5.311.384,68
(=) LUCRO BRUTO	R\$ 1.384.924,91
(-) DESPESA OPERACIONAL	<b>R\$ 571.955,53</b>
ADMINISTRATIVAS	R\$ 252.589,88
VENDAS	R\$ 203.442,86
FINANCEIRAS	R\$ 115.922,79
(=) LAIR	R\$ 812.969,38
(-) IRPJ           15%	R\$ 111.628,57
(-) CSLL           9%	R\$ 73.239,43
<b>(=) LUCRO LÍQ. DO EXERCÍCIO</b>	<b>R\$ 628.101,38</b>

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 4 - DRE 2016- Com Regime Tributário Diferenciado.

<b>DRE 2016- COM INCENTIVO FISCAL</b>	
RECEITA DE VENDAS	R\$ 6.781.428,73
(-) PIS	R\$ 15.158,91
(-) COFINS	R\$ 69.960,23
(=) REC. OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 6.696.309,59
*(-) CUSTO DE TOTAL AQUISIÇÃO	R\$ 5.212.553,82
(=) LUCRO BRUTO	R\$ 1.483.755,77
(-) DESPESA OPERACIONAL	<b>R\$ 571.955,53</b>
ADMINISTRATIVAS	R\$ 252.589,88
VENDAS	R\$ 203.442,86
FINANCEIRAS	R\$ 115.922,79
(=) LAIR	R\$ 911.800,24
(-) IRPJ           15%	R\$ 111.628,57
(-) CSLL           9%	R\$ 73.239,43
<b>(=) LUCRO LÍQ. DO EXERCÍCIO</b>	<b>R\$ 726.932,24</b>

Fonte: elaborado pelos autores

Em relação aos valores de PIS/PASEP e CONFIS apresentados, cabe ressaltar que eles correspondem aos medicamentos de lista neutra, visto que os de lista positiva e negativa são monofásicos, de acordo com a Lei 10.147/2000.

Partindo de uma análise vertical, no Quadro 6, os custos representam 79,32% (setenta e nove inteiros e trinta e dois centésimos por cento) em relação à Receita Operacional Líquida (ROL), e no Quadro 7, ao aderir o RTD, o percentual dos custos são de 77,84% (setenta e sete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) no tocante ao ROL.

Ao realizar apuração do ICMS ST, valor este que está incluso dentro do custo de aquisição, no Quadro 6, notou-se um gasto com o imposto no valor de R\$ 300.102,27 (trezentos mil e cento e dois reais e vinte e sete centavos), e no Quadro 7 esse valor passou a

ser R\$ 201.271,41 (duzentos e um mil e duzentos e setenta e um reais e quarenta e um centavo), uma economia em valor monetário de R\$ 98.830,86 (noventa e oito mil oitocentos e trinta reais e oitenta e cinco centavos), que configura em percentual uma redução aproximada de 32,93239% (trinta e dois inteiros, noventa e três mil, duzentos e trinta e nove centésimo milésimo por cento). Assim, comparando os dois demonstrativos, observou-se que o lucro líquido aumentaria aproximadamente em 15,73% (quinze inteiros e setenta e três centésimos por cento) optando pelo benefício fiscal. Cabe ressaltar que para apurar os valores do ICMS ST, a metodologia de cálculo utilizada foi à mesma demonstrada nas tabelas 3 e 4.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perante a responsabilidade em gerir uma entidade, a carga tributária é um dos principais fatores a se analisar. Partindo desse pressuposto, o artigo teve como objetivo auxiliar as empresas no ramo de medicamentos quanto à redução de carga tributária, e, para que isso fosse alcançado, o planejamento tributário foi utilizado como ferramenta principal.

Ao analisar o ramo em questão, identificou-se na legislação Regime Tributário Diferenciado, o qual permite tratamento distinto na tributação do ICMS que utiliza da sistemática por Substituição Tributária.

A aplicação do regime diferenciado no caso estudado possibilitou comparar, por meio da DRE, o valor do benefício econômico alcançado, constatando uma variação percentual aproximada de 15,73% (quinze inteiros, setenta e três centésimos por cento) em relação à DRE sem benefício fiscal, onde a empresa economiza R\$ 98.830,86 (noventa e oito mil oitocentos e trinta reais e oitenta e seis centavos), possibilitando reinvestir esse valor em compras de mercadorias, máquinas e equipamentos etc. Dessa forma, pode-se dizer que o planejamento tributário é imprescindível.

Este estudo contribuiu para enriquecimento científico concernente ao planejamento tributário, em especial no setor de medicamentos voltado para distribuidoras. Além de proporcionar o conhecimento referente ao regime de tributação para os gestores das organizações e leitores afins. Para próximas pesquisas propõe-se um estudo do RTD, dentro de uma empresa do mesmo segmento com o regime tributação do Lucro Real.

## REFERÊNCIAS

ANVISA, **Lista de preço de medicamento**. Disponível em:

<<http://portal.anvisa.gov.br/consulta-lista-de-preco-de-medicamento>>. Acesso em: 18 out. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil DE 1988**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 24 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**: Regulamento do Imposto de Renda.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 27 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, DE 27 de novembro de 1998**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 27 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**: Lei Kandir. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 17 out. 2017.

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade, IAS. **Pronunciamento Técnico CPC 26** : Apresentação das Demonstrações Contábeis. R1. ed. [S.l.: s.n.], 2011. 42 p. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312\\_CPC\\_26\\_R1\\_rev%2003.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf)> Acesso em: 23 out. 2017.

