

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO**  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CAMPUS PASSO FUNDO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**THIAGO MACHADO CADORE**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:**  
**ESTUDO DE CASO PARA UM POSTO DE COMBUSTÍVEL DE TIO HUGO - RS**

**PASSO FUNDO**

**2014**

**THIAGO MACHADO CADORE**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:  
ESTUDO DE CASO PARA UM POSTO DE COMBUSTÍVEL DE TIO HUGO - RS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira.

**PASSO FUNDO**

**2014**

**THIAGO MACHADO CADORE**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:  
ESTUDO DE CASO PARA UM POSTO DE COMBUSTÍVEL DE TIO HUGO - RS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em 28 de Junho de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira  
UPF Orientador

Prof. Ms. Fabiano Webber

Prof. Ms. Gustavo L. Brandli

PASSO FUNDO

2014

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus por estar comigo dia-a-dia nessa jornada, me dando força, sabedoria e coragem para prosseguir.

Agradeço aos meus pais pelo apoio e por todos os momentos que estiveram ao meu lado, bem como o incentivo por eles dado durante todo o curso.

Agradeço a todos meus professores, mas de forma especial ao meu orientador Professor Gustavo Ferres da Silveira pela dedicação e empenho que tivestes durante a realização do trabalho. Contigo foi possível realizar meu objetivo e superar as dificuldades encontradas no caminho.

Também agradeço ao proprietário da empresa que autorizou o fornecimento das informações para este estudo de caso, bem como ao escritório contábil que forneceu as demonstrações.

Enfim, muito obrigado a todos que de uma forma ou outra contribuíram para que eu chegasse até aqui.

“Todas as vitórias ocultam uma abdicação”.

Simone de Beauvoir

## RESUMO

CADORE, Thiago Machado. **Planejamento Tributário:** Estudo de caso para um Posto de Combustível de Tio Hugo – RS. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. UPF, Campus Passo Fundo, 2014.

Diante da complexidade da legislação tributária bem como a alta carga tributária em que as empresas brasileiras estão submetidas, aliado ao mercado competitivo em que as mesmas estão inseridas, onde se busca constantemente a redução dos custos e, conseqüentemente, a maximização do lucro, o Planejamento Tributário tem se tornado uma importante ferramenta para a tomada de decisões. Assim, o mesmo pode ser considerado um meio extremamente eficaz e essencial para reduzir os custos tributários, desde que, seguindo a legislação vigente. Dessa forma, este trabalho visa analisar os regimes tributários existentes bem como compará-los, verificando-se dentro dos regimes que a empresa em estudo pode ser enquadrada qual seria a melhor forma de tributação para a mesma durante os exercícios em análise, ou seja, em qual regime a incidência de tributos seria menos onerosa. Para isso, utilizou-se uma empresa do ramo de comércio de combustíveis, sendo que a partir de cálculos e projeções realizadas foi possível traçar comparativos onde se concluiu que a melhor forma de tributação para o ano analisado (2013) e o ano projetado (2014) foi o Lucro Real, proporcionando uma economia anual de cerca de R\$ 22.490,56 para o primeiro ano em análise frente ao Lucro Presumido.

Palavras-chaves: Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário, Regimes Tributários.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

Art. – Artigo

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira.

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica

DIRF – Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

DR – Demonstrativo de Resultado

ECF – Escrituração Contábil Fiscal

EPP – Empresa de Pequeno Porte

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IE – Imposto sobre Exportação

II – Imposto sobre Importação

IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos  
Valores Mobiliários

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITR – Imposto Territorial Rural

ME – Microempresa

Nº - Número

PASEP - Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público

PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador

PCB01 – Pronunciamento Conceitual Básico R1

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RFB – Receita Federal do Brasil

RTT – Regime Tributário de Transição

SCP – Sociedade em Conta de Participação

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparativo 1º Trimestre 2013 .....	62
Gráfico 2 – Comparativo 2º Trimestre 2013 .....	66
Gráfico 3 – Comparativo 3º Trimestre 2013 .....	71
Gráfico 4 – Comparativo 4º Trimestre 2013 .....	75
Gráfico 5 – Comparativo Anual 2013 .....	76
Gráfico 6 – Carga Tributária Total .....	76
Gráfico 7 – Regime Não-Cumulativo x Regime Cumulativo 1º Trimestre 2013 .....	80
Gráfico 8 – Regime Não-Cumulativo x Regime Cumulativo 2º Trimestre 2013 .....	83
Gráfico 9 – Regime Não-Cumulativo x Regime Cumulativo 3º Trimestre 2013 .....	87
Gráfico 10 – Regime Não-Cumulativo x Regime Cumulativo 4º Trimestre 2013.....	90
Gráfico 11 – Comparativo Total por Impostos Lucro Real x Lucro Presumido 2013.....	91
Gráfico 12 – Comparativo Total Impostos 2013 por Regime de Tributação .....	92
Gráfico 13 – Comparativo Projeção Lucro Real x Lucro Presumido 2014 .....	97
Gráfico 14 – Projeção Carga Tributária Total 2014 .....	98

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Funções da Contabilidade Tributária .....	21
Tabela 2 – Partilha do Simples Nacional – Comércio .....	29
Tabela 3 – Percentuais para compor base de cálculo do Lucro Presumido .....	34
Tabela 4 – Alíquotas para fins de recolhimento ao INSS .....	48
Tabela 5 – Parcela de encargos pagos pelo empregador .....	48
Tabela 6 – Balancete do 1º Trimestre 2013 .....	58
Tabela 7 – Cálculo Lucro Real 1º Trimestre 2013 .....	60
Tabela 8 – Cálculo Lucro Presumido 1º Trimestre 2013 .....	61
Tabela 9 – Comparativo do 1º Trimestre 2013 .....	62
Tabela 10 – Balancete do 2º Trimestre 2013 .....	63
Tabela 11 – Cálculo Lucro Real 2º Trimestre 2013 .....	64
Tabela 12 – Cálculo Lucro Presumido 2º Trimestre 2013 .....	65
Tabela 13 – Comparativo do 2º Trimestre 2013 .....	66
Tabela 14 – Balancete do 3º Trimestre 2013 .....	67
Tabela 15 – Cálculo Lucro Real 3º Trimestre 2013 .....	68
Tabela 16 – Cálculo Lucro Presumido 3º Trimestre 2013 .....	69
Tabela 17 – Comparativo do 3º Trimestre 2013 .....	70
Tabela 18 – Balancete do 4º Trimestre 2013 .....	71
Tabela 19 – Cálculo Lucro Real 4º Trimestre 2013 .....	72
Tabela 20 – Cálculo Lucro Presumido 4º Trimestre 2013 .....	73
Tabela 21 – Comparativo do 4º Trimestre 2013 .....	74
Tabela 22 – Comparativo Anual 2013 .....	75
Tabela 23 – Regime Não-Cumulativo 1º Trimestre 2013 – Débitos .....	77
Tabela 24 – Regime Não-Cumulativo 1º Trimestre 2013 – Créditos .....	78
Tabela 25 – Apuração Regime Não-Cumulativo 1º Trimestre 2013 .....	78
Tabela 26 – Regime Cumulativo 1º Trimestre 2013 .....	79
Tabela 27 – Comparativo Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo 1º Trimestre 2013 ....	79

Tabela 28 – Regime Não-Cumulativo 2º Trimestre 2013 – Débitos .....	80
Tabela 29 – Regime Não-Cumulativo 2º Trimestre 2013 – Créditos .....	81
Tabela 30 – Apuração Regime Não-Cumulativo 2º Trimestre 2013 .....	82
Tabela 31 – Regime Cumulativo 2º Trimestre 2013 .....	82
Tabela 32 – Comparativo Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo 2º Trimestre 2013 ....	83
Tabela 33 – Regime Não-Cumulativo 3º Trimestre 2013 – Débitos .....	84
Tabela 34 – Regime Não-Cumulativo 3º Trimestre 2013 – Créditos .....	85
Tabela 35 – Apuração Regime Não-Cumulativo 3º Trimestre 2013 .....	85
Tabela 36 – Regime Cumulativo 3º Trimestre 2013 .....	86
Tabela 37 – Comparativo Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo 3º Trimestre 2013 ....	86
Tabela 38 – Regime Não-Cumulativo 4º Trimestre 2013 – Débitos .....	87
Tabela 39 – Regime Não-Cumulativo 4º Trimestre 2013 – Créditos .....	88
Tabela 40 – Apuração Regime Não-Cumulativo 4º Trimestre 2013 .....	88
Tabela 41 – Regime Cumulativo 4º Trimestre 2013 .....	89
Tabela 42 – Comparativo Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo 4º Trimestre 2013 ....	89
Tabela 43 – Comparativo Anual por Impostos .....	91
Tabela 44 – Cálculo Lucro Real Projeção 2014 .....	93
Tabela 45 – Cálculo Lucro Presumido Projeção 2014 .....	93
Tabela 46 – Regime Não-Cumulativo Projeção 2014 – Débitos .....	94
Tabela 47 - Regime Não-Cumulativo Projeção 2014 – Créditos .....	95
Tabela 48 – Apuração Regime Não-Cumulativo Projeção 2014 .....	95
Tabela 49 – Regime Cumulativo Projeção 2014 .....	96
Tabela 50 – Comparativo Anual Projeção 2014 por Impostos .....	97

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1</b>	<b>Contextualização do tema .....</b>	<b>13</b>
<b>1.2</b>	<b>Identificação e justificativa do problema .....</b>	<b>14</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivos .....</b>	<b>15</b>
1.3.1	<i>Objetivo Geral .....</i>	16
1.3.2	<i>Objetivos Específicos .....</i>	16
<b>1.4</b>	<b>Organização do Estudo .....</b>	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>17</b>
<b>2.1</b>	<b>Contabilidade .....</b>	<b>17</b>
2.1.1	<i>Aspectos Gerais .....</i>	17
<b>2.2</b>	<b>Contabilidade Tributária .....</b>	<b>20</b>
2.2.1	<i>Aspectos Gerais .....</i>	20
2.2.2	<i>Sistema Tributário Nacional .....</i>	22
2.2.3	<i>Tipos de Planejamento .....</i>	24
<b>2.3</b>	<b>Planejamento Tributário .....</b>	<b>24</b>
2.3.1	<i>Importância do Planejamento Tributário .....</i>	25
2.3.2	<i>Elisão fiscal x Evasão fiscal .....</i>	26
2.3.3	<i>Regimes de Tributação .....</i>	27
2.3.3.1	<i>Simples Nacional .....</i>	27
2.3.3.2	<i>Lucro Presumido .....</i>	33
2.3.3.3	<i>Lucro Real .....</i>	35
2.3.3.3.1	<i>Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR .....</i>	38
<b>2.4</b>	<b>ICMS .....</b>	<b>39</b>
<b>2.5</b>	<b>PIS e COFINS .....</b>	<b>41</b>
2.5.1	<i>Incidência Cumulativa .....</i>	43
2.5.2	<i>Incidência Não-Cumulativa .....</i>	44
<b>2.6</b>	<b>Previdência Social .....</b>	<b>48</b>

