

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PATRICIA MENDES ZAPELLINI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A MELHOR
FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA INDÚSTRIA DO SUL DE SANTA
CATARINA.**

CRICIÚMA

2014

PATRICIA MENDES ZAPPELLINI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A MELHOR
FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA INDÚSTRIA DO SUL DE SANTA
CATARINA.**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado para obtenção de grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin

CRICIÚMA

2014

PATRICIA MENDES ZAPPELLINI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A MELHOR
FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA INDÚSTRIA DO SUL DE SANTA
CATARINA.**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 10 de Julho de 2014

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Everton Perin - Orientador

Prof. Esp. Evandro Pirola Colombo - Examinador

Dedico este trabalho à Deus, pelo amor incondicional, pela força para alcançar meus objetivos.

Aos meus pais Hilário Zapellini (*in memoriam*) e Terezinha Mendes Zapellini (*in memoriam*), cuja força e determinação sempre foram meu espelho.

AGRADECIMENTOS

Como dizia Steve Jobs: “cada sonho que você deixa para trás, é um pedaço do seu futuro que deixa de existir”.

Tantos foram os medos, a perda irreparável da minha mãe no final da caminhada acadêmica, tantos outros momentos pensei em desistir.

Deus, em primeiro lugar, por me dar forças de seguir a diante com fé.

Aos meus pais, Hilário Zapellini (*in memoriam*) e Terezinha Mendes Zapellini (*in memoriam*), pelo ensinamento na vida, pela formação do meu caráter. Por vezes, abdicarem dos seus sonhos para concretização do meu. Hoje, de onde estiverem aplaudem-me de pé com lágrimas nos olhos e amor no coração.

Minhas irmãs Elisângela, Fernanda e Micheli por ajudarem a tornar esse sonho realidade. Eu amo vocês!

Ao anjo que ganhei de presente de Deus, meu namorado Adilson Lima. Minha terna gratidão por sempre estar ao meu lado, por me incentivar a ser forte, por me consolar, apoiar, pelo simples fato de segurar minhas mãos. Enfim, obrigada por sonhar ao meu lado e viver os meus planos. Eu te Amo.

Meu carinho especial as minhas primas Nany, Mana e Rê por sempre torcerem por mim. Ao Douglas, mais que primo, meu amigo e irmão, por fazerem parte desta conquista. É um prazer caminhar e dividi-la com vocês.

Ao Adilson Loberto de Jesus, amigo, chefe, meu mestre. Você foi o principal incentivador dessa escolha, e, por fim, minha conquista.

As minhas amigas “divas”: Heloisa, Carina, Erica e Luana. Agradeço-lhes pelas pessoas especiais que são. Jana que também é uma diva pelo carinho e dedicação nestes dez anos de amizade, por sempre me incentivar, por caminhar comigo e acreditar em mim. Amo-Te! “Algumas pessoas a gente nem imaginava que existiam, mas meu Deus, que agrado bom é para a alma descobrir que vivem”.

Aos amigos que fiz nesta trajetória levarei com carinho guardado no meu coração pela vida e tenho a satisfação de citá-los: Taline Feltrin pelas horas das madrugadas dedicadas a estudar comigo, sempre incentivando, me fazendo confiar que eu era capaz. Você foi espelho para muita gente, cuja força e determinação sempre foram o seu forte. Cristine Trombim, por sempre estar disposta a ouvir, ajudar, ensinar e pela amizade que construímos. Morgana Rebelo que em meio a várias tempestades nossa amizade prevaleceu, obrigada pelo carinho sempre. Paty

Vefago pela companhia e pelas caronas de todos os dias, nossas conversas parece que nunca tiveram fim, obrigada pelo incentivo. Aos meninos, Marlon, Fernando e Victor por deixarem as noites mais divertidas, pela paciência, por aturar quando o riso estava travado.

Ao corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da UNESC, pelo conhecimento transmitido. Ao meu querido “Fafa” Fabricio Machado, por ter participado deste trabalho orientando-me no projeto.

O meu agradecimento ao Everton Perin, grande professor e orientador. Agradeço pelas orientações, pelas análises “perfunctórias” dadas aos incansáveis rascunhos.

Minha terna gratidão a todos aqueles que contribuíram para a concretização deste sonho.

Muito obrigada!

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

José de Alencar

RESUMO

ZAPPELLINI, Patricia Mendes. **Planejamento Tributário**: Um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação para uma indústria no sul de Santa Catarina. 2014. 57 f. Orientador: Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma - SC

O presente trabalho tem como finalidade discernir a forma de tributação menos onerosa, para uma indústria localizada no município de Morro da Fumaça/SC. Para a concretização deste estudo foram coletados dados, bem como demonstrações contábeis, apurações fiscais e fotos sobre a empresa estudada. A contribuição deste estudo consiste em verificar e analisar os benefícios que a modalidade de tributação pode trazer para a empresa, evidenciando por meio de dados qualitativos e quantitativos se existe a probabilidade de redução da carga tributária. Preparou-se de forma descritiva, para melhor interpretação dos dados pesquisados, referencial teórico e legal, contribuindo para a elaboração do estudo de caso, com cumprimento da execução elisiva do planejamento tributário. Foram abordados assuntos relativos aos temas: Planejamento Tributário e seus objetivos, Sistema Tributário, Espécies tributárias, Modalidade de Tributação e os tributos apresentados no caso estudado, tais como o PIS (Programa para Integração Social), a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e o IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica). No estudo de caso demonstra-se o montante dos tributos para os exercícios de 2013 e o orçado para 2014, no caso de adoção dos regimes Lucro Presumido e Lucro Real, comparando os resultados alcançados. Com os valores apurados, verificou-se que a adoção pelo Lucro Presumido é a forma mais vantajosa economicamente para empresa estudada.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Regime de Tributação. Lucro Presumido e Lucro Real.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Demonstrativo de cálculo da CFEM.....	39
Figura 2 - Lavra a Céu Aberto de Minério de Fluorita em Bancadas.....	44
Figura 3 - Unidade de Preparação	44
Figura 4 - Pavilhão - Instalação de Beneficiamento.	45
Figura 5 - Estoque de Fluorita Grau Ácido	46
Figura 6 - Barragem	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Premissas dos Cálculos do PIS/COFINS/CSLL/IRPJ.	47
Tabela 2 - Demonstrativo de Cálculos do PIS e da COFINS- Cumulativo.	48
Tabela 3 - Demonstrativo do Cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.	49
Tabela 4 - Demonstrativo cálculo da CSLL.	49
Tabela 5 - Demonstrativo do Cálculo do PIS – Não-Cumulativo.	50
Tabela 6 - Demonstração do Cálculo da COFINS – Não-Cumulativo.	51
Tabela 7 - Cálculo do IRPJ LUCRO REAL.....	52
Tabela 8 - Cálculo da CSLL- LUCRO REAL	52
Tabela 9 - Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real - 2013.....	53
Tabela 10 - Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real - 2014.....	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Diferença entre Elisão e Evasão Fiscal.....	22
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
CETEM	Centro de Tecnologia Mineral
CFEM	Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação
DNPM	Departamento Nacional de Produção Mineral
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
PIS	Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS	15
1.3 JUSTIFICATIVA	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	17
2.1.1 Objetivos do Planejamento Tributário	18
2.1.2 Sistema Tributário Nacional	18
2.1.3 Conceito de tributo	19
2.1.4 Espécies tributárias	20
2.2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL	21
2.3 MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO	22
2.4 LUCRO REAL	22
2.4.1 Pessoas jurídicas obrigadas a tributar pelo Lucro Real	23
2.4.2 Período de apuração	24
2.4.3 Forma de apuração	24
2.4.4 Lucro Real Trimestral	25
2.4.5 Lucro Real Anual	26
2.4.6 Determinação da Base de Cálculo Estimada	26
2.4.7 Acréscimos à Base de Cálculo Estimada	27
2.4.8 Principais Adições a Base de Cálculo do IR e CS com Base no Lucro Real.	28
2.4.9 Principais exclusões a base de cálculo do IR e CSLL base no Lucro Real.	29
2.5 LUCRO PRESUMIDO	31
2.5.1 Requisitos à opção pelo Lucro Presumido	31
2.6 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)	32
2.6.1 Base de cálculo e alíquota do IRPJ	32
2.6.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	33
2.6.3 Base de cálculo e alíquota da CSLL	34
2.7 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)	34

2.8 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)	35
2.9 REGIME CUMULATIVO.....	35
2.10 REGIME NÃO-CUMULATIVO.....	36
2.11 COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS (CEFEM)	38
2.11.1 Contribuintes da CEFEM e as condições devidas.....	38
2.11.2 Cálculo da CEFEM e alíquotas	38
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	40
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	40
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	42
4.1 HISTÓRIA DA EMPRESA.....	42
4.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	43
4.3 PROCESSO INDUSTRIAL DA EMPRESA	43
4.4 APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.....	48
4.5 APURAÇÃO LUCRO REAL	50
4.6 COMPARATIVO DETERMINAÇÃO DA MELHOR OPÇÃO TRIBUTÁRIA.....	53
4.7 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO.....	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo aborda-se o tema e o problema desta pesquisa. Em seguida, elucida-se o objetivo geral e específicos. Por fim, expõe-se a justificativa do trabalho, demonstrando-se a relevância do assunto abordado.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A tributação revela-se um fator importante para a manutenção do Estado, visto que a principal forma de arrecadação ocorre por meio de tributos. Com o mercado competitivo e a evolução econômica, exige-se dos profissionais da área contábil a minimização dos custos e despesas, e conseqüentemente, a maximização dos lucros.

