

UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS DA GESTÃO EMPRESARIAL PARA ANÁLISE DA ECONOMIA TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS COMERCIAIS

USE OF ARTEFATOS OF THE BUSINESS MANAGEMENT FOR ANALYSIS OF THE TAX ECONOMY OF COMMERCIAL COMPANIES

José Jonas Alves Correia¹

Everlyn Luana Silva do Nascimento²

Laís de Lima Vasconcelos³

Dayane Batista da Silva⁴

Artigo recebido em dezembro de 2017

RESUMO

O planejamento tributário quando bem elaborado auxilia os gestores na tomada de decisões, ensejando em um enquadramento fiscal e tributário que se alinhe às atividades empresariais. A pesquisa tem como objetivo avaliar por meio de um estudo de caso, o regime tributário menos oneroso para a organização. Os aspectos metodológicos da pesquisa a classifica em descritiva, com abordagem quantitativa e delineamento de estudo de caso. Para realizar o estudo e observar o regime com menor carga tributária, criou-se uma projeção de receitas para o exercício 2018 baseada em dados da empresa no exercício fiscal de 2017. A empresa mantém atividade econômica comercial com domicílio tributário no município de Recife no Estado de Pernambuco, o que dar arcabouço para inserir no planejamento, tributos estaduais. Os resultados apontam que o regime de tributação lucro presumido oferece uma economia tributária de aproximadamente R\$ 698.677,20 se comparado ao lucro real, perfazendo no regime adequado para a empresa. A pesquisa permite concluir que a elaboração eficiente de um planejamento tributário, executado de forma lícita e com embasamento legal, torna-se alicerce para alavancagem empresarial.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Gestão empresarial. Regimes de tributação. Economia.

ABSTRACT

Tax planning, when well prepared, helps managers to make decisions, allowing tax and taxation to be aligned with business activities. The research aims to evaluate, through a case study, the tax regime less onerous for the organization. The methodological aspects of the research classify it in descriptive, quantitative approach and case study delineation. In order to carry out the study and observe the regime with lower tax burden, a projection of revenues for the 2018 fiscal year was created based on data of the company in fiscal year 2017. The company maintains commercial economic activity with tax domicile in the city of Recife in the State of Pernambuco, which provides a framework for inserting state taxes into the planning. The results indicate that the presumed income tax regime offers a tax savings of approximately R\$ 698.677, 20 when compared to the real profit, making up the adequate regime for the company. The research allows to conclude that the efficient elaboration of a tax planning, executed in a legal way and with legal basis, becomes a foundation for corporate leverage.

Keywords: Tax planning. Business management. Taxation systems. Economy.

¹ Mestrando em Ciências Contábeis (PPGCC/UFPE). E-mail: jhonnasallves@hotmail.com.

² Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade Santa Helena (FSH). E-mail: everlyn.sillva@gmail.com.

³ Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade Santa Helena (FSH). E-mail: lais.vasc@hotmail.com.

⁴ Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Juazeiro do Norte (FJN). E-mail: dayanebs13@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Na época da colonização portuguesa, no Brasil, a carga tributária era considerada elevada. Esse fato está registrado na história brasileira, através da inconfidência mineira, ação que contestou a forma de cobrar impostos pelos portugueses (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2011). Em tempos recentes, mais precisamente no ano de 2015, a representatividade da carga tributária brasileira sobre o Produto Interno Bruto (PIB) mostrava-se preocupante, representando aproximadamente 32,66%. Neste contexto, depreende-se que as empresas precisam estar cada vez mais alertas com esse crescente aumento dos custos tributários e buscar soluções legais para obterem resultados satisfatórios para sua continuidade.

Uma via de saída para as organizações se acobertarem do elevado peso que os tributos exercem sobre suas atividades operacionais pauta-se em um planejamento tributário estratégico. O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visa diminuir o pagamento de impostos, taxas e contribuições, devendo este, ser executado e elaborado em conformidade com as leis tributárias. Os empreendedores devem escolher de maneira cautelosa e lícita, o regime tributário que melhor se encaixa com as atividades empresariais, buscando diminuir os custos ao seu empreendimento (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2011).

Desta forma, as empresas procuram soluções para diminuir seus custos e obter lucros para a melhoria contínua, buscando sucesso, competitividade e realização dos seus objetivos pré-estabelecidos. O planejamento tributário como ferramenta gerencial atribui um papel de extrema importância na tática financeira das empresas. Diante deste contexto, surge a questão de pesquisa: como o planejamento tributário estratégico influencia na tomada de decisões das empresas, a fim de minimizar custos com o pagamento de tributos?

