

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALLESSANDRA NETO CANCELLIER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NOS CRÉDITOS PRESUMIDOS
EM UM LATICÍNIO LOCALIZADO NO ESTADO DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2017

ALLESSANDRA NETO CANCELLIER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NOS CRÉDITOS PRESUMIDOS
EM UM LATICÍNIO LOCALIZADO NO ESTADO DE SANTA CATARINA**

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

Orientadora: Prof.^a Esp. Patriele de Faveri Fontana

CRICIÚMA

2017

ALLESSANDRA NETO CANCELLIER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NOS CRÉDITOS PRESUMIDOS
EM UM LATICÍNIO LOCALIZADO NO ESTADO 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.

Criciúma, 05 de Junho de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a Patriele de Faveri Fontana - Especialista - (UNESC) - Orientadora

Prof. Fernando Marcos Garcia - Mestre - (UNESC) - Examinador

Prof. José Luiz Possolli - Especialista - (UNESC) - Examinador

Dedico este trabalho a minha família, que me apoiou e me incentivou em todos os momentos. E, em especial, ao meu irmão, Luciano Neto Cancellier (*In Memoriam*), que mesmo não estando ao meu lado, é meu maior incentivador, tendo a contabilidade não apenas como uma profissão e sim uma paixão. O meu muito obrigado.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela oportunidade de realizar mais um dos objetivos em minha vida, dando-me força para sempre continuar adiante.

A minha família, meus pais Josemar de Lorenzi Cancellier e Ana Rute Neto Cancellier, meu irmão Fellipe Netto Cancellier e minha cunhada Mariana Cancellier, os quais me deram apoio, incentivo e me ajudaram em todos os momentos necessários.

A minha professora e orientadora, Patriele de Faveri Fontana, que com muita paciência e dedicação foi fundamental para a realização deste trabalho.

E por fim, a empresa ao qual foi realizado o estudo, que disponibilizou todos os dados e informações necessárias para a realização e conclusão deste trabalho.

“Seja você quem for, seja qual for a posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá”.

Ayrton Senna

RESUMO

CANCELLIER, Alessandra Neto. **Planejamento tributário com ênfase nos créditos presumidos em um laticínio localizado no estado de Santa Catarina. 2017. 70 p.** Orientadora: Patriele de Faveri Fontana. Trabalho de Conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Devido à concorrência acirrada e a elevada carga tributária as organizações buscam por meio de ferramentas de gestão tornar-se mais competitivas. Nesse contexto, o planejamento tributário, sendo uma ferramenta de gestão, possui papel fundamental para as organizações, visando a redução do ônus tributário de forma lícita, ou seja, reduzir os tributos a recolher sem sonegação. Deste modo, o presente estudo teve como objetivo geral demonstrar a análise comparativa entre três regimes tributários, sendo eles o Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, enfatizando o crédito presumido no âmbito federal e estadual. Portanto, para atingir este objetivo, levantou-se as principais considerações e entendimentos sobre as legislações e tributações vigentes, tanto no âmbito federal quanto no âmbito estadual. Sendo assim, este estudo apresenta um embasamento teórico em referências bibliográficas e também a análise dos documentos disponibilizados pela empresa. A partir das informações disponibilizadas, avaliou-se de forma quali-quantitativa, qualificando as informações e quantificando os dados, e com isso, foi possível verificar o regime tributário menos oneroso para a organização em estudo.

Palavras-chave: Carga Tributária. Planejamento Tributário. Crédito Presumido. Lucro Real. Lucro Presumido. Simples Nacional.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Carga Tributária Total - Brasil (% PIB)	18
Figura 2 - Forma de Apuração Lucro Real	28

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Faturamento Mensal 2016 R\$.....	41
Tabela 2 - Resumo Simples Nacional 2016 (R\$)	41
Tabela 3 – Resumo da Folha (R\$).....	42
Tabela 4 – Demonstrativo do Resultado de Exercício 2016 no Simples Nacional R\$	43
Tabela 5 - Apuração IRPJ Lucro Presumido (R\$).....	45
Tabela 6 - Apuração CSSL Lucro Presumido (R\$)	45
Tabela 7 - Tributos Incidentes Sobre Folha de Pagamento (R\$).....	46
Tabela 8 - Apuração de ICMS considerando Crédito Presumido (R\$).....	46
Tabela 9 - Apuração de ICMS sem Considerar os Créditos Presumidos (R\$).....	48
Tabela 10 - Demonstrativo do Resultado de Exercício 2016 no Lucro Presumido (R\$)	48
Tabela 11 – Apuração de PIS Lucro Real.....	50
Tabela 12 – Apuração de COFINS Lucro Real	50
Tabela 13 – Apuração de IRPJ Lucro Real (R\$).....	52
Tabela 14 – Apuração de CSLL Lucro Real.....	52
Tabela 15 – Demonstrativo do Resultado de Exercício 2016 no L. Real	53
Tabela 16 – Comparativo Fiscal Anual da Empresa Laticínio X (R\$).....	55

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CRED.	Crédito
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DCIP	Demonstrativo de Créditos Informados Previamente
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais de Transportes Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação de Santa Catarina
DEB.	Débito
DEVOL.	Devolução
DIME	Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico
DRE	Demonstrativo de Resultados do Exercício
FAT.	Faturamento
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FPAS	Fundo da Previdência e Assistência Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviço
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
Nº	Número
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PRES.	Presumido

RAT	Risco Ambiental do Trabalho
RICMS	Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
SAT	Sistema de Administração Tributária
SC	Santa Catarina
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA.....	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO	14
2.3 TRIBUTOS	15
2.3.1 Espécie de Tributos	15
2.3.1.1 <i>Impostos</i>	15
2.3.1.2 <i>Taxas</i>	15
2.3.1.3 <i>Contribuições de Melhoria</i>	16
2.3.1.4 <i>Empréstimo Compulsório</i>	16
2.3.1.5 <i>Contribuições Sociais</i>	17
2.3.2 Composição da Carga Tributária no Brasil	17
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	18
2.1.2 Elisão e Evasão Fiscal	19
2.1.2.1 <i>elisão fiscal</i>	19
2.1.2.2 <i>evasão fiscal</i>	20
2.1.3 Benefícios Tributários no Âmbito Federal e Estadual	20
2.4 FORMAS LEGAIS DE TRIBUTAÇÃO	21
2.4.1 Simples Nacional	21
2.4.2 Lucro Presumido	23
2.4.3 Lucro Real	27
2.5 ICMS	29
2.5.1 Incidência ou Fato Gerador	30
2.5.2 Contribuinte	31
2.5.3 Base de Cálculo	31
2.5.4 Alíquota	32
2.5.5 Crédito Presumido de ICMS	32
2.6 PIS E COFINS.....	34
2.6.1 PIS e COFINS Cumulativo	35
2.6.2 PIS e COFINS Não-Cumulativo	35

2.6.3 Crédito Presumido de PIS e COFINS	36
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	37
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	39
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	40
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA.....	40
4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS.....	40
4.3 SIMULAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DOS CÁLCULOS	44
4.3.1 Simulação Lucro Presumido	44
4.3.2 Simulação Lucro Real	50
4.3.3 Comparativo Fiscal Anual	55
4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS	55
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS	59
APÊNDICE(S)	64
APÊNDICE A – PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL INDÚSTRIA	65
APÊNDICE B – TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - X (LEITE IN NATURA)	66
APÊNDICE C – TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - XIV (QUEIJO PRATO E MOZZARELA)	66
APÊNDICE D – TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - XXIX (PRODUTOS DERIVADOS DO LEITE 5%)	67
APÊNDICE E – TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - XXIX (PRODUTOS DERIVADOS DO LEITE 10%)	67
APÊNDICE F – TABELA CRÉDITO PRESUMIDO PIS E COFINS- LEITE IN NATURA - PRODUTOR RURAL	68
APÊNDICE G – TABELA DE ESTORNO DAS ENTRADAS PROPORCIONAL DEVIDO APROPRIAÇÃO DOS CRÉD. PRES. ANEXO 2 ART. 15 XXIX	68
APÊNDICE H – LISTA NCM'S DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA LATICÍNIO X	69

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo serão abordados o tema, problema e a questão da pesquisa. Em seguida será destacado o objetivo geral, bem como seus objetivos específicos que irão dar sustentação ao tema escolhido. Logo após será apresentada a justificativa para a execução deste trabalho.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A carga tributária brasileira está em constante crescimento nos últimos anos, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2015). De acordo com a Receita Federal (2015), a carga tributária atingiu 32,66% no ano de 2015, elevando em 0,24% em comparação ao ano de 2014. Deste modo, deve-se verificar a melhor opção para o regime de tributação, devido ser fator decisivo no resultado financeiro (BISOLO; BAGGIO, 2012).

Neste sentido, o planejamento tributário, quando realizado de forma coerente, observando todas as variáveis possíveis, proporciona escolher a opção mais viável para a empresa por meio do planejamento e a análise dos dados obtidos (CHAVES, 2010).

Considerando que os gastos com tributos são extremamente relevantes e representam uma alta parcela dos custos das empresas, os profissionais contábeis, assim como os gestores, buscam por meio do planejamento tributário avaliar a melhor forma de tributação e, assim, verificar a melhor opção, com o objetivo de reduzir de forma lícita o recolhimento dos tributos, impactando diretamente no resultado da organização.

Sendo assim, o planejamento tributário tem por finalidade encontrar alternativas de forma lícita em postergar ou reduzir a carga tributária, impactando diretamente no resultado e tornando a organização mais competitiva (POHLMANN, 2012).

Nesse contexto, devido ao cenário econômico atual estar em constante mudança, torna-se essencial a melhoria contínua da organização para permanecer competitiva no mercado. Para tanto, é imprescindível pensar no planejamento tributário como uma ferramenta de apoio à gestão, visando maximizar os resultados.

Diante do exposto, o presente trabalho consiste em responder ao seguinte questionamento: Qual o regime tributário menos oneroso em um Laticínio considerando o crédito presumido no âmbito federal (PIS/COFINS) e no âmbito estadual (ICMS)?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho consiste em realizar o planejamento tributário por meio de uma análise comparativa entre os regimes de tributação simples nacional, lucro presumido e lucro real, considerando o crédito presumido no âmbito federal (PIS/COFINS) e no âmbito estadual (ICMS).

A partir do objetivo geral exposto, têm-se como objetivos específicos os seguintes:

- Analisar relatórios contendo as informações de entrada e saída dos últimos doze meses da organização;
- Verificar os tributos incidentes sobre a atividade em estudo;
- Apresentar e avaliar os três regimes tributários, indicando o menos oneroso.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o objetivo de reduzir gastos fiscais, o planejamento tributário aponta a melhor opção em relação ao regime de tributação para a organização, analisando todas as variáveis e verificando na legislação possíveis benefícios, reduzindo de forma legal a carga tributária da organização, com o intuito de torná-la mais competitiva.

Segundo Alves (2014), toda organização tem sua estrutura de custo, dentro dessa estrutura considera-se o custo tributário, sendo que este representa uma parcela relevante que consome o lucro da organização. E com a finalidade de minimizar esse custo tributário busca-se por meios legais sua redução.

Portanto, quando elaborado de forma coerente, o planejamento tributário é uma ferramenta fundamental no processo decisório. Oliveira (2003, p. 38) destaca que "a finalidade principal de um bom planejamento tributário é sem dúvida, a economia de impostos sem infringir a legislação".

Sendo assim, evidencia-se a importância do planejamento tributário como ferramenta de gestão, proporcionando à organização maior segurança, pois poderá planejar as decisões a serem tomadas, baseadas no planejamento realizado de forma coerente e, com isso, projetar o presente e o futuro da organização tendo como objetivo a redução dos custos tributários, bem como maximizar o resultado financeiro e operacional da empresa.