2.7	<b>Empresas Comerciais</b> .....	49
2.8	<b>Lei nº 12.973, de Maio de 2014</b> .....	50
3	<b>MÉTODO DE PESQUISA</b> .....	52
3.1	<b>Classificação e Delineamento da Pesquisa</b> .....	52
3.1.1	<i>Classificação Quanto aos Objetivos</i> .....	52
3.1.2	<i>Classificação Quanto aos Procedimentos</i> .....	53
3.1.3	<i>Classificação Quanto a Abordagem do Problema</i> .....	55
3.2	<b>Plano de Coleta de Dados</b> .....	55
3.3	<b>Análise e Interpretação dos Dados</b> .....	56
3.4	<b>Limitações do Estudo</b> .....	56
4	<b>COLETA E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	57
4.1	<b>Análise dos Dados</b> .....	58
4.2	<b>Cálculo e Análises Trimestrais IR e CSLL</b> .....	58
4.2.1	<i>Cálculos e análise do 1º Trimestre de 2013</i> .....	58
4.2.2	<i>Cálculos e análise do 2º Trimestre de 2013</i> .....	63
4.2.3	<i>Cálculos e análise do 3º Trimestre de 2013</i> .....	67
4.2.4	<i>Cálculos e análise do 4º Trimestre de 2013</i> .....	71
4.3	<b>Cálculo e Análise Trimestral do PIS e da COFINS</b> .....	77
4.3.1	<i>Cálculos e análise do 1º Trimestre de 2013</i> .....	77
4.3.2	<i>Cálculos e análise do 2º Trimestre de 2013</i> .....	80
4.3.3	<i>Cálculos e análise do 3º Trimestre de 2013</i> .....	84
4.3.4	<i>Cálculos e análise do 4º Trimestre de 2013</i> .....	87
4.4	<b>Cálculo Encargos sobre a Folha</b> .....	90
4.5	<b>Comparação dos Impostos recolhidos no ano de 2013</b> .....	91
4.6	<b>Sugestões para a Empresa</b> .....	92
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	99
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	101

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÕES DO TEMA

A Contabilidade, que ao mesmo tempo em que é uma técnica também é uma ciência, é uma importante ferramenta que estuda, registra e gerencia as variações do patrimônio das entidades, auxiliando a tomada de decisões e prestando contas aos interessados, ou seja, gerando informações de qualidade da situação patrimonial das mesmas, para autoridades responsáveis pela arrecadação de tributos, investidores, enfim, a todos os interessados.

Nesse contexto, Pêgas (2011) afirma que o principal objetivo da contabilidade é, sem dúvidas, gerar aos usuários internos e externos informações de qualidade. Assim, entre suas funções está informar os usuários, auxiliando na tomada de decisões.

O planejamento tributário, como um dos ramos da Contabilidade, permite planejar para buscar uma redução na carga tributária, proporcionando economia em relação aos tributos, pois consiste em um “estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais e menos onerosas”(FABRETI, 2005, p.32).

Assim, o principal objetivo é reduzir a elevada carga tributária que as empresas estão submetidas, através de um planejamento embasado nas leis, de maneira legal e lícita, tornando-se de suma importância, pois sendo realizada de maneira correta, ou seja, por um profissional realmente preparado, observando-se as influências externas, como por exemplo, as perspectivas para o mercado no ramo de atividade que a mesma atua, os possíveis cenários

econômicos futuros, entre outras características, proporcionará consideráveis benefícios a entidade, ou seja, trará economia de tributos.

Em relação a Contabilidade Tributária, pode-se citar um aspecto levantado por Oliveira *et al.* (2005), que consiste no ramo da contabilidade cuja responsabilidade é gerenciar os tributos incidentes nas atividades da empresa ou grupos de empresas, de forma a adequar as obrigações tributárias, não expondo a mesma às possíveis sanções fiscais e legais.

Em outras palavras, a Contabilidade Tributária, a qual é base para o planejamento tributário, é o ramo da Contabilidade que aplica simultaneamente as normas de contabilidade e legislação tributária, a qual busca gerenciar os tributos que irão incidir nas atividades das entidades, visando a redução ou retardação da carga tributária incidente, proporcionando economia de tributos e, conseqüentemente, maior competitividade e, por fim, maximização dos lucros.

Portanto, o planejamento tributário é um processo que tem importante papel nas organizações, pois o mesmo permite planejar para buscar uma redução na carga tributária, proporcionando economia em relação aos tributos.

## 1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

A Contabilidade é de suma importância para a obtenção de informações de qualidade dentro das organizações, além de ser essencial para a prestação de contas entre os usuários.

A respeito disso, Oliveira *et al.* (2005, p.21) salienta que a Contabilidade serve “[...] como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários [...]”.

A contabilidade tributária é um ramo da contabilidade que é de grande importância no processo de gestão empresarial, sendo que a gestão é compreendida por três etapas, que são o planejamento, execução e controle. Para Oliveira *et al.* (2005, p.36) ela pode ser entendida como a “especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária”.

A partir da contabilidade tributária é que se realiza o planejamento tributário. Conforme Oliveira *et al.* (2005, p.37), o planejamento tributário é o “estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal”.

Logo, a contabilidade tributária deve ser considerada um suporte do Planejamento Tributário, apoiando-se na legislação tributária vigente, ou seja, na Constituição Federal de 1988, buscando maneiras legais de reduzir o máximo possível a elevada carga tributária que as empresas estão submetidas. Mas esse processo não é simples devido, principalmente, a complexidade do Sistema Tributário Nacional e a instabilidade do mesmo, ou seja, as frequentes alterações realizadas, o que gera grande discussão entre empresários, contadores e governo.

De acordo com pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o Brasil tem uma das maiores cargas tributária mundial, fato que gera enorme preocupação dos contribuintes em encontrar meios de reduzi-la. Assim, o contribuinte deve verificar maneiras de economia de tributos, enfim, realizar manobras com o objetivo de retardar, reduzir ou até mesmo eliminar o pagamento de tributos, mas sem praticar atos ilícitos. Alcançando tal objetivo irá obter vantagens competitivas, devido a economia de tributos.

Frente a esse cenário, o contador é peça fundamental nesse processo, pois é ele que tem as informações da situação das empresas, o que facilita e reduz custos para a tomada de decisões, devendo planejar para encontrar o melhor caminho, o qual proporcione a redução da carga tributária, desde que de forma legal. Porém, atualmente, a oferta desses profissionais realmente preparados é baixa em relação a demanda que o mercado exige.

Diante da importância do Planejamento Tributário o problema de pesquisa é: **Quais as vantagens que o Planejamento Tributário pode trazer para a empresa “Posto de Combustível de Tio Hugo - RS”?**

### 1.3 OBJETIVOS

Com o objetivo de solucionar o problema de pesquisa proposto que consiste em observar se realmente o Planejamento Tributário proporciona vantagens às empresas, apresentam-se os objetivos gerais e específicos.

### 1.3.1 Objetivo geral

Identificar quais as vantagens que o Planejamento Tributário proporciona à empresa do ramo de comércio de combustíveis localizado em Tio Hugo – RS.

### 1.3.2 Objetivos específicos

- Demonstrar, através do referencial teórico, a importância do planejamento tributário;
- Calcular impostos em projeções de acordo com a aplicação da legislação;
- Analisar se a empresa estudada acertou na escolha do sistema de tributação;
- Verificar se o planejamento tributário é utilizado na empresa.

## 1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Com o objetivo de adquirir novos conhecimentos na área da Contabilidade Tributária o presente trabalho será desenvolvido através de uma pesquisa bibliográfica e um estudo prático.

No capítulo I serão abordados os aspectos introdutórios, com o objetivo de orientar o leitor sobre o tema que será estudado. Em seguida, no capítulo II será apresentado o referencial, baseando-se em livros e a legislação a respeito do assunto, visando aprofundar o conhecimento a respeito da Contabilidade Tributária bem como do Planejamento Tributário. Já no capítulo III serão apresentados os aspectos metodológicos que orientarão a realização do caso prático. No capítulo IV serão apresentados os dados da empresa estudada, os resultados e a análise dos dados. Por fim, no capítulo V, constarão as considerações finais do estudo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Neste capítulo será apresentada a base conceitual, a qual servirá de apoio para a realização do estudo prático. Os principais temas abordados serão contabilidade tributária e planejamento tributário.

### **2.1 CONTABILIDADE**

#### **2.1.1 Aspectos Gerais**

A contabilidade pode ser considerada uma das ciências mais antigas do mundo. De acordo com Sá (1997, p.15) *apud* Beuren (2006, p.22) “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano”.

Vários acontecimentos históricos influenciaram a contabilidade. Raupp e Beuren (2006, p.1) afirmam que:

Acompanhando as mudanças propostas pelos novos cenários surgidos ao longo da história, a Contabilidade passou por muitas transformações. Sá (1997, p.12) destaca alguns acontecimentos históricos que influenciaram decisivamente a evolução da Contabilidade, como “o aparecimento das cidades, a estrutura dos Estados, o poder Religioso, o surgimento da moeda, a concentração de riqueza, a divisão do trabalho, o domínio dos mares, a expansão comercial, a Revolução Industrial, a descoberta do papel, a revolução científica, a informática”.

Assim, a contabilidade no decorrer dos tempos passou por importantes acontecimentos históricos que de alguma forma tiveram influencia sobre ela, proporcionando várias transformações.

Fabretti (2005) afirma que a Contabilidade estuda, registra e controla o patrimônio e suas mutações, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

Conforme Neves e Viceconti (2003), a contabilidade, ciência que desenvolveu uma metodologia própria, tem como finalidade realizar o controle do patrimônio das *aziendas*, bem como apurar o resultado das atividades por elas realizadas e, por fim, prestar informações às pessoas que possuam algum interesse na avaliação da situação patrimonial ou do desempenho dessas entidades, sendo que, os mesmos autores acima citados, definem como *aziendas* as empresas com fins lucrativos e as entidades sem fins lucrativos.

Oliveira *et al* (2005), reforça que a Contabilidade consiste em uma ciência, a qual estuda e exerce a função de orientar, controlar e registrar os atos e fatos de uma administração econômica. Dessa maneira, ela serve como ferramenta para gerenciar a evolução do patrimônio da entidade, além de prestar contas aos sócios e demais usuários, os quais destacam-se as autoridades responsáveis por arrecadar os tributos.

Além disso, “a **Contabilidade** é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a **tomada de decisões** dentro e fora da empresa” (MARION, 2004, p.26, grifo do autor). Ainda de acordo com o autor, ela não deve ser feita visando apenas atender ao que o governo exige, mas também para auxiliar aos administradores tomarem decisões.

Acrescenta-se que “a contabilidade tem como finalidade principal a geração e distribuição de informações que sejam úteis para o planejamento e o controle de um determinado patrimônio” (LUZ, 2011, p.21). Assim, através das informações por ela fornecidas, torna-se uma importante ferramenta para processos como o planejamento tributário.

Em relação ao seu objetivo, Iudícibus (2010) argumenta que o objetivo da contabilidade é gerar informações aos seus usuários, possibilitando que os mesmos tomem decisões racionais.

Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Conceitual Básico R1 (2011) chamado de CPC – PCB01, um dos mais importantes objetivos da

contabilidade é gerar informações aos investidores e credores das empresas, ajudando-os a decidir se fornecem ou não recursos à entidade.