Com a elevada carga tributária e a fiscalização por meio digital, onde o Fisco cruza as informações através de valores declarados em obrigações acessórias, o contador dentro da área tributária auxilia tanto na gestão de tributos, quanto na elaboração do planejamento, o qual deve ser elaborado de forma preventiva, atendendo as exigências da legislação.

Com isso, o planejamento tributário torna-se indispensável, pois a carga tributária no Brasil representa um expressivo montante financeiro, o qual interfere diretamente no resultado econômico da empresa.

Diante da assertiva, este trabalho tem a finalidade de avaliar as modalidades de tributação, buscando a melhor opção para o enquadramento, minimizando a incidência dos impostos e obtendo um melhor resultado.

Apresenta-se neste trabalho, um estudo de caso onde a empresa objeto mudou sua forma de tributação em 2013. Esta passou de Lucro Real para Lucro Presumido e, como seu faturamento excede o limite estabelecido para a opção do Simples Nacional, não pode adotá-lo. Visto que a finalidade do estudo de caso trata-se de averiguar se a mudança trouxe vantagens e propor a adequada modalidade de tributação para a empresa estudada em 2014.

Todavia, este estudo dirige a apuração dos tributos relacionados aos regimes de tributação, de possível adoção pela empresa, inclusive PIS e COFINS.

Perante o exposto, surge o problema a ser discutido: como o planejamento tributário pode contribuir para a adoção do regime mais adequado para uma indústria de extração de minérios?

1.2 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS

O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar e analisar a adequada modalidade de tributação para uma indústria de extração de minérios do sul de Santa Catarina, bem como efetuar um estudo sobre a melhor alternativa de enquadramento que resulte um menor desembolso para a empresa.

Diante do objetivo geral exposto, elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar os regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, evidenciado sua base legal;
- Apuração dos tributos incidentes nos regimes fiscais passíveis de opção para a empresa objeto de estudo;
- Apresentar a forma menos onerosa e mais viável entre os regimes de tributação abordados no trabalho;
- Realizar estudo de caso comparativo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Identifica-se no Brasil, o excesso de tributos exigidos tanto de pessoas físicas como jurídicas, além das diversas obrigações acessórias, as quais devem ser entregues pontualmente para evitar transtornos com o Fisco. Torna-se dificultoso manter os pagamentos dos tributos em dia em meio a tantas exigências e, em determinado período aborda a inviabilidade da continuidade dos negócios.

Todavia, o Brasil possui a maior carga tributária entre os países em desenvolvimento da América do Sul e dos Brics¹ (Brasil, Rússia, Índia e China), segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Isso resulta de um sistema tributário esboçado de forma errônea. Por consequência, o peso da carga tributária, compromete o lucro das empresas.

Contudo, um país com uma legislação complexa necessita para gerenciar e controlar os tributos, o contador, profissional que se destaca na análise patrimonial da empresa e dos aspectos legais pertinentes a ela, projetando dessa forma seu futuro. Este se aplica de seus conhecimentos para elaborar o planejamento tributário por meio de oportunidade que a legislação proporciona atendendo a legislação vigente no sentido de conter desembolsos desnecessários ou evitar riscos.

Assim sendo, o planejamento tributário, necessita ser preparado de forma lícita, e traz aos gestores e aos profissionais da área, o desafio de manter-se atualizado diante das alterações que ocorrem na legislação tributária.

Este estudo auxilia de forma prática porque a excessiva carga tributária nas organizações faz com que as mesmas busquem um regime de tributação que menos onere financeiramente.

As empresas movimentam a economia brasileira, uma vez que elas possibilitam à sociedade uma geração maior de renda e empregos. Para que as mesmas permaneçam no mercado e competindo, pondera-se essencial analisar e verificar a melhor modalidade de tributação.

Deste modo, o interesse social deste estudo respalda-se em examinar e mensurar as vantagens que o regime de tributação deve trazer para as empresas, através de dados qualitativos e quantitativos se há probabilidade de redução da carga tributária, para assim permanecer manter-se no mercado.

¹ Refere-se a Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul, que se destacaram no cenário mundial pelo rápido crescimento das suas economias em desenvolvimento. O acrônimo foi cunhado e proeminentemente usado pelo economista Jim O'Neill, chefe de pesquisa em economia global do grupo financeiro Goldman Sachs, em 2001.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo abordar-se-á a base conceitual e teórica que norteia o planejamento tributário. Consiste em apresentar as formas de tributação passíveis de opção pela empresa objeto de estudo, constantes no Regulamento do Imposto de Renda, que são o Lucro Real e o Lucro Presumido.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com a evolução econômica, para estabelecer-se no mercado competitivo, o planejamento tributário, torna-se importante a qualquer empreendimento. Diante disso, para obter o resultado almejado no mundo dos negócios, tende-se a associar decisões à manutenção do lucro e a continuidade da empresa.

Partindo dessa intenção, o alvo dos profissionais da área contábil, estima-se em buscar uma melhoria na gestão tributária das empresas, elaborando de forma preventiva e legal a redução de tributos e por consequência melhorar o resultado da organização.

De acordo com Oliveira (2005, p. 179), “o planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos de forma legal”.

Certifica-se que a finalidade do planejamento tributário trata-se de reduzir a carga tributária nas empresas. Martins (2002, p. 33), afirma que o planejamento tributário é

a análise do conjunto de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócio, rendas e demais atividades com repercussões tributárias de modo que venha sofrer menos ônus fiscal possível.

Portanto, o planejamento tributário, entre outras maneiras, torna-se uma forma de analisar o mais adequado regime de tributação para a empresa que procura expandir seus negócios e permanecer no mercado.

2.1.1 Objetivos do Planejamento Tributário

O planejamento tributário trata-se de uma ferramenta de suporte na gestão tributária das empresas. Segundo Carlin (2008), o planejamento tributário tem como objetivo:

- Melhorar o resultado das operações;
- Reduzir eficazmente a carga tributária;
- Aproveitar as oportunidades que a legislação pode proporcionar;
- Elaboração e planificação com base técnicas de planos e programas com o objetivo de se avaliar a melhor forma de apurar e recolher os tributos;
- Gestão Tributária com base nas oportunidades de redução de carga tributária atendendo a legislação vigente no sentido de se evitar riscos ou desembolsos desnecessários;
- Eliminar pontos vulneráveis internos ou externos a organização;
- Buscar janelas de oportunidades, através de profissionais especializados;
- Prevenir-se contra eventuais problemas, sempre analisando juridicamente os impactos ideais do planejamento.

Diante dos objetivos expostos, o planejamento tributário tem o propósito de oferecer um conjunto de alternativas viáveis para a redução dos tributos e, por consequência melhorar o resultado das empresas, permitindo a ela o emprego desses recursos em outros investimentos.

2.1.2 Sistema Tributário Nacional

O Estado com a finalidade de arrecadar recursos para manter-se e custear suas atividades, criou uma estrutura legal, que satisfaz essa necessidade. O conjunto de normas que regulamenta o poder de tributar do Estado deu-se a denominação de Sistema Tributário Nacional.

Denari (2008) caracteriza o sistema tributário como o conjunto de normas jurídicas, conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo.

Segundo Manoel Lourenço dos Santos (1970, apud DENARI, 2008), estabelece no sentido exato Sistema Tributário

[...] a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos aos quais a Constituição nacional atribui competência tributária.

