

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: COMPARAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÕES EM UMA EMPRESA DO SETOR METAL MECÂNICA

BUSATTO, Eduardo Rachelli

Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC
eduardo@lovatto.com.br

SCHUH, Clari

Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC
clarischuh@uol.com.br

RIBEIRO, Silvio Paulo

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul- UFMS
spribeiro@bol.com.br

SOUSA, Marco Aurélio Batista de

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
mcbsousa@bol.com.br

CARRARO, Nilton Cesar

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
nilton.cesar@ufms.br

RESUMO

O estudo objetivou verificar a forma de tributação menos onerosa para uma indústria do ramo metal mecânica, utilizando para esta finalidade dados de 2015, para projeções de resultados de 2017. Trata-se de um estudo de caso com abordagem qualitativa. Após estudo bibliográfico sobre os regimes tributários Lucro Real, Lucro Presumido, aplicou-se as duas formas de tributação utilizando-se documentos fornecidos pela empresa. Os resultados apresentam para 2015 o Lucro Presumido, o regime tributário menos oneroso, porém na projeção para 2017, será o Lucro Real. Conclui-se que a tributação menos

onerosa é o Lucro Real. A empresa precisa aproximar-se mais do profissional contábil para que assim possa de forma conjunta trabalhar para que a contabilidade realmente seja uma ferramenta de gestão. Também, a empresa precisa refazer este planejamento a cada exercício para verificar se a tributação menos onerosa continua sendo a mesma.

PALAVRAS CHAVE: Planejamento Tributário; Lucro Presumido; Lucro Real.

INTRODUÇÃO

A contabilidade surgiu com as primeiras civilizações que observaram a necessidade de inventariar seu patrimônio, representado inicialmente por rebanhos e alguns bens. Com o passar dos tempos, este método foi se aperfeiçoando e se tornou uma das mais importantes ferramentas utilizadas no dia a dia das organizações, sobretudo as empresariais.

Com uma elevada carga tributária, uma legislação complexa e constantes alterações fiscal e societária, a busca por métodos mais econômicos e eficazes se tornou cada vez mais importante no gerenciamento das empresas no Brasil. Neste cenário, cita-se o planejamento tributário como uma das ações que as empresas precisam observar quando da escolha de seu regime tributário.

Deste modo, nesse trabalho optou-se em direcionar o estudo da Contabilidade Tributária, limitado a tributos federais, buscando evidenciar qual é a melhor forma de tributação para uma indústria do ramo metal mecânica, utilizando para esta finalidade dados de 2015, base para projeções de resultados de 2017.

2. REGIMES TRIBUTÁRIOS

a) Lucro real

No Lucro Real, a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) se dá mediante a apuração contábil dos resultados, com os ajustes determinados pela legislação fiscal. Esta forma de tributação pode ser dividida em: Lucro Real trimestral, Lucro Real anual (RIBEIRO, 2014).

O Decreto nº 3000, de 26 de março de 99, no artigo 246, artigo 1º,

Lei nº 9.718/98, artigo 14 (com redação dada pela Lei nº 12.814/13), Lei nº 9.964/00 artigo 4º, e Instrução normativa SRF¹ 25/99 e 16/01, evidenciam que as pessoas jurídicas que estão obrigadas à apuração do Lucro real são aquelas que:

I – Cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, seja superior a R\$ 78.000.000,00, ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses;

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

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

IV – Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam 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 artigo 2 da lei 9.430/96;

VI – Que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e 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.

Qualquer pessoa jurídica, ainda que não enquadrada nas situações de obrigatoriedade do lucro real, também poderá optar por esta forma de tributação.

Segundo Ribeiro (2014), a apuração do Lucro Real Trimestral é realizada por trimestres com o levantamento de balanços e balancetes encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário, resultando no líquido trimestral apurado. A partir daí é calculado o IRPJ e CSLL. Os cálculos de Programa de Integração Social (PIS) Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), continuam sendo mensais, com alíquotas a serem observadas na Constituição

¹ Secretaria da Receita Federal

Federal de 1988. Pohlmann (2012) destaca que estes resultados, necessitam de apuração por meio das demonstrações contábeis observando a legislação fiscal e comercial ajustado pelas adições e exclusões, e ainda, compensações autorizadas pelo fisco.

Após ser contabilizado o Lucro do exercício, aplicam-se as alíquotas da CSLL e do IRPJ, para geração do imposto sobre lucro e, conseqüentemente, o Lucro Líquido do trimestre. De acordo com Fabretti (2014), o Imposto de Renda trimestral será calculado com base na aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro líquido real contabilizado e de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 no trimestre. Poderá ser deduzido do IRPJ a pagar os incentivos fiscais, Imposto de Renda pago ou retido na fonte e saldo de imposto pago a maior, se for o caso. Utiliza a mesma base de cálculo da apuração do IRPJ, utilizando a alíquota base de 9%, sobre o Lucro Real.