Essa pesquisa estará contribuindo no âmbito acadêmico por elucidar aspectos essenciais em relação ao planejamento tributário, tendo em vista a possibilidade do crédito presumido no âmbito federal (PIS/COFINS) e no âmbito estadual (ICMS). E, também estará contribuindo no âmbito empresarial e social, podendo auxiliar outras organizações sobre a importância do planejamento tributário, proporcionando informações de extrema relevância para melhorar os resultados das empresas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo se dedica a dar sustentação teórica ao tema a ser estudado. Buscar-se-á, portanto, conhecimentos acerca do planejamento tributário, sistema tributário, formas de tributação, bem como outros assuntos correlacionados.

Por meio do referencial teórico busca-se dar direcionamento à pesquisa de campo, que tem como objetivo realizar o planejamento tributário por meio de uma análise comparativa entre os regimes de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, considerando o crédito presumido no âmbito federal (PIS/COFINS) e no âmbito estadual (ICMS), que serão abordados nos tópicos seguintes, verificando a melhor opção do regime tributário para a organização, tornando-a mais competitiva.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Sistema Tributário Nacional - STN está baseado na Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, onde afirma:

[...] o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), no artigo 18º que afirma que “a organização político-administrativa da república Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição”.

Machado (2004, p. 72) enfatiza que em nosso sistema tributário há:

[...] cinco espécies de tributos, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. As contribuições sociais subdividem-se em contribuições de intervenção do domínio econômico e contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, e contribuições de seguridade social.

Portanto, o sistema tributário é administrado por meio de leis e princípios com o intuito de proporcionar uma relação harmoniosa entre o fisco e o contribuinte (HARADA, 2006).

2.3 TRIBUTOS

Os tributos são formas de arrecadações de recursos financeiros que estão previstos em lei.

De acordo com a Lei 5.172 (BRASIL, 1966) em seu artigo 3º, tributo é "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

2.3.1 Espécie de Tributos

No Brasil há cinco diferentes espécies tributárias, considera-se como tributos os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições sociais (CASTRO et al, 2011).

A seguir será abordado cada espécie de tributo.

2.3.1.1 *Impostos*

A Lei 5.172 (BRASIL, 1966) define imposto em seu artigo 16º como, "[...] o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

"Em outras palavras, o que motiva a cobrança do imposto é um fato previsto em lei [...], que é totalmente alheio a qualquer atividade do Estado" (VALADÃO, 2009, p. 12). Ou seja, o imposto não está relacionado a nenhuma contraprestação do Estado (FABRETTI, 2015). Portanto, o imposto é um tributo cobrado pelo governo quando ocorre o fato gerador, isto é, a aquisição de produtos/mercadorias ou a contraprestação de serviços que estejam previsto em lei (TADASHI; CAMPOS, 2014).

2.3.1.2 *Taxas*

Diferentemente do imposto, as taxas são cobradas a partir de uma contraprestação de um serviço.

A Lei 5.172 (BRASIL, 1966), em seu artigo 77º, enfatiza que:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Ou seja, as taxas são tributos cobrados que estão vinculados a contraprestação de um serviço público específico, seja este serviço realizado na esfera municipal, estadual ou federal (JOBIM, 2008).

Portanto, as taxas são cobradas ao contribuinte pelo fisco por execução de serviços, como exemplo, coleta de lixo, entre outros serviços (LODI, 2013).

2.3.1.3 Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria são tributos instituídos em razão da valorização imobiliária, devido a realização de obras públicas.

De acordo com a Lei 5.172 (BRASIL, 1966), em seu artigo nº 81, define:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Portanto, a contribuição de melhoria expressa a elevação de algo, a partir da concretização de obras públicas que proporcionaram uma valorização no patrimônio (AMARO, 2006).

Neste mesmo sentido, Machado (2004) destaca que a contribuição de melhoria é um tributo que tem como fato gerador a valorização do patrimônio de um contribuinte devido à realização de uma obra pública.

2.3.1.4 Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório, diferentemente dos tributos mencionados anteriormente, é criado exclusivamente pela União, conforme Lei 5.172 (BRASIL, 1966) em seu artigo 15º, menciona que somente poderá ser instituído quando houver "[...] guerra externa e sua iminência; calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; e conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo".

O empréstimo compulsório se distingue dos demais tributos por ser um tributo restituível, que é criado com o objetivo de custear despesas extraordinárias, ou seja, que não são previstas pela União. E os recursos arrecadados proveniente deste tributo são todos empregados para resolver as causas que motivaram sua criação (VALADÃO, 2009).

Sendo assim, Amaro (2013, p. 108, grifo do autor) enfatiza que o empréstimo compulsório "não configura *receita*, [...], não é um ingresso definitivo de recursos nos cofres do Estado, em face de sua restituibilidade".

2.3.1.5 Contribuições Sociais

As contribuições sociais possuem o objetivo de financiar a seguridade social (OLIVEIRA et al, 2013). De acordo com Fabretti (2001, p. 115), "analisando-se a relação custo/benefício para o contribuinte, verifica-se que ora seu impacto é de imposto, ora é de taxa, é um tributo misto [...]".

Sobre a contribuição social, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 149º dispõe que:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, 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.

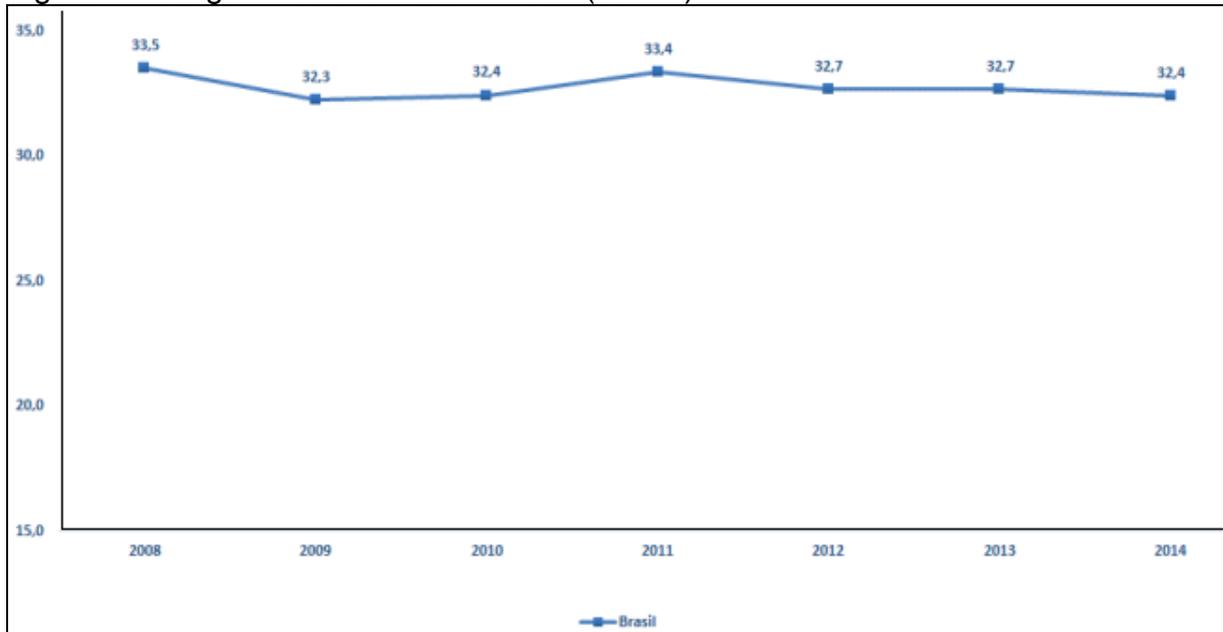
As contribuições sociais são de competência da União, o recolhimento deste tributo tem como finalidade custear as despesas públicas nas áreas sociais, como exemplo, seguridade social, educação, entre outras áreas (LODI, 2013). Desta forma, as contribuições incidem sobre a receita ou faturamento, folha de pagamento, lucro, dentre outros.

2.3.2 Composição da Carga Tributária no Brasil

A carga tributária é o somatório de todos os tributos arrecadados, dividido pela quantidade de riqueza gerada no país durante o ano.

A figura 1 a seguir, demonstra a evolução da carga tributária total em comparação aos anos 2008 a 2014 (RECEITA FEDERAL, 2015).

Figura 1 - Carga Tributária Total - Brasil (% PIB)



Fonte: Receita Federal (Adaptado, 2015).

Em síntese, a carga tributária "é a medida do volume de recursos financeiros que o Estado retira da sociedade na forma de tributos comparada com a geração de riquezas em geral" (CARLIN, 2008, p. 34). Ou seja, a carga tributária é definida entre o PIB e a arrecadação de tributos.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é toda e qualquer medida utilizada pelo contribuinte de forma lícita com o intuito de reduzir o ônus tributário ou postergar a incidência de um tributo. É considerado uma ferramenta importante para a gestão da organização, por ter a finalidade de encontrar alternativas lícitas de reduzir ou postergar a carga tributária das empresas (POHLMANN, 2012).

Oliveira et al (2015), afirmam que o planejamento tributário refere-se a um estudo, verificando aspectos jurídicos, fiscais e econômicos, com a intenção de verificar a alternativa menos onerosa em relação ao regime tributário para a organização.

Neste sentido, o planejamento tributário é em um conjunto de medidas que possuem a finalidade de reduzir a carga tributária, de forma legal (OLIVEIRA et al, 2013). Contudo, vale ressaltar que cada empresa possui características

exclusivas que devem ser consideradas ao realizar o planejamento tributário, pois algumas escolhas são consideradas viáveis para determinadas organizações, porém inviáveis para outras (FABRETTI, 2015).

2.1.2 Elisão e Evasão Fiscal

A seguir serão apresentados os procedimentos legais e ilegais denominados como elisão e evasão fiscal, que são meios para o planejamento tributário.

2.1.2.1 Elisão Fiscal

A elisão fiscal é o termo utilizado para buscar a redução de recolhimento de tributos de forma lícita, ou seja, conforme a legislação, sem infringir nenhuma lei e norma (FULGENCIO, 2007).

Oliveira et al (2013, p. 25) enfatizam que "elisão fiscal é [...] utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, recorrendo a um ato ou negócio jurídico real [...] o qual é lícito e admitido pelo sistema tributário brasileiro".

Desse modo, a elisão fiscal possui a particularidade em buscar de forma lícita a redução do impacto tributário para a organização. Amaral (2002, p. 49) destaca que:

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Desta forma, a elisão fiscal é o procedimento realizado antes de ocorrido o fato gerador com a finalidade de reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária devida pelo contribuinte (OLIVEIRA, 2003).

Portanto, o planejamento tributário deve ser realizado de forma que respeite a legislação vigente, utilizando métodos lícitos com o objetivo de extinguir ou mesmo reduzir as obrigações tributárias pelo contribuinte.

2.1.2.2 Evasão Fiscal

A evasão fiscal é a realização no ato do fato gerador ou posterior a ele, onde são utilizadas formas ilícitas, como sonegação/fraude para minimizar os pagamentos de tributos (BOTELHO, 2005).

Neste mesmo sentido, Marins (2001, p. 30) afirma que:

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

Desta forma, não se deve confundir a figura do planejamento tributário como uma ferramenta para minimizar a redução de tributos de forma ilícita, visto que o planejamento tributário é realizado conforme as regras e leis estabelecidas antecedendo a ocorrência do fato gerador. E a evasão fiscal acontece posteriormente a ocorrência do fato gerador. Observando, assim, a distinção entre a elisão e a evasão fiscal (OLIVEIRA et al, 2013).

2.1.3 Benefícios Tributários no Âmbito Federal e Estadual

Os benefícios fiscais são a redução ou a eliminação do respectivo ônus tributário, com base na legislação, seja no âmbito federal ou estadual. Brogini (2008, p. 25) ressalva que são alguns benefícios tributários "[...] isenções, redução de base de cálculo, redução de alíquota, deduções tributárias e atribuições de créditos presumidos [...]". E os benefícios fiscais compreendem o diferimento, devolução, entre outros (BROGINI, 2008).

Ainda de acordo com Brogini (2008), o benefício fiscal é configurado como situações vantajosas para a empresa, que de tal maneira abrange as vantagens em decorrência da minimização da carga tributária, fomentando a economia brasileira e incentivando diversas atividades econômicas.