Introduzido o contexto de Sistema Tributário Nacional, surge a necessidade de evidenciar a definição de tributo, assim como suas espécies e classificações.

2.1.3 Conceito de tributo

A definição de tributo encontra-se no Código Tributário Nacional (CTN) que em seu art. 3º define:

[...] 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.

Sua natureza é estabelecida, segundo Carlin (2008, p. 51), “[...] pelo fato gerador da respectiva obrigação de acordo com as modalidades”. As modalidades citadas pelo autor são impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

A classificação dos tributos especifica-se por meio das suas espécies. De acordo com Rezende, Pereira e Alencar (2010), ressaltam-se como principais fatores da classificação a vinculação ou não do valor arrecadado com uma contraprestação por parte do Estado.

Deste modo, os tributos classificam-se em duas espécies: Não vinculados que não dependem de uma atuação estatal; e vinculados que dependem de uma atuação estatal.

2.1.4 Espécies tributárias

As espécies tributárias são classificadas conforme Rezende, Pereira e Alencar (2010), de cinco formas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Determina Fabretti e Fabretti (2004), que as espécies tributárias podem adotar tributos vinculados e não vinculados. Os tributos vinculados são os que o Estado deve oferecer uma contrapartida ao contribuinte, e esses tributos são as taxas e contribuições de melhoria. Já os tributos não vinculados são os que o Estado aplica seus recursos onde há necessidade.

Os tipos de tributos foram estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 e pelas Emendas Constitucionais de nº 33/01 e de nº 42/03 assim sendo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ - 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ - 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. Bem como os empréstimos compulsórios:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

E as contribuições sociais:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômica como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo [...]

[...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II- incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Após a apresentação das espécies tributárias, apresenta-se a aplicação da elisão e evasão fiscal, bem como suas diferenças e definições.

2.2 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A elisão e evasão fiscal são duas formas de impedir o pagamento do tributo. De acordo com Fabretti (2001, p. 126), “a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei”.

Desse modo, a elisão fiscal configura-se num ato de planejamento por meio de procedimentos legais para reduzir o excesso da carga tributária, respeitando o ordenamento jurídico.

A evasão fiscal é o oposto da elisão, pois a evasão é a forma que inflige à lei, ocultando e reduzindo de forma ilegal o montante a ser recolhido, ocasionando prejuízos ao governo e a sociedade.

Dessa forma Fabretti (2001, p. 127), define que “a evasão consiste em prática contrária à lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”.

Definido os conceitos de evasão e elisão fiscal, o profissional contábil precisa ser cauteloso na elaboração do planejamento tributário e atender ao que o Fisco exige. Pois, o mesmo tem interesse em investigar a real intenção da reorganização, com o intuito de encontrar vestígios que possam levar a conclusão de prática de algum ato ilegal.

Quadro 1- Diferença entre Elisão e Evasão Fiscal

EVASÃO FISCAL	ELISÃO FISCAL
Illegal (contrária as leis)	Legal
Passível de sanção penal (crime de sonegação fiscal)	Não é passível de sanção
Medidas adotadas após a ocorrência do fato gerador	Medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador
Deve ser combatida	Deve ser estimulada

Fonte: Amaral (2002, p.48)

Para um adequado planejamento tributário, busca-se por meio das características e limitações de cada regime uma metodologia legal, que reduza efetivamente a carga tributária. Inserido o contexto de elisão e evasão fiscal, abordam-se os regimes de tributação.

2.3 MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO

No Brasil, os regimes de tributação utilizados pelas empresas são: Simples Nacional, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Lucro Real. A pessoa jurídica pode ser enquadrada em uma dessas modalidades, desde que respeite a legislação pertinente.

Dos regimes citados acima, abordar-se-á apenas o Lucro Real e Presumido, pois trata-se do objeto de estudo deste trabalho.

2.4 LUCRO REAL

O regime de tributação pelo Lucro Real dedica-se a forma exata de calcular o imposto de renda pessoas jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), onde a base de cálculo começa por meio do lucro contábil.

Neves e Viceconti (2003, p. 3), definem que lucro real “[...] é o resultado (lucro ou prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda”.

Assim, o Decreto nº 3.000/99 no art. 247 define Lucro Real:

o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º). § 1º A determinação do Lucro Real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

As pessoas jurídicas devem optar pelo regime de tributação que gere menor desembolso financeiro, desde que observada à legislação pertinente.

2.4.1 Pessoas jurídicas obrigadas a tributar pelo Lucro Real

Devido ao ramo de atividade, algumas empresas são obrigadas a tributar pelo Lucro Real. Deve-se obedecer ao que estabelece a legislação do IR. Porém, conforme o que está determinado no art. 14 da Lei nº 9.718/98, entram na obrigatoriedade as empresas jurídicas que estiverem enquadradas nas seguintes condições:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)."

Desta forma, cabe evidenciar que a partir do ano-calendário 2014, estão obrigadas as pessoas jurídicas que:

I – cuja receita total no ano calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela lei nº 12.814, de 2013).

Deste modo, a pessoa jurídica enquadrada nas restrições citadas acima, estará obrigada a tributação pelo Lucro Real. Pode-se optar por fazer parte da tributação pelo Lucro Real Anual (pagamentos mensais) ou pelo Lucro Real Trimestral.

2.4.2 Período de apuração

As pessoas jurídicas devem apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na data de encerramento do período. De acordo com Young (2003, p. 36) apuração pode ser:

- a- Trimestral, encerrando-se os períodos em 31/03–30/06–30/09–31/12;
- b- anual, com pagamentos mensais por estimativa;
- c- na data da extinção da pessoa jurídica;
- d- na data do evento, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento das atividades da pessoa jurídica.

A adoção pela forma de pagamento por estimativa ou pela forma trimestral é irretratável para o ano calendário. Portanto, a escolha será feita a partir do primeiro pagamento por meio de DARF (documento de arrecadação), com código específico para cada tributo.

2.4.3 Forma de apuração

As pessoas jurídicas podem escolher as seguintes formas de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro:

- ✓ pagamento Trimestral, mediante a apuração de Lucro Real Trimestral;
- ✓ pagamento mensal por estimativa e apuração anual do Lucro Real (em 31 de dezembro).

De acordo com Neves e Viceconti (2002, p. 389), a “opção pela apuração trimestral ou anual da base de cálculo será manifestada com o pagamento ao mês de janeiro ou ao início da atividade, sendo irrevogável para todo o ano-calendário”.

Todavia, ressalta-se que o recolhimento por estimativa pode ser suspenso ou reduzido, desde que o contribuinte comprove com base no balancete ou balanço, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no Lucro Real do período em curso.

Desta maneira, as empresas tributadas pelo Lucro Real devem optar pela forma que seja mais vantajosa para a mesma.

2.4.4 Lucro Real Trimestral

As pessoas jurídicas sujeitas ao imposto de renda que não exercerem a opção pelo pagamento mensal por estimativa devem apurar trimestralmente.

Deste modo, segundo Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010, p. 25), o recolhimento do imposto de renda e da contribuição social pode ser “pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês”.

De acordo, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p.37), o imposto de renda será determinado utilizando a alíquota de 15% sobre a base de cálculo apurada. Ressalta-se para o cálculo do imposto, existe o adicional do imposto de renda, A parcela da base de cálculo do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, se sujeita à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

Conforme previsto no art. 228 do RIR/1999,

o imposto a ser pago mensalmente na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º)”.

Segundo Rodrigues et al (2008), a contribuição social tem a mesma aplicabilidade do imposto de renda, pois a mesma é devida a cada trimestre, ou seja, com base no resultado trimestral. A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) aplica-se a alíquota de 9% sobre o resultado ajustado.

2.4.5 Lucro Real Anual

As pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real Anual devem realizar o recolhimento mensalmente do imposto de renda, com base em estimativas mensais, ou certificando o valor devido por meio de balanços ou balancetes, desde que seja superior a quantia recolhida no período.

Diante disso, aborda Young (2003, p. 32), “que nesta forma de tributação, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro são calculados mensalmente com base no faturamento”.

De acordo com Higuchi (2009), a base de cálculo do imposto pela apuração da estimativa mensal, é estabelecida pela aplicação de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, exceto ganhos tributados por aplicações financeiras. Este percentual aplicado sobre a receita varia de acordo com a atividade executada, conforme estabelecido no art. 15 da lei nº 9.249/95.