Sendo assim, esta pesquisa objetiva avaliar os regimes de tributação e determinar através de um caso, o menos oneroso para a empresa, cuja justificativa fundamenta-se na necessidade de as empresas e gestores contábeis obterem conhecimentos relativos à carga tributária no país. Assim, espera-se que este trabalho contribua academicamente por trazer discussão sobre a tributação no Brasil. No campo profissional, contribui por proporcionar conhecimentos da gestão tributária àqueles profissionais desta área contábil.

Em termos estruturais, este artigo possui cinco seções, incluindo esta inicial, que descreve os aspectos introdutórios do estudo. A segunda seção apresenta as características do planejamento tributário e os principais regimes de tributação. Os aspectos metodológicos do trabalho são apresentados na terceira seção, que tem os resultados apresentados e discutidos na quarta seção. Por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O apoio da alta tecnologia e a força dos meios de comunicação nos dias atuais impacta na velocidade dos negócios, e isso deixa a informação como uma peça extremamente modificável, tornando-a útil e tempestiva, no entanto, com utilidade de curto prazo (FERNANDES, 2004). Nesse desiderato, é preciso que as empresas consolidem uma boa

gestão para que o andamento dos negócios consiga acompanhar a mutação da informação. Dessa forma, pode-se dizer que a gestão tem a funcionalidade de tornar eficientes os negócios empresariais. É por meio de uma gestão estruturada que as organizações conseguem tomar decisões seguras e racionais. Na gestão tributária também se faz necessário à presença do gestor e do contador gerencial, no intuito de gerir eficazmente os negócios da empresa.

Planejamento tributário é uma planificação empresarial que objetiva analisar os tributos e os impactos que estes causam numa determinada organização, intuindo na economia tributária, isto é, diminuição de tributos. De acordo com Latorraca (2000), é comum relacionar atos administrativos estratégicos e estritamente preventivos de planejamento tributário, pois o mesmo tem atos capazes de informar quais ônus tributários tem em cada regime tributário que estão à disposição legalmente.

De acordo com Alves (2003), o planejamento tributário é mesmo um ato preventivo, ele não só planeja como arquiteta e sistematiza os negócios para definir qual o melhor caminho, no caso, o mais fácil e com mais rendimento para gerenciar os negócios. Dessa forma, o planejamento tributário se assola no mundo empresarial como ferramenta estratégica que auxilia na orientação de redução da carga tributária de forma lícita. Além disso, também é visualizado como instrumento gerencial.

Planejamento tributário é como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal (BORGES, 2002, p. 152).

Cabe ressaltar, que o planejamento tributário se diferencia da sonegação fiscal. De acordo com Martinez (2002), a maior finalidade do planejamento tributário é evitar a incidência do tributo, aderindo a procedimentos com fins de evitar a ocorrência do fato gerador, reduzindo o valor do tributo, ao passo que procura reduzir a base de cálculo ou alíquota e retardar o pagamento do mesmo. O contribuinte adota medidas que possam suspender ou diminuir o pagamento do tributo sem que haja a multa. No entanto, o planejamento tributário deve ser feito com profissionais em conjunto, contador e área jurídica para que de acordo a lei, obtenha um menor impacto nos recursos empresariais.

Por sua vez, a sonegação fiscal, de acordo com a Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, como preceitua em seu art. 1º, se configura como crime.

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por leis; II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de

fraudar a Fazenda Pública; IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devido à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis; V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da pagam qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal.

Neste diapasão, de acordo com Souza e Pavão (2017), o planejamento tributário incute uma real economia para as empresas, resguardando-as de preocupações posteriores com o fisco. Porém, é imprescindível que a empresa tenha muita organização na Contabilidade e que a mesma seja fidedigna, seguindo princípios e normas contábeis, considerando verdadeiramente o teor da informação contábil reportada aos seus usuários.

Neste apanhado, a maximização de lucros é de total interesse tanto do contador como do empresário. Consequentemente um bom planejamento culmina em progressos econômicos para uma organização com fins lucrativos, ao passo que planejar torna-se a condição básica para a execução e sucesso de qualquer trabalho realizado pela entidade. Neste viés, o processo do planejamento é tão importante quanto a sua execução, o planejamento na verdade é o caminho para a execução ser bem sucedida, portanto, precisa-se de uma boa gestão fiscal que direcione a empresa ao melhor enquadramento fiscal e contábil. Neste discurso, o planejamento estratégico se consolida como ferramenta para obtenção de resultados futuros e crescimento organizacional.