Resumindo, a contabilidade tem por finalidade orientar, controlar e registrar o patrimônio, além de apurar o resultado e gerar informações, sendo não apenas algo obrigatório, mas uma importante ferramenta para a tomada de decisões, auxiliando no planejamento das empresas, sendo que o “planejamento é o processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro” (EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP, 2010, p.5).

A contabilidade é utilizada por diversas pessoas, entre elas acionistas, prestadoras, fornecedores, governo, empregados, administradores, enfim, por qualquer interessado na situação da entidade.

Marion (2004, p.27, grifo do autor) aponta que “os **usuários** são as pessoas que se utilizam da Contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na Contabilidade suas respostas”.

Contribuindo, Neves e Viceconti (2003, p.03), destacam que “os usuários da Contabilidade são as pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial da entidade”.

Dessa forma, percebe-se que são vários os seus usuários, podendo ser pessoas físicas ou jurídicas interessadas nas informações que demonstram a situação patrimonial de determinada empresa.

Para a geração dessas informações, a contabilidade deve basear-se em regras básicas, ou seja, os chamados pilares da contabilidade.

Marion (2004, p.29, grifo do autor) afirma que “*Pilares da Contabilidade* são as regras básicas da Contabilidade que podemos chamar genericamente de **princípios contábeis**”. Entre os princípios pode-se citar o da Entidade e da Continuidade que segundo Marion (2004) são os dois principais.

Portanto, a Contabilidade é uma antiga ferramenta de suma importância para qualquer entidade, seja ela com fins lucrativos ou não, a qual gera informações de qualidade e confiáveis para os mais diversos usuários, possibilitando a tomada de decisões. Assim, ela deve ser indispensável para uma gestão empresarial eficiente, pois através dela e suas diversas

ramificações encontra-se a real situação econômica e financeira da entidade, bem como seu resultado.

## 2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade tributária é um importante ramo da contabilidade que aplica simultaneamente as normas de contabilidade e de legislação tributária, buscando planejar e gerenciar os tributos que irão incidir nas atividades das entidades.

### 2.2.1 Aspectos Gerais

A contabilidade tributária consiste na “especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária” (OLIVEIRA *et al*, 2005, p.36).

Contribuindo, Fabretti (2005, p.31, grifo do autor) reforça que seu objetivo é:

Apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil as exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a *base de cálculo fiscal* para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido a disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Ainda segundo o autor, esse objetivo só é alcançado plenamente se for estudado, registrado e controlado os atos e fatos administrativos que irão produzir mutações patrimoniais, gerando um lucro ou prejuízo, ou seja, um resultado econômico positivo ou negativo.

Em síntese, segundo os autores citados acima, a contabilidade tributária deve ser essencial, pois ela que gerencia os tributos da entidade e auxilia no planejamento tributário, estudando a teoria, ou seja, leis e normas tributárias para aplicar na entidade, proporcionando um eficiente processo de gestão, o qual compreende as etapas de planejamento, execução e controle.

A contabilidade tributária apresenta diversas funções, sendo que entre as principais pode-se elencar a escrituração e controle, a orientação e o planejamento tributário. A tabela 1 sintetiza tais funções e suas atividades:

**Tabela 1 – FUNÇÕES DA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Escrituração e controle	Orientação	Planejamento tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia-a-dia da empresa e dos livros fiscais.</p> <p>Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar.</p> <p>Controle sobre os prazos para os recolhimentos.</p> <p>Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade.</p> <p>Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos.</p> <p>Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos impostos não cumulativos ICMS e IPI;</li> <li>• Todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;</li> <li>• Todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.</li> </ul>

**Fonte:** Manual de Contabilidade Tributária, OLIVEIRA, Luís Martins de *et al*, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.37.

Dessa forma, a escrituração e controle, a orientação e planejamento tributário são algumas das funções básicas da contabilidade tributária. Em síntese, a escrituração e controle consistem em realizar a escrituração dos fatos contábeis diários da entidade, apurando os tributos bem como realizando o controle dos prazos para seu recolhimento e, por fim, assessorar para ser realizada a correta apuração e registro do lucro e das provisões de tributos a recolher. A orientação é o treinamento e adequada supervisão dos colaboradores do setor de

impostos, além de adequada orientação para o pessoal das demais unidades, seja filiais, departamentos ou de empresas controladas com o objetivo de padronizar os procedimentos. Já o planejamento tributário, terceira função, consiste em estudar as alternativas para reduzir os tributos por meio de créditos tributários, adiamento dos recolhimentos de impostos, desde que de forma legal e uso de todas as despesas e provisões aceitas pelo Fisco para deduzir das receitas.

### 2.2.2 Sistema Tributário Nacional

O atual Sistema Tributário Nacional pode ser considerado muito complexo, instável e antigo o que gera grande discussão entre sociedade e governo, sendo que a atual Constituição Federal foi promulgada em cinco de outubro de 1988.

A Constituição Federal de 1988, de acordo com Pêgas (2011, p.6) “trouxe profundas e importantes modificações para o sistema tributário nacional, principalmente em relação à redistribuição dos recursos entre os entes federativos”.

Com o passar dos anos faz-se necessário uma nova reforma tributária para melhorar a qualidade do atual sistema. Pêgas (2011, p.8) salienta que “o Brasil precisa de uma reforma para melhorar a qualidade do sistema tributário nacional. O assunto parece ser unanimidade nacional [...]”.

Outro aspecto levantado por Pêgas (2011, p.8) é que “o sistema tributário pode ser considerado como importante instrumento de redução das desigualdades sociais, sendo fator decisivo na melhoria da distribuição de renda”.

A boa tributação tem a justiça, simplicidade e naturalidade como alguns de seus preceitos básicos. A respeito de tais preceitos Smith (1776) *apud* (PÊGAS, 2011, p.8-9, grifo do autor) define:

JUSTIÇA – Um sistema tributário é justo quando todos, do mais pobre ao mais rico, contribuem em proporção direta à sua capacidade de pagar. Na definição de justiça tributária, está implícito o princípio da progressividade – quem ganha mais deve contribuir com uma parcela maior do que ganha menos, pois uma parte maior da sua renda não está comprometida com o atendimento de necessidades básicas.

SIMPLICIDADE – De acordo com Smith, num sistema tributário simples é relativamente fácil e barato para o contribuinte calcular e pagar quando deve. A mesma facilidade tem o governo para fiscalizar se o contribuinte pagou o que devia.

NEUTRALIDADE – Neutralidade quer dizer que o sistema tributário não deve influenciar a evolução natural da economia. Ou seja, não deve influenciar na competitividade e nas decisões das empresas e tampouco no comportamento do consumidor/contribuinte.

Pêgas (2011) ainda comenta que entre os principais problemas do país a respeito do sistema tributário estão a complexidade excessiva da atual legislação tributária, os tributos sobre o consumo onerarem todos os contribuintes de forma igual, a tributação sobre a renda das pessoas físicas ser uma das mais baixas do mundo e, por fim, o elevado peso dos encargos sociais.

Para que uma reforma tributária cumpra seu papel de redistribuição de renda é de suma importância que atenda pelo menos três parâmetros, que são: simplificação, redução e estabilização.

Atualmente, o mais importante seria simplificar o sistema. Isso vem ao encontro de Pêgas (2011) que conclui que tal simplificação seria fundamental ao processo de reforma tributária no Brasil. Para o autor, a complexidade traz benefícios a quem detém maior poder financeiro, pois eles que podem pagar consultores tributários e, dessa forma, amenizar os gastos tributários.

Em relação a redução, Pêgas (2011) entende que uma reforma deveria reduzir a atual carga, mesmo que gradativamente. Já sobre a estabilização, ele identifica que está ligada diretamente com a simplificação e a redução. Se o sistema for simplificado os ajustes posteriores serão menores, sendo apenas aperfeiçoamentos para buscar um modelo ideal. Da forma que está o sistema tributário, o contribuinte frequentemente é surpreendido com novas alterações.

Em síntese, a sistema tributário nacional apresenta uma série de problemas, que para serem solucionados necessita-se uma reforma tributária. Uma reformulação do mesmo traria vários benefícios ao país, principalmente por ele ser um instrumento de redução das desigualdades sociais. Ao mesmo tempo, uma simplificação beneficiaria tanto o contribuinte como o governo, pois seria mais fácil ao contribuinte calcular o imposto devido, o que facilitaria a fiscalização do governo. Já sobre a redução da carga tributária, acredita-se que mesmo reduzida aos poucos seria ideal, pois conforme estudo sobre a Carga Tributária / PIB x IDH, realizado pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, o Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, além de que entre os 30 países com maior carga tributária, o Brasil é o que apresenta o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem

estar da sociedade. Por fim, a estabilização também tem importante papel, pois o contribuinte não seria mais surpreendido com novas mudanças.

### 2.2.3 Tipos de planejamento

A contabilidade serve como base para o planejamento. “**Planejar** significa que as decisões serão previamente consideradas, dando preferência a uma determinada alternativa em detrimento a outra, assumindo os riscos” (LUZ, 2011, p.55, grifo do autor).

Oliveira *et al* (2005, p.39) também comenta que “planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar”. Dessa forma, planejar não significa sonegar, ou seja, são conceitos que vão de encontro. Para Oliveira *et al* (2005) sonegar é fazer uso de meios ilegais, como por exemplo, fraudar para deixar de recolher o tributo devido.

Entre os tipos de planejamento em contabilidade, pode-se citar o planejamento tributário, que “é a sistematização da análise de um negócio, visando, de forma lícita, suprimir, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo” (LUZ, 2011, p.55).

Logo, em qualquer entidade é fundamental que ocorra planejamento, pois proporcionará vários benefícios, como a redução da carga tributária.

## 2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O “Planejamento Tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente menor ônus tributário” (OLIVEIRA *et al*, 2005, p.39). Assim, ele consiste numa importante ferramenta de gestão para as empresas, principalmente em relação aos tributos, visto que a carga tributária do país é elevada.

Logo, ele irá nortear a atividade econômica empresarial. Fabretti (2005) comenta que após definido o planejamento tributário que irá nortear a atividade econômica da entidade deve-se passar a etapa posterior, que consiste na gestão dos tributos. Nessa etapa, ocorre o gerenciamento da emissão de documentos fiscais, da escrituração contábil e fiscal, a apuração

do montante de tributos devido, o controle dos prazos de pagamento e da prestação das informações exigidas pelas autoridades tributárias.

Dessa maneira, Latorraca (2000) *apud* Oliveira *et al* (2005) conclui que o Planejamento Tributário pode ser definido como a atividade empresarial que projeta atos e fatos administrativos, de forma preventiva, tendo como objetivo demonstrar aos interessados quais os ônus tributários que cada opção legal disponível irá gerar.

Já o objeto do Planejamento Tributário é proporcionar o menor ônus de tributos possível. Latorraca (2000) *apud* Oliveira *et al* (2005) argumenta que a economia de tributos é o objeto do planejamento tributário. A partir das opções legais, o administrador da entidade irá buscar o caminho que evitará o procedimento que, do ponto de vista fiscal, seja mais oneroso.

Portanto, os autores citados acima afirmam que o planejamento tributário consiste no estudo das alternativas lícitas das operações para que seja possível optar por aquela que gere o menor ônus tributário. Logo, é um estudo preventivo onde se realizam projeções, tendo como objetivo simular as opções legais de tributação disponíveis, sendo possível assim optar pela qual proporcione economia de tributos, o qual tem como objeto a economia tributária.