O contribuinte tem a opção de pagar o IRPJ e a CSLL em uma quota única no mês subsequente ao trimestre apurado ou dividir em três quotas mensais, com juros corrigidos pela taxa Selic. Conforme Ribeiro (2014), no Lucro Real Anual a entidade deverá realizar mensalmente a apuração e recolhimento dos tributos por estimativa, o IRPJ e a CSLL pagos mensalmente, sendo considerados como antecipação dos correspondentes valores apurados no balanço anual. Se houver saldo ele será pago, compensado ou restituído na forma da legislação vigente.

Pohlmann (2012) demonstra que as bases utilizadas para cálculo do IRPJ e da CSLL são parecidas com as bases do Lucro presumido, já que será calculado sobre as receitas mensais. Complementar a isso, Ribeiro (2014), evidencia que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. A opção exercida para o recolhimento do IRPJ deve ser a mesma para a CSLL. As alíquotas aplicadas nesta tributação continuam as mesmas, aplicáveis sobre o Lucro Real do mês.

b) Lucro presumido

As pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real podem utilizar a tributação com base no lucro presumido, que é uma forma simplificada de determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para cálculo destas contribuições no Lucro Presumido à apuração deverá ser realizada trimestralmente, nos dias de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31

de dezembro. O PIS e a COFINS são apurados mensalmente (FABRETTI, 2014).

Podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que, não estando obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, tenham auferido, no ano-calendário anterior, receita total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00, multiplicado pelo número de meses do período (LEFISC, 2018).

Este método de apuração tem como base as receitas auferidas, porém para cálculo do IRPJ aplica-se um percentual para chegar na base de cálculo do Lucro Presumido, este percentual varia conforme a e a fonte de informação (POHLMANN, 2012).

c) Lucro arbitrado

O Lucro Arbitrado é utilizado pelo fisco quando não há absoluta confiança na escrituração da empresa, sendo que ele próprio fica responsável pela determinação da base do IRPJ e da CSLL. Segundo Fabretti (2014) isto pode ocorrer quando:

- A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;
- O contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira;
- O contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;
- O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;
- O contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;
- O contribuinte não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

Para apuração desta forma de tributação opta-se, de acordo com Ribeiro (2014), entre os seguintes conceitos:

- Receita Conhecida – O lucro arbitrado será determinado pela aplicação de percentuais de presunção de lucro, acrescido de 20% para base do

IRPJ. Para cálculo da CSLL não será acrescido 20%, mantendo então os percentuais de 12% e 32% do Lucro Presumido.

- Receita Desconhecida – Caso não seja possível a fiscalização apurar por meio dos documentos da empresa a receita bruta, aplica-se um dos seguintes índices: 1,5 do lucro real relativo ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração; 0,04 da soma dos valores do Ativo Circulante, Realizável em Longo prazo e Premente; 0,07 do valor do capital, inclusive sua CMB, contabilizada como reserva de capital; 0,05 do PL constante no último balanço; 0,4 das compras de mercadorias do último mês; 0,4 da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matéria-prima. 0,8 da soma dos valores devidos no mês aos empregados; 0,9 do valor do aluguel mensal devido.
- Omissão de Receita – Caso o fisco constatar que houve omissão de receita por parte da pessoa jurídica, ou seja, sonegação, 50% do valor declarado será considerado lucro e integralmente tributado.

Para cálculo do IRPJ e CSLL, será aplicada a alíquota de 15% mais adicional de 10% para o IRPJ; e 9% para a CSLL.

d) Simples nacional

Instituído pela lei complementar nº 123 de 2006 e regulamentado pelo decreto nº 6038 de 7 de fevereiro de 2007, o Simples Nacional é um regime tributário aplicável às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) (BRASIL, 2006). São consideradas Microempresas, a partir de janeiro de 2012, as entidades que possuírem receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e Empresas de Pequeno Porte as entidades com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (BRASIL, 2017). Este regime tributário exige o pagamento mensal de apenas um único documento de arrecadação, que compreende os seguintes impostos: IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); CSLL; COFINS; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (FABRETTI, 2014).

Os percentuais de cada tributo incluso no Simples Nacional variam conforme a atividade da empresa e seu faturamento. Para enquadramento no Simples Nacional a entidade deverá estar no início de suas atividades, ou para empresas de desejarem mudar seu regime tributário a opção deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, desde que atenda os

critérios necessários para deste Regime (BRASIL, 2017).

Esta forma de tributação possui algumas reduções na base de cálculo e consequentemente no valor do imposto a ser recolhido, vendas de produtos com Substituição Tributária (ST) devem-se descontar a parcela referente ao ICMS incluída na alíquota geral do Simples Nacional (BRASIL, 2017).