Esta base de cálculo deverá ser ampliada de demais receitas não operacionais, sobre este montante será aplicado as alíquota do imposto de renda (15%) e contribuição social sobre o lucro líquido (9%).

Conforme estabelece o art. 858, RIR/99 o pagamento do imposto será efetuado no último dia útil subsequente ao mês de apuração, caso não seja pago na data prevista, será acrescido de multas e juros.

2.4.6 Determinação da Base de Cálculo Estimada

No cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica por meio do Lucro Real, a base de cálculo é definida da seguinte forma: emprega-se o percentual

estabelecido pela legislação tributária sobre a receita bruta mensal de acordo com a atividade executada pela empresa. Segundo Young (2004 p. 23-25), as alíquotas aplicáveis são:

I – 1,6% sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustíveis derivados do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – 8% sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares, de transportes de cargas, loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, comércio e indústria.

III – 16% sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte e nas atividades desenvolvidas por banco comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de créditos imobiliários, sociedades corretoras de títulos, valores imobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de créditos, empresas de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta.

IV – 32% sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços, pelas antigas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regularizada;

b) intermediação de negócios/representação comercial;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza;

d) construção por administração ou empreitada unicamente de mão de obra;

e) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

f) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada nas alíneas anteriores.

Dessa forma, a base de cálculo mensal estimada, é adquirida por meio da aplicação dos percentuais citados acima, variável de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa.

2.4.7 Acréscimos à Base de Cálculo Estimada

Para a realização do cálculo do IRPJ e da CSLL, soma-se ao lucro estimado algumas parcelas referente ganhos e receitas. Young (2006, p. 51), define que serão acrescidos à base de cálculo estimada

no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

I – os rendimentos auferidos nas operações de mutuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuada for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil; [...]

II – os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte aos de suas aquisições;

III – os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão.

IV – a receita de locação de imóveis, quando não for este o objetivo social da pessoa jurídica;

V – 1/120, no mínimo, do saldo do lucro inflacionário acumulado, existente em 31.12.1996;

VI – os juros calculados à taxa SELIC, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

VII – as variações monetárias ativas; VIII – os rendimentos das aplicações financeiras, não tributadas.

Apresentado os acréscimos a base de cálculo estimada se faz necessário expor as principais adições à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.4.8 Principais Adições a Base de Cálculo do IR e CS com Base no Lucro Real.

Segundo Higuchi e Higuchi (2002, p. 206), “as despesas efetuadas pela pessoa jurídica podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real”.

Cabe ressaltar que algumas despesas não são consideradas dedutíveis, ou seja, não são necessárias ao ciclo operacional da organização. Estas devem ser adicionadas à base de cálculo dos impostos.

Nesta acepção, o art. 249 do RIR/99 define as principais adições à base de cálculo do Lucro Real:

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores dedutíveis na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Conforme Rodrigues et al (2007, p. 28-32), integram-se as adições a base de cálculo do Lucro Real:

- 1) depreciação de bem que tenha sido objetivo de depreciação acelerada a título de incentivo fiscal, no momento em que a depreciação registrada na contabilidade, somada com a depreciação registrada no LALUR, atingir 100%;
- 2) contribuições social sobre o lucro;
- 3) soma das despesas com planos de benfeitorias a empregados, parte da empresa, que exceda a 20% dos salários dos empregados ligados ao plano (Ex.: Fundo de aposentadoria programada individual – FAPI);
- 4) Doações, exceto:
 - a) projetos de natureza cultural previamente aprovados pelo ministério da cultura, ou seja, os projetos que dão direito a deduzir incentivo fiscal de valor até 40% das doações e 30% dos patrocínios (este valor é dedutível com despesas operacionais);
 - b) instituições de ensino, até o limite de 1,5% do lucro operacional da doadora;
 - c) entidade civis sem fins lucrativos, até o limite de 2% do lucro operacional da doadora, observando os requisitos constantes no art. 365 do RIR/99;
- 5) resultado negativo da avaliação de investimentos relevantes (participações societárias), pela equivalência patrimonial;
- 6) constituição de qualquer natureza, exceto:
 - a) para férias e 13º salário com encargos de empregados;
 - b) para reservas técnicas das empresas de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja instituição é exigida pela legislação;
- 7) multas;
- 8) prejuízos e perdas em operações realizadas no exterior, exceto prejuízo em operações a termo ou de futuro realizada diretamente pela empresa brasileira em bolsa no exterior, caracterizada como cobertura (hedge);
- 9) brindes;
- 10) juros sobre o capital próprio, excedente aos limites previstos na Lei;
- 11) prejuízo por desfalque apropriação indébita ou furto, praticados por empregados ou terceiros, se não houver sido insaturado inquérito administrativo nos termos da legislação trabalhista ou apresentação de queixa perante a autoridade policial.

As referidas adições citadas devem ser acrescentadas a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para os ajustes no lucro contábil. Assim como as adições as exclusões fazem parte do ajuste conforme será evidenciado no próximo tópico.

2.4.9 Principais exclusões a base de cálculo do IR e CSLL base no Lucro Real.

Conforme Neves e Viceconti (2002, p. 6), “o objetivo das exclusões é o de não computar na base de cálculo do imposto receitas que aumentaram o lucro

líquido da pessoa jurídica, mas que a legislação do imposto considera como não tributáveis”.

Deste modo, as receitas não tributáveis são conhecidas como exclusões.

De acordo com o art. 250 do RIR/99, as exclusões representam:

I – os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Segundo Young (2004, p. 80-81), podem ser excluídos do lucro líquido:

I – o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

II – a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de bens e direitos recebidos a títulos de devolução da participação no capital social de outra sociedade, que tenha sido creditada ao resultado;

III – os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

IV – a depreciação acelerada incentivada;

V – os encargos financeiros registrados como receita, incidentes sobre créditos vencidos e não recebidos, após decorridos dois meses do vencimento do crédito;

VI – as perdas em operações de renda variável que tenham sido adicionadas ao lucro líquido de período anterior, por terem excedido aos ganhos auferidos em operações da mesma natureza, até o limite da diferença positiva entre ganhos e perdas decorrentes de operações no mesmo mercado, computados no resultado do período;

VII – o resultado positivo correspondente às operações realizadas pelas sociedades cooperativas com os seus associados;

VIII – o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente no período, cujo preço deve ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente ao da contratação, se houver opção pelo diferimento da tributação;

IX – o valor das provisões não dedutíveis que tenham sido adicionadas na determinação da base de cálculo de período de apuração anterior e que tenham sido baixadas no período de apuração por utilização ou reversão;

X – a amortização de deságio obtido na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado na parte B do LALUR, para ser computado no lucro real do período que ocorrer a alienação ou baixa do investimento;

XI – a parcela dos lucros decorrentes de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços celebrados com entidades governamentais, proporcional ao valor das receitas desses

contratos, computadas na apuração do resultado e não recebidas até a data do encerramento do período-base;

Pode-se analisar que as exclusões são ajustes necessários autorizados pela legislação, para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.5 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido trata-se de um regime de tributação que aplica as receitas para apuração do resultado do imposto de renda e da contribuição social.

De acordo com o RIR/99 art. 56, “o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para a determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas a apuração do Lucro Real”.

Segundo Young (2003, p.36), “lucro presumido é o lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta”.

2.5.1 Requisitos à opção pelo Lucro Presumido

Mesmo as empresas não obrigadas à tributação pelo Lucro Real, podem optar pelo regime de tributação do Lucro Presumido, de acordo com o Decreto 3.000/1999.

Vale destacar que não são todas as empresas que podem optar pelo Lucro Presumido. Segundo Young (2009, p.194) aborda as seguintes vedações à escolha pelo Lucro Presumido:

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 48.000.000,00 ou de R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei 9.430/96;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e risco, administração de contas a pagar e a receber, compras de direito creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Entretanto, a Lei nº 12.814/2013, estabelece que: “a partir do dia 01.01.2014, o limite de receita bruta total alterou para 78.000.000,00 (setenta e oito milhões), ou a 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12(doze) meses”.

Desta forma, a pessoa jurídica que não se enquadrar em nenhuma das citações acima, poderá tributar pelo Lucro Presumido.

2.6 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Conforme Oliveira (2009), o art. 43 do CTN define que o fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) fundamentam que o IRPJ é calculado por meio da aplicação da alíquota tributável apurado nos regimes de tributação Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado.

A respeito da alíquota e a base de cálculo, suas definições serão abordadas no item a seguir.