### **2.3.1 Importância do planejamento tributário**

O planejamento tributário apresenta importância relevante para a tomada de decisões nas empresas, pois permite encontrar o melhor caminho para a entidade, permitindo assim, por exemplo, economia de tributos.

O contador também desempenha um importante papel na elaboração de um adequado planejamento tributário, sendo que nesse processo ele tem a “oportunidade de dar enormes contribuições à alta direção das empresas” (OLIVEIRA *et al*, 2005, p.38).

Nesse contexto, Fabretti (2005, p.33) aponta que “a eficiência e a exatidão dos registros contábeis são fundamentais para que a administração planeje suas ações”. Assim, o contador apresenta grande importância nesse processo, pois é ele que conhece realmente a situação da empresa e possui todas as informações necessárias. Portanto além de gerar as informações de forma precisa é ele que deve encontrar o melhor caminho para a redução da carga tributária, produzindo a elisão fiscal.

### 2.3.2 Elisão fiscal x Evasão fiscal

Durante o planejamento tributário deve-se tomar muito cuidado para que se pratique apenas a elisão fiscal que são atos legais, previstos em lei ou, pelo menos, não proibidos e jamais a evasão fiscal que consiste em atos ilícitos.

Elisão fiscal é “a economia lícita de tributos, pois nesse conceito evita-se (por um ato legal) a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária” (LUZ, 2011, p.55). Reforçando o conceito, Fabretti (2005) aponta que a elisão fiscal consiste em um planejamento preventivo que é feito antes da ocorrência do fato gerador, proporcionando a redução da carga tributária dentro da legalidade.

Por outro lado, existe a evasão fiscal, que é um mau planejamento. Conforme Luz (2011, p.55) a evasão fiscal “caracteriza-se pelo não pagamento de tributos, mesmo tendo ocorrido fato gerador”. Fabretti (2005, p.33) reforça que a evasão consiste na “redução da carga tributária descumprindo determinações legais, classificadas como crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90)”. Na doutrina brasileira, Luz (2011, p.55) ressalta que caracteriza-se evasão fiscal quando o contribuinte tem por objetivo eliminar, reduzir ou retardar de maneira ilícita o recolhimento do tributo, o qual já é devido por já ter ocorrido o fato gerador. Já na elisão fiscal, o contribuinte tem por objetivo adiar, diminuir ou até mesmo evitar a ocorrência do fato gerador, não dando origem a obrigação tributária.

Portanto, elisão e evasão fiscal são duas práticas totalmente distintas. A partir dos conceitos apresentados pelos autores acima citados, pode-se afirmar que a diferença básica entre ambos é o momento que ocorrem. A elisão, prática permitida, ocorre antes do fato gerador, ou seja, elimina o fato gerador, e conseqüentemente o tributo, enquanto a evasão, o que é ilícito, só ocorre depois do fato gerador, ou seja, quando já tem tributo a ser pago.

### **2.3.3 Regimes De Tributação**

Os regimes de tributação que existem no país são o Simples Nacional, o Lucro Presumido e Lucro Real, sendo que a escolha do regime tributário é de significativa importância, visto que após realizada a opção não é permitida a mudança de regime durante o mesmo exercício. Além disso, a decisão correta proporcionará a entidade economia de tributos.

#### **2.3.3.1 Simples Nacional**

O Simples Nacional caracteriza-se por possuir regime de arrecadação único, com algumas obrigações acessórias, sendo aplicado em empresas de pequeno porte – EPP e Microempresas – ME.

Antigamente denominado de Simples Federal, o Simples Nacional é regido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a qual instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa - ME e das Empresas de Pequeno Porte – EPP, sendo que conforme o Art.3º da referida Lei Complementar enquadram-se como ME as empresas que apresentarem receita bruta igual ou inferior a R\$360.000,00 no ano-calendário. Já EPP são as que no ano-calendário apresentarem receita bruta superior a R\$360.000,00 e inferior ou igual a R\$3.600.000,00.

Dessa maneira, para utilizar esse regime de tributação a pessoa jurídica deve ser enquadrada como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte, não ultrapassando o limite de faturamento que a legislação prevê. Além disso, deve ser analisada a legislação vigente, para ser verificada se a atividade que a mesma irá exercer não é impedida, ou seja, vedada de ingressar nessa forma de tributação.

Conforme prevê a Lei Complementar 123/06, entre as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte vedadas de ingressar no Simples Nacional estão as que tenham sócios cujo domicílio seja no exterior, que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exerça a importação de combustíveis, a venda em atacado ou a produção de cigarros, armas de fogo, munição, bebidas como refrigerantes, cerveja sem álcool ou outras bebidas alcoólicas, que realize atividade de consultoria, entre outras atividades.

Conforme Pinto (2012), a opção pelo Simples Nacional deve ser realizada por meio da internet, durante o mês de janeiro, podendo ser até o último dia útil do mês, sendo que durante todo o ano calendário fica irrevogável.

O recolhimento do imposto por essa modalidade de tributação dar-se-á mensalmente, através de uma única guia de arrecadação, sendo que para o cálculo do imposto devido deve-se observar o art. 18, § 4º da Lei Complementar 123/06. O referido artigo determina:

§4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (*produção de efeitos: 1º de janeiro de 2009*).

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar. (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008).

A respeito disso, reforçando, Pinto (2012), afirma que o contribuinte deve considerar destacadamente as receitas obtidas com revenda de mercadorias, venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, prestação de serviços e locação de bens móveis e da venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária e tributação concentrada em única etapa.

Desse modo, na receita bruta não são consideradas os descontos incondicionais, ou seja, os descontos dados sem depender de algum tipo de condição, nem as vendas canceladas. Além disso, a receita bruta consiste no valor obtido na venda de bens ou serviços prestados.

Após conhecidas as receitas, aplica-se os percentuais conforme tabela 2:

Tabela 2 - PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – COMÉRCIO

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/ Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Lei Complementar 123/2006.

A tabela 2 demonstra as alíquotas que se aplicam quando a forma de tributação é pelo Simples Nacional e a empresa é do ramo comercial, principal objeto de estudo desse trabalho. Já atividades industriais, serviços e locação de bens móveis que possuem a mesma forma de tributadas as alíquotas são outras, conforme estabelece a legislação.

Conforme prevê no artigo 18 da Lei Complementar 123/2006, para determinar a alíquota que deverá ser aplicada o contribuinte deve considerar a receita bruta dos últimos 12 (doze) meses do período em apuração e verificar em que faixa se enquadra, comparando com a respectiva tabela de incidência.

Vários tributos estão englobados no Simples Nacional, sendo que de acordo com o art.13 da Lei Complementar 123/06 eles são:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Dessa maneira, o valor do imposto é unificado, sendo que o Simples Nacional substitui algumas contribuições e tributos. Porém, mediante recolhimento do Simples Nacional, nem todos os impostos e contribuições são excluídos de incidência.

Existem tributos e contribuições que não são incluídos no Simples. Conforme Pinto (2012, p.974 – 976) não estão incluídos:

- I Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF,
- II Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II;
- III Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE;
- IV Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;
- V Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- [...]
- VI Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF;

- VIII contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;
- IX contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- XIII ICMS devido:
  - a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
  - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
  - c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
  - d) por ocasião do desembarço aduaneiro;
  - e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
  - f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
  - g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação de recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal;
  - [...]
  - h) na aquisição em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo a diferença entre a alíquota interna e interestadual;
  - [...]
- XIV ISS devido:
  - a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
  - b) na importação de serviços;
- XV demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos itens anteriores.

De acordo com Pinto (2012) a ME ou EPP poderá, caso opte, utilizar o regime de caixa em substituição ao regime de competência, ou seja, usar a receita bruta total recebida no mês em substituição da receita bruta auferida para determinar a base de cálculo mensal. Ainda segundo o autor, o regime de caixa servirá apenas para apurar a base de cálculo, ficando o regime de competência para aplicar nas demais finalidades.

Também existe a possibilidade de exclusão do Simples, podendo ser de duas maneiras: por ofício ou por comunicação da empresa optante. A exclusão por ofício conforme o Art. 29 da Lei Complementar 123/2006 ocorre quando:

- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;

VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.

XI - Revogada

XII - Revogada

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

De acordo com Pinto (2012), em caso de exclusão de ofício, podem-se produzir efeitos a partir do mês em que incorrido o fato que provocou a exclusão. Nessas situações, a opção pelo simples nacional fica proibida pelos próximos três anos-calendários seguintes, sendo que esse impedimento será elevado para dez anos-calendários caso ocorra outro ato fraudulento.

Já a exclusão por comunicação da empresa optante, segundo o mesmo autor mencionado acima, se dará por opção ou por obrigatoriedade, quando incorrem situações de vedação previstas na Lei Complementar 123/06.

Resumindo, o Simples Nacional é regido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, sendo seu regime de apuração mensal, com pagamento definitivo com base na Receita bruta.

### **2.3.3.2 Lucro Presumido**

As regras básicas dessa forma de tributação são apresentadas do artigo 516 ao 528 do Decreto nº 3.000/99 (RIR) e em algumas alterações posteriores, sendo que o Lucro Presumido é a forma de tributação onde se utilizam as receitas para apuração de IR e CSLL. A respeito disso, Pêgas (2011, p.497) afirma que “o Lucro Presumido é uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IR e CSLL”.

Contribuindo, Oliveira *et al* (2005, p.176) conceitua o lucro presumido como “uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real”.

De acordo com o a legislação, a Pessoa Jurídica que desejar ingressar no regime do lucro presumido deve possuir no ano-calendário anterior receita bruta total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou, quando inferior a doze meses, R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade no ano calendário anterior, ou então, que não sejam obrigadas a tributar pelo lucro real em função da atividade exercida. Dessa forma, empresas com receita bruta superior aos setenta e oito milhões de reais anual ou os seis milhões e quinhentos mil mensais estão impedidas de optar por essa forma de tributação.

Em relação ao momento de opção por essa forma de tributação, Pêgas (2011) comenta que deve ser realizada através do primeiro recolhimento do imposto. Depois de realizada a opção e recolhido o IR com o código do lucro presumido, o contribuinte, no restante do ano, fica obrigado a fazer o recolhimento do IR e CSSL neste tipo de tributação. Por esse motivo, Oliveira *et al* (2005) menciona que esse fato impede ou restringe o planejamento tributário durante o exercício, devendo ser realizado anteriormente ao início do exercício.

O cálculo do imposto deve ser trimestral. “O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30

de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário” (Decreto 3000/99, Art.516, § 5º).

Os percentuais para cálculo do imposto variam de acordo com a atividade exercida pela empresa. A tabela 3 apresenta os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta para compor a base de cálculo do Lucro Presumido:

**Tabela 3 – PERCENTUAIS PARA COMPOR BASE DE CÁLCULO DO LUCRO PRESUMIDO**

<b>Atividades</b>	<b>Percentuais (%)</b>
Atividades em geral ( <b>RIR/1999</b> , art.518)	8,0
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto de carga)	16,0
Serviços de transporte de carga	8,0
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0

**Fonte:** <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/capituloXIII-irpj-lucroPresumido2012.pdf>, p.15.

Os percentuais mencionados na tabela serão aplicados sobre a receita bruta auferida pelas atividades da empresa com o objetivo de compor a base de cálculo do Lucro Presumido, na qual serão aplicadas as alíquotas do imposto.