A Lei 13.036 de 19 de setembro de 2008, modificada pela Lei complementar nº 14.042 de 06.07.2012, traz benefícios para as empresas estabelecidas no RS quanto ao pagamento do Simples Nacional, entre estes benefícios está a isenção da parcela de ICMS para as empresas com faturamento igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (Microempresas) (RIO GRANDE DO SUL, 2012). Para as empresas de pequeno porte estas leis trazem uma redução na base de cálculo dos produtos incidentes do ICMS, conforme seu faturamento anual descrito na tabela do simples nacional (BRASIL, 2017).

O Simples Nacional tem seu cálculo auxiliado por tabelas disponibilizadas pela Receita Federal, as alíquotas variam de acordo com o tipo de faturamento, receita bruta anual e atividade realizada pela entidade (BRASIL, 2017).

2.1 Planejamento contábil e tributário

Para um melhor funcionamento das entidades, o contador deve possuir conhecimentos dos fatos e das leis que o permitem adiantar-se aos acontecimentos, antes mesmos que eles acontecerem. Para isto pode-se utilizar dos planejamentos contábil e tributário.

Para fornecer segurança em tais informações, o planejamento contábil necessita de ferramentas, adequadas a necessidades da empresa e acessíveis de acordo com seu poder financeiro.

A relação de custo/benefício deve ser observada e avaliada, pois requer um custo elevado um bom planejamento tributário, variando os resultados de empresa para empresa, que de acordo com Oliveira *et al.* (2013), é uma maneira de redução da carga tributária, dentro da legislação, o que demanda alto grau técnico de conhecimento e cautela do gestor nas determinações estratégicas das empresas. Para Ribeiro (2014, p. 4) um adequado planejamento em uma instituição:

Ajuda a administração a conhecer o montante de recursos financeiros que necessita; Possibilita a redução de custos com o cumprimento de uma carga tributária compatível com seu negócio; Evita o acréscimo de despesas pagando seus compromissos em dia; Possibilita o aproveitamento de

benefícios oferecidos pelo fisco por meio de isenções; Reduz a carga tributária da organização pela prática da elisão fiscal; Permite o monitoramento dos compromissos com o fisco, evitando dissabores.

O objeto do planejamento tributário é uma Elisão fiscal, sendo uma redução da carga tributária dentro da legalidade, quando muito bem observado a lei, porém pode causar uma Evasão Fiscal, o que se trata de um descumprimento da legislação vigente.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se inicialmente como exploratória, por buscar informações a respeito da temática investigada mediante o levantamento bibliográfico e posteriormente como descritiva por expor e caracterizar a empresa objetivo de observação (BRASILEIRO, 2013).

Paralelamente a essas iniciativas, também se utilizou da abordagem qualitativa por não utilizar-se de instrumentos estatísticos para analisar o problema e por buscar contextualizar a empresa objetivo de investigação bem como as características inerentes aos seus aspectos tributários (RICHARDSON, 1999).

Para a realização deste estudo foi solicitado pessoalmente aos proprietários da empresa α , objeto do estudo, e também ao escritório contábil, a relação do faturamento dos dois últimos exercícios, balanço patrimonial, demonstrativo do resultado e relatórios de apuração dos impostos. Esta documentação foi retirada na empresa após quinze dias, momento em que foi realizada uma entrevista semiestruturada com os proprietários sobre planejamento e perspectivas de mercado da empresa para o ano de 2017. Essas informações foram fundamentais para a realização das projeções.

a) Empresa α

A empresa objeto do estudo é uma Metalúrgica localizada na região Centro-Serra do Rio Grande do Sul, tendo como atividade principal a fabricação de máquinas e equipamentos para a agricultura e pecuária, peças e acessórios, exceto para irrigação. Atualmente esta empresa conta com a colaboração de 42 funcionários, e é tributada pelo Lucro Presumido.

b) Abrangência dos cálculos efetuados

Os cálculos e análises foram realizados apenas em âmbito federal, onde se encontra PIS, COFINS, CSLL e IRPJ. Para se calcular os valores a

se recolher relativos ao PIS e COFINS, baseando-se no sistema cumulativo, aplicou sobre a receita auferida em cada competência do ano de 2015, as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. E para o sistema não cumulativo, foram apurados os créditos permitidos nas entradas e débitos na saída, mediante as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

A empresa atualmente é optante pelo Lucro Presumido, onde se encontra com os dados de 2015 atualizados. Porém há dúvidas quando a opção pelo Lucro Real, sendo assim este projeto tem como objetivo o entendimento, análise e cálculo do Lucro Real anual e trimestral a fim de comparar com o regime hoje optado.

c) Bases de cálculo

No sistema do Lucro Real anual ou trimestral, a CSLL ou o IRPJ são apurados com base no lucro bruto antes da provisão para IRPJ, já considerando as adições, exclusões e as compensações de prejuízo de exercícios anteriores, resultando na base de cálculo.