2.6.1 Base de cálculo e alíquota do IRPJ

A base de cálculo do Lucro Presumido trata-se da presunção do lucro, ou seja, para obter a base emprega o percentual de acordo como o ramo de atuação

das empresas em seguida aplica a alíquota do Imposto de Renda. Os percentuais aplicados são os seguintes, conforme Higuchi e Higuchi (2009, p. 57):

- I – 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II – 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III – 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;
- IV – 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V – 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social;
- VI – 8% nas indústrias gráficas;
- VII – 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;
- IX - 16% na prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissões regulamentadas;
- X - 32% na prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores.

O Imposto de renda apurado em cada trimestre deve ser pago , segundo Young (2009, p. 212), “até o último dia útil do mês seguinte ao do trimestre de apuração, com o código da receita 2089”.

O Imposto de Renda será apurado a cada trimestre sobre a base de cálculo presumido, acrescentado às receitas, ganhos de capital, obtendo a base de cálculo do imposto. Sobre esta base será aplicada a alíquota de 15% do IR, e 10% de adicional se houver.

2.6.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Segundo Oliveira (2005) a contribuição foi instituída pela lei nº 7.689/88 com o propósito de financiar a seguridade social por meio de lucros auferidos pelas pessoas jurídicas e das entidades que são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

2.6.3 Base de cálculo e alíquota da CSLL

Em descrição a base de cálculo da CSLL, Higuchi e Higuchi (2009 p. 70-71) definem

[...] a base de cálculo corresponde a 12% da receita bruta do trimestre cujo resultado será acrescido de ganhos de capital, de rendimentos de aplicações financeiras e de demais receitas e resultados positivos auferidos no trimestre.

Deve ser levado em consideração, que existe um percentual variável de faturamento, segundo a atividade. Segundo Yong (2009, p. 209), as atividades a seguir devem aplicar o percentual de 32% na definição da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido sendo:

- a) Prestação de serviços em geral, exceto hospitalar;
- b) Intermediação de negócios;
- c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, e factoring.

Realizada a apuração, sobre a base de cálculo devem ser acrescidos os demais ganhos, obtendo a base de cálculo da CSLL. Sobre esta base aplica-se a alíquota de 9%.

2.7 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)

Criado pela Lei complementar nº 7, de setembro de 1970, a contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, tem o intuito de causar a integração do emprego na vida e no desenvolvimento das empresas, conforme destaca o artigo 1º da referida Lei.

Segundo Ferreira (2008) afirma que são contribuintes do PIS:

as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

As alíquotas do PIS variam de acordo com a modalidade de tributação adotada pela empresa. Sendo de 0,65% para o regime cumulativo conforme definido

pelo art. 4º da Lei nº 9.718/98 e de 1,65% para o regime não cumulativo de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.637/02.

2.8 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Criado pela Lei Complementar nº 70 de 30 de Dezembro de 1991, a COFINS trata-se da contribuição social para financiamento da seguridade social.

Os objetivos da seguridade social são os de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. (OLIVEIRA ET AL, 2003). Conforme o artigo 1º da Lei Complementar nº 70 de 1991, são contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, com algumas exceções, sendo as microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no regime Simples Nacional.

Assim como as alíquotas do PIS, as da COFINS também variam de acordo com a modalidade de tributação. Sendo de 3% para o regime cumulativo conforme definido no art. 4º da Lei nº 9.718 de 1988 e de 7,6% para o não cumulativo de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.833/03.

2.9 REGIME CUMULATIVO

As pessoas jurídicas tributadas pela modalidade de tributação Lucro Presumido devem recolher o PIS e COFINS pelo regime cumulativo. De acordo com Santos e Barros (2007, p. 608), são contribuintes do PIS e da COFINS cumulativos, a pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto:

- a) aquelas sujeitas à modalidade não cumulativa da contribuição;
- b) as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do simples; e
- c) outras definidas em lei.

De acordo com Santos e Barros (2007, p. 613), excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Vide Medida Provisória n. 2158-35, de 2001);

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Deste modo, a base de cálculo é determinada pelo faturamento, excluídos os valores previstos em lei, e sobre esta base incidirão as alíquotas de 0,65% de PIS e 3% de COFINS.

2.10 REGIME NÃO-CUMULATIVO

O regime não cumulativo do PIS e da COFINS fundamenta-se na dedução dos débitos apurados em cada contribuição, com os relativos créditos admitidos na legislação.

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, sujeitas ao regime PIS e COFINS não-cumulativo, segundo Santos e Barros (2007, p.618),

[...] estão sujeitas à Cofins e à contribuição para o PIS-Pasep na modalidade não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real, com algumas exceções, entre elas, as instituições financeiras e algumas receitas expressas em lei.

Para definição da base de cálculo do PIS e da COFINS, é concedida a exclusão de alguns valores da receita bruta. De acordo com Santos e Barros (2007, p.619) são esses:

a) receitas isentas da contribuição ou não alcançadas pela incidência ou, ainda, sujeitas à alíquota zero;

- b) receitas não operacionais, decorrentes de venda do Ativo Permanente;
- c) receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa revendedora, na condição de substituta tributária;
- d) vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos;
- e) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, resultado positivo da avaliação de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;
- f) importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, pelas agências de publicidade (é vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas).

O regime não-cumulativo menciona que os contribuintes do PIS e da COFINS, do valor apurado, conforme define o art. 2º da lei nº 9.718/98, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a:

- a) bens adquiridos para revenda;
- b) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- e) valor da contraprestação de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples;
- f) encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços [...];
- g) encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa [...];
- h) bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tributada na modalidade não cumulativa;
- i) armazenagem de mercadorias e frete na operação, nos casos das letras “a” e “b”, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Evidencia-se, que os percentuais utilizados nos créditos apurados, são iguais aos dos débitos, ou seja, de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS. Assim, o regime não-cumulativo deve observar as exclusões previstas na legislação, possibilitando a dedução de créditos apurados referente às entradas.

2.11 COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS (CFEM)

A CFEM foi estabelecida na Carta Magna no art. 20, sendo devida aos Estados, ao Distrito Federal, aos municípios, e aos órgãos da administração da União. De acordo com o DNPM, é a contraprestação pela utilização econômica de recursos minerais em seus respectivos territórios, uma vez que, como está definido na Constituição de 1988, o subsolo e os bens minerais em território brasileiro pertencem à União.

2.11.1 Contribuintes da CFEM e as condições devidas.

Segundo a Lei nº 8.001 de 13/03/90, o primeiro adquirente pagará a compensação. São contribuintes da CFEM: toda e qualquer pessoa física ou jurídica que explore substâncias minerais para fins de aproveitamento econômico.

De acordo com o Departamento Nacional de Produção Nacional a CFEM é devida nos seguintes atos:

- No ato da venda do produto mineral;
- A transferência para a utilização;
- Na transformação industrial do produto mineral;
- Quando há consumo por parte do próprio minerador.

2.11.2 Cálculo da CFEM e alíquotas

Segundo o DNPM, a CFEM é calculada sobre o valor o faturamento líquido obtido por ocasião da venda do produto mineral. Compreendem-se por faturamento líquido o valor da venda do produto mineral, deduzindo-se os tributos, que incidem na comercialização, como também as despesas com transporte e seguro.

As alíquotas aplicadas sobre o faturamento variam de acordo com a substância mineral explorada exceto petróleo e gás natural.

São elas:

- 3% para minério de alumínio, manganês, sal-gema e potássio;
- 2% para ferro, fertilizante, carvão e demais substâncias;
- 0,2% para pedras preciosas, pedras coradas lapidáveis, carbonatos e metais nobres;
- 1% para o ouro.

A figura 1 demonstra como deve ser efetuado o cálculo da CFEM.

Figura 1 - Demonstrativo de cálculo da CFEM

DADOS PARA EMISSÃO DO BOLETO

Recolhimento Corrente
 Parcelamento

Período de Apuração: Maio * 2014 *

Quantidade: 0 * em t

Observação:

Data de Vencimento do Boleto:

Valores em Real

Valor da Operação: 0 *

(-) Tributos:

ICMS: 0

PIS: 0

COFINS: 0

(-) Transporte: 0

(-) Seguro: 0

Fonte: Site DNPM

Segundo o DNPM, os recursos originados do recolhimento da CFEM devem ser revertidos em prol da comunidade local, na forma de melhoria da infraestrutura, da qualidade ambiental, da saúde e educação.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Essa etapa do estudo exhibe-se os procedimentos metodológicos que serão empregados na pesquisa. Assim, Segundo Gil (1999, p. 26),

para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação. Ou, em outras palavras, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento.