Conforme Pêgas (2011), a empresa, após aplicar os percentuais por lei definida, deverá utilizar as alíquotas normais de IR e CSLL. As alíquotas para Imposto de Renda variam entre 15 e 25%, sendo 15% a alíquota básica e para CSLL 9%, exceto para instituições financeiras e empresas equiparadas, como por exemplo, seguradoras, entidades de previdência privada e de capitalização, que a Lei nº 11.727/08 alterou para 15%.

Ainda segundo Pêgas (2011), no Imposto de Renda há adicional de 10% sobre o valor que exceder R\$ 240.000,00 ao ano ou R\$ 20.000,00 por mês quando aplicado proporcionalmente a períodos menores. O adicional sobre a receita excedente para Imposto de Renda está definido no Art. 542 do RIR/99 e aplica-se também para exportação ou prestação de serviço internacional.

Já de acordo com a legislação, as alíquotas de PIS e COFINS são de 0,65% e 3%, respectivamente, sem a possibilidade de creditar-se dos valores já pagos nas operações anteriores, ou seja, nesse regime o PIS e COFINS são cumulativos.

A forma de escrituração da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido pode ser contábil ou livro caixa. Assim, segundo Pêgas (2011), as empresas optantes por essa forma de tributação podem utilizar escrituração regular ou apenas escrituração do livro caixa, mas para isso deverá emitir nota fiscal no momento da entrega do bem ou direito ou então na conclusão do serviço, além de indicar em registro individual no livro caixa, a nota fiscal que corresponde cada recebimento.

Portanto, o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada, a qual se utiliza as receitas tributáveis para apuração do resultado tributável de IR e CSLL.

### **2.3.3.3 Lucro Real**

Conforme disposto no art.247 do RIR/99, “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”.

Contribuindo, Oliveira *et al*, (2005, p.177, grifo do autor) afirma que o “lucro real é aquele *realmente* apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais”.

No Lucro Real há a possibilidade de encerrar-se o balanço trimestralmente ou anualmente, sendo de acordo com a escolha de cada empresa. Caso a empresa opte pela apuração trimestral, Oliveira *et al* (2011), comenta que baseia-se no resultado líquido de cada trimestre, sendo os períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e, por fim, 31 de dezembro.

Já as empresas tributadas pelo lucro real que optem pelo encerramento anual devem recolher mensalmente os tributos. De acordo com Oliveira *et.al* (2011), nesse caso, as pessoas jurídicas devem realizar os recolhimentos mensais baseando-se em estimativas, apurando-se anualmente o lucro real, tendo a possibilidade de suspensão ou redução do imposto, baseando-se nos balancetes periódicos ou então em balanços.

O art. 14 da Lei nº 9.718/98, alterada pelas Leis nº 10.637/02 e nº 12.814/13, define quais as pessoas jurídicas devem tributar pelo lucro real. De acordo com a legislação vigente, ou seja, o art. 14 da Lei nº 9.718/98 e suas posteriores alterações estão obrigadas a tributar pelo Lucro Real as pessoas jurídicas que:

I – Cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013).

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financeiro e investimentos, 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 tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo 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 a prestação de serviço (*factoring*).

VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Contribuindo, Pinto (2012, p.61-62), cita que as pessoas jurídicas obrigadas a tributar pelo lucro real são aquelas “cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período (R\$ 4.000.000,00 x nº de meses), quando inferior a doze meses (redação dada pela Lei nº 10.637-2002)”, porém, a Lei 12.814/2013 alterou esse limite para R\$ 78.000.000,00 anuais ou R\$ 6.500.000,00 mensais quando inferior a doze meses.

Para determinação do lucro real, a Legislação determina que seja conhecido a partir do lucro líquido do período de apuração, o qual será obtido na escrituração comercial e demonstrado no LALUR. Para isso, é necessário observar que ao lucro líquido serão adicionados os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

Ainda segundo o sítio da Receita Federal do Brasil podem ser excluídos do lucro líquido os valores que a dedução seja autorizada pela legislação tributária, desde que não tenham sido computadas na apuração do lucro líquido no período de apuração. Também podem ser excluídos os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos no lucro líquido, os quais por determinação tributária não sejam computados na determinação do lucro real, como por exemplo, resultados positivos de equivalência patrimonial.

Ainda em relação aos ajustes para determinação do lucro real, há as compensações. A cerca das compensações, o art. 15 da lei nº 9.065 de 20 de junho de 1995 determina:

Art.15 O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observando o limite máximo, para a compensação, se trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Portanto, podem ser compensados os prejuízos fiscais de um período em períodos posteriores, diminuindo os mesmos do lucro real, porém, observando-se o limite máximo de trinta por cento que a legislação prevê.

Conforme a legislação vigente, em relação às alíquotas, no lucro real para IR é de 15%, mais 10% de adicional para o que exceder R\$ 20.000,00 mensais. Já a CSLL se mantém em 9%, independentemente do faturamento. As alíquotas de PIS e COFINS são de 1,65% e 7,6% da receita, respectivamente, sendo que, neste caso, podem ser feitas deduções da base de cálculo da receita. Tais deduções são sobre pagamentos realizados a outras pessoas jurídicas, ligadas diretamente a produção dos serviços, sendo esta operação denominada de crédito de PIS e COFINS, sendo chamados de PIS não cumulativo e COFINS não cumulativo. Portanto, PIS e COFINS não cumulativos são operações em que o contribuinte se credita do que já foi pago na operação anterior. Além disso, a apuração pode ser feita trimestralmente ou mensalmente.

Portanto, resumindo, o lucro real é uma forma de tributação em que as pessoas jurídicas que apresentarem receita total superior a R\$ 78.000.000,00 no ano-calendário anterior estão obrigadas, além de apresentar a possibilidade de creditar-se do PIS e COFINS já pagos nas operações anteriores.

#### **2.3.3.3.1 Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR**

Pode-se considerar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR como uma ferramenta de controle. A finalidade desse livro é “[...] registrar e controlar os ajustes no lucro apurado contabilmente, para fins de demonstração do lucro real [...]” (OLIVEIRA *et al.*, 2011, p.229). Ainda segundo o autor, o LALUR é regulamentado pelo artigo 262 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99).

Em síntese, a legislação, determina que estão abrangidos a escriturar o LALUR toda e qualquer pessoa jurídica contribuinte do imposto de renda. Contribuindo, Oliveira *et.al* (2011, p.230) comenta que devem obrigatoriamente escriturar o LALUR as pessoas jurídicas contribuintes do IR com base no lucro real como:

- a) as de direito privado, sediadas no país, inclusive as filiais, sucursais ou representantes, no país, de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;
- b) as firmas individuais;
- c) as pessoas físicas equiparadas a empresas individuais que promovem a incorporação de prédios em condomínio ou em loteamento de terrenos; e
- d) as sociedades cooperativas que realizem atos não cooperativos.

Continuando, o mesmo autor menciona que o LALUR, de acordo com o RIR/99, pode ser escriturado com sistema eletrônico e deve possuir folhas numeradas tipograficamente. Além disso, é composto por duas partes, chamadas de parte A e parte B. Na parte A realizam-se as adições, exclusões e compensações, ou seja, os lançamentos de ajustes do lucro líquido. Já a parte B destina-se para o controle de valores que na escrituração comercial não constem, mas, para períodos futuros, devam influenciar a determinação do lucro real.

Além disso, segundo Oliveira *et al.* (2011) não é permitido usar o LALUR para exclusões que resultaram da falta de registro durante a escrituração comercial de despesas

operacionais, custos ou que tenham como objetivo complementar valores que tenham a mesma natureza insuficientemente registrados.

Ainda conforme Oliveira *et al* (2011), visto que as empresas tributadas pelo lucro real possuem a possibilidade de recolher o Imposto de Renda com base no resultado trimestral ou por estimativa, o período para escrituração do LALUR será de acordo com a modalidade de recolhimento adotada. Para quem recolhe os tributos com base no resultado trimestral a escrituração do mesmo será trimestral, enquanto os que optam pelo pagamento por estimativa sua escrituração será no encerramento de cada período-base do IR ou, então, no levantamento do balanço de suspensão ou redução da estimativa mensal.

Portanto, no LALUR que se realizam os ajustes do lucro líquido, adicionando-se as despesas que não são admitidas ou ainda limitadas pela lei, excluindo-se os valores do lucro líquido permitidos por lei e, por fim, compensando-se possíveis prejuízos fiscais de períodos anteriores, porém, observando-se que o limite das compensações do lucro líquido após ajustado pelas adições e exclusões permitidas é de 30%.

## 2.4 ICMS

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, é regido pela Lei Complementar nº 87/96, além de que diversos estados possuem convênios firmados entre si. Assim, tem como característica o fato de cada estado possuir regulamentação específica a cerca do mesmo.

Conforme a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, o ICMS tem como fato gerador:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas 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 - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributada dos Municípios;

V - 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.

§ 1º. O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Oliveira *et al.* (2005) ressalta que o ICMS é um imposto não-cumulativo e seletivo. Em outras palavras, isso significa que é um imposto onde se abate do valor devido os valores já pagos nas operações anteriores, além de determinar alíquotas diferentes de acordo com a necessidade do produto, ou seja, produtos supérfluos possuem alíquotas maiores que produtos básicos, como por exemplo, o arroz e feijão.

O contribuinte deste imposto tem a possibilidade de creditar-se do imposto já pago na operação anterior, ou seja, é não cumulativo, desde que não haja nenhuma legislação que proíba algum produto específico. Quanto a isso, Fabreti (2005, p.165, grifo do autor) ressalta quais operações podem gerar tal crédito:

- a) as entradas de mercadorias destinadas à revenda;
- b) as entradas de insumos (matéria-prima, material de embalagem, produtos intermediários etc.) utilizados na elaboração de **produto destinado à venda, cujas saídas sejam tributadas.**

Em relação ao contribuinte deste imposto, de acordo com Oliveira, G. (2005) a legislação considera como sendo a pessoa, jurídica ou física que, habitualmente ou em volume que caracterize fins comerciais, realize operações que incidem o ICMS. Completando, em relação às alíquotas, o mesmo autor comenta que o Senado Federal que é encarregado de fixar as de exportação e interestaduais, além de ter o poder de definir as alíquotas internas mínimas e máximas, porém elas variam de 7% (sete por cento) a 25% (vinte e cinco por cento), dependendo do produto e do estado.

Portanto, o ICMS pode ser considerado como um imposto que apresenta várias particularidades, além de ser complexo pelo fato de cada estado legislar a cerca do mesmo.

## 2.5 PIS E COFINS

O PIS (Programa de Integridade Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são tributos que incidem sobre o faturamento da empresa, os quais são de competência da União.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 239, o PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970. Já a COFINS teria sido instituída posteriormente pela Lei Complementar 70 de 30 de dezembro de 1991.

Segundo Pêgas (2011, p.551), o PIS é uma contribuição “com objetivo de integrar os trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas”. Enquanto isso, o mesmo autor define que a COFINS tem como objetivo assegurar direitos relacionados a assistência social, saúde e previdência, sendo que toda a sociedade financia a seguridade social, tanto diretamente como indiretamente.