Para a apuração com base no lucro real anual, utiliza-se a alíquota de 15% sobre o lucro para o IRPJ, mas se o lucro exceder R\$ 20.000,00 no mês ou R\$ 240.000,00 no ano terá um adicional de 10%, e na CSLL a alíquota é 9% sobre o lucro contábil ajustado. Se a empresa optar pela apuração trimestral, as alíquotas serão as mesmas, sendo que a alíquota do IRPJ adicional de 10% será apurada no valor que exceder os R\$ 60.000,00.

Para realizar a apuração dos regimes de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, levantou-se o faturamento dos últimos doze meses da empresa, que serão a base para os cálculos dos tributos, levando-se em consideração os faturamentos de 2015 e 2016, sendo que este último ainda encontra-se em andamento e terá seus últimos 3 meses (Outubro, Novembro e Dezembro) previstos pela empresa, podendo então sofrer alguma alteração.

Aplicou-se sobre o total das vendas tributadas a alíquota de 0,65%, encontrando-se assim os valores devidos de PIS no ano de 2015 de R\$ 33.016,56. Da mesma forma que no cálculo do PIS, foram aplicadas sobre as receitas tributadas a alíquota de 3% para a obtenção dos valores devidos de COFINS, o que resultou em um valor a recolher de R\$ 152.384,10 no ano de 2015.

Após a demonstração dos valores devidos de PIS e COFINS no regime cumulativo foram apurados o IRPJ e a CSLL no Lucro Presumido. Para realização do cálculo do IRPJ deve ser verificado o percentual de presunção do lucro conforme a atividade da empresa. No caso da empresa

estudada a alíquota de presunção do lucro que nos levará a base de cálculo, neste caso é de 8%.

Conforme a legislação, a apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido se dá trimestralmente, deve-se verificar o faturamento do trimestre da empresa, onde sobre este valor será aplicado o percentual de 8% de presunção de lucro, e ao valor encontrado soma-se ainda outras receitas operacionais que farão parte da base de cálculo do imposto. Após, aplica-se a alíquota de 15% de IRPJ sobre a base encontrada.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Caso a base de cálculo do lucro presumido seja superior a R\$ 60.000,00 no trimestre, o valor que exceder a este limite terá um adicional de IRPJ de 10% sobre o excesso. Realizada a apuração dos faturamentos da empresa e verificadas as demais receitas segundo balancete, pode-se apurar os valores devidos de IRPJ nos quatro trimestres do ano de 2015, conforme apresentada o **Quadro 1**.

Quadro 1 - Apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido no ano de 2015

Apuração	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receitas com Vendas	R\$ 276.149,00	R\$ 1.650.962,28	R\$ 1.449.268,13	R\$ 1.703.090,75
Percentual de Presunção	8%	8%	8%	8%
Lucro Presumido	R\$ 22.091,92	R\$ 132.076,98	R\$ 115.941,45	R\$ 136.247,26
Base de cálculo do IRPJ	R\$ 22.091,92	R\$ 132.076,98	R\$ 115.941,45	R\$ 136.247,26
Alíquota de 15%	R\$ 3.313,79	R\$ 19.811,55	R\$ 17.391,22	R\$ 20.437,09
Adicional de IRPJ 10%	R\$ 0,00	R\$ 7.207,70	R\$ 5.594,15	R\$ 7.624,73
IRPJ a recolher	R\$ 3.313,79	R\$ 27.019,25	R\$ 22.985,36	R\$ 28.061,82

Sobre o valor encontrado, aplicou-se o percentual de presunção de 8% que resultou no lucro presumido sobre as vendas.

Depois de aplicada a alíquota de presunção, aplica-se a alíquota do IRPJ de 15%, também se calcula o adicional, quando a base do IRPJ for maior que R\$ 60.000,00 no trimestre, calcula-se 10% do que exceder este

valor, formando assim o imposto a pagar. Conforme o quadro 1 apenas o primeiro trimestre de 2015 o Lucro Real não excedeu a R\$ 60.000,00, portanto não teve incidência de 10% do adicional.

Na apuração da CSLL pelo Lucro Presumido, assim como na apuração do IRPJ, deve-se verificar qual o ramo de atividade da empresa, para assim verificar o percentual de presunção de lucro que deve ser utilizado para realizar a apuração deste tributo.

No ramo de atuação da empresa, aplica-se uma alíquota de presunção de 12% sobre o total das receitas. A base de cálculo para a CSLL é o total do faturamento, diminuindo a devolução de vendas e acrescido receita com alugueis ou receitas financeiras caso houver, a empresa estudada não possui nenhum destes acréscimos. Após este processo chega-se na base de cálculo onde se aplica a alíquota de 9%.

Após verificação dessas informações no **Quadro 2** o cálculo da CSLL trimestres de 2015.