O profissional da Contabilidade deve apresentar à sua carteira de clientes os regimes de tributação disponível pela legislação fiscal, fazendo dessa informação um agregado aos serviços que culmine numa ferramenta gerencial, auxiliando em conformidade com o porte da empresa, no melhor regime que esta possa optar, levando em consideração que a empresa com finalidade de lucros, independente do seu ramo de atividade, almeja maximizar riquezas e pagar o menor valor possível de impostos. Desta forma, é preciso que o contador conheça as leis e os regimes para dar suporte ao gestor da organização.

O planejamento tributário tem como objetivo o controle tributário de impostos, visando solucionar as possíveis leis fiscais, evitando perdas desnecessárias para a empresa. Para aproveitar em sua totalidade de todas as formas legais de planejamento tributário, é preciso que o contribuinte esteja bem assessorado por um profissional que saiba realizar o, planejamento de tributos sem alterar ou esconder as obrigações quando do fato gerador (OLIVEIRA et al., 2004).

Diante do exposto, o começo de um bom planejamento, centra-se na escolha do regime tributário que melhor se enquadre com a atividade operacional da empresa. Os regimes usualmente utilizados no Brasil para onerar e tributar as atividades empresarias são apresentados sucintamente na próxima subseção.

2.1 Regimes de Tributação

A escolha do enquadramento e regime de tributação são componentes determinantes para definir a incidência tributária nas empresas. Diante disso, faz-se necessário que o contador e o gestor da organização os avaliem cuidadosamente em consonância à atividade da organização, levando em conta projeções futuras de receitas, encargos sociais, crescimento econômico e fatores externos que possam impactar nas atividades empresariais, de modo a encontrar o regime menos oneroso tributariamente. Assim, com base na legislação fiscal e tributária brasileira, expõem-se sucintamente os principais regimes de tributação existentes para taxar as empresas.

2.1.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime tributário facilitado e simplificado para micro e pequenas empresas que permite o recolhimento de todos os tributos federais, estaduais e municipais em uma única guia. A alíquota é diferenciada e aplicada conforme a atividade empresarial e sua receita auferida.

Para fins de enquadramento ao regime tributário do Simples Nacional são consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, desde que a empresa que tenha registro mercantil ou registro civil de pessoas jurídicas e obedeçam aos critérios estabelecidos pela Lei Complementar (LC) nº 123, de 14 de dezembro de 2006, cujas alterações são dadas pela LC nº 139, de 10 de novembro de 2011 e pela LC nº 155, de 27 de outubro de 2016, que estabelecem limites de receitas.

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);

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).

De certa forma, esse regime introduziu no âmbito empresarial, um novo ânimo a milhões de empreendedores de diversos setores. Desde sua criação e início de operacionalização do regime em 2007 até hoje, novos segmentos foram inseridos, conforme alterações a lei originária, ampliando a lista de empresas autorizadas a aderir ao regime simplificado de tributação.

Com a sanção da LC 128, de 19 de dezembro de 2008, cria-se uma nova figura dentro do Simples Nacional, o Microempreendedor Individual (MEI), que funciona como uma espécie de política pública voltada à formalização de pequenos empreendimentos (CORSEUIL; NERI; ULYSSEA, 2013), desta forma, houve uma nova camada de simplificação para formalizar negócios tocados por profissionais autônomos.

2.1.2 Lucro Presumido

Lucro presumido é um método de tributação simplificada para definir a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). A aderência a este regime de tributação dar-se por àquelas empresas de maior porte que não estiverem obrigadas a adotar o regime do lucro real para o ano-calendário em questão.

O lucro presumido difere do conceito de lucro real, visto tratar-se de uma presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a Contabilidade. Em outras palavras, a introdução pelo fisco do conceito de lucro presumido visou facilitar a apuração da base de cálculo, para algumas empresas, para apuração e recolhimento dos tributos de Imposto de Renda e Contribuição Social (OLIVEIRA et al., 2004, p.178).

As empresas costumam optar pelo lucro presumido, mas existe uma análise pelo menos anual que vai verificar os balancetes contábeis devidamente regulados, a tributação total por esse regimento, integrando IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tributação simulada pelo lucro real utilizando técnicas de planejamento tributário.