Para o recolhimento do PIS/Pasep há três modalidades. Conforme Oliveira *et al.* (2005), pode ser sobre o faturamento mensal, sendo a alíquota de 1,65% para empresas tributadas pelo lucro real e 0,65% para as optantes do lucro presumido ou sobre a folha de pagamento, sendo a alíquota de 1%. Ainda segundo o mesmo autor, na modalidade que se aplica a alíquota sobre a folha de pagamento é apenas para fundações que a legislação trabalhista defina como empregadoras e para entidades sem fins lucrativos.

Quanto ao COFINS, Oliveira *et al.* (2005), baseado no art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, comenta que o contribuinte de tal obrigação tributária é a pessoa jurídica em geral, além de incluir construtoras e incorporadoras de imóveis e instituições Financeiras. Enquanto isso, entidades beneficentes de assistência social filantrópicas como orfanatos, asilos, entre outras estão isentas da incidência da COFINS. Além dessas, as Microempresas, Empresas de Pequeno Porte, organizações, sindicatos e cooperativas (observando-se a legislação própria), exceto de consumo, também são isentos.

Quanto as alíquotas que são aplicadas sobre a base de cálculo, Fabreti (2005) comenta que há diferenciação nos percentuais das mesmas para o cálculo em que a incidência é

cumulativa e na de incidência não cumulativa, as quais serão evidenciadas no decorrer do presente trabalho. Já quanto a base de cálculo, para ambos será o faturamento mensal, salvo nas situações já mencionadas que será a folha de pagamento, sendo que para a apuração da base de cálculo há as deduções e exclusões permitidas pela legislação.

Para apuração da base de cálculo do PIS/Pasep, de acordo com Oliveira *et.al* (2011, p.221-222) poderão ser deduzidos ou excluídos da receita bruta os valores seguintes:

- das vendas canceladas e das devoluções de vendas. As devoluções de vendas que resultem na anulação de valores registrados como receita bruta no mês anterior poderão ser deduzidas das receitas auferidas no próprio mês da devolução;
- dos descontos incondicionais concedidos, assim considerados aqueles constantes na nota fiscal de venda de bens ou na fatura de prestação de serviços e que não dependam de evento posterior à emissão desses documentos;
- do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) destacado nas notas fiscais de bens, no caso de contribuintes desse imposto;
- do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, como ocorre com automóveis e refrigerantes;
- das reversões de provisões operacionais;
- das recuperações de créditos baixados como perda, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem entrada de novas receitas;
- dos resultados positivos – lucro – obtidos em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método de equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- dos lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP);
- das receitas decorrentes das vendas de itens do ativo permanente.

Já para obter a base de cálculo da Cofins, Oliveira *et al* (2011, p.214) menciona, baseado na legislação, que serão excluídos do faturamento mensal valores relativos:

- ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nas empresas contribuintes desse imposto, quando destacado em separado no documento fiscal;
- ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

- às vendas canceladas, às canceladas, às devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente, a qualquer título;
- às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem entrada de novas receitas;
- ao resultado positivo – lucro – obtido em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método de equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- aos lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas;
- à receita decorrente da venda de itens do ativo permanente;
- à exportação de mercadorias para o exterior; e
- aos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

A Lei nº 10.637/2002 determina que ocorra uma separação entre PIS e COFINS para realizar seu cálculo, sendo divididos em dois critérios, ou seja, entre incidência cumulativa e não cumulativa.

### **2.5.1 Incidência Cumulativa**

As empresas tributadas com base no Lucro Presumido ou Arbitrado estão sujeitas a aplicação do regime cumulativo para apuração do PIS e da COFINS.

A RFB determina que “as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado estão sujeitas a incidência cumulativa”.

Contribuindo, Pêgas (2011) afirma que a apuração dos valores de PIS e COFINS baseada na incidência cumulativa é para as empresas que tributam pelo lucro presumido e arbitrado, aplicando-se as alíquotas sobre as receitas após as exclusões permitidas pela legislação.

Quanto as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo para determinar os valores a recolher, a RFB determina que para o PIS/Pasep e para a Cofins, nesse regime de incidência, aplicam-se os percentuais de 0,65% e 3% respectivamente, sendo que o pagamento deverá ser efetuado pelo estabelecimento matriz, mensalmente, até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

Assim, empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado estão obrigadas a apurar o PIS e a COFINS com base nas regras impostas pela legislação da incidência cumulativa, sendo que para a apuração do imposto deve-se realizar as deduções do faturamento conforme previsto pela legislação e, por fim, aplicar as respectivas alíquotas incidentes.

## 2.5.2 Incidência Não-Cumulativa

De acordo com Fabreti (2005, p.294), “tanto o PIS como a COFINS tornaram-se tributos não cumulativos pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (Cofins)”, sendo que conforme Pêgas (2011) estará obrigada a tributar com base na incidência não cumulativa as empresas optantes pelo lucro real.

Para determinação da base de cálculo será utilizado o faturamento mensal, porém conforme Fabretti (2005) as seguintes receitas que se refere o § 3º, do artigo 1º, da Lei nº 10.833/04 não fazem parte da base de cálculo:

- I- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- II- não operacionais, decorrentes de venda do ativo permanente;
- III- auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadoria em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV- venda dos produtos:
  - a) derivados de petróleo e gás natural – Lei nº 9.990/00;
  - b) de certos medicamentos e perfumes, loções de barba, cremes, escovas de dentes (incidência monofásica do PIS/Cofins), discriminadas na Lei nº 10.147/00;
  - c) de máquinas e equipamentos discriminados nas Leis nº 10.485/02 e 10.560/02;
  - d) quaisquer outros bens submetidos à incidência monofásica da contribuição;
- V- referentes a:
  - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
  - b) reversão de provisões e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de nova receita; o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Após a determinação da base de cálculo com todas as exclusões previstas pela legislação, aplicam-se as alíquotas. De acordo com Pêgas (2011), as empresas que são

obrigadas a utilizar o método não-cumulativo para determinação do PIS e da COFINS estão sujeitas a alíquotas mais elevadas, ou seja, 1,65% e 7,6%, respectivamente, porém podem utilizar os créditos permitidos por lei.

Nem todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real estão sujeitas a incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, permanecendo no regime cumulativo. O Art.10 da Lei 10.833/2003 determina quais as situações que as mesmas permanecem no regime cumulativo da Cofins, sendo que tais situações também aplica-se ao PIS/Pasep. Conforme o Art. 10 da Lei 10.833/2003 permanecem no sistema cumulativo para o PIS/Pasep e Cofins:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VII - as receitas decorrentes das operações:

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

- a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
- XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015; (Redação dada pela Lei nº 12.375, de 30 de dezembro de 2010)
- XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)
- XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)
- XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)
- XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
- XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)
- XXVII - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)
- XXVIII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012) (Vide inc. II do art. 13 da Lei nº 12.766/2012)
- XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012) (Vide inc. II do art. 13 da Lei nº 12.766/2012).

Para determinação dos créditos, aplicam-se as mesmas alíquotas que para os débitos, sendo que como previsto no Art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 tais créditos serão sobre os seguintes valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

§ 1º - Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.

§ 2º - O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

§ 3º - Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

Ainda conforme a Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu Art. 9º, aplica-se o direito ao crédito nos seguintes casos:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País;

III – aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV – aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Portanto, na incidência não cumulativa, as alíquotas do tributo são maiores, porém existe a possibilidade de crédito, o que na incidência cumulativa não é permitido, sendo que a

maioria dos optantes da tributação pelo lucro real estão obrigados a incidência não cumulativa, observando-se as exceções.

## 2.6 PREVIDÊNCIA SOCIAL

“A Previdência Social é representada por um conjunto de tributos, que constitui o que chamamos de encargos sociais, que representam significativa parcela da carga tributária nacional [...]” (PÊGAS, 2011, p.147). O autor ainda menciona que os empregadores e empregados dividem a contribuição para o INSS.

Quanto a parte da contribuição previdenciária paga pelos empregados, o Ministério da Previdência Social define as alíquotas que as empresas são obrigadas a descontar de seus empregados, conforme tabela 4:

**Tabela 4 – ALÍQUOTAS PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS**

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO (R\$)	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS
até 1.317,07	8%
de 1.317,08 até 2.195,12	9%
de 2.195,13 até 4.390,24	11%

Disponível em: [http://www.portaltributario.com.br/guia/tabela\\_inss\\_empregados.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/tabela_inss_empregados.html), acesso em 06/04/2014.

A tabela 4 demonstra os percentuais a serem descontados dos empregados de acordo com a faixa do salário bruto dos mesmos. Além disso, há a parcela de encargos pagos pelo empregador, que conforme Pêgas (2011) encarecem muito o custo da mão-de-obra, sendo os mesmos apresentados na tabela 5:

**Tabela 5 – PARCELA DE ENCARGOS PAGOS PELO EMPREGADOR** (Continua)

TIPO	% APLICADO
Contribuição ao INSS – empregador	20%
Salário Educação	2,5%
Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT	2% *1

**Tabela 5 – PARCELA DE ENCARGOS PAGOS PELO EMPREGADOR (Conclusão)**

TIPO	% APLICADO
SESI, SESC ou SEST	1,5%
SENAI, SENAC ou SENAT	1%
SEBRAE	0,6%
INCRA	0,2%
Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS	8%
FGTS – Lei Complementar nº110/01	0,5%
TOTAL	36,3%

\*1 – O percentual de contribuição para o SAT depende do risco da atividade da empresa, com as contribuições sendo de 1% para risco considerado leve, 2% para médio e 3% para risco considerado grave. No somatório dos encargos, foi utilizado um risco médio.

**Fonte:** Pêgas (2011, p.157)

Pêgas (2011) ainda comenta que além de todos os encargos evidenciados na tabela 5, valores como férias, 13º salário, adicional noturno, repouso semanal remunerado, aviso prévio, entre outros também devem ser considerados pelo empregador.

Por fim, Oliveira *et al.* (2005), contribuindo, comenta que sem sombra de dúvidas os tributos que oneram a folha de pagamento e os encargos trabalhistas são um dos mais significativos componentes do conhecido “custo Brasil”.

## 2.7 EMPRESAS COMERCIAIS

A atividade comercial é uma das principais e mais antiga praticada pelo homem. Dessa forma, a atividade comercial, ou seja, as empresas comerciais, ramo de atividade dado enfoque no estudo de caso, são aquelas que “sua atividade principal pode ser resumida nas operações de compra e venda de mercadorias” (RIBEIRO, 2011, P.17).

Pode-se considerar a atividade comercial como uma das mais importantes atividades pelo fato de colocar bens e serviços necessários à humanidade a disposição da população, sendo que conforme Ribeiro (2011), as empresas comerciais que proporcionam a aproximação do produtor com o consumidor, sendo este o objetivo principal dessas empresas.

Esses tipos de empresas apresentam algumas características específicas. A principal delas é o fato delas comprarem mercadorias para apenas revende-las, fato este que as caracteriza como intermediárias, diferenciando-as das indústrias, que transformam a mercadoria. A respeito disso, Megliorini (2007, p.171, grifo do autor) afirma que:

As empresas comerciais se diferenciam das empresas industriais pelo fato de comprarem as mercadorias já prontas de seus fornecedores e revendê-las também prontas, caracterizando-se como *intermediárias*, sem ampliar nem modificar sua utilidade, enquanto as empresas industriais adquirem matérias-primas e modificam sua utilidade após realizar nelas determinadas operações, caracterizando-se como *transformadoras*.