COSTA FILHO, Arruda Filho Cruz. **Planejamento de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário** . 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 334 p.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Prática tributária da micro e pequena empresa** . 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 25 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio**: Mini dicionário da língua portuguesa. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001. 790 p.

GALHARDO, Alexandre. **Como fazer um planejamento tributário** . Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/pme/como-fazer-um-planejamento-tributario/>>. Acesso em: 12 out. 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico** . 7. ed. São Paulo: ATLAS, 2010. 320 p.

PARÁ. **Decreto nº 4.676, de 18 de junho. de 2001, RICMS**: Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Pará . PARÁ, p. 1-944, jun. 2001. Disponível em: <[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf)>. Acesso em: 28 out. 2017.

RANCIARO, Elisabete. **Produtos Farmacêuticos Substituição Tributária**: ICMS/PA. Disponível em: <[http://www.econeteditora.com.br/boletim\\_icms/bo-icms-pa/pa-12/boletim-02/icms\\_pa\\_produ\\_t\\_farmaceuticos.php](http://www.econeteditora.com.br/boletim_icms/bo-icms-pa/pa-12/boletim-02/icms_pa_produ_t_farmaceuticos.php)>. Acesso em: 10 out. 2017.

RODRIGUES, Aldemir Ortiz. **Aspectos Jurídicos do Planejamento Tributário** . 1. ed. São Paulo: IOB, 2012. 41 p.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica** . 43. ed. Rio de Janeiro: VOZES, 2015. 100 p.

SCHERRER, Alberto Manuel. **Contabilidade Imobiliária** : Abordagem Sistemática, Gerencial e Fiscal. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 75 p.

## APÊNDICE

Quadro 2 – produtos farmacêuticos sujeitos à Substituição Tributária

Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário (Convênio ICMS 76/94).			
ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO
1	13.001.00	3003 3004	Medicamentos de referência – positiva, exceto p/ uso veterinário
1.1	13.001.01	3003 3004	Medicamentos de referência – negativa, exceto p/ uso veterinário
1.2	13.001.02	3003 3004	Medicamentos de referência – neutra, exceto p/ uso veterinário
2.	13.002.00	3003 3004	Medicamentos genérico – positiva, exceto p/ uso veterinário
2.1	13.002.01	3003 3004	Medicamentos genérico – negativa, exceto p/ uso veterinário
2.2	13.002.02	3003 3004	Medicamentos genérico – neutra, exceto p/ uso veterinário
3.	13.003.00	3003 3004	Medicamentos similar – positiva, exceto p/ uso veterinário
3.1	13.003.01	3003 3004	Medicamentos similar – negativa, exceto p/ uso veterinário
3.2	13.003.02	3003 3004	Medicamentos similar – neutra, exceto p/ uso veterinário
4.	13.004.00	3003 3004	Outros tipos de medicamentos – positiva, exceto para uso veterinário
4.1	13.004.01	3003 3004	Outros tipos de medicamentos – negativa, exceto para uso veterinário
4.2	13.004.02	3003 3004	Outros tipos de medicamentos – neutra, exceto para uso veterinário
5.	13.005.00	3006.60.00	Preparações químicas contraceptivas à base de hormônios, de outros produtos da produção 29,37 ou espermicidas- positiva
5.1	13.005.01	3006.60.00	Preparações químicas contraceptivas à base de hormônios, de outros produtos da produção 29,37 ou espermicidas- negativa
6	13.006.00	2936	Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções – neutra
7.	13.007.00	3006.30	Preparações opacificantes (contrastantes) para exames radiográficos e reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente- positiva
7.1	13.007.01	3006.30	Preparações opacificantes (contrastantes) para exames radiográficos e reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente- negativa
8.	13.008.00	3002	Antissoro, outras frações do sangue, produtos imunológicos modificados, mesmo obtidos por via biotecnológica, exceto para uso veterinário- positiva
8.1	13.008.01	3002	Antissoro, outras frações do sangue, produtos imunológicos modificados, mesmo obtidos por via biotecnológica, exceto para uso veterinário- positiva
9.	13.009.00	3002	Vacinas e produtos semelhantes, exceto para uso veterinário- positiva
9.1	13.009.01	3002	Vacinas e produtos semelhantes, exceto para uso veterinário- negativa
10.	13.010.00	3005.10.10	Curativos (pensos) adesivos e outros artigos com uma camada adesiva, impregnados ou recobertos de substância farmacêuticas – positiva
10.1	13.010.01	3005.10.10	Curativos (pensos) adesivos e outros artigos com uma camada adesiva, impregnados ou recobertos de substância farmacêuticas – negativa
11.	13.011.00	3005	Algodão, atadura, esparadrapo, gazes, pensos, sinapismos, e outros, acondicionados para venda a retalho para usos medicinais, cirúrgicos ou dentários, não impregnados ou recobertos de substâncias
12.	13.013.00	4014.10.00	Preservativo – neutra
13	13.014.00	9018.31	Seringas, mesmo com agulhas- neutra.
14.	13.015.00	9018.32.1	Agulhas para seringas- neutra
15.	13.016.00	3926.90.90 9018.90.99	Contraceptivos (dispositivos intra- uterinos- DIU) – neutra

Fonte: Adaptado pelos autores do Anexo III, RICMS/PA. de 18 de junho. de 2001.