Em termos de apuração de tributos, o lucro presumido funciona como uma sistemática simplificada de apurar o IRPJ e a CSLL, ao passo que consistem na aplicação de percentuais predeterminados pelo Fisco de acordo com a atividade empresarial, daí o desígnio de presunção. Outro fator relevante neste regime tributário é de não haver necessidades para o Fisco auditar despesas, pois a presunção é devida unicamente sobre as receitas auferidas pela empresa (POHLMANN, 2010).

2.1.3 Lucro Real

Lucro real é a regra geral para apurar o IRPJ e CSLL. Ao mesmo tempo em que é regime geral é também o mais complexo. Neste regime, o imposto de renda é fixado a partir do lucro contábil, apurado pela pessoa jurídica, acrescentando os ajustes positivos e negativos solicitado pela legislação fiscal.

Afirma-se que o lucro real é mais justo, porque são baseados nos resultados efetivamente ocorridos que é o balanço contábil, com ajustes determinados pela legislação (adições e exclusões a base de cálculo). Assim, conforme art. 251 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) “a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais” (BRASIL, 1999). Ainda de acordo com o RIR/99, fica estabelecido às pessoas jurídicas obrigadas a escriturar e apurar suas receitas com base no lucro real.

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

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

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

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufrua 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. 222;

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 resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

É cabível salientar, que mesmo não exercendo as atividades acima listadas ou não auferirem o montante da receita anual estabelecida, as pessoas jurídicas que não se enquadram nos incisos do artigo 246 do RIR/99, poderão apurar suas receitas tributáveis pela sistemática do lucro real.

Percebe-se que no regime de tributação do lucro real, o IRPJ e a CSLL são calculados sobre resultados econômicos, mas nem sempre tão justo, já que as adições tendem a distorcer as perdas, custos e despesas realizadas no período. O lucro real é rígido e leva ao sistema de não acúmulo do PIS e COFINS, com porcentagens maiores e crédito das contribuições. Entretanto, além de ter efeitos sobre uma base mais aproximada da concreta geração de lucro ou até mesmo do prejuízo do negócio, existem vantagens por causa das maiores possibilidades de utilização de planejamento tributário.

Uma vez apresentada à base teórica que dar sustentação a pesquisa, onde se apresenta pontos relevantes do planejamento tributário estratégico e um elenco dos principais regimes de tributação no Brasil, a subseção seguinte traz os aspectos metodológicos utilizados para realizar a pesquisa.

3 METODOLOGIA

Quanto ao objetivo, esta pesquisa classifica-se como descritiva. Este tipo de pesquisa objetiva a descrever características de determinada população ou fenômeno, bem como

estabelecer relações entre as variáveis (GIL, 2010). Desse modo, este trabalho descreve abordagens referentes ao planejamento tributário, e assim, procura identificar através da legislação, isto é, pelo modo legal, o regime menos oneroso para a empresa.

Concernente à natureza dos dados e abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa quantitativa. Com os dados descritos das receitas da empresa, busca inferir os resultados da pesquisa, que culminam em identificar a economia tributária para a organização.

Referente ao delineamento classifica-se como um estudo de caso. Segundo Yin (2010), o estudo de caso se atenta em observar com imersão o caso analisado. Assim, esta pesquisa assola no estudo tributário de apenas um caso (uma entidade).

Os dados concernentes às receitas foram projetados com base na apuração do exercício em curso (exercício fiscal 2017). A projeção levou em consideração os cenários econômicos atuais, pois o país atravessa um momento de crise econômico e este fato impacta na produtividade das empresas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Iniciam-se os resultados e as discussões pela elaboração do planejamento tributário.

4.1 Elaboração do Planejamento Tributário

Para executar o trabalho de planejamento tributário estratégico, esta pesquisa realiza projeções futuras de receita de uma empresa comercial de sociedade limitada. O planejamento tributário foi realizado com base nas informações das receitas tributáveis geradas pela organização, cuja dimensão de mensuração deu-se em análise ao cenário da empresa em 2017. Desta forma, analisa-se a apuração dos tributos pelo regime de lucro real, bem como pelo lucro presumido. O Simples Nacional não pode ser uma opção para esta empresa, uma vez, que a mesma auferiu receitas anuais com magnitude superior a R\$ 4.800.000,00. Cabe ressaltar que em 2017 a empresa apurava seus tributos com base no Simples Nacional, no entanto, em virtude de ultrapassar a receita máxima permitida para enquadramento no regime, foi excluída e passou a tributar pelo lucro presumido. O dimensionamento tributário foi o cerne para a realização desta investigação.