Harada (2006) enfatiza que os benefícios fiscais têm o objetivo de minimizar a carga tributária. Neste contexto, o crédito presumido é configurado como um benefício fiscal para as empresas por reduzir o débito mensal, bem como apresentar diretamente redução nos custos, proporcionando uma maior competitividade no mercado em determinados setores.

No âmbito federal, conforme Lei 13.137/2015 em seu artigo 4º inciso V, aborda o benefício fiscal sobre a permissão do crédito presumido da contribuição Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Conforme legislação, as pessoas jurídicas tributadas pelos regimes simples nacional e lucro presumido estão sujeitas ao regime cumulativo, ou seja, não sendo-lhes permitido a apropriação de créditos na entrada, apenas efetuado o débito na saída referente as suas vendas efetivas. Deste modo, o crédito presumido concedido para as contribuições de PIS e da COFINS, aplicam-se exclusivamente para empresas enquadradas no regime não-cumulativo, realizando o crédito nas entradas sobre suas compras e serviços tomados, *quando devido*, e destacando o débito na saída sobre suas receitas efetivas (ROSSETTI et al., 2008, grifo nosso).

Já no âmbito estadual, conforme Regulamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Santa Catarina - RICMS/SC, no Anexo 2, artigo 15º, destacam-se o crédito presumido de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre as compras de leite in natura, sua principal matéria-prima, bem como, as vendas dos produtos resultantes do leite e seus derivados, o qual serão abordados com maior ênfase nos próximos capítulos.

2.4 FORMAS LEGAIS DE TRIBUTAÇÃO

O planejamento tributário tem por objetivo reduzir o ônus tributário, com a finalidade de buscar uma economia tributária por meio lícitos, verificando a opção menos onerosa e, como consequência, proporcionar à organização a melhor escolha em relação a opção do regime tributário (CARLIN, 2008).

No Brasil, os regimes tributários utilizados com maior frequência são o Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional (ROSS et al., 2015).

2.4.1 Simples Nacional

O simples nacional é uma forma de tributação diferente dos demais regimes que serão abordados a seguir, por ser a unificação de diversos tributos em um único pagamento. Este regime está baseado na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Sua regulamentação compete ao Comitê Gestor do Simples

Nacional – CGSN que é vinculado ao Ministério da Fazenda e é composto por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cuja finalidade é simplificar o recolhimento dos tributos das empresas de pequeno porte, bem como das microempresas.

Ross et al. (2015), afirmam que o simples nacional é um regime mais simplificado, pois unifica o recolhimento dos tributos em uma única guia. Para cálculo do valor devido no período, deverá ser aplicando um percentual sobre o valor do faturamento líquido (faturamento bruto menos descontos e devoluções) do mês. Esse percentual está definido na Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 e sua faixa é definida pela receita dos últimos 12 meses da empresa.

O simples nacional implica no recolhimento mensal dos tributos de cunho municipal (ISS), de cunho estadual (ICMS) e de cunho federal (PIS/PASEP, COFINS, CSSL, IRPJ, CPP, IPI). Sua adesão se dá até o último dia de janeiro de cada ano para as organizações que já possuem alguma atividade e também poderá ser aderido este regime a qualquer momento pelas organizações que estão iniciando suas atividades, mediante observação à legislação.

A Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006), em seu artigo 3º define que poderão ser consideradas micro e pequenas empresas desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

§ 3º O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, foi alterada mediante Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, passando a vigorar seu artigo 3º inciso II, com a seguinte alteração:

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Ainda conforme artigo 3º da Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006), em seu § 4º define-se que as empresas que não terão o direito de se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta lei:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
- X - constituída sob a forma de sociedade por ações.
- XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

A opção pelo regime tributário simples nacional normalmente é realizada por grande parte das empresas devido a sua facilidade. Contudo, é necessário a realização de um planejamento tributário para verificar qual regime tributário é mais vantajoso para a organização.

2.4.2 Lucro Presumido

O regime tributário do lucro presumido é uma forma mais simplificada se comparado ao lucro real, que será abordado na sequência, em apurar os valores devidos sobre o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSSL), porém essa opção é restrita as empresas que não estão obrigadas ao regime tributário do lucro real (OLIVEIRA et al, 2015).

No lucro presumido a apuração é realizada trimestralmente e o IRPJ e a CSSL são apurados com base na receita bruta do estabelecimento,

desconsiderando as devoluções, aplicando-se um percentual de presunção de lucro de acordo com a atividade da empresa (SILVA; RODRIGUES, 2006).

Conforme Andrade Filho (2005, p. 420),

O lucro presumido é à base de cálculo do imposto que será determinada pela aplicação de um percentual sobre o montante da receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de serviços, e acrescido de outras receitas e ganhos de capital, apurados na forma da lei.

O contribuinte deverá avaliar a melhor opção para o regime de tributação, pois essa opção se escolhida será aplicada durante ano calendário corrente (OLIVEIRA et al, 2015).

A Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995), em seu artigo 15º, define os percentuais de presunção de IRPJ que deverão ser aplicados conforme atividade da organização:

A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente [...], deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos [...].

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

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

d) 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).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

Em relação a Contribuição Social sobre o Lucro, a Lei nº 8.981 (BRASIL, 1995), traz em seu artigo 57º a seguinte redação:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro [...] as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de

renda das pessoas jurídicas, [...], mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

a) da receita bruta mensal;

b) das demais receitas e ganhos de capital; [...]

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Na Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995), em seu artigo 20º define a base de cálculo para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e as alíquotas de presunção:

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral [...], corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).

E a Lei 7.689 (BRASIL, 1988), define em seu artigo 3º as alíquotas da contribuição:

Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - 20% (vinte por cento), no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei nº 13.169, de 2015).

II - 17% (dezessete por cento), no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2019, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso IX do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei nº 13.169, de 2015)

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 13.169, de 2015)

Caso o contribuinte possua mais de uma atividade, o percentual a ser aplicado deverá ser conforme cada atividade.

A Lei 9.718 (BRASIL, 1998) define em seu artigo 13º, as condições para a pessoa jurídica ser optante do lucro presumido:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 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, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Portanto, os contribuintes que optaram pelo regime de tributação pelo lucro presumido, devem presumir o lucro em cada trimestre e essa presunção se dará mediante aplicação dos percentuais definidos conforme a legislação sobre a receita (OLIVEIRA et al, 2015).

Empresas optantes pelo lucro presumido, podem optar pelo regime de caixa ou regime de competência. De acordo com Instrução normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 14º afirma que:

Art. 14. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. A adoção do regime de caixa, de acordo com o caput, está condicionada à adoção do mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Conforme Instrução Normativa SRF nº 1700, de 14 de março de 2017, em seu artigo 152º e 153º, traz a seguinte redação:

Art. 152. As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da liquidação da correspondente operação, segundo o regime de caixa.

Art. 153. À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência.

§ 1º A opção prevista no caput aplicar-se-á, de forma simultânea, a todo o ano-calendário, e ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins.

Desta forma, as empresas optante pelo regime tributário lucro presumido, deverão optar pelo regime de caixa ou competência e, com isso, apurar seus tributos conforme a escolha. Essa escolha valerá pelo ano calendário todo, podendo apenas ser alterado no ano subsequente.

2.4.3 Lucro Real

O lucro real, diferentemente do lucro presumido, é apurado de acordo as normas estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda e, quando necessário, é ajustado pelas adições e exclusões, conforme legislação (SILVA; RODRIGUES, 2006).

De acordo com Rossetti et al (2008, p. 207),

Lucro real é o resultado líquido do período, apurado pela pessoa jurídica, com observância das disposições das leis comerciais, ajustado por adições, exclusões [...] autorizadas pela legislação do imposto de renda. Trata-se do resultado contábil apurado pela pessoa jurídica (lucro ou prejuízo), ajustado, para fins tributários, de acordo com a legislação. Tais ajustes podem implicar, portanto, a obtenção do lucro real maior ou menor do que aquele contabilmente apurado.

O artigo 14º da Lei nº 9.718 (BRASIL, 1998), define a obrigatoriedade para à apuração no lucro real das pessoas jurídicas:

- 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) (Vigência)
- 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)

A base do lucro real é definida da seguinte forma, conforme Rossetti et al (2008, p. 208):

Figura 2 - Forma de Apuração Lucro Real

Resultado Contábil antes do IRPJ	
(+)	Adições
(-)	Exclusões
(=)	Lucro Real (prejuízo fiscal) do período
(-)	Compensação de prejuízos fiscais
(=)	Lucro Real (prejuízo fiscal)

Fonte: Rossetti et al (2011, p. 208).

Nesse contexto, o Decreto nº 3.000 (BRASIL, 1999), em seu o artigo 249º, determina as adições do resultado contábil apurado:

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos 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.

Nesse mesmo sentido, o artigo nº 250 do Decreto nº 3.000 (BRASIL, 1999), traz as exclusões:

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

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, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Desta forma, o lucro do período apurado pela contabilidade não corresponde, necessariamente, ao lucro a ser tributado. Por isso, a organização deve determinar o lucro real após os ajustes das adições, exclusões ou compensações.

O IRPJ e a CSSL no Lucro Real podem ser apurados anualmente por estimativa mensal ou trimestralmente. Ou seja, a apuração trimestral dar-se-á mediante fechamento de balanços trimestrais, sendo esses encerrados em cada ano-calendário nos períodos de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Já na apuração anual, fica sujeito o contribuinte ao recolhimento mensal do imposto e realizar o ajuste ao final do período (POHLMANN, 2012).

Conforme Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995), em seu artigo 3º, traz menção sobre o adicional de IRPJ caso a base de cálculo deste tributo ultrapasse o valor de R\$ 20.000,00 reais mensal, totalizando o valor de R\$ 240.000,00 reais no ano:

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação. (Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

Desta forma, sobre o resultado do período, após realizar as adições ou exclusões, se necessário, serão aplicadas as alíquotas de 15% e 9% para IRPJ e CSLL, respectivamente, e quando necessário, será calculado o adicional do IRPJ.

2.5 ICMS

O ICMS é um tributo de competência estadual e está previsto na Constituição Federal de 1988. Este imposto incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

O ICMS compete aos Estados e o Distrito Federal, conforme artigo 155º, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

O ICMS é um imposto não-cumulativo e está previsto no artigo 155º, § 2, I da Constituição Federal (BRASIL, 1988) com a seguinte redação, "[...] será não-cumulativo, compensando-se o 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". Ou seja, se compensa o valor dos créditos devidos nas entradas com os débitos das saídas, resultando no valor a recolher ou a recuperar na apuração mensal (OLIVEIRA et al, 2013).

Trata-se de um imposto seletivo, ou seja, suas alíquotas ou base de cálculo podem ser diferenciadas, dependendo da essencialidade do produto ou/e serviço (BRASIL, 1988). É um imposto seletivo aquele que discrimina, que seleciona, ou seja, quanto maior a essencialidade do produto, menos é a incidência de imposto sobre o mesmo. Neste mesmo sentido, quanto menos essencial o produto for, maior a incidência de imposto conforme a legislação (OLIVEIRA et al, 2013).

2.5.1 Incidência ou Fato Gerador

O fato gerador está previsto em lei, é a partir do fato gerador, faz-se nascer à obrigação tributária. De acordo com a Lei nº 10.297 (BRASIL, 1996), em seu artigo 2º, considera o fato gerador do ICMS quando ocorrer:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- VI - o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;
- VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Desta forma, "denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em [...] lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária" (FABRETTI e FABRETTI, 2014, p. 67).

Portanto, o fato gerador do ICMS, em modo geral, ocorre com a circulação de mercadorias ou na prestação de serviços.

2.5.2 Contribuinte

Conforme Lei 10.297 (BRASIL, 1996), em seu artigo 8º, considera-se contribuinte:

[...] qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...].

Ou seja, é aquele que realiza operações com frequência ou com um volume elevado que considera-se intuito comercial. Logo, o contribuinte possui ligação direta com o fato gerador.