Quadro 2 - Apuração da CSLL pelo Lucro Presumido no ano de 2015

Apuração	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receitas com Vendas	R\$ 276.149,00	R\$ 1.650.962,28	R\$ 1.449.268,13	R\$ 1.703.090,75
Percentual de Presunção	12%	12%	12%	12%
Lucro Presumido	R\$ 33.137,88	R\$ 198.115,47	R\$ 173.912,18	R\$ 204.370,89
Base de cálculo CSLL	R\$ 33.137,88	R\$ 198.115,47	R\$ 173.912,18	R\$ 204.370,89
Alíquota de 9%	R\$ 2.982,41	R\$ 17.830,39	R\$ 15.652,10	R\$ 18.393,38
CSLL a recolher	R\$ 2.982,41	R\$ 17.830,39	R\$ 15.652,10	R\$ 18.393,38

Sobre o valor do faturamento de cada trimestre aplicou-se o percentual de presunção de 12% que resultou no lucro presumido sobre as vendas.

Sobre as bases de cálculo trimestrais encontradas aplicou-se a alíquota de 9% de CSLL, obtendo-se assim o total da CSLL devida em cada trimestre.

Após demonstração dos cálculos do PIS e COFINS cumulativo, IRPJ e CSLL, apresenta-se um quadro com todos os impostos e contribuições devidas pelo regime de tributação do Lucro Presumido no ano de 2015. Porém como visto a empresa possui crédito de IPI para compensar com seus

impostos federais, onde se deve fazer a compensação dos saldos. Além dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, devem ser somados os valores devidos de ICMS e INSS calculados anteriormente.

A empresa pode utilizar seu crédito de IPI para abater grande parte de seus impostos. A compensação deve ser feita apenas trimestralmente através de PERD COMP, ou seja, os créditos de IPI de janeiro, fevereiro e março devem ser compensados nos impostos de março, eles são: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Nos PIS foram compensados R\$ 13.754,04, no COFINS R\$ 62.078,96, no IRPJ R\$ 18.902,22 e na CSLL R\$ 2.982,41 durante todo ano de 2015, totalizando o valor de R\$ 97.717,63 de IPI compensado.

Como o objetivo do planejamento tributário, a redução do montante pago pela empresa, respeitando sempre a legislação vigente e os princípios contábeis, apresenta-se um comparativo entre os regimes apurados, evidenciando assim qual regime e meio de apuração deveria ser o mais vantajoso com base nos dados de 2015 para a empresa (**Quadro 3**).

Quadro 3 - Comparativo dos Regimes de tributação ano de 2015

2015	Lucro Presumido	Lucro Real Anual	Lucro Real Trimestral
PIS	R\$ 19.262,52	R\$ 15.100,95	R\$ 15.100,95
COFINS	R\$ 90.305,14	R\$ 81.309,05	R\$ 81.309,05
IRPJ	R\$ 62.478,00	R\$ 88.181,30	R\$ 155.856,01
CSLL	R\$ 51.875,87	R\$ 40.385,27	R\$ 62.588,16
ICMS	R\$	R\$	R\$
INSS	R\$ 108.133,96	R\$ 108.133,96	R\$ 108.133,96
TOTAL	R\$ 332.055,49	R\$ 333.110,53	R\$ 422.988,13

Observa-se que o regime de tributação mais adequado para a empresa levando-se em consideração as demonstrações contábeis do ano de 2015 é o Lucro Presumido, que apresentou um total de impostos e contribuições de R\$ 332.055,49 no ano. O Simples nacional como já ressaltado não foi levado em consideração, pois seu limite anual de R\$ 3.600.000,00 é ultrapassado pelo total de faturamento anual da empresa. O Lucro Presumido só se tornou mais vantajoso em relação aos demais devido aos valores apurados de IRPJ.

Analisando também as possíveis mudanças e o crescimento esperado

pela empresa no ano de 2017, foi feita projeção orçamentária para o próximo ano, a fim de verificar se o Lucro Presumido será realmente o melhor regime de tributação para a empresa, considerando assim todas as receitas e despesas, projetando também possível crescimento observando as mudanças no mercado e na região em que o estabelecimento se encontra.

Para que o planejamento tributário apresente uma maior exatidão em seus resultados, não basta apenas verificar os valores devidos utilizando-se de dados que já ocorreram no passado, é necessário projetar com base no histórico da empresa os resultados para o ano seguinte, a fim de verificar qual a opção tributária mais adequada para o ano de 2017.

Primeiramente, foi verificado o faturamento, despesas e projeções de 2016, tendo este como base para a projeção de 2017, acrescido do percentual de crescimento estabelecido pela empresa.

Foi analisado o relatório de vendas do primeiro semestre de 2016 a fim de verificar o crescimento da mesma em relação a 2015, observando-se assim um crescimento médio de 10%. Conversando com o administrador da empresa, projetou-se então que para 2017 o crescimento seria de 15% em relação ao faturamento de 2015. Conforme proprietário da empresa tal aumento se deu pela melhora de mercado.