Antes de apresentar os resultados, ressalta-se que para um bom planejamento tributário deve-se escolher o regime menos oneroso para a empresa (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real), assim, o regime deve ser escolhido de acordo com as atividades desenvolvidas pela entidade empresária. Cada regime possui uma própria legislação que determina os procedimentos a serem seguidos, para assim, designar o melhor enquadramento.

A legislação tributária brasileira não permite mudança de regime tributário dentro do mesmo exercício fiscal, ou seja, uma vez escolhido o regime tributário para um ano calendário, deve este ser seguido até o fim do período social (RIR/1999). Desta forma, levando em consideração o normativo, os dados apresentados nesta investigação estão descritos na próxima subseção.

4.2 Apresentação e Análise dos Resultados

Os valores estabelecidos na Tabela 1 estão de acordo com o faturamento planejado para o exercício de 2018. Assim, de posse dos dados projetados, calcula-se a carga tributária com o regime específico.

Lucro Presumido: As alíquotas aplicáveis às receitas das empresas que adotam o regime de tributação do lucro presumido são 0,65% para o PIS, 3,0% para o COFINS (BRASIL, 2002). Em termos de tributação de competência estadual, tem-se o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), cuja alíquota interna para o Estado de Pernambuco é de 18%. Os resultados dos tributos incidentes sobre as receitas são expostos na Tabela 1.

Tabela 1 – Carga tributária incidente sobre receita pelo regime do lucro presumido

Mês	Faturamento	PIS	COFINS	ICMS	Total
Janeiro	430.000,00	2.795,00	12.900,00	77.400,00	93.095,00
Fevereiro	480.000,00	3.120,00	14.400,00	86.400,00	103.920,00
Março	535.000,00	3.477,50	16.050,00	96.300,00	115.827,50
Abril	496.000,00	3.224,00	14.880,00	89.280,00	107.384,00
Maiο	623.000,00	4.049,50	18.690,00	112.140,00	134.879,50
Junho	636.000,00	4.134,00	19.080,00	114.480,00	137.694,00
Julho	744.000,00	4.836,00	22.320,00	133.920,00	161.076,00
Agosto	455.000,00	2.957,50	13.650,00	81.900,00	98.507,50
Setembro	789.000,00	5.128,50	23.670,00	142.020,00	170.818,50
Outubro	427.000,00	2.775,50	12.810,00	76.860,00	92.445,50
Novembro	448.000,00	2.912,00	13.440,00	80.640,00	96.992,00
Dezembro	631.000,00	4.101,50	18.930,00	113.580,00	136.611,50
Total	6.694.000,00	43.511,00	200.820,00	1.204.920,00	1.449.251,00

Fonte: Elaboração própria
Valores em reais

Como elucidado na Tabela 1, para o exercício de 2018, dada uma projeção anual de receitas de R\$ 6.694.000,00 a empresa despenderá aproximadamente R\$ 1.449.251,00 com tributos incidentes sobre a receita auferida. Isso implica num índice de carga tributária de aproximadamente 21,65%.

Para fins de cálculo do lucro presumido, serão aplicados os respectivos percentuais de presunção, estando o lucro calculado sujeito ao adicional do imposto (se for o caso), conforme legislação vigente no período correspondente ao da omissão, devendo o montante omitido ser computado para determinação da base de cálculo do imposto de renda e do adicional⁵. Assim, para a CSLL, por força do art. 22 da Lei nº 10.684/2003 estabelece presunção de 12% para as atividades comerciais, enquanto para o IRPJ a presunção é de 8% conforme art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

A Tabela 2 apresenta a carga tributária relativa ao IRPJ e a CSLL quando apurado pelo regime do lucro presumido. A tabela traz os valores apurados mensalmente, mas a organização pode optar pelo pagamento desses tributos trimestralmente. Com base no valor de presunção encontra-se a base de cálculo e aplica as alíquotas de 15% e 9% para IRPJ e CSLL, respectivamente.