2.5.3 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS será determinada, conforme a Lei nº 10.297 (BRASIL, 1996) de acordo com artigo 10º pela ocorrência dos seguintes fatos:

- I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 4º, o valor da operação;
- II - na hipótese do inciso II do art. 4º, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
- III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;
- IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 4º [...]
- V - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas [...]
- VI - na hipótese do inciso X do art. 4º, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII - no caso do inciso XI do art. 4º, o valor da operação acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII - na hipótese do inciso XII do art. 4º, o valor da operação de que decorrer a entrada;
- IX - na hipótese do inciso XIII e XIV do art. 4º, o valor da prestação ou da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;
- X - no caso do imposto devido antecipadamente por vendedor ambulante ou por ocasião da entrada no Estado de mercadoria destinada a contribuinte de

inscrição temporária, sem inscrição ou sem destinatário certo, o valor da mercadoria acrescido de margem de lucro definida em regulamento.

A base de cálculo é, portanto, o preço da mercadoria ou serviço acrescido ao valor do montante do próprio imposto (ICMS), e também, o montante dos valores de seguros, demais despesas acessórias e frete quando devido (SEHN, 2009). Ou seja, "é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar" (FABRETTI e FABRETTI, 2014, p. 68)

Deste modo, deve-se observar a legislação vigente para a definição da base de cálculo de ICMS.

2.5.4 Alíquota

É de responsabilidade do "Senado Federal fixar as alíquotas interestaduais [...] e de exportação do ICMS, além de poder estabelecer alíquotas internas máximas e mínimas" (OLIVEIRA et al, 2013, p. 132).

A alíquota é, portanto, um percentual definido em lei e é aplicada sobre a base de cálculo, originando o montante a pagar do tributo (FABRETTI e FABRETTI, 2014).

Deste modo, Ataliba (2000, p. 113) destaca que "a alíquota é um termo [...] da norma tributária, [...] que incide [...] quando se consuma o fato [...] dando nascimento à obrigação tributária concreta".

De modo geral, as alíquotas do ICMS são 25%, 17%, 12%, 7% e 4%, conforme os artigos nº 19 e nº 20 da Lei nº 10.297 (BRASIL, 1996), definindo de acordo com a essencialidade da mercadoria, prestação de serviço ou destino do produto.

2.5.5 Crédito Presumido de ICMS

No âmbito estadual, o Estado de Santa Catarina propicia, por meio de sua legislação, alguns benefícios fiscais previstos no regulamento do ICMS, no Anexo 2, Capítulo III.

O crédito presumido de ICMS da empresa em estudo, está previsto no RICMS/SC - Anexo 2, Capítulo III, artigo nº 15, inciso X (crédito entrada) e no Anexo 2, Capítulo III, artigo 15º, incisos XIV, XXVIII e XXIX (crédito saída). Quanto ao

crédito presumido na entrada, a legislação estadual determina que seja calculado proporcional as saídas de produtos derivados do leite em território catarinense, conforme o seguinte percentual:

X – ao fabricante estabelecido neste Estado, de 4% (quatro por cento) calculado sobre o valor da entrada de leite “in natura” produzido em território catarinense, proporcionalmente às saídas tributadas de produtos derivados de leite [...]

Conforme o ramo de atividade da empresa em estudo, o regulamento de ICMS/SC menciona em seu artigo 15º nos incisos XIV, XXVIII e XXIX, sobre os créditos presumidos referente as saídas de mercadorias a seguinte redação:

XIV – ao estabelecimento fabricante, nas operações abaixo indicadas, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, nos seguintes percentuais (Lei nº 10.297/96, art. 43):

[...]

d) 40% (quarenta por cento) nas saídas internas de queijo prato e mozzarella;

e) 40% (quarenta por cento) nas saídas de queijo prato e mozzarella para os demais Estados da Região Sul e para os Estados da região Sudeste, exceto para o Estado do Espírito Santo;

[...]

XXVIII - ao fabricante, estabelecido neste Estado, equivalente a 7% (sete por cento) da base de cálculo do imposto relativa à operação própria, nas saídas interestaduais sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento) dos seguintes produtos resultantes da industrialização de leite, observado o disposto no § 26 (Lei 10.297/96, art. 43):

- a) doce de leite
- b) leite condensado
- c) creme de leite pasteurizado
- d) creme de leite uht
- e) queijo minas
- f) outros queijos
- g) requeijão
- h) ricota
- i) iogurtes
- j) manteiga
- k) bebida láctea fermentada
- l) achocolatado líquido

XXIX - ao fabricante, estabelecido neste Estado, nos percentuais abaixo relacionados, nas saídas internas dos seguintes produtos resultantes da industrialização de leite, observado o disposto no § 26 (Lei 10.297/96, art. 43):

a) 10% (dez por cento) calculado sobre a base de cálculo da operação própria:

- 1. doce de leite;
- 2. requeijão;
- 3. ricota;
- 4. iogurtes;
- 5. bebida láctea fermentada;
- 6. achocolatado líquido;

b) 5% (cinco por cento) calculado sobre a base de cálculo da operação própria:

- 1. leite condensado;
- 2. creme de leite pasteurizado;
- 3. creme de leite UHT;

4. queijo minas;
5. outros queijos – exceto mussarela e prato;
6. manteiga

Ao optar pelo crédito presumido destacado no Anexo 2, artigo nº 15, inciso XXVIII e XXIX do RICMS/SC, deverá estornar proporcionalmente os créditos das entradas em relação aos produtos das saídas derivados do leite. Para obter o benefício citado acima, a empresa não poderá ter débitos junto à Receita Federal e deverá recolher uma taxa definida pela Receita Estadual de Santa Catarina e após isso solicitar via Sistema de Administração Tributária - SAT a concessão para utilização do crédito presumido. Depois de concedido pelo Estado sua apropriação será realizada via Demonstrativo de Créditos Informados Previamente - DCIP e o valor pertinente aos créditos presumidos apurados no período serão informados na Declaração do ICMS e do Movimento Econômico - DIME, declaração acessória exigida pelo Estado de Santa Catarina para empresas optantes pelo regime tributário Lucro Real e Lucro Presumido.

2.6 PIS E COFINS

Estabelecido pela Lei Complementar nº 7 de 07 de setembro de 1970 o PIS, propõem financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono para os trabalhadores seja de empresas privadas, como públicas.

Já a COFINS foi instituída pela Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991, e tem como objetivo de bancar as áreas fundamentais, como a Previdência Social, Assistência Social e Saúde Pública.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) dispõe no artigo 195º, a seguinte redação:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; [...].

A apuração das contribuições PIS e COFINS são realizadas mensalmente e será centralizado todos os estabelecimentos. O pagamento deverá ser realizado até o 25º dia do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. Caso o dia de recolhimento deste tributo não seja dia útil deverá ser antecipado seu recolhimento, conforme menciona o artigo 1º da Lei 11.933 do dia 28 de abril de 2009.

2.6.1 PIS e COFINS Cumulativo

Estão sujeitas ao regime cumulativo para apuração do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado que apuram o tributo IRPJ com base no lucro presumido e arbitrado, possuindo como regra geral a base de cálculo determinada pela receita da organização.

No regime cumulativo não é consentido apropriar dos créditos nas entradas pelas aquisições de mercadorias ou serviços. Porém, existe a possibilidade do estorno do débito ou redução da base de cálculo do tributo em questão, quando ocorrerem devoluções de vendas, considerando que as saídas sejam tributadas pelo PIS e pela COFINS. As alíquotas aplicáveis a este regime são de 0,65% e de 3%, para PIS e COFINS, respectivamente.

2.6.2 PIS e COFINS Não-Cumulativo

Estão sujeitas ao regime não-cumulativo as empresas que apuram IRPJ pelo regime tributário lucro real. A Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, aborda a não-cumulatividade do PIS e a Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003 aborda a não-cumulatividade da COFINS. As leis determinam que as alíquotas aplicáveis são de 1,65% e 7,60%, respectivamente, sobre a receita. Porém, neste regime, poderá apropriar-se dos créditos relativos às entradas e descontá-los com os débitos da saída na apuração mensal.

Santos (2007, p. 56) destaca que "das contribuições não cumulativas [...] a pessoa jurídica poderá descontar créditos provenientes de suas operações de compra de mercadoria, de seu processo produto etc."

Para as organizações optantes pelo regime não-cumulativo, o Decreto 8.426 (BRASIL, 2015), define a aplicação das contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras, havendo à incidência a partir de julho de 2015. As alíquotas aplicáveis sobre as receitas financeiras são 0,65% para PIS/PASEP e 4,00% para COFINS.

2.6.3 Crédito Presumido de PIS e COFINS

No âmbito federal o benefício tributário sobre a permissão do crédito presumido de 20% sobre as contribuições PIS e da COFINS, conforme lei 13.137/2015 artigo 4º, inciso V (BRASIL, 2015):

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa [...].

Ou seja, é permitido a apropriação dos percentuais de 0,33% para PIS e 1,52% para COFINS sobre as aquisições de leite in natura, no regime não-cumulativo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, primeiramente, foi realizado o enquadramento metodológico do estudo em questão. A seguir, descreve-se os procedimentos empregados para a coleta e análise dos dados. E, por fim, destacam-se as limitações da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Por tratar-se de um estudo que haverá coleta e a análise de dados a metodologia a ser utilizada será quali-quantitativa.

A pesquisa qualitativa tem como finalidade compreender, descrever, bem como, explicar os fatos e com isso, conseguir indicar e apontar o significado dos dados coletados por meio da interpretação e da comparação dos resultados (GIBBS, 2008).

Conforme Oliveira (1999, p. 117), a método quantitativo “[...] é muito utilizado no desenvolvimento das pesquisas descritivas, na qual se procura descobrir e classificar relação entre variáveis, assim como na investigação da relação de causalidade entre os fenômenos [...]”.

No que se refere aos objetivos, caracteriza-se como descritivo, pois tem o objetivo de comparar o regime menos oneroso para a empresa. De tal modo, a pesquisa é um método utilizado com o intuito de obter respostas relativas aos problemas e fatos pesquisados (GIL, 1996).

Vergara (2010, p. 42) destaca que "a pesquisa descritiva expõe características de determinada população e determinado fenômeno. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

A pesquisa descritiva estuda descrever os eventos e fatos. Esse estudo mensura, avalia e coleta os dados sobre determinado fenômeno, interpretando e verificando a forma com que se manifestam (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006).

Sendo assim, a pesquisa descritiva será utilizada para descrever os processos utilizados pela empresa demonstrando os procedimentos, e assim analisar qual o regime tributário menos oneroso para a organização.

Em relação aos meios de investigação foi utilizada a pesquisa bibliográfica, estudo de caso e documental.

De acordo com Oliveira (1999, p. 119):

A pesquisa bibliográfica não deve ser confundida, como acontece frequentemente, com a pesquisa de documentos. A pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno.

Portanto, a pesquisa bibliográfica compreende os diversos arquivos que foram divulgados por outros autores sobre o tema estudado, desde publicações em revistas, artigos, livros, jornais, entre outros. Isto é, seu intuito é mostrar ao pesquisador os fatos registrados sobre determinado tema (MARCONI; LAKATOS, 2006).

A pesquisa bibliográfica contribuirá na execução deste estudo, pois buscará analisar os estudos já realizados em relação ao tema que será pesquisado.

Sobre a pesquisa de campo ou levantamento, Oliveira (1999) afirma que, a pesquisa de campo está relacionada em observar os acontecimentos e fatos por meio da coleta de dados e posteriormente analisá-los. Segundo Marconi e Lakatos (2006), a pesquisa de campo tem a finalidade de obter elementos e dados referente a um determinado problema para o qual se busca uma solução.

Sendo assim, para Vergara (2010, p. 43), a:

Pesquisa de campo é investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não.

Desse modo, no presente estudo a pesquisa de campo ocorreu com a finalidade de aprofundar o conhecimento em determinado assunto, investigando, coletando e analisando as informações.