Desta forma a metodologia consente ao pesquisador uma melhor concepção do comportamento de vários fatores que influenciam determinado assunto.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para a elaboração deste trabalho em relação aos objetivos, esta pesquisa é descritiva. A pesquisa descritiva efetua levantamento das informações conhecidas, compostas por fenômenos, registrando os fatos e os interpretando sem manipulá-los (SANTOS 2004).

Em relação à conciliação dos termos e variáveis foi aplicada como fonte de informação, a pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (1997, p.48) “[...] é desenvolvida a partir do material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Por meio desta pesquisa, se tem acesso a todo o material tornado público quanto ao tema abordado.

Quanto aos procedimentos será empregado o estudo de caso. Segundo Gil (2007, p. 54) define que estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhe conhecimento. O estudo de caso será realizado em uma indústria no ramo de extração de minérios, localizada no município de Morro da Fumaça – SC.

A tipologia do problema empregada neste estudo é a qualitativa. Trata-se conforme Paulino (1999, p.45) de:

[...] trabalham com valores, crenças, hábito, atitudes, representações, opiniões e adéqua-se a aprofundar a complexidade de fatos e processos particulares e específicos a indivíduos e grupos. A abordagem qualitativa é

empregada, portanto para a compreensão de fenômenos caracterizados por um alto grau de complexidade interna.

Contudo, a pesquisa qualitativa expõe a análise dos dados para que se possa compreender determinado conteúdo em sua maneira mais abrangente.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, descrevem-se as informações obtidas e os dados examinados da empresa objeto de estudo, buscando confrontar os valores tributários suportados pela entidade atualmente. Primeiramente, apresenta-se a história, uma breve caracterização trazendo os principais dados relativos ao seu surgimento, localização e ramo de atividade, e o processo industrial executado pela empresa.

A empresa objeto de pesquisa alterou seu regime de tributação em 2013 de Lucro Real para Lucro Presumido. Com base nessas informações realiza-se um comparativo dos tributos da empresa na sua forma atual, verificando qual regime de tributação é mais vantajoso e menos oneroso para a mesma.

Para finalizar, efetiva-se o confronto entre os dois regimes passíveis de adoção pela empresa objeto de estudo, procurando estabelecer a alternativa de tributação menos onerosa para o contribuinte.

4.1 HISTÓRIA DA EMPRESA

No início dos anos 60, quando um dos sócios, imbuído de um espírito de curiosidade e empreendedorismo, embrenhou-se nas matas da região de Urussanga, no Sudeste do Estado de Santa Catarina, em busca de um mineral, que em função de vestígios associados, havia grande possibilidade de encontrá-lo.

Tratava-se do Minério de Fluorita, produto altamente fundente utilizado pela Indústria Siderúrgica na fabricação do Aço, pela Indústria do Alumínio, Eletrodo, Cimento, Vidro, Química na fabricação do HF (ácido fluorídrico e todos seus derivados) e também no tratamento de água servida a população.

A descoberta aconteceu nos meados de 1962, na localidade de 2ª Linha Torrens, no Município de Urussanga hoje Morro da Fumaça em Santa Catarina e em 31 de Agosto do mesmo ano, registrou-se a empresa que começou a extrair as primeiras pedras de Fluorita de modo “garimpeiro”, vendidas para intermediários para sustentar o negócio.

A partir de 1964, as vendas do produto, fluorita grau metalúrgico, obtido através de um pequeno beneficiamento primário, que consistia de uma britagem, lavagem, peneiramento e escolha manual, passaram a ser feitas diretamente aos consumidores finais.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

O foco econômico da empresa estudada trata-se do ramo da indústria extrativa de minerais e beneficiamento associados, localizada no município de Morro da Fumaça, no sul do estado de Santa Catarina tendo filiais situadas no município de Cerro Azul no estado do Paraná.

A empresa objeto de estudo opera há mais de 50 anos na pesquisa de lavra e beneficiamento, os principais clientes são dos mercados siderúrgicos, do alumínio, do eletrodo, do vidro, do cimento e da indústria química.

4.3 PROCESSO INDUSTRIAL DA EMPRESA

Nesse tópico, aborda-se o processo industrial da empresa estudada, abrangendo toda a atividade desde a Lavra até a barragem final, como será demonstrado nas imagens.

Após o término do minério no bloco de lavra, o material estocado é transportado para superfície. Esse transporte é realizado de forma horizontal no nível de lavra por meio de comboios tracionados por locomotiva a diesel e verticalmente por um guincho no poço de extração.

A seguir, demonstra-se a o local onde é extraído o minério de fluorita, conhecida como bancadas.

Figura 2 - Lavra a Céu Aberto de Minério de Fluorita em Bancadas



Fonte: Empresa Estudada.

De acordo com o CETEM (Centro de Tecnologia Mineral), “o minério da lavra é descarregado em silos de onde é retirado é transportado por caminhões basculantes até a unidade de preparação”.

A usina de beneficiamento é constituída de unidades operacionais, bem como: preparação, concentração, britagem e lavagem do minério, que tem por finalidade a redução do seu tamanho. A figura a seguir, exhibe a unidade de preparação.

Figura 3 - Unidade de Preparação



Fonte: Empresa Estudada

A seguinte imagem demonstra o pavilhão onde são acondicionados e guardados os minérios. Dentro do mesmo acontece todo o processo industrial, desde o beneficiamento por flotação, secagem, briquetagem, embalagem até a expedição.

Figura 4 - Pavilhão - Instalação de Beneficiamento.



Fonte: Empresa Estudada.

A fluorita significa um minério não-metálico de grande importância estratégica devido à sua diversidade de aplicações e segmentos industriais. De modo geral, a fluorita sofre influências da indústria química e dos setores siderúrgicos e metalúrgicos. Dessa forma, o investimento desses setores pode alavancar a demanda por fluorita e aquecer os níveis produtivos.

Em seguida, a figura quatro, apresenta o estoque de produto acabado da fluorita grau ácido em bag.

Figura 5 - Estoque de Fluorita Grau Ácido



Fonte: Empresa Estudada.

A imagem a seguir mostra a barragem que recebe todos os rejeitos do beneficiamento primário (britagem) e secundário (flotação) para a decantação das partículas sólidas e outras impurezas e devolver a água limpa ao meio ambiente.

Figura 6 - Barragem



Fonte: Empresa Estudada.

No presente estudo, as premissas utilizadas analisaram os dados contábeis e fiscais do ano de 2013 fornecidos pelos administradores da empresa. Para a simulação dos valores previstos para o ano de 2014, projetaram-se com um

dos administradores as probabilidades constantes no orçamento econômico e financeiro almejado pela organização.

De acordo com o administrador da empresa, projetou-se para 2014 um aumento na receita bruta de vendas de 10% devido ao aumento na produção de aço prevista para este ano e mais a entrada de novos clientes que somarão a carteira atual da empresa. Referente à premissa II, as devoluções acontecem ocasionalmente, quando ocorre erro de interpretação na especificação do produto, previsto 1% de aumento para 2014. Em relação às receitas financeiras (premissa III), prevê o mesmo aumento da premissa II, pois essa será o resultado de uma melhor utilização do fluxo de caixa.

Na tabela a seguir, exibem-se todas as premissas abordadas para o estudo de caso.

Tabela 1 - Premissas dos Cálculos do PIS/COFINS/CSLL/IRPJ.

	2013 (R\$)	%	2014 (R\$)
I- Receita Bruta de Venda de Produtos/ Mercadorias (Total)	13.009.056,69	10	14.309.962,36
II- Devoluções de Vendas	25.130,62	1	25.381,92
III- Receitas Financeiras (Juros Recebidos e Descontos Obtidos)	8.757,38	1	8.844,95
IV- Outras Receitas Operacionais (Não Incidência de PIS e COFINS)	69.315,40	3	71.394,86
V- Aquisição Mercadorias /Matéria Prima/Embalagens /Fretes	1.630.316,40	9	1.777.044,49
VI- Aquisição de Energia Elétrica	543.028,69	8	586.470,98
VII- Aluguéis Equipamentos	335.106,50	2	341.808,63
VIII- Aquisição Combustível	687.332,86	7	735.446,16
IX- Devoluções de Compras	8.075,77	1	8.156,52
X- Encargos de depreciação	571.911,07	20	686.293,28
XI- Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	1.575.418,29	12	1.764.468,48
XII- Adições do IRPJ e da CSLL	23.776,35	8	25.678,45

Fonte: Administrador da Empresa Objeto de Estudo – Adaptada pela Autora.