O comércio tem como função realizar a mediação entre produtor e consumidor. Conforme Souza (2002, p.25) “a função básica das empresas comerciais é servirem de mediadoras entre o produtor e o consumidor. É necessário que essa mediação de bens e produtos ocorra com a finalidade de obtenção de lucros.”

Para a realização das atividades operacionais, as empresas comerciais têm vários gastos. “Esses gastos incluem a compra de mercadorias para revenda, a aquisição de material de escritório, o pagamento de taxas e impostos, a manutenção dos bens patrimoniais, a folha de pagamento, etc” (MEGLIORINI, 2007, p.5).

Assim, nas empresas comerciais, como em qualquer outra, é essencial reduzir os gastos, especialmente com tributos, pois dessa maneira, os custos da mercadoria vendida serão inferiores, podendo praticar um preço de venda menor, tornando-se mais competitiva no mercado.

## 2.8 LEI Nº 12.973, DE 13 MAIO DE 2014

Como novidade para o ano de 2014, há a Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014, a qual provocou alterações na legislação tributária federal em relação ao IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS e, além disso, revoga o Regime Tributário de Transição, o RTT, além de alterar a legislação sobre a tributação dos lucros distribuídos aos sócios, trazendo também regras para tributação do lucro de controladas e coligadas no exterior.

Dessa forma, a lei em questão revogou o RTT, sendo que as pessoas jurídicas ficam dispensadas da escrituração do LALUR e da entrega da DIPJ para fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, instituindo-se a ECF, a qual é uma nova obrigação para as pessoas jurídicas, a qual não se aplica às autarquias, fundações, órgãos públicos e pessoas jurídicas inativas ou tributadas pelo Simples Nacional.

Portanto, no ano-calendário de 2014 a aplicação das novas regras será facultativa, porém obrigatória para o ano-calendário de 2015, sendo que a DIPJ deverá ser entregue em 2014 referente ao ano-calendário de 2013 e a ECF será entregue em julho de 2015.

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

No presente capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos, bem como, as técnicas de pesquisa utilizadas durante o desenvolvimento do estudo para a solução do problema proposto.

Inicialmente, realizou-se a classificação e delimitação da pesquisa, onde foi classificada quanto aos seus objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Posteriormente, apresentou-se o plano de coleta de dados e, em seguida, a análise e interpretação dos mesmos. Por fim, foram elencadas as limitações que o estudo encontrou.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

##### 3.1.1 Classificação Quanto aos Objetivos

O presente trabalho classifica-se quanto aos seus objetivos como uma pesquisa descritiva. Esse tipo de pesquisa “tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis” (GIL, 1999 *apud* , BEUREN, 2006, p.81). Ainda segundo o autor citado acima, elenca-se entre suas principais características, a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Contribuindo, Trivinões (2002) *apud* e Beuren (2006, p.81) comenta que “o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados”.

Por fim, “a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles” (ANDRADE, 2002,

*apud* BEUREN, 2006, p.81).

Dessa forma, em outras palavras, a pesquisa descritiva consiste em utilizar técnicas padronizadas para coletar os dados, descrevendo as características de determinada população, bem como, observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os dados, de modo que o pesquisador não interfira neles. Portanto, os fenômenos são estudados e o pesquisador não interfere nem os manipula.

### 3.1.2 Classificação Quanto aos Procedimentos

Foram utilizados três procedimentos durante o trabalho, sendo que conforme Beuren (2006) na pesquisa científica os procedimentos referem-se à forma que é conduzido o estudo e a maneira que se obtém os dados.

Na primeira etapa foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde se buscará referências teóricas dos mais variados autores da área para que, assim, seja explicado o problema.

Pesquisa bibliográfica na concepção de Cervo e Bervian (1983, p.55) *apud* Beuren (2006, p.86)

explica um problema a partir de referências teóricas publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Nessa forma de pesquisa, Beuren (2006) descreve que o material consultado é composto por todo referencial que já tenha sido publicado em relação ao tema que se está sendo estudado, podendo ser publicações avulsas, boletim, jornais, livros, monografias, teses, dissertações, entre outras fontes.

Contribuindo, Gil (1999) *apud* Beuren (2006), alega que se desenvolve a pesquisa bibliográfica tomando-se como base material já elaborado, onde os livros e artigos científicos são os principais.

“Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas quer gravadas” (MARCONI;

LAKATOS, 2010, p.57).

Resumindo, a pesquisa bibliográfica compreende buscar-se referências teóricas já publicadas de diversos autores, onde pode ser usados livros, teses, artigos, monografias, entre outros.

A segunda etapa compreendeu uma pesquisa documental, juntamente com um estudo de caso, sendo que esse tipo de pesquisa “baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa” (Gil, 1999 *apud* Beuren, 2006).

Nesse contexto, como descrito por Silva, Grigilo (2002) *apud* Beuren (2006, p.89),

A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Ainda quanto à pesquisa documental, o presente trabalho classifica-se como pesquisa documental de segunda mão, pois serão analisados documentos como relatórios e demonstrativos da empresa. Conforme Gil (1999) *apud* Beuren, (2006, p.89) “os documentos de segunda mão são os que de alguma forma já foram analisados”.

Portanto, a pesquisa documental consiste na análise de materiais, como por exemplo, Balanço Patrimonial, relatórios, razão, entre outros.

Por fim, o estudo de caso foi realizado em uma única empresa, do ramo comercial. “A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso” (BEUREN, 2006, p.84).

Contribuindo, Yin (2002, p.21) comenta que o estudo de caso

Permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais, administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores.

Finalizando, Gil (1999) alega que essa forma de estudo tem como característica a realização de um estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos objetos, permitindo assim

obter amplos e detalhados conhecimentos, o que não é possível em outras maneiras de delineamentos.

Portanto, o estudo de caso consiste num estudo aprofundado de um único caso, o qual possibilita obter conhecimentos, ou seja, resultados amplos e detalhados.

### 3.1.3 Classificação Quanto a Abordagem do Problema

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quantitativa. Classifica-se assim pois conforme Richardson (1999,p.70) *apud* Beuren (2006, p.92) “caracteriza-se pelo emprego de quantificação [...]”. Conforme Beuren (2006) a intenção é garantir que os resultados tenham precisão, não havendo distorções na análise nem interpretação.

Dessa forma, apesar do trabalho buscar particularidades, ou seja, os resultados obtidos são válidos apenas para a empresa em estudo e gerar grande volumes de dados, classifica-se como abordagem quantitativa visto que serão feitos cálculos para a apuração dos impostos, testando-se a teoria e possuindo o emprego de quantificação.

## 3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

Para a primeira fase do estudo, ou seja, para a pesquisa bibliográfica foram coletadas informações na legislação, em livros de autores que abordam o assunto e no sítio da Receita Federal do Brasil.

Posteriormente, para a realização do estudo de caso, foi obtida autorização de uma empresa do ramo comercial para obterem-se as informações necessárias para o estudo, junto ao seu contador. Em posse de tal autorização, foram pegas as informações e demonstrações necessárias no escritório contábil que presta serviços a ela. Lá, foram acessadas as demonstrações contábeis, como Balanço Patrimonial, DR, Razão, entre outras demonstrações.

Assim, a pesquisa teve a colaboração do proprietário da empresa em estudo, o qual não autorizou a divulgação do nome do mesmo nem da empresa, bem como a colaboração de seu contador e equipe.

### 3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A análise e interpretação dos dados serão realizadas através da construção de planilhas em Microsoft Office Excel bem como através de documentos em Microsoft Office Word.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

No estudo, a principal limitação que se encontra é pelo fato de ser um estudo de caso, o que não pode ser generalizado, ou seja, que os métodos aplicados na empresa em estudo podem não serem os ideais para outra empresa, mesmo que do mesmo .

A cerca disso, Gil (2002, p.55) argumenta que “a análise de um único ou de poucos casos de fato fornece uma base muito frágil para a generalização”. O mesmo autor ainda afirma que o estudo de caso proporciona uma visão global de determinado problema ou então identifica fatores que podem estar influenciando ou sendo influenciados por ele e não proporciona conhecimentos precisos de determinada população.

Outra limitação está relacionada com o fato de ser uma pesquisa documental. De acordo com Gil (2002, p.46-47), as críticas “a esse tipo de pesquisa referem-se a não-representatividade e à subjetividade dos documentos”.

#### **4 COLETA E ANALISE DOS DADOS**

O trabalho consiste em um estudo de caso, o qual teve como objetivo demonstrar que o Planejamento Tributário é de suma importância na gestão das empresas frente à complexidade do sistema tributário brasileiro. Tal complexidade se dá principalmente pelas inúmeras leis e suas respectivas alterações, dificultando a interpretação e acompanhamento por parte de empresários e administradores. Dessa forma, mais especificamente, busca-se através deste estudo avaliar dentro das possibilidades de regimes de tributação em que a empresa em questão se enquadra qual a melhor opção para a mesma, minimizando a incidência de impostos e melhorando seus resultados.

A empresa em estudo é um posto de combustíveis, ou seja, do ramo comercial, localizado as margens de uma rodovia na cidade de Tio Hugo-RS, tendo como regime de tributação o Lucro Real. Segundo o empresário, o qual não autorizou a divulgação do seu nome nem razão social da empresa, a maior parte de seu faturamento vem da venda de óleo diesel, sendo que seus clientes na maioria são do ramo de transporte. Além de combustível, a empresa possui venda de óleos lubrificantes das mais diversas marcas e especificações, não possuindo venda de peças, bebidas ou lanches.

De acordo com o empresário sua expectativa de crescimento para o ano de 2014 é de 4%, percentual este baseado na sua concepção. Para alcançar tal meta, investe constantemente em melhorias na infraestrutura, principalmente relacionadas ao pátio da empresa para melhor acomodar caminhoneiros, estes seus principais clientes.

#### 4.1 ANÁLISES DOS DADOS

A partir dos cálculos dos tributos pagos pela empresa realizou-se um comparativo entre o Lucro Real e Lucro Presumido, demonstrando assim qual o regime de tributação menos oneroso, sendo que o resultado obtido será utilizado para a escolha da forma de tributação para o próximo exercício. Para tal comparativo, não foi utilizado o Simples Nacional visto que o faturamento da empresa ultrapassou o limite para enquadramento nesse regime.

Na elaboração do Planejamento Tributário realizaram-se cálculos em cada um dos regimes de tributação em que a empresa enquadra-se, com o objetivo de demonstrar o impacto dos tributos. Nesse estudo, utilizou-se de dados referentes ao ano de 2013, os quais foram extraídos dos demonstrativos fornecidos pelo escritório contábil responsável pela escrituração da empresa em estudo, mediante autorização prévia do empresário.

#### 4.2 CÁLCULOS E ANÁLISES TRIMESTRAIS IR E CSLL

Neste item serão realizados os cálculos e análises do IR e CSLL, verificando-se os valores incidentes, tanto no Lucro Real quanto no Lucro Presumido.