De acordo com Souza, Santos e Dias (2013, p. 67):

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

A pesquisa documental deu-se a partir da coleta de dados in loco por meio de relatórios, dentre outros documentos, e com isso a pesquisadora compilará

os dados em planilhas e gráficos com a finalidade de responder aos objetivos propostos.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para a coleta de dados da empresa em estudo foi solicitado aos responsáveis relatórios necessários para a realização deste estudo. Após o recebimento dos documentos, será realizada a análise dos dados identificando os produtos vendidos pela empresa e suas compras, bem como, as tributações vigentes. No primeiro momento será realizado o diagnóstico do segmento onde a empresa se encontra, verificando as principais variáveis para a realização do planejamento tributário.

Com os resultados que serão obtidos, mediante a análise dos dados da empresa em estudo, será possível constatar qual regime de tributação é menos oneroso para a empresa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Após a conclusão da abordagem teórica sobre o tema pesquisado, neste capítulo será abordado o estudo de caso, que tem como objetivo geral verificar qual o regime tributário menos oneroso para a empresa em questão, conforme dados e informações coletadas e disponibilizadas pela empresa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

A empresa objeto deste estudo se trata de uma indústria limitada e para que não se identifique a origem dos dados, adotou-se o nome empresa Laticínio X. Fundada em 1988, a empresa Laticínio X foi constituída no Sul de Santa Catarina, com o CNAE 10.52-0-00 – Fabricação de laticínios, tendo como objetivo social a fabricação de produtos lácteos, dentre eles, queijos, manteiga, entre outros.

Desde o ato de sua constituição a empresa Laticínio X tem por opção o regime tributário unificado, apurando seus tributos de forma simplificada, ou seja, é optante pelo regime Simples Nacional. Com o intuito de reduzir a carga tributária visando tornar a empresa mais competitiva e prosperar o seu crescimento, verificou-se a necessidade de um planejamento tributário.

Em relação aos regimes tributários abordados na fundamentação teórica, a empresa Laticínio X pode optar por qualquer um deles.

Mediante a isso, esse trabalho visa verificar qual o regime tributário é menos oneroso para um laticínio, considerando os créditos presumidos no âmbito estadual (ICMS) e no âmbito federal (PIS/COFINS).

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

Neste capítulo apresentam-se as informações gerais da empresa Laticínio X obtidas por meio de relatórios de entrada, saída, folha de pagamento e apuração do simples nacional.

Abaixo segue tabela de faturamento mensal da Empresa Laticínio X:

Tabela 1 - Faturamento Mensal 2016 R\$

MÊS	FATURAMENTO
Jan	148.572,11
Fev	123.508,89
Mar	163.566,53
Abr	111.052,27
Mai	124.000,16
Jun	155.813,85
Jul	175.669,52
Ago	219.719,93
Set	240.531,52
Out	169.525,50
Nov	155.553,18
Dez	163.318,30
TOTAL ANO	1.950.831,75

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

A tabela numero 1, demonstra o faturamento mensal da empresa em estudo. Percebe-se em relação ao faturamento, a constante oscilação entre os meses.

A seguir, encontra-se o resumo do simples nacional da empresa Laticínio X:

Tabela 2 - Resumo Simples Nacional 2016 (R\$)

MÊS	FAT. (-) DEVOL.	% SIMPLES NACIONAL	VALOR A RECOLHER
Jan	148.572,11	9,62%	14.292,64
Fev	123.508,89	9,53%	11.770,40
Mar	163.566,53	9,53%	15.587,89
Abr	111.052,27	9,62%	10.683,23
Mai	124.000,16	9,53%	11.817,22

Continuação.

Continuação.

Jun	155.813,85	9,53%	14.849,06
Jul	175.669,52	9,62%	16.899,41
Ago	219.719,93	9,62%	21.137,06
Set	240.531,52	9,62%	23.139,13
Out	169.525,50	9,62%	16.308,35
Nov	155.553,18	9,62%	14.964,22
Dez	163.318,30	9,62%	15.711,22
TOTAL ANO	1.950.831,75	9,59%	187.159,81

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

A empresa está enquadrada no Anexo II - Indústria e conforme dados acima, pode-se perceber que a empresa Laticínio X está enquadrada nas faixas 9 e 10 do Simples Nacional, recolhendo seus tributos pelas alíquotas 9,53% (faixa 9) e 9,62% (faixa 10). Sendo recolhido pelo regime tributário simples nacional o montante de R\$ 187.159, 81 reais no ano calendário de 2016. Apesar da mudança na legislação, com a Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016, como os cálculos são baseados no ano de 2016 e a alteração valerá para 2018, portanto, foi aplicado a regra prevista na Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.

Na tabela a seguir demonstra-se o resumo da folha da empresa Laticínio X, onde pode-se visualizar a quantidade de funcionários e os gastos com salários e encargos da empresa em questão:

Tabela 3 – Resumo da Folha (R\$)

MÊS	SALÁRIO	PRÓ-LABORE	FGTS	Nº DE FUNCIONÁRIOS
Jan	6.493,77	880,00	519,50	7
Fev	6.359,04	880,00	508,72	6
Mar	6.424,53	880,00	513,96	7
Abr	6.765,53	880,00	541,24	7
Mai	7.174,20	880,00	573,94	7
Jun	7.497,40	880,00	599,79	7
Jul	7.487,07	880,00	598,97	7
Ago	7.400,41	880,00	592,03	7
Set	7.460,10	880,00	596,81	7

Continuação.

Continuação.

Out	7.221,12	880,00	577,69	7
Nov	7.203,49	880,00	576,28	7
Dez	7.464,20	880,00	597,14	7
TOTAL	84.950,89	10.560,00	6.796,07	

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

A empresa Laticínio X possuía em dezembro de 2016, o total de sete (7) funcionários, sendo seis (6) colaboradores e um (1) pró-labore.

De acordo com os dados obtidos da empresa Laticínio X, segue abaixo a tabela 4 com o Demonstrativo do Resultado de Exercício – DRE no ano de 2016, conforme o regime tributário simples nacional.

Tabela 4 – Demonstrativo do Resultado de Exercício 2016 no Simples Nacional R\$

RECEITA DE VENDAS DE PRODUTOS	1.952.860,47
Vendas Mercado Interno	1.952.860,47
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	(189188,53)
(–) Devoluções de Vendas	(2.028,72)
(–) Simples Nacional	(187.159,81)
RECEITA LÍQUIDA	1.763.671,94
CUSTO DE PRODUÇÃO	(1.287.480,46)
(–) Custos de Produção	(1.287.480,46)
LUCRO BRUTO	476.191,48
DESPESAS OPERACIONAIS	(54.668,80)
(–) Despesas com Vendas	(18.483,01)
(–) Despesas Administrativas	(36.185,67)
Resultado Operacional 1	421.522,79
(–) Despesas Financeiras	(10.824,97)
Resultado Operacional 2	410.697,83
(+) Receitas Financeiras	4.125,02
LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	414.822,85

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Para uma melhor compreensão e visualização dos dados, apresenta-se apenas o DRE acumulado do ano de 2016. Como pode-se observar que a empresa Laticínio X, encerrou o ano de 2016 com lucro de R\$ 414.822,85 reais.

4.3 SIMULAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DOS CÁLCULOS

Os cálculos que serão apresentados neste capítulo têm como ano base o ano de 2016. Sendo assim, será executado o planejamento tributário da empresa Laticínio X nos regimes de regimes de tributação, Lucro Real e Lucro Presumido, com a finalidade de verificar qual o regime tributário o menos oneroso para a organização.

4.3.1 Simulação Lucro Presumido

A empresa Laticínio X, optando pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real, deixará de recolher de forma unificada seus tributos e recolherá os tributos (ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) separadamente e quando devidos, conforme os cálculos que serão apresentados a seguir.

Em relação ao PIS e a COFINS, conforme a Lei 10.925 de 23 de julho de 2004 e Medida Provisória nº 609 de 8 de março de 2013, há a redução para zero das alíquotas do PIS e da COFINS em diversos produtos, verificou-se que a empresa Laticínio X, em relação aos seus produtos vendidos, os mesmos são tributados à alíquota zero. Portanto, não há a incidência desses tributos nas saídas, ou seja, nas vendas. Desta forma, caso a empresa optasse pelo Lucro Presumido, não haveria débitos a recolher do PIS e da COFINS no ano em estudo. Deste modo, não há demonstração em tabela das contribuições de PIS e COFINS devido não haver valores para recolher nesta opção.

Para as empresas optantes pelo Lucro Presumido, os tributos IRPJ e a CSLL, são apurados trimestralmente, pelo regime de competência, conforme será demonstrado a seguir nas tabelas 5 e 6:

Tabela 5 - Apuração IRPJ Lucro Presumido (R\$)

BASE DE			
MÊS	CÁLCULO IRPJ (8%)	IRPJ A RECOLHER	IRPJ ADICIONAL
1º Trimestre	35.817,10	5.372,57	-
2º Trimestre	32.373,82	4.856,07	-
3º Trimestre	52.101,02	7.815,15	-
4º Trimestre	39.899,62	5.984,94	-
TOTAL ANO	160.191,56	24.028,73	-

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Tabela 6 - Apuração CSSL Lucro Presumido (R\$)

MÊS	BASE DE CÁLCULO CSSL (12%)	CSSL A RECOLHER
1º Trimestre	53.243,00	4.791,87
2º Trimestre	48.008,47	4.320,76
3º Trimestre	77.537,86	6.978,41
4º Trimestre	59.435,50	5.349,19
TOTAL ANO	238.224,83	21.440,23

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Sendo a empresa em questão uma indústria, as alíquotas para presunção da base de cálculo dos tributos são de 8% para IRPJ e 12% para CSSL.

O adicional do IRPJ é calculado quando a base de cálculo é superior à R\$ 60.000,00 reais por trimestre. Neste caso, percebe-se que em nenhum trimestre apurado a base de cálculo foi superior a R\$ 60.000,00 reais.

Conforme cálculos acima, se a empresa Laticínio X optasse pelo Lucro Presumido teria recolhido o montante de R\$ 24.028,73 reais de IRPJ e R\$ 21.440,23 de CSSL no ano de 2016. Totalizando a importância de R\$ 45.468,96 a recolher referente a IRPJ e a CSSL no ano de 2016.

A tabela 7 demonstra os tributos incidentes sobre a folha de pagamento e seus encargos. Para definir os percentuais destacados no cálculo dos tributos sobre a folha de pagamento e seus encargos, cada empresa possui um código FPAS - Fundo da Previdência e Assistência Social. A empresa em questão está enquadrada

no FPAS 531 - indústria de laticínio, conforme definido pelo Decreto Lei nº 1.146 de 31 dezembro de 1970, e terá os percentuais de INSS - 20%; RAT - 3% e Terceiros 5,2%.

Tabela 7 - Tributos Incidentes Sobre Folha de Pagamento (R\$)

MÊS	INSS	RAT (3,00%)	TERCEIROS (5,20%)
Jan	1.474,75	194,81	337,68
Fev	1.447,82	190,77	330,67
Mar	1.460,92	192,74	334,08
Abr	1.529,12	202,97	351,81
Mai	1.610,83	215,23	373,06
Jun	1.675,49	224,92	389,86
Jul	1.673,41	224,61	389,33
Ago	1.656,09	222,01	384,82
Set	1.668,02	223,8	387,93
Out	1.620,23	216,63	375,5
Nov	1.616,71	216,1	374,58
Dez	1.668,85	223,93	388,14
TOTAL ANO	19.102,25	2.548,53	4.417,45

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Conforme dados acima, se a Empresa Laticínio X optasse pelo Lucro Presumido teria que recolher de INSS, RAT e Terceiros da parte patronal no montante de R\$ 26.068,23 reais no ano de 2016.

A seguir, será apresentada a apuração de ICMS mensal, na tabela 8, considerando o benefício fiscal do crédito presumido das saídas e das entradas, conforme já mencionado na fundamentação teórica deste trabalho.

Tabela 8 - Apuração de ICMS considerando Crédito Presumido (R\$)

MÊS	DÉBITO	ESTOR- NO CRÉD.	CRÉD. ENTRADA	CRÉD. PRES. ENTRADA	CRÉD. PRES. SAÍDA	VALOR A RECOLHER
Jan	11.749,34	351,81	1.936,95	428,38	5.034,23	4.701,59
Fev	9.164,82	213,48	2.538,35	214,51	3.767,62	2.857,82

Continuação.