Tabela 2 – Carga tributária dos tributos incidentes sobre o lucro pelo regime do lucro presumido

MÊS	FATURAMENTO	IRPJ		CSLL
		NORMAL	ADICIONAL	
Janeiro	R\$ 430.000,00	R\$ 5.160,00	R\$ 1.440,00	R\$ 4.644,00
Fevereiro	R\$ 480.000,00	R\$ 5.760,00	R\$ 1.840,00	R\$ 5.184,00
Março	R\$ 535.000,00	R\$ 6.420,00	R\$ 2.280,00	R\$ 5.778,00
Total Trimestre	R\$ 1.445.000,00	R\$ 17.340,00	R\$ 5.560,00	R\$ 15.606,00
Abril	R\$ 496.000,00	R\$ 5.952,00	R\$ 1.968,00	R\$ 5.356,80
Maiο	R\$ 623.000,00	R\$ 7.476,00	R\$ 2.984,00	R\$ 6.728,40
Junho	R\$ 636.000,00	R\$ 7.632,00	R\$ 3.088,00	R\$ 6.868,80
Total Trimestre	R\$ 1.755.000,00	R\$ 21.060,00	R\$ 8.040,00	R\$ 18.954,00
Julho	R\$ 744.000,00	R\$ 8.928,00	R\$ 3.952,00	R\$ 8.035,20
Agosto	R\$ 455.000,00	R\$ 5.460,00	R\$ 1.640,00	R\$ 4.914,00

⁵ 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 do imposto sobre a renda à alíquota de 10% (dez por cento) (BRASIL, 2017. Art. 29, § 1º.).

Setembro	R\$ 789.000,00	R\$ 9.468,00	R\$ 4.312,00	R\$ 8.521,20
Total Trimestre	R\$ 1.988.000,00	R\$ 23.856,00	R\$ 9.904,00	R\$ 21.470,40
Outubro	R\$ 427.000,00	R\$ 5.124,00	R\$ 1.416,00	R\$ 4.611,60
Novembro	R\$ 448.000,00	R\$ 5.376,00	R\$ 1.584,00	R\$ 4.838,40
Dezembro	R\$ 631.000,00	R\$ 7.572,00	R\$ 3.048,00	R\$ 6.814,80
Total Trimestre	R\$ 1.506.000,00	R\$ 18.072,00	R\$ 6.048,00	R\$ 16.264,80
TOTAL	R\$ 6.694.000,00	R\$ 80.328,00	R\$ 29.552,00	R\$ 72.295,20

Fonte: Elaboração própria

Pela análise da Tabela 2, verifica-se o impacto que os tributos causam dentro de uma organização, por isso é preciso executar um planejamento tributário estratégico que vise suavizar o impacto desta carga tributária nas empresas. Baseando-se na projeção de receita, os tributos incidentes sobre o lucro, caso a empresa opte pelo regime do lucro presumido reflete uma magnitude de 2,72%.

Diante do exposto e verificado nas Tabelas 1 e 2, a empresa adotando um regime de lucro presumido, levando em consideração os tributos incidentes sobre receitas e sobre o lucro, acarretará num desembolso equivalente a 24,37% da receita auferida durante o exercício previsto, isto implica numa carga tributária elevada.

Lucro Real: As alíquotas aplicáveis às receitas das empresas que adotam o regime de tributação do lucro real são 1,65% para o PIS, e 7,6% para o COFINS. Tais tributos, quando apurados por este regime obedecem à sistemática de não cumulatividade, que consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação (BRASIL, 2002). Em relação ao ICMS, pelo lucro real mantém-se a mesma sistemática de cálculo adotada pelo lucro presumido. Neste contexto, a Tabela 3 apresenta memórias de cálculos da apuração dos tributos incidentes sobre receita pelo lucro real.

Tabela 3 – Carga tributária incidente sobre receita pelo regime do lucro real

Mês	Faturamento	PIS	COFINS	ICMS	TOTAL
Janeiro	430.000,00	7.095,00	32.680,00	77.400,00	117.175,00
Fevereiro	480.000,00	7.920,00	36.480,00	86.400,00	130.800,00
Março	535.000,00	8.827,50	40.660,00	96.300,00	145.787,50
Abril	496.000,00	8.184,00	37.696,00	89.280,00	135.160,00
Mai	623.000,00	10.279,50	47.348,00	112.140,00	169.767,50