O acréscimo destas premissas (V VI VII e VIII) estima-se pelo incremento da produção projetada para 2014, acreditando no aumento de consumo da Indústria Siderúrgica, que está deslocando produto importado e aproveitando a capacidade

inativa do setor e também na expansão do mercado com a entrada de novos clientes, principalmente pelo preço mais competitivo praticado pela empresa. O aumento dos insumos ocorre na medida em que as vendas são realizadas, deste modo se executa a compra de matérias-primas.

A premissa X (encargos de depreciação, são os bens imobilizado) da empresa ligada intrinsecamente com a atividade principal da empresa, projetando um aumento de 20%. Com base no aumento das receitas, a empresa prevê um acréscimo no lucro de 12% referente à premissa XI. Tratando-se da premissa XII, as adições se referem às despesas não dedutíveis como seguros e combustíveis utilizados pelos sócios da empresa.

4.4 APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

A empresa estudada tem como atual modalidade de tributação o Lucro Presumido. Sendo assim o PIS e COFINS são calculados pelo regime cumulativo, com percentuais de 0,65% e 3% respectivamente. Desta forma, demonstram-se os cálculos na tabela a seguir.

Tabela 2 - Demonstrativo de Cálculos do PIS e da COFINS- Cumulativo.

	2013 (R\$)	2014 (R\$)
1-Receita Bruta de Venda de Produtos/Mercadorias (Total)	13.009.056,69	14.309.962,36
2- Devoluções de Vendas	25.130,62	25.381,92
3-Venda destinada a Zona Franca	313.367,40	344.870,09
4- Receita de Venda Tributável (1-2-3)	12.670.558,07	13.939.710,35
5- Base de Cálculo (4)	12.670.558,07	13.939.710,34
6- Pis a recolher = 5 x 0,65%	82.358,63	90.608,12
7- Cofins a recolher = 5 x 3%	380.116,74	418.191,31

Fonte: Empresa Estudada – Adaptada pela Autora.

Nota-se que a empresa recolheu no decorrer do ano de 2013, o montante de R\$ 462.475,37, sendo R\$ 82.358,63 de PIS e de R\$ 380.116,74 de COFINS.

Percebe-se um acréscimo no PIS e COFINS ao final do ano previsto para 2014, como principal causa, destaca-se o aumento do faturamento.

Nesse tópico, aborda-se o cálculo do IRPJ e da CSLL, a empresa estudada tem como ramo de atividade a venda de mercadorias. Para efetuar apuração da base de cálculo do IRPJ é aplicada a alíquota de 8% e 12 % para a CSLL conforme será demonstrado.

Tabela 3 - Demonstrativo do Cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

	2013 (R\$)	2014 (R\$)
I- Receita Bruta de Vendas	13.009.056,69	14.309.962,36
II-Lucro Presumido (I X 8%)	1.040.724,53	1.144.796,98
III- Receitas Financeiras	8.757,38	8.844,95
IV- Base de Cálculo do IRPJ	1.049.481,91	1.153.641,93
V- Total =IV X 15 %	157.422,28	173.046,28
VI- Base de cálculo do Adicional = (IV – 240.000,00)	809.481,91	913.641,93
VII- Adicional (VI x 10%)	80.948,19	91.364,19
VIII- Total IRPJ a recolher	238.370,47	264.410,47

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

O Lucro Presumido é apurado trimestralmente, mas no cálculo demonstrado foram apurados os trimestres consolidados. Para encontrar a base de presunção do IRPJ, foi aplicada a alíquota de 8%. Considerando o valor de 10% do adicional quando é ultrapassado o limite de R\$ 60.000,00 por trimestre.

Tabela 4 - Demonstrativo cálculo da CSLL.

	2013 (R\$)	2014 (R\$)
I- Receita Bruta de Vendas	13.009.056,69	14.309.962,36
II-Lucro Presumido (I X 12%)	1.561.086,80	1.717.195,48
III- Receitas Financeiras	8.757,38	8.844,95
IV-Base de Calculo da CSLL	1.569.844,18	1.726.040,43
V- Total CSLL a recolher = (IV X9%)	141.285,97	155.343,63

Fonte: Elaborada pela autora (2014).

Para encontrar a base de presunção da CSLL, emprega-se a alíquota de 12% sobre a venda de mercadorias. Cabe ressaltar que na CSLL diferente do IRPJ não é apurado nenhum tipo de adicional, sendo empregada somente a alíquota de 9% sobre a base de cálculo encontrada.

Percebe-se que no ano de 2013 a empresa recolheu de IRPJ o montante de R\$ 236.356,26 e de CSLL o montante de R\$ 140.592,39. E conforme previsto para 2014 o aumento nas receitas, deve recolher de IRPJ R\$ 262.376,14 e de CSLL R\$.154.643,12.

4.5 APURAÇÃO LUCRO REAL

Nessa modalidade de tributação, o PIS e COFINS são apurados pelo regime não cumulativo, com percentuais de 1,65% e 7,6% respectivamente.

Na tabela 5, demonstra-se o cálculo do PIS pelo regime não cumulativo.

Tabela 5 - Demonstrativo do Cálculo do PIS – Não-Cumulativo.

	2013 (R\$)	2014 (R\$)
1- Receita Bruta de Vendas	13.009.056,96	14.309.962,36
2- Vendas Canceladas	25.130,62	27.643,68
3- Venda para Zona Franca	313.367,40	344.870,09
4- Receita de Venda Tributável (1-2-3)	12.670.558,94	13.937.448,59
5- Base de Cálculo = (4)	12.670.558,94	13.937.448,59
6- Débito de Pis = (5) x 1,65%	209.064,22	229.967,90
7- Aquisições de Insumos	26.900,22	29.321,23
8- Aquisições de Energia Elétrica	8.959,97	9.676,77
9- Aluguéis de Equipamentos	5.529,26	5.639,84
10-Aquisições de Combustíveis	11.340,99	12.134,86
11-Devolução de Compras	133,25	134,58
12- Crédito Pis/ Depreciação	9.436,53	11.322,84
13- Crédito de Pis= (7+8+9+10-11+12)	62.033,72	67.960,96
14- Pis a recolher = (6-13)	147.030,50	162.006,94

Fonte: Empresa Estudada – Adaptada pela Autora.

Na tabela a seguir apresenta-se o cálculo da COFINS não cumulativo, empregando-se a alíquota de 7,6% sobre os débitos e créditos, assim como o PIS, a COFINS pode deduzir os créditos previstos na legislação.

Esses valores foram calculados ponderando os seguintes créditos de entradas como: aquisição de insumos (material de embalagem, fretes, matéria-prima), aquisição de energia elétrica, aluguéis de equipamentos e os demais especificados na tabela. Observa-se que mesmo deduzindo os créditos apurados pelas entradas, a empresa pagaria a maior comparada com o regime cumulativo o valor de R\$ 64.671,87 de PIS.

Tabela 6 - Demonstração do Cálculo da COFINS – Não-Cumulativo.

	2013 (R\$)	2014 (R\$)
1- Receita Bruta de Vendas	13.009.056,96	14.309.962,36
2- Vendas Canceladas	25.130,62	27.643,68
3- Venda para Zona Franca	313.367,40	344.870,09
4- Receita de Venda Tributável (1-2-3)	12.670.558,94	13.937.448,59
5- Base de Cálculo = (4)	12.670.558,94	13.937.448,59
6- Débito de Cofins = (5) x 7,6%	962.962,48	1.059.246,09
7- Aquisições de Insumos	123.904,05	135.055,38
8- Aquisições de Energia Elétrica	41.270,18	44.571,79
9- Aluguéis de Equipamentos	25.468,09	25.977,46
10-Aquisições de Combustíveis	52.237,29	55.893,91
11-Devolução de Compras	613,76	619,90
12- Crédito Pis/ Depreciação	43.465,24	52.158,29
13- Crédito de Pis= (7+8+9+10-11+12)	285.731,09	313.036,93
14- Cofins a recolher = (6-13)	677.231,39	746.209,16

Fonte: Empresa Estudada – Adaptada pela Autora.

Pode-se perceber que mesmo utilizando-se dos créditos a empresa desembolsaria a mais comparada com o regime cumulativo o valor de R\$ 297.114,63 em 2013.