Continuação.

Mar	11.880,92	46,31	1.037,21	128,11	4.767,76	5.994,15
Abr	8.178,45	101,39	1.498,47	183,1	3.286,67	3.311,60
Mai	9.090,29	101,79	1.579,59	171,81	3.652,18	3.788,51
Jun	11.394,95	114,16	1.823,70	166,64	4.577,48	4.941,29
Jul	12.829,45	18,52	415,03	168,49	5.150,93	7.113,51
Ago	15.971,73	127,99	2.379,02	198,17	6.441,16	7.081,37
Set	18.187,45	196,02	1.745,52	414,72	7.430,42	8.792,82
Out	12.874,70	106,59	928,43	380,19	5.268,06	6.404,61
Nov	11.170,04	50,44	1.393,47	122,91	4.479,26	5.224,84
Dez	11.893,37	145,12	2.568,42	203,25	4.775,80	4.491,02
TOTAL						
ANO	144.385,51	1.573,62	19.844,16	2.780,29	58.631,57	64.703,11

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Em relação aos débitos da saída devido a empresa em questão efetuar vendas de produtos como queijo prato, queijo mussarela, ricota, queijo colonial, dentre outros produtos, as alíquotas nas saída variam entre 7%, 12% e 17%, conforme a essencialidade do produto, ou seja, quando mais essencial o produto menor a incidência de imposto.

Na realização do cálculo do ICMS, o RICMS/SC no Anexo 2 artigo 23º, cita o estorno proporcional aos créditos da entradas em relação as saídas sobre o crédito presumido mencionado no Anexo 2, art. 15, inciso XXVIII e XXIX.

A empresa em questão realiza vendas exclusivamente em operações internas, ou seja, somente para o Estado de Santa Catarina, não realizando operações interestaduais. Desta forma, apropria-se do crédito presumido apenas sobre o artigo nº 15 do RICMS/SC, sobre a alínea "d" do inciso XIV e o inciso XXIX.

E conforme a tabela 8, apresentada acima, se a empresa Laticínio X apurasse o ICMS com base no Lucro Presumido ou Lucro Real, pois a apuração é a mesma para esse imposto e apropriando-se dos benefícios fiscais (créditos presumidos na entrada e saída) que são consentidos pelo estado de Santa Catarina, a empresa deveria recolher o montante de R\$ 64.703.11 reais no ano de 2016.

Caso não possuísse o benefício fiscal do Estado de Santa Catarina em relação ao crédito presumido de ICMS, o cálculo seria da seguinte forma:

Tabela 9 - Apuração de ICMS sem Considerar os Créditos Presumidos (R\$)

MÊS	DÉBITOS SAÍDAS	CRÉDITOS ENTRADAS	VALOR A RECOLHER
Jan	11.749,34	1.936,95	9.812,39
Fev	9.164,82	2.538,35	6.626,47
Mar	11.880,92	1.037,21	10.843,71
Abr	8.178,45	1.498,47	6.679,98
Mai	9.090,29	1.579,59	7.510,70
Jun	11.394,95	1.823,70	9.571,25
Jul	12.829,45	415,03	12.414,42
Ago	15.971,73	2.379,02	13.592,71
Set	18.187,45	1.745,52	16.441,93
Out	12.874,70	928,43	11.946,27
Nov	11.170,04	1.393,47	9.776,57
Dez	11.893,37	2.568,42	9.324,95
TOTAL ANO	144.385,51	19.844,16	124.541,35

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Em comparativo entre a tabela 8 e a tabela 9, percebe-se uma significativa diferença no valor a recolher quando utilizado o crédito presumido, benefício esse concedido pelo Estado de Santa Catarina. Ou seja, na apuração de ICMS sem considerar os créditos presumidos o valor a recolher anual será de R\$ 124.541,35 reais, se comparado à apuração considerando os créditos presumidos haverá uma diferença de R\$ 59.838,24 reais à maior.

Deste modo, após a realização dos cálculos no regime tributário Lucro Presumido, abaixo apresenta-se o Demonstrativo do Resultado de Exercício – DRE no ano de 2016 da empresa Laticínio X:

Tabela 10 - Demonstrativo do Resultado de Exercício 2016 no Lucro Presumido (R\$)

RECEITA DE VENDAS DE PRODUTOS	1.952.860,47
Vendas Mercado Interno	1.952.860,47
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	(87.782,66)

Continuação.

Continuação.

(–) Devoluções de Vendas	(2.028,72)
(–) ICMS s/ Vendas	(144.385,51)
(–) PIS/COFINS s/ Vendas	-
Crédito Presumido Saída	58.631,57
RECEITA LÍQUIDA	1.865.077,81
CUSTO DE PRODUÇÃO	(1.292.497,86)
(–) Custos de Produção	(1.293.704,53)
Crédito Presumido ICMS	1.206,67
LUCRO BRUTO	572.579,95
DESPESAS OPERACIONAIS	(54.668,68)
(–) Despesas com Vendas	(18.483,01)
(–) Despesas Administrativas	(36.185,67)
Resultado Operacional 1	571.911,27
(-) Despesas Financeiras	(10.824,97)
Resultado Operacional 2	507.086,30
(+) Receitas Financeiras	4.125,02
RESULTADO ANTES IRPJ E CSLL	511.211,31
PROVISÕES IRPJ E CSLL	(45.468,96)
IRPJ	(24.028,73)
CSLL	(21.440,23)
LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	465.742,36

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

O valores referentes aos créditos presumidos de ICMS, são demonstrado na tabela 10, de forma analítica para demonstrar o efeito que esses créditos representam no demonstrativo de resultado.

Com base nos dados apresentados, a empresa Laticínio X, em seu demonstrativo de resultado do exercício apresentou no ano de 2016 lucros de R\$ 465.742,36 reais.

4.3.2 Simulação Lucro Real

Conforme já mencionado anteriormente, a empresa quando opta pelo regime tributário Lucro Real deixará de recolher seus tributos de forma unificada.

A seguir, nas tabelas 11 e 12, apresenta-se as apurações do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Tabela 11 – Apuração de PIS Lucro Real

MÊS	DÉBITOS SAÍDA	RECEITAS FINANCEIRAS	CRÉDITOS ENTRADAS	CRÉD. PRES. ENTRADAS	VALOR A RECUPERAR
Jan	-	2,11	275,39	194,58	(467,86)
Fev	-	2,01	256,22	210,47	(932,54)
Mar	-	2,15	190,75	225,58	(1.346,72)
Abr	-	2,02	247,86	219,77	(1.812,34)
Mai	-	1,35	188,19	218,79	(2.217,97)
Jun	-	3,81	232,63	219,53	(2.666,33)
Jul	-	3,54	111,61	240,34	(3.014,74)
Ago	-	1,99	316,97	288,37	(3.618,08)
Set	-	2,45	244,38	286,84	(4.146,85)
Out	-	0,80	190,04	250,33	(4.586,42)
Nov	-	0,97	222,16	265,53	(5.073,14)
Dez	-	3,61	329,71	279,96	(5.679,20)
TOTAL	-	26,81	2.805,93	2.900,08	(5.679,20)

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Tabela 12 – Apuração de COFINS Lucro Real

MÊS	DÉBITOS SAÍDA	RECEITAS FINANCEIRAS	CRÉD. ENTRADAS	CRÉD. PRES. ENTRADAS	VALOR A RECUPERAR
Jan	-	12,98	1.268,45	896,24	(2.151,71)
Fev	-	12,39	1.180,18	969,44	(4.288,94)
Mar	-	13,23	878,61	1.039,05	(6.193,37)
Abr	-	12,43	1.141,68	1.012,26	(8.334,88)

Continuação.

Continuação.

Mai	-	8,29	866,84	1.007,77	(10.201,20)
Jun	-	23,45	1.071,51	1.011,18	(12.260,44)
Jul	-	21,78	514,09	1.107,01	(13.859,77)
Ago	-	12,25	1.459,98	1.328,23	(16.635,72)
Set	-	15,07	1.125,63	1.321,19	(19.067,47)
Out	-	4,92	875,36	1.153,03	(21.090,93)
Nov	-	5,98	1.023,30	1.223,04	(23.331,30)
Dez	-	22,2	1.518,68	1.289,49	(26.117,27)
TOTAL ANO	-	164,97	12.924,30	13.357,93	(26.117,27)

Conforme legislação vigente, quando a empresa é optante pelo Lucro Real e apura o PIS e a COFINS de forma não-cumulativa, poderá deduzir dos seus débitos os créditos provenientes de produtos e serviços adquiridos para serem utilizados na fabricação do seu produto final. Desta forma, na simulação dos cálculos, foram usados os créditos originários de matéria-prima, embalagens, energia elétrica, serviço necessários para produção, combustível vinculado aos veículos da produção, bem como, manutenção desses veículos e também as manutenções realizadas em máquinas e equipamentos da produção.

Quanto ao crédito presumido na entrada do PIS e da COFINS, é concedido a empresas optantes pelo Lucro Real, que adquirem leite in natura, sua principal matéria-prima, onde aplica-se sobre o valor da compra, sendo o fornecedor produtor rural, os percentuais de 0,33% para PIS e 1,52% para a COFINS.

Conforme destacado anteriormente, os produtos fabricados pela empresa Laticínio X, possuem alíquota zero na sua saída, ou seja, não há débitos. Porém, a empresa optante pelo Lucro Real, há a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas no período. Desta forma, nas tabelas 11 e 12, apresentam-se os débitos relacionados às receitas financeiras, sendo aplicado sobre o total das receitas financeiras as alíquotas de 0,65% para PIS e 4,00% para a COFINS. E como pode-se observar mesmo descontando os débitos do período referente as receitas financeiras a empresa ainda possuirá saldo credor acumulado, sendo o valor R\$ 5.679,20 reais de PIS e o valor R\$ 26.117,26 reais de COFINS.

Com base nos dados apresentados pela empresa, foi possível apurar o lucro/prejuízo gerado no período e calcular o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real, quando devido, conforme demonstrado nas tabelas 13 e 14 a seguir.

Tabela 13 – Apuração de IRPJ Lucro Real (R\$)

MÊS	RESULTADO ACUMULADO	IRPJ APURADO	ADICIONAL IRPJ	IRPJ DEVIDO NO MÊS
Jan	45.250,65	6.787,60	2.525,06	9.312,66
Fev	90.501,30	13.575,19	5.050,13	18.625,32
Mar	135.751,94	20.362,79	7.575,19	27.937,99
Abr	181.002,59	27.150,39	10.100,26	37.250,65
Mai	226.253,24	33.937,99	12.625,32	46.563,31
Jun	271.503,89	40.725,58	15.150,39	55.875,97
Jul	316.754,54	47.513,18	17.675,45	65.188,63
Ago	362.005,18	54.300,78	20.200,52	74.501,30
Set	407.255,83	61.088,37	22.725,58	83.813,96
Out	452.506,48	67.875,97	25.250,65	93.126,62
Nov	497.757,13	74.663,57	27.775,71	102.439,28
Dez	543.007,79	81.451,17	30.300,78	111.751,95
TOTAL ANO	543.007,79	81.451,17	30.300,78	111.751,95

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Tabela 14 – Apuração de CSLL Lucro Real

MÊS	RESULTADO ACUMULADO	CSLL APURADO	CSLL DEVIDO NO MÊS
Jan	45.250,65	4.072,56	4.072,56
Fev	90.501,30	8.145,12	8.145,12
Mar	135.751,94	12.217,67	12.217,67
Abr	181.002,59	16.290,23	16.290,23
Mai	226.253,24	20.362,79	20.362,79
Jun	271.503,89	24.435,35	24.435,35

Continuação.

Continuação.

Jul	316.754,54	28.507,91	28.507,91
Ago	362.005,18	32.580,47	32.580,47
Set	407.255,83	36.653,02	36.653,02
Out	452.506,48	40.725,58	40.725,58
Nov	497.757,13	44.798,14	44.798,14
Dez	543.007,78	48.870,70	48.870,70
TOTAL ANO	543.007,78	48.870,70	48.870,70

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Com base no Lucro Real, a apuração foi mensal por estimativa e em cada período que houve lucro, foram aplicadas as alíquotas de 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL, houve à necessidade de calcular o adicional de IRPJ devido ao lucro do período ter ultrapassado o montante de R\$ 20.000,00 reais do mês, acumulando o total de R\$ 240.000,00 ao ano.