Junho	636.000,00	10.494,00	48.336,00	114.480,00	173.310,00
Julho	744.000,00	12.276,00	56.544,00	133.920,00	202.740,00
Agosto	455.000,00	7.507,50	34.580,00	81.900,00	123.987,50
Setembro	789.000,00	13.018,50	59.964,00	142.020,00	215.002,50
Outubro	427.000,00	7.045,50	32.452,00	76.860,00	116.357,50
Novembro	448.000,00	7.392,00	34.048,00	80.640,00	122.080,00
Dezembro	631.000,00	10.411,50	47.956,00	113.580,00	171.947,50
TOTAL	6.694.000,00	110.451,00	508.744,00	1.204.920,00	1.824.115,00

Fonte: Elaboração própria

Em observação ao estudo tributário para o regime do lucro real, tem-se conforme a Tabela 3, uma carga tributária de 27,25%. Implicando que a cada R\$ 100,00 que a empresa auferir com base em suas atividades empresárias, R\$ 27,25 são destinadas a pagamentos de impostos incidentes diretamente na receita da entidade. Cabe salientar que os tributos PIS, COFINS e ICMS, no lucro real obedecem ao regime de não cumulatividade. Desta forma, o valor a ser pago pela incidência sobre a receita poderá ser reduzido pelo crédito tributário adquirido nas aquisições, sistemática não adotada pelo regime do lucro presumido.

Por sua vez, a base para apuração dos tributos incidentes é exposta na Tabela 4. Dessa forma, para se calcular o valor do IRPJ e da CSLL, elabora-se a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) trimestralmente, com intuito de apurar o lucro real, que será à base de cálculo dos tributos.

Tabela 4 – Demonstração do Resultado Trimestral (Lucro real)

DRE Trimestral		1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
Receita Operacional Bruta		1.445.000,00	1.755.000,00	1.988.000,00	1.506.000,00
(-) Impostos incidentes		393.762,50	478.237,50	541.730,00	410.385,00
(-) CMV		578.000,00	702.000,00	795.200,00	602.400,00
(=) Lucro Bruto		473.237,50	574.762,50	651.070,00	493.215,00
(-) Despesas Gerais e Administrativas		20.000,00	22.000,00	23.000,00	19.000,00
(=) Lucro/prejuízo Operacional		453.237,50	552.762,50	628.070,00	474.215,00

(-) IRPJ	67.985,55	82.914,37	94.210,59	71.132,25
(-) CSLL	40.791,37	49.748,62	56.526,30	42.679,35
(=) Lucro/prejuízo	344.460,58	420.099,51	477.333,11	360.403,40

Fonte: Elaboração própria
Valores em reais

Na elaboração do planejamento referente ao lucro real, foi considerado que no período adotado para o estudo, a empresa não realizará adições, exclusões e/ou compensações para apurar o lucro real. Deste modo, a base de cálculo é o lucro obtido mediante a atividade operacional da empresa no exercício fiscal (lucro operacional da DRE), sendo então, esta a base de cálculo para os tributos incidentes sobre o lucro.

Então, a Tabela 5 elucida a carga tributária incidente sobre o lucro real. Ressalta-se que as alíquotas para calcular o IRPJ e a CSLL são 15% e 9%, respectivamente.

Tabela 5 – Carga tributária incidente sobre lucro pelo regime do lucro real

1º Trimestre	R\$ 108.776,92
2º Trimestre	R\$ 132.662,99
3º Trimestre	R\$ 150.736,89
4º Trimestre	R\$ 113.811,60
Total IRPJ/CSLL	R\$ 505.988,40

Fonte: Elaboração própria

Como mostra a Tabela 5, os tributos incidentes sobre o lucro quando apurados pelo regime do lucro real apresentam um impacto de 7,6% nas receitas da empresa. Uma vez realizado o planejamento tributário, verifica-se que o regime de lucro real tem uma representatividade de 34,85% da receita total.

De posse do planejamento realizado com base nos dois regimes tributários que a empresa pode optar para apurar suas receitas, a Tabela 6 mostra o comparativo das cargas tributárias, e assim, dar a capacidade de apontar o regime menos oneroso para a empresa. Cabe salientar que neste estudo não foram levados em consideração cálculos trabalhistas e previdenciários.