Utilizando como base as informações dos balancetes do ano de 2015 fornecidos pela empresa, foram feitas projeções de faturamento, compras de mercadoria e despesas de 2017 elaborando-se assim uma nova demonstração do resultado do exercício para o ano de 2017 (**Quadro 4**).

Quadro 4 - Demonstração do Resultado do exercício de 2017

RECEITAS BRUTA	R\$ 5.841.390,68
(-) IMPOSTOS S/ VENDA	R\$ 867.446,52
ICMS	R\$ 327.117,88
PIS	R\$ 96.382,95
COFINS	R\$ 443.945,69
RECEITA LÍQUIDA	R\$ 4.973.944,17
(-) CUSTOS	R\$ 2.442.419,94
Custos dos Produtos Vendidos	R\$ 3.306.227,13
(+) ICMS s/ compras	R\$ 414.440,34
(+) PIS s/ compras	R\$ 60.112,01

RECEITAS BRUTA	R\$ 5.841.390,68
(+) COFINS s/ compras	R\$ 276.879,56
(+) IPI s/compras	R\$ 112.375,27
LUCRO BRUTO	R\$ 2.531.524,23
Despesas de produção	R\$ 995.270,00
Salários	R\$ 351.000,00
FGTS	R\$ 28.080,00
INSS	R\$ 34.190,00
Manutenção de máquinas	R\$ 78.000,00
Outras despesas de produção	R\$ 312.000,00
Depreciações	R\$ 192.000,00
Despesas com Vendas	R\$ 660.000,00
Propaganda e Publicidade	R\$ 60.000,00
Salários/Encargos/Comissões	R\$ 192.000,00
Manutenção de Veículos	R\$ 96.000,00
Combustíveis	R\$ 180.000,00
Outras despesas c/vendas	R\$ 132.000,00
Despesas Administrativas	R\$ 476.981,60
INSS S/FATURAMENTO	R\$ 185.361,60
Salários	R\$ 104.000,00
Pró-labore	R\$ 78.000,00
Outras despesas administrativas	R\$ 109.620,00
Despesas Financeiras	R\$ 175.200,00
Juros/IOF/Despesas	R\$ 175.200,00
RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSLL	R\$ 224.072,63

Após elaboração da projeção da demonstração do resultado do exercício, foram calculados os valores devidos de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. A apuração da CSLL e do IRPJ deve ser realizada mensalmente, assim como indica a legislação, porém para realização deste estudo o cálculo será realizado apenas anualmente, pois, o total anual a ser desembolsado será o mesmo independentemente do método calculado.

Para realizar esta apuração foi considerado o DRE, composto pelas

despesas previstas anteriormente, chegando ao lucro do exercício e assim aplicado a alíquota de 9% da CSLL.

Na apuração pelo sistema do lucro real pelo balanço de suspensão ou redução cabe ressaltar que o valor do resultado contábil antes da CSLL é cumulativo (**Quadro 5**).

Quadro 5 - Apuração da CSLL pelo Lucro Real anual – 2017

APURAÇÃO	2017
Resultado antes do CSLL	R\$ 224.072,63
(+) Adições	R\$ -
(-) Exclusões	R\$ -
Base de cálculo CSLL	R\$ 224.072,63
Alíquota de 9%	R\$ 20.166,54
CSLL a recolher	R\$ 20.166,54

Aplicada a alíquota de 9%, chegou-se ao montante anual de R\$ 20.166,54 de CSLL a recolher. Após foi calculado o IRPJ, assim como a CSLL a base do IRPJ é o lucro do exercício, onde é aplicado a alíquota de 15%. Caso a parcela do lucro real exceda o limite imposto pela legislação de R\$ 240.000,00 anual, o valor excedente terá um adicional de 10% de IRPJ (**Quadro 6**).

Quadro 6 - Apuração do IRPJ pelo Lucro Real anual 2017

APURAÇÃO	2017
Resultado antes do IRPJ	R\$ 203.906,09
(+) Adições	R\$ 20.166,54
CSLL apurada	R\$ 20.166,54
(-) Exclusões	R\$ -
Base de cálculo IRPJ	R\$ 224.072,63
Alíquota de 15%	R\$ 33.610,89
Adicional de IRPJ 10%	R\$ -
Crédito de IPI	R\$ 22.523,41
IRPJ a recolher	R\$ 11.087,48

Para cálculo do IRPJ, deve-se descontar o valor da CSLL do lucro do exercício e acrescentar nas adições como manda a legislação vigente, formando assim a base de cálculo do IRPJ. Sobre a base de cálculo aplicou-se a alíquota de 15%, porém como o lucro ultrapassou o valor de R\$ 240.000,00 no ano de 2017, deve-se calcular sobre o excesso o adicional do IRPJ, ou seja, 10% sobre o valor encontrado acima dos R\$ 240.000,00. Após efetuar a apuração verificou-se que o total do IRPJ a recolher no ano seria de R\$ 33.610,89, porém pode-se creditar o valor restante de IPI de R\$ 22.523,41, assim o valor do IRPJ anual será de R\$ 11.087,48.