Nas apurações de IRPJ e CSLL, demonstradas nas tabelas 13 e 14, observa-se o lucro apurado no período no valor acumulado de R\$ 543.007,79 reais, gerando o valor total a recolher de R\$ 111.751,95 reais para IRPJ e adicional e de R\$ 48.870,70 reais para CSLL. Totalizando a importância de R\$ 160.622,65 a recolher referente à IRPJ e a CSLL no ano de 2016.

Para base do IRPJ e da CSLL, em relação ao exercício analisado não houve nenhum valor de exclusão ou adição.

Os cálculos relacionados ao INSS e ao ICMS não sofrem alterações em relação ao regime de tributação Lucro Presumido *versus* Lucro Real, desta forma, consideram-se os valores das tabelas 7 e 8, também apurados para o lucro real.

Por fim, segue abaixo o Demonstrativo do Resultado de Exercício – DRE com base no regime tributário lucro real no ano de 2016 da empresa Laticínio X:

Tabela 15 – Demonstrativo do Resultado de Exercício 2016 no L. Real

RECEITA DE VENDAS DE PRODUTOS	1.952.860,47
Vendas Mercado Interno	1.952.860,47
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	(87.782,66)
(–) Devoluções de Vendas	(2.028,72)
	Continuação.

Continuação.

(–) ICMS s/Vendas	(144.385,51)
(–) PIS/COFINS s/ Vendas	-
Crédito Presumido Saída	58.631,57
RECEITA LÍQUIDA	1.865.077,81
CUSTO DE PRODUÇÃO	(1.260.509,61)
(–) Custos de Produção	(1.277.974,29)
Crédito Presumido ICMS	1.206,67
Crédito Presumido PIS/COFINS	16.258,01
LUCRO BRUTO	604.568,20
DESPESAS OPERACIONAIS	(54.860,46)
(–) Despesas com Vendas	(18.483,01)
(–) Despesas Administrativas	(36.185,67)
(–) Despesas Tributárias	(191,78)
Resultado Operacional 1	549.707,74
(-) Despesas Financeiras	(10.824,97)
Resultado Operacional 2	538.882,77
(+) Receitas Financeiras	4.125,02
RESULTADO ANTES IRPJ E CSLL	543.007,79
PROVISÕES IRPJ E CSLL	(160.622,65)
IRPJ	(111.751,95)
CSLL	(48.870,70)
LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	382.385,14

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

O valores referentes aos créditos presumidos de ICMS, PIS e COFINS, são demonstrado na tabela 15 de forma analítica para demonstrar o efeito que esses créditos representam no demonstrativo de resultado.

A diferença nas despesas operacionais entre o DRE do Lucro Real *versus* Lucro Presumido e Simples Nacional, que é o valor do débito sobre as receitas financeiras do PIS e da COFINS, conforme legislação. Desta forma, esses débitos torna-se uma despesa tributária para a empresa.

Com base nos dados acima, a empresa Laticínio X, em seu demonstrativo de resultado do exercício com base no lucro real apresentou no ano de 2016 lucro de R\$ 382.385,14 reais.

4.3.3 Comparativo Fiscal Anual

Depois de realizados todos os cálculos nos três regimes de tributação, abaixo segue comparativo tributário anual da empresa Laticínio X:

Tabela 16 – Comparativo Fiscal Anual da Empresa Laticínio X (R\$)

TRIBUTOS	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
SIMPLES NACIONAL	187.159,81	-	-
IRPJ	-	24.028,73	111.751,95
CSLL	-	21.440,23	48.870,70
PIS	-	-	(5.679,20)
COFINS	-	-	(26.117,26)
INSS	-	26.068,23	26.068,23
ICMS	-	64.703,11	64.703,11
TOTAL ANO	187.159,81	136.240,30	219.597,51
% SOBRE FAT.	9,59%	6,98%	11,26%

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

A tabela 16 demonstra o resumo de todos os cálculos realizados neste estudo. A Empresa Laticínio X recolheu de tributos durante todo o ano de 2016 o montante de R\$ 187.159,81 reais. Caso a mesma optasse pelo regime tributário Lucro Presumido haveria recolhido no mesmo período o valor de R\$ 136.240,30 reais. E se tivesse optado pelo regime tributário Lucro Real haveria recolhido o montante de R\$ 219.597,51 reais em relação ao mesmo período.

4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Considerando os resultados obtidos do ano de 2016 da empresa Laticínio X, constatou-se que o regime tributário menos oneroso é o Lucro Presumido, onde gerou uma economia tributária de R\$ 50.919,51 reais no ano em relação regime tributário Simples Nacional (regime este que a empresa é optante no ano de 2016).

Quando comparamos o Lucro Real com o Lucro Presumido, há uma diferença significativa de R\$ 83.357,21 reais, principalmente, devido ao resultado apurado antes do IRPJ e CSLL, com base dos dados obtidos, não seria viável optar pelo Lucro Real, devido à obrigação a recolher o IRPJ e a CSLL serem bem elevados em comparativo ao Lucro Presumido.

Vale ressaltar que na opção pelo Lucro Real ou Lucro Presumido, há obrigações acessórias no âmbito estadual e federal que para empresas optantes pelo Simples Nacional não há essas exigências. Podemos citar a obrigatoriedade de envio das declarações com a DCTF, SPED Fiscal, SPED Contribuições, SPED Contábil, entre outras.

Além disso, a empresa deverá adotar controles para que a contabilidade possa ter confiabilidade nos números e apurar os tributos de forma coerente, visto que, as receitas financeiras são base para cálculo do IRPJ e CSLL do período, seja mensal ou trimestral.

Ao optar pelo Lucro Presumido, além da redução dos tributos em comparação ao regime atual (Simples Nacional), demandará de um profissional responsável, visando proporcionar um maior controle e coerência das informações para as apurações realizadas trimestralmente. Contudo, a diferença apresentada em reais, em relação à opção do Simples Nacional *versus* o Lucro Presumido, será compensatória, se comparado às obrigações acessórias que deverão ser apresentadas entre um regime e/ou outro.

Outra questão a ser mencionada, é que nos dados expostos não foram ponderados os créditos de imobilizado e depreciação, quando esses créditos forem estimados, haverá uma redução em relação aos valores tributários nos regimes tributários do Lucro Real e do Lucro Presumido.

Em 2016 a empresa Laticínio X encontrava-se no regime tributário simples nacional, conforme comparativo demonstrado acima, onde diagnosticou-se não ser o regime tributário menos oneroso para a empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Devido a alta carga tributária brasileira as empresas prospectam por meio de um planejamento tributário a redução de forma lícita dos tributos, visando a competitividade e sua perpetuidade no mercado brasileiro.

O planejamento tributário é uma ferramenta de suma importância para as empresas, pois como visto neste estudo, há variações tributárias entre um regime tributário e outro.

É relevante ressaltar que não existe um padrão para a aplicação do planejamento tributário nas organizações, devido cada empresa possuir suas particularidades e, portanto, o profissional que executará o planejamento tributário deverá conhecer a legislação vigente de modo a realizar de forma coerente, bem como demonstrar a opção mais viável aos diretores e/ou gestores da empresa.

Desta forma, o presente estudo teve por objetivo a apresentação das modalidades, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, evidenciando a totalização dos tributos em cada regime, considerando os créditos presumidos no âmbito estadual (ICMS) e federal (PIS e COFINS).

Sendo assim, o presente trabalho consiste em responder a seguinte questão: *Qual o regime tributário menos oneroso em um Laticínio considerando os créditos presumidos no âmbito federal e no âmbito estadual?* E por meio das análises realizadas, conclui-se que o regime tributário menos oneroso na empresa em estudo é o Lucro Presumido, onde a redução do ônus tributário é de R\$ 50.919,51 reais.

O objetivo geral foi alcançado, pois a partir dos dados obtidos pode-se fazer o comparativo entre os regimes de tributação do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, verificando qual o regime tributário menos oneroso para a empresa Laticínio X e conseguindo, assim, responder à questão problema deste trabalho.

Os objetivos específicos almejados também foram alcançados no transcorrer deste estudo, pois os relatórios de entrada e saída do período de doze meses da empresa Laticínio X foram analisados e interpretados e com isso foi possível verificar todas as compras e vendas realizadas no período, bem como, os tributos incidentes sobre as mesmas.

Como sugestão de melhoramento para a empresa, conforme os dados obtidos na pesquisa, a acadêmica pesquisadora apresenta as seguintes propostas:

- Mudança de regime tributário do Simples Nacional para a opção do Lucro presumido, assim seus gastos tributários seriam reduzidos, e como consequência, a viabilização de novos investimentos tornando-a mais competitiva no mercado.
- Sugere-se também, que a empresa elabore o planejamento tributário para períodos futuros, seja mantendo-se os números ou prospectando aumento nas receitas e com isso permanecer no regime menos oneroso.

Como sugestão para um estudo futuro, é interessante avaliar a alteração na legislação Estadual com base no Decreto nº 1.019 de 21 de dezembro de 2016, que altera o artigo 23º do Anexo 2 do RICMS/SC, onde menciona que a partir de abril de 2017, as empresas que apropriam os créditos citados no Anexo 2, artigo nº 15 inciso XXVIII e XXIX do RICMS/SC, devem realizar apuração do ICMS de forma separada, ou seja, os créditos presumidos apropriados no inciso XXVIII e XXIX serão utilizados apenas para compensar os valores de ICMS sobre os débitos das saídas relacionadas aos produtos que contemplam esse crédito presumido, realizando assim, duas apurações de ICMS de forma separada. Uma apuração relacionada aos créditos presumidos e outra apuração sobre os demais créditos das entradas sobre os demais débitos das saídas de produtos não relacionados nos incisos XXVIII e XXIX.

E também, para sugestão de um estudo futuro, é relevante aplicar a alteração da Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016, onde altera o modo do cálculo do regime tributário do simples nacional, verificando assim, se a opção pelo regime tributário do Simples Nacional continua sendo ainda, menos viável que o Lucro Presumido.

Enfim, este estudo foi de suma importância para a acadêmica pesquisadora, pois proporcionou o desenvolvimento de atividades relevantes e possibilitou o crescimento do seu conhecimento em relação à pesquisa, comprovando que o trabalho em questão obteve um resultado positivo.

REFERÊNCIAS

ALVES, V.. **Planejamento Tributário (Elisão Fiscal)**. 2014. Disponível em: <<http://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal>>. Acesso em 30 ago. 2016.

ANDRADE FILHO, E. O.. **Imposto de renda das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

AMARAL, G. L.. **A Aplicação da Norma Geral Antielisão no Brasil**. Curitiba (PR): Juruá, 2002.

AMARO, L.. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed São Paulo: Saraiva, 2013. 541 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed São Paulo: Malheiros, 2000. 209 p.

BISOLO, T.; BAGGIO, D. K. Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria. **Revista de Administração IMED**, v. 2, n. 3, p. 195–206, 2012.

BOTELHO, P. de A. M. D.. **Sonegação fiscal e identidade constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 123 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 13 out. 2016.

_____. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 03 mai. 2017.

_____. **Decreto nº 8.426**, de abril de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm>. Acesso em: 03 jun. 2017.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 abr. 2017.

_____. **Lei nº 7.689**, de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm>. Acesso em: 06 de jun. 2017.

_____. **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 06 jun. 2017.

_____. **Lei nº 9.249**, de 25 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 01 mai. 2017.

_____. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 01 mai. 2017.

_____. **Lei nº 10.297**, de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm>. Acesso em: 14 mai. 2017.

_____. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 14 mai. 2017.

_____. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 14 mai. 2017.

_____. **Lei nº 11.933**, de 28 de abril de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/L11933.htm>. Acesso em: 14 mai. 2017.