Tabela 6 – Carga tributária incidente sobre lucro pelo regime do lucro real

	Lucro Presumido	Lucro Real
PIS, COFINS e ICMS	R\$ 1.449.251,00	R\$ 1.824.115,00
CSLL E IRPJ	R\$ 182.175,20	R\$ 505.988,40
TOTAL	R\$ 1.631.426,20	R\$ 2.330.103,40

Fonte: Elaboração própria

Diante do planejamento tributário realizado, levando em consideração os dados apontados pelo estudo, aponta-se o lucro presumido como o melhor regime para a empresa. Ao passo que este regime aponta uma economia tributária de R\$ 698.677,20. Uma diferença significativa, inferindo que o planejamento tributário estratégico é uma ferramenta eficaz para direcionar a empresa no que concerne ao teor da sua carga tributária.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve o objetivo de avaliar os regimes de tributação e determinar através de um caso hipotético, o menos impactante tributariamente para a empresa, cujo resultado apontou o lucro presumido como o menos oneroso. Com isso, denota-se que um bom planejamento tributário possibilita analisar informações geradas pela própria empresa e dar o devido suporte para a tomada de decisão, apontando o enquadramento fiscal e tributário mais adequado, além do que auxilia na economia tributária, que impacta no aumento da lucratividade empresarial.

Com a realização do estudo evidenciou-se o quanto é importante e indispensável planejar dentro de uma organização com fins lucrativos. A ferramenta do planejamento é fundamental para a empresa manter-se no mercado, principalmente, no mercado competitivo pelo qual o contexto econômico vigente atravessa.

Outro ponto relevante a destacar diz respeito ao modo de elaboração do trabalho de um planejamento tributário, sendo este elaborado de forma lícita e com embasamento legal, torna-se um alicerce para alavancagem empresarial, ao passo, que apresenta características legais, a licitude, não ferindo os princípios e normas legais que a empresa está submetida.

A pesquisa aponta como limitações:

- a) A realização do estudo em apenas em um exercício fiscal;
- b) Não se prendeu aos aspectos contábeis, jurídicos e trabalhistas da empresa;
- c) A base dos dados para o planejamento do lucro real, não inferiu uma demonstração do resultado do exercício mais complexa.

Dessa forma, aponta-se como sugestões para pesquisas futuras:

- a) Elaborar um planejamento tributário que avalie certa temporalidade da empresa, daí serão ainda mais eficiente os resultados;
- b) Fazer um quadro auxiliar que aponte os aspectos econômico-financeiros, jurídicos e contábeis da empresa, possibilitando apresentar um diagnóstico melhor da economia tributária.

6 REFERÊNCIAS

ALVES, A. A. C. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário**, 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3583/a-legalidade-da-fusao-cisao-e-incorporacao-de-empresas-como-instrumentos-de-planejamento-tributario>> Acesso em: 02 de ago. 2017.

BORGES, H. B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 10 de out. 2017.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. (Regulamento do Imposto de Renda). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 15 de out. 2017.

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. (Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 10 de set. 2017.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. (Institui o código civil). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 de out. 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: 21 de out. 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: 26 de out. 2017.

_____. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 15 de out. 2017.

_____. **Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. (Institui o Simples Nacional). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 18 de out. 2017.

_____. **Lei 128, de 19 de dezembro de 2008**. (Altera a LC 123). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm>. Acesso em: 26 de out. 2017.

_____. **Lei 139, de 10 de novembro de 2011**. (Altera a LC 123). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp139.htm>. Acesso em: 26 de out. 2017.

_____. **Lei 155, de 27 de outubro de 2016.** (Altera a LC 123). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 26 de out. 2017.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 15 de out. 2017.

CORSEUIL, C. H.; NERI, M. C.; ULYSSEA, G.L. **Uma análise exploratória dos efeitos da política de formalização dos microempreendedores individuais.** Brasília: IPEA, 2013.

FERNANDES, D. R. **Uma contribuição sobre a construção de indicadores e sua importância para a gestão empresarial.** Revista da FAE, v. 7, n. 1, p. 1-18, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LATORRACA, N. **Direito tributário: impostos de renda das empresas.** 15 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINEZ, M. P. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva, 2002.** Disponível em: <<http://cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao>>. Acesso em: 10 de set. 2017.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JÚNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária.** E ed. São Paulo: Atlas, 2004.

POHLMANN, M. C. **Contabilidade tributária.** Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2010.

SIQUEIRA, E. B.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. **Planejamento tributário.** Revista CEPPG, n. 25, p. 184-196, 2011.

SOUZA, L. R. B.; PAVÃO, A, C. **Necessidade Do Planejamento Tributário Visando a Redução Dos custos nas organizações, 2017.** Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_19_1346771456.pdf>. Acesso em: 18 de out. 2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.