Depois de calculados, os valores devidos de IRPJ, CSLL e PIS e COFINS não cumulativo, será apresentado quadro com todos os impostos e contribuições devidos no Lucro Real anual, adicionando-se ainda os valores de INSS e ICMS calculados anteriormente (**Quadro 7**).

Quadro 7 - Impostos e contribuições incidentes sobre o regime de tributação lucro real anual 2017

MÊS	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	ICMS	INSS	TOTAL
Jan.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ 823,74	R\$ 3.794,21	R\$ -	R\$ 10.660,00	R\$ 17.882,46
Fev.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 10.965,28	R\$ 13.569,78
Mar.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 12.192,16	R\$ 14.796,66
Abr.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 12.529,12	R\$ 15.133,62
Mai.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 15.268,00	R\$ 17.872,50
Jun.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ -	R\$ 8.704,29	R\$ -	R\$ 16.276,00	R\$ 27.584,79
Jul.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ 2.021,31	R\$ 9.310,26	R\$ -	R\$ 17.039,20	R\$ 30.975,26
Ago.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ 4.457,19	R\$ 20.530,10	R\$ -	R\$ 19.314,40	R\$ 46.906,19
Set.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 18.551,20	R\$ 21.155,70
Out.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ 2.576,03	R\$ 2.789,76	R\$ -	R\$ 17.744,80	R\$ 25.715,09
Nov.	R\$ 923,96	R\$ 1.680,54	R\$ 10.431,27	R\$ 48.047,05	R\$ -	R\$ 19.156,00	R\$ 80.238,81
Dez.	R\$ 923,92	R\$ 1.680,60	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 15.665,44	R\$ 18.269,96
	R\$ 11.087,48	R\$ 20.166,54	R\$ 20.309,53	R\$ 93.175,66		R\$ 185.361,60	R\$ 330.100,82

Ao calcular todos os impostos devidos, verificou-se que se a empresa optar pelo regime de tributação Lucro Real anual no ano de 2017, o total a desembolsar no ano será de R\$ 330.110,82. A apuração pelo Lucro Real Trimestral não será realizada, pois seu resultado será no mínimo igual à apuração pelo Lucro Real Anual, o que o torna desnecessário nesta projeção.

Assim como na apuração de 2015, esta projeção traz um comparativo no quadro 8 da tributação pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real (**Quadro 8**).

Quadro 8 - Comparativo dos regimes de tributação ano de 2017

2017	Lucro Presumido	Lucro Real Anual
PIS	R\$ 22.151,89	R\$ 20.309,53
COFINS	R\$ 103.850,91	R\$ 93.175,66
IRPJ	R\$ 74.549,71	R\$ 11.087,48
CSLL	R\$ 59.657,25	R\$ 20.166,54
ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00
INSS	R\$ 185.361,60	R\$ 185.361,60
TOTAL	R\$ 445.571,36	R\$ 330.100,82

Como se pode verificar, a projeção para 2017 obteve como regime menos oneroso o Lucro Real Anual, com um montante de R\$ 115.440,54 a recolher menor que o valor apurado pelo Lucro Presumido. Analisando os tributos separadamente nota-se que o IRPJ e a CSLL apurados pelo Lucro Real foi os que obtiveram a maior diferença, isso por motivo do lucro que se daria na empresa se sua contabilidade fosse apurada contemplando todas as operações da empresa utilizando os princípios e normas contábeis.

Em relação ao ICMS nota-se um grande ganho da empresa ao beneficiar-se da redução da base de cálculo em suas vendas, o que torna este um imposto com zero desembolso, independente do regime apurado, seu valor é o mesmo.

Na apuração do INSS em 2015 a empresa optava por apurar sobre seu faturamento, tendo uma alíquota de 1% sobre o mesmo, porém com a nova lei de desoneração da folha esta alíquota passou a 2,5%, tornando a apuração pela folha de pagamentos menos onerosa. No entanto este valor não muda independentemente do regime de apuração, Lucro Presumido ou Real.

Sendo assim, depois de efetuados todos os cálculos e apurações verificou-se que o atual regime de tributação (Lucro Presumido) é o mais oneroso para a empresa, baseado nas projeções para 2017. Além disso com a alta concorrência no setor de atuação, a empresa terá que em um futuro próximo diminuir suas margens, o que interfere diretamente em seu lucro líquido, portanto o planejamento tributário deve continuar sendo realizado em busca de seu objetivo, que é encontrar soluções menos onerosas para as empresas estudadas.