_____. **Lei nº 13.137**, de 19 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13137.htm>. Acesso em: 08 out. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 7**, de 7 de setembro de 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 25 mai. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 06 de jun. 2017

_____. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 25 mai. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 155**, de 27 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 06 jun. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 139**, de 10 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp139.htm>. Acesso em: 25 mai. 2017.

BROGINI, G. **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior**. Curitiba: Ibpex, 2008. 220 p.

CASTRO, F. A. V. de, Et al. **Gestão e Planejamento de Tributos**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

CARLIN, E. L. B.. **Auditoria, planejamento e gestão tributária: uma abordagem simples e prática.** Curitiba: Juruá, 2008. 131p.

CHAVES, F. C.. **Planejamento tributário na prática: Gestão Tributária Aplicada.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, L. C.. **Contabilidade tributária.** 15. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2015. 384 p.

FABRETTI, L. C.; FABRETTI, D. R.. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2014. 178 p.

FULGENCIO, P. C.. **Glossário Vade Mecum: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente: 14.000 termos e definições.** Rio de Janeiro: Mauad, 2007. 627 p.

GIBBS, G. R.. **Análise de Dados Qualitativos.** Porto Alegre: ARTMED Editora S.A., 2008.

GIL, A. C.. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3.ed São Paulo: Ed. Atlas, 1996. 159 p.

HARADA, K.. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** Curitiba: Juruá, 2006. 384p.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Carga Tributária Bruta.** 2011. Disponível em: < <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

IBPT - Instituto brasileiro de planejamento e tributação. **Evolução da Carga Tributária Brasileira.** 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2016.

JOBIM, Geraldo. **Legislação tributária e negociação imobiliária.** Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2008. 120 p.

LODI, Instituto Euvaldo. Núcleo Central. **Sistema de gestão financeira, fiscal e trabalhista.** Brasília: IEL/NC, 2013. 458 p. Disponível em: < <https://books.google.com.br/books?id=7V1QCgAAQBAJ&pg=RA3-PA6&dq=taxas+tributos&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwIolbeM7aHUAhVQI5AKHdTMADs4ChDoAQg2MAQ#v=onepage&q=ICMS&f=false>>. Acesso em: 03 jun. 2017

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 6. ed São Paulo: Atlas, 2006. 289 p.

MARINS, P. C. G.. **Através da rótula:** sociedade e arquitetura no Brasil, séculos XVII a XX. São Paulo: Humanitas, 2001.

OLIVEIRA, L. M. de, Et al. **Manual de Contabilidade Tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Manual de contabilidade tributária:** textos e testes com as respostas. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 417 p.

_____. **Manual de contabilidade tributária:** textos e testes com as respostas. 14. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2015. 443 p.

OLIVEIRA, S.. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira, 1999. 320 p.

POHLMANN, M. C.. **Contabilidade Tributária.** Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012. 308 p.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil.** 2015.
< <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. **Instrução Normativa SRF Nº 404.** 2004.
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>. Acesso em: 14 de mai. 2017.

_____. **Instrução Normativa SRF Nº 247.** 2002.
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123#480545>>. Acesso em: 07 de jun. 2017.

_____. **Instrução Normativa SRF Nº 1700.** 2017.
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>>. Acesso em: 07 de jun. 2017.

ROSS, S. A., et al. **Administração Financeira.** 10^a ed. Porto Alegre: AMGH Editora Ltda. 2015, 1072 p.

ROSSETTI, J. P. et al. **Finanças Corporativas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 604 p.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B.. **Metodologia de pesquisa.** 3. ed São Paulo: McGraw-Hill, 2006. 583 p.

SANTOS, C.. **Como calcular e recolher PIS/PASEP e COFINS**. 4.ed São Paulo: IOB, 2007. 350 p.

SEHN, S.. **Legislação Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A. 2009, 112 p.

SILVA, J. M.; RODRIGUES, A. I. **LALUR – Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real 2006**. 4. ed. São Paulo, Cenofisco, 2006.

SOUZA, G. S.; SANTOS, A.; DIAS, V. B.. **Metodologia da Pesquisa Científica: a construção do conhecimento e do pensamento científico no processo de aprendizado**. Porto Alegre: Editora Animal, 2013. 163 p.

TADASHI, R.; CAMPOS, V. **Política e Economia**. São Paulo: Editora Melhoramentos Ltda. 2014. 96 p. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=luQ0AwAAQBAJ&pg=PA61&dq=impostos&hl=pt-BR&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=impostos&f=false>. Acesso em: 03 jun. 2017.

VALADÃO, A. R. A. **Direito Tributário**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009. 116 p.

VERGARA, S. C.. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 94 p.

APÉNDICE(S)

APÊNDICE A – PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL INDÚSTRIA

Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPi
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Anexo II - Lei Complementar nº 139, de 10 de Novembro de 2011

**APÊNDICE B - TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - X
(LEITE IN NATURA)**

MÊS	COMPRAS DE LEITE IN NATURA	% FAT. S/ SAÍDA DOS DEMAIS PRODUTOS	BASE DE CALCULO P/ O CRÉDITO PRESUMIDO	% DE CRÉDITO	VALOR DO CRÉDITO
Jan	58.963,16	18,16%	10.709,51	4%	428,38
Fev	63.778,92	8,41%	5.363,81	4%	214,55
Mar	68.358,44	4,69%	3.206,01	4%	128,24
Abr	66.596,38	6,87%	4.575,17	4%	183,01
Mai	66.300,70	6,48%	4.296,29	4%	171,85
Jun	66.525,27	6,26%	4.164,48	4%	166,58
Jul	77.643,52	5,43%	4.216,04	4%	168,64
Ago	92.031,91	5,38%	4.951,32	4%	198,05
Set	92.347,92	11,23%	10.370,67	4%	414,83
Out	80.936,98	11,73%	9.493,91	4%	379,76
Nov	84.985,35	3,62%	3.076,47	4%	123,06
Dez	89.988,10	5,65%	5.084,33	4%	203,34
TOTAL	908.456,65		69.508,00		2.780,29

Fonte Elaborado pela Autora (2017).

**APÊNDICE C - TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - XIV
(QUEIJO PRATO E MOZZARELA)**

MÊS	SAÍDAS QUEIJO PRATO E MOZZARELA	VALOR DO ICMS DESTACADO NA SAIDA	% DE CRÉDITO	VALOR DO CRÉDITO
Jan	121.586,89	8.511,04	40,00%	3.404,42
Fev	113.123,98	7.918,68	40,00%	3.167,47
Mar	156.535,91	10.957,57	40,00%	4.383,03
Abr	103.709,54	7.259,84	40,00%	2.903,94
Mai	116.075,30	8.125,35	40,00%	3.250,14
Jun	146.056,17	10.224,00	40,00%	4.089,60
Jul	166.868,39	11.680,79	40,00%	4.672,32
Ago	207.891,73	14552,37	40,00%	5.820,95
Set	213.526,87	14.946,90	40,00%	5.978,76
Out	149.762,65	10.483,41	40,00%	4.193,36
Nov	149.928,99	10.495,13	40,00%	4.198,05
Dez	154.096,50	10.786,78	40,00%	4.314,71
TOTAL	1.799.162,92	125.941,86		50.376,74

Fonte Elaborado pela Autora (2017).

APÊNDICE D - TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - XXIX (PRODUTOS DERIVADOS DO LEITE 5%)

MÊS	SAÍDA DEMAIS PRODUTOS DERIVADOS DO LEITE	BASE DE CALCULO	% DE CRÉDITO	VALOR DO CRÉDITO
Jan	21.374,32	21.374,32	5,00%	1.068,72
Fev	8.766,95	8.766,95	5,00%	438,35
Mar	7.694,64	7.694,64	5,00%	384,73
Abr	7.654,74	7.654,74	5,00%	382,74
Mai	8.040,83	8.040,83	5,00%	402,04
Jun	9.757,68	9.757,68	5,00%	487,88
Jul	9.572,25	9.572,25	5,00%	478,61
Ago	11.252,20	11.252,20	5,00%	562,61
Set	24.976,13	24.976,13	5,00%	1.248,81
Out	18.361,10	18.361,10	5,00%	918,06
Nov	5.624,19	5.624,19	5,00%	281,21
Dez	9.221,80	9.221,80	5,00%	461,09
TOTAL	142.296,83	142.296,83		7.114,84

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

APÊNDICE E - TABELA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS - ANEXO 2 ART. 15 - XXIX (PRODUTOS DERIVADOS DO LEITE 10%)

MÊS	SAÍDA DEMAIS PROD. DERIVADOS DO LEITE	BASE DE CALCULO	% DE CRÉDITO	VALOR DO CRÉDITO
Jan	5.611,00	5.611,00	10,00%	561,10
Fev	1.617,96	1.617,96	10,00%	161,80
Mar	0,00	0,00	10,00%	0,00
Abr	0,00	0,00	10,00%	0,00
Mai	0,00	0,00	10,00%	0,00
Jun	0,00	0,00	10,00%	0,00
Jul	0,00	0,00	10,00%	0,00
Ago	576,00	576,00	10,00%	57,60
Set	2.028,52	2.028,52	10,00%	202,85
Out	1.566,36	1.566,36	10,00%	156,65
Nov	0,00	0,00	10,00%	0,00
Dez	0,00	0,00	10,00%	0,00
TOTAL	11.399,84	11.399,84		1.139,99

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

APÊNDICE F - TABELA CRÉDITO PRESUMIDO PIS E COFINS- LEITE IN NATURA - PRODUTOR RURAL

MÊS	COMPRAS DE LEITE IN NATURA	BASE DE CALCULO	CREDITO PIS (0,33%)	CRÉDITO COFINS (1,52%)
Jan	58.963,16	58.963,16	194,58	896,24
Fev	63.778,92	63.778,92	210,47	969,44
Mar	68.358,44	68.358,44	225,58	1.039,05
Abr	66.596,38	66.596,38	219,77	1.012,26
Mai	66.300,70	66.300,70	218,79	1.007,77
Jun	66.525,27	66.525,27	219,53	1.011,18
Jul	77.643,52	72.829,51	240,34	1.107,01
Ago	92.031,91	87.383,52	288,37	1.328,23
Set	92.347,92	86.920,09	286,84	1.321,19
Out	80.936,98	75.857,25	250,33	1.153,03
Nov	84.985,35	80.463,22	265,53	1.223,04
Dez	89.988,10	84.834,89	279,96	1.289,49
TOTAL	908.456,65	878.811,35	2.900,08	13.357,93

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

APÊNDICE G - TABELA DE ESTORNO DAS ENTRADAS PROPORCIONAL DEVIDO APROPRIAÇÃO DOS CRÉD. PRES. ANEXO 2 ART. 15 XXIX

MÊS	BASE DE CALCULO PARA ESTORNO	% SOBRE SAÍDA DOS DEMAIS PRODUTOS	VALOR DO ESTORNO
Jan	1.936,95	18,16%	351,81
Fev	2.538,35	8,41%	213,48
Mar	987,47	4,69%	46,31
Abr	1.475,86	6,87%	101,39
Mai	1.570,91	6,48%	101,79
Jun	1.823,70	6,26%	114,16
Jul	341,01	5,43%	18,52
Ago	2.379,02	5,38%	127,99
Set	1.745,52	11,23%	196,02
Out	908,68	11,73%	106,59
Nov	1.393,47	3,62%	50,44
Dez	2.568,42	5,65%	145,12
TOTAL	19.669,35		1.573,62

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

APÊNDICE H – LISTA NCM'S DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA LATICÍNIO X

NCM	DESCRIÇÃO
0405.10.00	Manteiga com sal
0405.10.00	Manteiga sem sal
0406.90.20	Queijo de coalho
0406.10.90	Queijo minas frescal light
0406.90.30	Queijo prato lanche fatiado
0406.90.20	Queijo tipo caccio cavallo (bolinha/fracionado)
0406.10.10	Queijo tipo mussarela
0406.10.10	Queijo tipo mussarela fatiado
0406.90.20	Queijo tipo provolone fresco (pequeno)
0406.10.90	Ricota fresca
0406.10.90	Ricota fresca fracionada

Fonte Elaborado pela Autora (2017).