Nesse tópico aborda-se o cálculo do IRPJ, para apurá-lo aplica-se a alíquota de 15% e o adicional de 10%.

Tabela 7 - Cálculo do IRPJ LUCRO REAL

	2013 (R\$)	2014(R\$)
I-Lucro Contábil	1.575.418,29	1.764.468,48
II-Adições	23.776,35	25.678,45
III-Exclusões	_____	_____
IV-Base de Cálculo	1.599.194,64	1.790.146,93
V-IRPJ a recolher = IV x 15%	239.879,20	268.522,04
VI-Base de Cálculo Adicional = (IV - 240.000,00)	1.359.194,64	1.550.146,93
VII- IRPJ adicional a recolher 10%	135.919,46	155.014,69
VIII- Total IRPJ a recolher = (V + VII)	375.798,66	423.536,73

Fonte: Empresa Estuda- Adaptada pela autora.

Observa-se que a base de cálculo ultrapassa o valor de 240.000,00 então se deve calcular o valor do adicional. Logo apurado o valor de R\$ 375.798,66 a recolher, sendo que o valor do IRPJ corresponde a R\$ 239.879,20 e o adicional de R\$ 135.919,46. Caso a empresa tivesse optado pela tributação Lucro Real em 2013, ela desembolsaria a mais de IRPJ um total de R\$ 137.428,19

Tabela 8 - Cálculo da CSLL- LUCRO REAL

	2013 (R\$)	2014(R\$)
I-Lucro Contábil	1.575.418,29	1.764.468,48
II-Adições	23.776,35	25.678,45
III-Exclusões	_____	_____
IV-Base de Cálculo	1.599.194,64	1.790.146,93
V-CSLL a recolher = IV x 9%	143.927,52	161.113,22
VIII- Total CSLL a recolher	143.927,52	161.113,22

Fonte: Empresa Estudada. Adaptada pela autora.

Mesmo a CSLL não tendo adicional, teve um aumento de R\$ 3.335,13 comparado ao cálculo apresentado pelo Lucro Presumido em 2013 e o aumento da

CSLL a recolher para 2014 se dá pelo acréscimo de 12% de lucro estimado pelos administradores.

4.6 COMPARATIVO DETERMINAÇÃO DA MELHOR OPÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste tópico procura-se sintetizar os valores encontrados de forma a confrontar os resultados dos dois períodos abordados para cada regime de tributação. Nas tabelas 9 e 10 apresentam-se os resultados estipulados dos tributos envolvidos neste trabalho em cada período:

Tabela 9 - Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real - 2013

TRIBUTOS		LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
2013			
PIS	R\$	82.358,63	147.030,50
COFINS	R\$	380.116,74	677.231,39
IRPJ	R\$	238.370,47	375.798,66
CSLL	R\$	141.285,97	143.927,52
TOTAL		842.131,81	1.343.988,07

Fonte: Elaborada pela autora.

Tabela 10 - Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real - 2014

TRIBUTOS		LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
2014			
PIS	R\$	90.608,12	162.006,94
COFINS	R\$	418.191,31	746.209,16
IRPJ	R\$	264.410,47	423.536,73
CSLL	R\$	155.343,63	161.113,22
TOTAL		928.553,53	1.492.866,05

Fonte: Elaborada pela autora.

Observa-se nas tabelas acima, que a adequada modalidade de tributação para a empresa é o Lucro Presumido. O montante pago de impostos pela modalidade de tributação pelo Lucro Presumido em 2013 foi de R\$ 842.131,81 e o

orçado para 2014 de R\$ 928.553,53. No entanto se tivesse optado pela tributação Lucro Real em 2013, pagaria um montante de 1.343.988,07, ou seja, R\$ 501.856,26 a mais.

4.7 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Este trabalho demonstrou como a alteração de forma de tributação em 2013 de Lucro Real para Presumido foi válida para a organização. Caso a empresa tivesse permanecido com a forma de tributação Lucro Real, ela desembolsaria a mais em 2013, um total de R\$ 501.856,26. Visto que em 2013 a empresa obteve uma economia tributária de aproximadamente mais de 60%, devido à mudança de tributação.

Como aspectos vantajosos do Lucro Presumido citam-se: o volume e o detalhamento das informações são menores, os cálculos dos tributos são simplificados, não exigindo da empresa controles internos complexos. Já para as empresas de Lucro Real, a contabilidade demanda possuir bons sistemas de informação para evitar erros na prestação de contas por meio de arquivos eletrônicos, dessa forma a contabilidade dessa modalidade exige maiores controles.

A modalidade de tributação Lucro Presumido apresenta-se mais vantajosa para a empresa, pois a margem de lucratividade é superior à presumida almejada pela organização em 2014. Conforme informado por um dos administradores estima-se uma margem de lucratividade de 12%, sendo que para fins tributários, estará fixada em 8%, demonstrando que esse regime será o menos oneroso para este caso.

A opção pelo Lucro Presumido neste planejamento tributário demonstrou-se vantajosa, gerando economia tributária. Em relação aos tributos PIS e COFINS mesmo não aproveitando os créditos, por estar fora do sistema não-cumulativo, o recolhimento é realizado com a utilização de alíquotas menores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entende-se que a carga tributária no Brasil é elevada, e o Sistema Tributário Nacional bastante complexo. Em contrapartida, os tributos evidenciam uma boa parte dos custos das empresas.

Neste contexto, as empresas necessitam buscar alternativas que otimizem seus resultados e minimizem os custos e as despesas. Uma das alternativas se dá por meio do planejamento tributário, que consiste reduzir os tributos de forma legal. Precisa ser elaborado de forma preventiva, no sentido de se evitar correr riscos ou desembolsos desnecessários.

O planejamento tributário não deve apenas comparar o impacto tributário de cada modalidade, mas as possibilidades advindas de nível de faturamento, nível de lucratividade, aproveitamento de créditos de PIS e COFINS e atividades mais lucrativas, menos lucrativas dentro da empresa.

Com isso, o planejamento tributário designa-se como um dos principais agentes para o sucesso almejado pelas organizações, visto que a carga tributária representa um montante financeiro expressivo, interferindo diretamente no resultado econômico das empresas.

A participação dos contadores nesse processo assume importância significativa, pois traz aos gestores, advogados e contadores o desafio de se manterem atualizados, visto que a legislação tributária é complexa, com inúmeras leis e constantes alterações, o que dificulta as interpretações. Faz-se necessário para a elaboração do planejamento também, a confiabilidade das demonstrações contábeis e até mesmo das projeções realizadas para exercícios futuros, pois as informações imprecisas podem acarretar decisões equivocadas.

Com a análise do estudo de caso, após a fundamentação apresentada, conclui-se que a opção pela modalidade de tributação Lucro Presumido gerará uma economia tributária de aproximadamente 60% para a organização objeto de estudo, no qual permite a ela o emprego desses recursos em outros investimentos visando o aumento da competitividade da empresa.

A realização deste trabalho demonstrou a relevância do planejamento tributário para a entidade. Uma vez, que a partir do mesmo podem-se reduzir os tributos aplicados à empresa objeto de estudo.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm. Acesso em 22. mai. 2014.

BRASIL, Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 73 1991. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm. Acesso em 22. mai.214.

CARLIN, Everson Luiz Breda. Auditoria, Planejamento, e Gestão Tributária: Uma abordagem Simples e Prática, Curitiba: Juruá, 2008.

_____, **Decreto nº 3000, de 26 de 1999**. Disponível em

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm. Acesso em 27. Acesso em 27 Mai. 2014.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DNPM, Departamento Nacional de Produção Mineral, CEFEM Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais. Disponível em

<http://www.dnpm.gov.br/ba/conteudo.asp?IDSecao=318&IDPagina=744>. Acesso em 20 Jun. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7 ed. São Paulo; Atlas, 2001.

GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hirumi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das empresas interpretação e pratica**. 34ª Ed.São Paulo; IR Publicações, 2009.

_____, **Lei nº 12.814 de 16 de maio de 2013**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm. Acesso em 13 mai. 2014.

_____,Lei nº 8.001 13 de Março de 1990. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8001.htm Acesso em: 20 de Jun. 2014.

MARTINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica**. 10 ed. São Paulo; Frase Editora, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo; Saraiva, 2005.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et al. **IRPJ/ CSLL 2007**: Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: ano-calendário 2007: lucro real, lucro presumido, lucro a. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

SANTOS, Cleônimo; BARROS, Sidney Ferro. **Manual do super simples**. São Paulo: IOB, 2007.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regime de tributação federal**. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2003.