Concluindo-se então que para 2017, dentro das informações recebidas e apuradas, o melhor regime de tributação para a empresa é o Lucro Real Anual.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da alta carga tributária à qual as empresas encontram-se sujeitas, o planejamento tributário torna-se cada vez mais uma ferramenta de gestão, a fim de minimizar os custos. Além de reduzir custos, faz com que a empresa possa se manter mais fortalecida no mercado, trabalhando com preços mais acessíveis para seus clientes.

O estudo objetivou verificar a opção tributária menos onerosa para Empresa α . Para isso, realizou-se um planejamento tributário no âmbito federal, levando em consideração dados de 2015 fornecidos pela empresa para fazer projeções para 2017.

Atualmente, a empresa é optante do Lucro Presumido, porém sempre houve a dúvida entre seus administradores se o regime de apuração pelo Lucro Real não seria mais viável, assim sendo este estudo levou em consideração todos os dados possíveis a fim de demonstrar da maneira mais correta possível qual regime seria menos oneroso para a empresa. Em 2015, apurou-se um montante de R\$ 332.055,49 no Lucro Presumido e um montante de R\$ 333.110,53 no Lucro Real, ou seja, por uma diferença pouca significativa o Lucro Presumido foi menos oneroso em 2015.

No entanto, a concorrência neste ramo de atuação tem aumentado significativamente em relação a 2015, portanto a empresa viu-se obrigada a diminuir as margens de contribuição de seus produtos, o que impacta diretamente em seu resultado, logo tem impacto também na apuração do IRPJ e da CSLL no Lucro Real Anual.

Ao analisar as demonstrações contábeis de 2015, verificou-se distorções em comparação com a realidade. A despesa com depreciações, manutenções de máquinas, energia elétrica, entre outras despesas que alteraram as demonstrações diferentes deste estudo. Porém, como já destacado, este foi realizado pela forma mais real possível, a fim de não haver dúvidas quanto a sua realização. Outro motivo deve-se também a sua filial, que estava ativa em 2015, mas acabou encerrando suas atividades no ano de 2016, sendo assim para um planejamento mais correto, foram retiradas das demonstrações contábeis tudo que envolvia a filial, utilizando apenas dados da matriz.

A fim de desenvolver um planejamento tributário mais preciso, desenvolveu-se uma projeção para o ano de 2017, considerando todas as receitas e despesas da empresa, para que assim se tenha uma visão mais real de qual o melhor regime tributário. Após verificação das vendas do primeiro trimestre de 2016 da empresa, pode-se observar que com a alta dos preços das mercadorias houve um significativo aumento do faturamento, porém

com a alta concorrência neste ramo de atividade, a empresa teve que baixar a margem de lucro, elevando-se o CPV em relação a 2015.

Os resultados assinalam que pelo lucro presumido a empresa desembolsará em 2017 R\$ 445.571,36, já no lucro real anual R\$ 330.110,82. Comparando-se com o total de impostos apurados, no Lucro Real Anual a empresa terá uma economia em torno de 35%, em comparação ao Lucro Presumido.

Como limitação do estudo aponta-se a realização de um estudo de caso, ou seja, não pode-se generalizar para todas as empresas. Para estudos futuros, sugere-se ampliar a amostra com empresas do mesmo segmento.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988**. Altera a Legislação Tributária Federal. Alterado Lei n. 12.814, de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Decreto Nº 3000** de 26 De Março de 99, art 246 a 250, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Lei Nº 9.964**, de 10 de abril de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em abril de 2016.

BRASIL. **Lei complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em:<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/Noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=0aadadc0-53a9-4764-925f-7a1d3f2b7ca4>>. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013**. Altera a Lei nº 12.096 de 24 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm#art7>. Acesso em maio de 2018.

BRASIL. **Resolução CGSN nº 135 de 28 de maio de 2017**. Regulamenta diversas matérias aprovadas pela Lei Complementar nº 155/2016, com vigência para 1º de janeiro de 2018. Disponível em:<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=415ad600-7d43-4e55-971b-55df99e95ef3>>. Acesso em agosto de 2018.

BRASILEIRO, A. M. M. . **Manual de produção de texto acadêmicos e científicos**. São Paulo: Atlas, 2013.

FABRETTI, L. C. . **Contabilidade Tributária**, 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LEFISC. **Manual do Lucro Presumido**. Disponível em:<<http://www.lefisc.com.br/lucro-presumido>>. Acesso em abril de 2018.

OLIVEIRA, L. M. *et al.* . **Manual de Contabilidade Tributária Avançada**. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

RIBEIRO, O. M. . **Introdução a Contabilidade Tributaria**. 2^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RICHARDSON, R. J. . **Pesquisa Social métodos e técnicas**. 3^a ed. São Paulo. Atlas. 1999.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei 14.042 de 06 de julho de 2012**. Introduce modificação na Lei nº 13.036, de 19 de setembro de 2008, que institui benefícios aplicáveis às empresas estabelecidas no Estado e enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Acesso em abril de 2018.