##### 4.2.1 Cálculos e Análises 1º Trimestre de 2013

Na realização dos cálculos e análises do primeiro trimestre de 2013 para apuração do Lucro Real e Lucro Presumido utilizou-se o balancete do período em questão. Com isso, segue abaixo tabela 6 com o referido balancete:

**Tabela 6 – BALANCETE DO 1º TRIMESTRE/2013.**

**(Continua)**

Contas	Janeiro	Fevereiro	Março	Total Trim.
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 302.945,91</b>	<b>R\$ 313.739,51</b>	<b>R\$ 360.144,14</b>	<b>R\$ 976.829,56</b>
Vendas combustíveis a vista	R\$ 272.651,32	R\$ 282.365,56	R\$ 324.129,73	<b>R\$ 879.146,61</b>
Vendas óleos lubrificantes	R\$ 30.294,59	R\$ 31.373,95	R\$ 36.014,41	<b>R\$ 97.682,95</b>
<b>Custo Mercadoria vendida</b>	<b>R\$ 276.127,30</b>	<b>R\$ 272.035,41</b>	<b>R\$ 319.508,44</b>	<b>R\$ 867.671,15</b>
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 26.818,61</b>	<b>R\$ 41.704,10</b>	<b>R\$ 40.635,70</b>	<b>R\$ 109.158,41</b>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 22.540,15</b>	<b>R\$ 30.934,75</b>	<b>R\$ 26.901,89</b>	<b>R\$ 80.376,79</b>

Tabela 6 – BALANCETE DO 1º TRIMESTRE/2013

(Conclusão)

Contas	Janeiro	Fevereiro	Março	Total Trim.
Despesas com pessoal	R\$ 13.250,77	R\$ 17.697,41	R\$ 17.985,55	R\$ 48.933,73
Despesas gerais administrativas	R\$ 9.168,67	R\$ 13.237,34	R\$ 7.640,24	R\$ 30.046,25
Despesas tributárias	R\$ 120,71	R\$ 0,00	R\$ 1.276,10	R\$ 1.396,81
Lucro Operacional	R\$ 4.278,46	R\$ 10.769,35	R\$ 13.733,81	R\$ 28.781,62
Lucro antes do IR e CSLL	R\$ 4.278,46	R\$ 10.769,35	R\$ 13.733,81	R\$ 28.781,62

Fonte: Dados Primários

A partir das informações presentes no balancete acima, exposto na tabela 6, foi possível realizar a apuração dos valores do Lucro Real para o primeiro trimestre de 2013. Nele, trabalhou-se com os sub-grupos das contas, sendo:

- os **Custos da Mercadoria Vendida** com valor trimestral de R\$ 867.671,15 compostos pelas compras de combustíveis e óleos lubrificantes;
- as **Despesas com Pessoal** com valor trimestral de R\$ 48.933,73 compostas pelas contas 13º Salário, Férias, FGTS, INSS, Pró-labore, Rescisões, Salários, Despesas com engenharia do trabalho e, por fim, Cesta básica para Funcionários, valor este de R\$ 2.504,00 no trimestre, o qual será usado como base para o PAT;
- As **Despesas gerais Administrativas**, com valor trimestral de R\$ 30.046,25, compreendidas pelas contas Água, Aluguel, Combustíveis e lubrificantes, Correios, Despesas com veículos, Despesas diversas, Energia elétrica, Honorários, Manutenção de máquinas e equipamentos, Material de consumo, Material de expediente, Material de Limpeza e higiene, Serviços de terceiro Pessoa Jurídico, Telefone, Viagens e estadias, Propaganda, Contribuição Sindical, Manutenção de prédios, Manutenção dos softwares, Uniformes, Despesas com operador de cartão de crédito, Locação de veículos e Despesas com licenciamento ambiental;
- as **Despesas Tributárias**, com valor trimestral de R\$ 1.396,81, compreendidas pelo Alvará e Taxas Diversas.

Por fim, evidenciou-se que a empresa apresentou Lucro antes do IR e CSLL de R\$ 28.781,62 no trimestre, valor este utilizado para apuração dos impostos pelo Lucro Real, conforme a tabela 7.

Tabela 7 – CÁLCULO LUCRO REAL 1º TRIMESTRE

<b>Lucro Real</b>	<b>1º Trim. 2013</b>
<b>Lucro antes do IR</b>	R\$ 28.781,62
+ Adições	R\$ 0,00
(-) Exclusões	R\$ 0,00
(-) Compensações	R\$ 0,00
Lucro Real	R\$ 28.781,62
Alíquota IR	15%
IRPJ	R\$ 4.317,24
(+) Adicional	
(-) Doações	
<b>IR Devido</b>	<b>R\$ 4.317,24</b>
(-) Dedução PAT (4%)	<b>R\$ 172,69</b>
<b>IR pagar</b>	<b>R\$ 4.144,55</b>
<b>Contribuição Social</b>	
Lucro Real	R\$ 28.781,62
Alíquota	9%
<b>Valor Contribuição Social</b>	<b>R\$ 2.590,35</b>

Fonte: Dados Primários

A Tabela 7 demonstrou a apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social devido no primeiro trimestre de 2013 pela modalidade do Lucro Real. Especificadamente, a tabela evidenciou que antes do IR houve lucro de R\$ 28.781,62 no primeiro trimestre, sendo que, como nesse caso, não havia adições, exclusões nem compensações previstas na legislação, o Lucro Real sobre o qual foram aplicadas as alíquotas para cálculo dos impostos foi desse mesmo valor. Sobre o Lucro Real, aplicou-se alíquota de 15% para IR, resultando em R\$ 4.317,24 de Imposto devido, porém, conforme a legislação é permitida a dedução de 4% para o PAT – Programa Alimentação do Trabalhador, observando-se o limite máximo de 15% sobre o valor da conta “Cesta básica funcionários”. Dessa forma, o IR a pagar será de R\$ 4.144,55.

Além disso, sobre o Lucro Real aplicou-se alíquota de 9% para apuração da Contribuição Social, a qual resulta em R\$ 2.590,35 de CSLL a recolher.

**Tabela 8 - CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO 1º TRIMESTRE 2013**

<b>Lucro Presumido</b>	1º Trimestre 2013
<b>Cálculo IR</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 879.146,61
Vendas Óleo Lubrificante	R\$ 97.682,95
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 976.829,56
1,6% sobre vendas de combustível	R\$ 14.066,35
8% sobre vendas de Óleo Lubrificantes	R\$ 7.814,64
Total	R\$ 21.880,98
+ Receitas Financeiras	R\$ 0,00
Base Cálculo IRPJ	R\$ 21.880,98
Alíquota IR	15%
Valor IRPJ	R\$ 3.282,15
+ Adicional	0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>R\$ 3.282,15</b>
<b>Calculo Contribuição Social</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 879.146,61
Vendas de Mercadoria	R\$ 97.682,95
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 976.829,56
12 % vendas	R\$ 117.219,55
Total	R\$ 117.219,55
Alíquota CSLL	9%
<b>Valor CSLL</b>	<b>R\$ 10.549,75</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 8 demonstrou-se a apuração do IR e CSLL no primeiro trimestre de 2013 pela modalidade do Lucro Presumido. Para isso, partiu-se do faturamento do trimestre, segregando-se as receitas referentes à venda de combustível e de mercadoria, visto que os percentuais para presunção do lucro são diferentes para as duas atividades. Sobre o faturamento resultante da venda de combustível aplicou-se 1,6%, enquanto que para venda de mercadorias 8%, gerando assim a base de cálculo para IR ao valor de R\$ 21.880,98, valor sobre o qual foi aplicado alíquota de 15% de IR, totalizando R\$ 3.282,15 de IRPJ a pagar.

Prosseguindo, calculou-se o valor da Contribuição Social, onde se aplicou alíquota de 12% sobre as vendas totais (combustível mais mercadorias), gerando um valor de R\$

117.219,55, o qual foi base de cálculo da CSLL, ou seja, aplicou-se sobre esse valor a alíquota de 9% (alíquota da CSLL), obtendo assim o valor de R\$ 10.549,76 de Contribuição Social a pagar no trimestre em questão.

A partir da apuração dos valores a pagar de IR e CSLL no primeiro trimestre pela modalidade do Lucro Real e do Lucro Presumido, foi possível elaborar comparativo da carga tributária conforme tabela 9:

**Tabela 9 - COMPARATIVO DO 1º TRIMESTRE 2013**

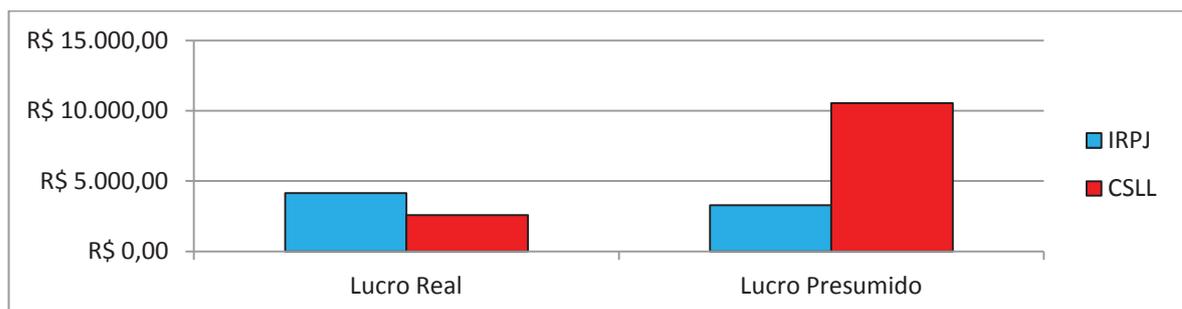
1º Trimestre/2013				
	Lucro Real (A)	Lucro Presumido (B)	Diferença (A-B)	Variação Percentual
<b>IRPJ</b>	R\$ 4.144,55	R\$ 3.282,15	R\$ 862,41	20,81%
<b>CSLL</b>	R\$ 2.590,35	R\$ 10.549,75	R\$ 7.959,40	75,45%
<b>Total</b>	R\$ 6.734,90	R\$ 13.831,90	R\$ 7.097,00	51,31%

**Fonte:** Dados Primários

O comparativo acima evidenciou os valores a recolher de IRPJ e CSLL no primeiro trimestre de 2013 pelo Lucro Real e Lucro Presumido, sendo que, nesse caso em estudo, a forma de tributação que proporcionou maior economia tributária no trimestre foi o Lucro Real. Enquanto que, pelo Lucro Presumido apurou-se R\$ 13.831,90 de imposto, no Lucro Real foi apurado apenas R\$ 6.734,90, proporcionando uma economia de R\$ 7.097,00, representando uma variação negativa de 51,31%.

Graficamente teve-se:

**Gráfico 1 - COMPARATIVO 1º TRIMESTRE 2013**



**Fonte:** Dados Primários

O gráfico 1 evidenciou o comparativo do primeiro trimestre, no qual foi possível concluir que embora no Lucro Real o IRPJ apresentasse valor superior, ainda foi mais vantajoso para a empresa no trimestre em questão, pois o montante de imposto a pagar foi menor que pelo Lucro Presumido.

#### 4.2.2 Cálculos e Análises 2º Trimestre de 2013

A partir do balancete do segundo trimestre de 2013 evidenciado na Tabela 10 a seguir, foram realizados os cálculos do IR e CSLL a recolher pela modalidade do Lucro Real e Lucro Presumido.

**Tabela 10 - BALANCETE DO 2º TRIMESTRE/2013.**

Contas	Abril	Maio	Junho	Total 2º Trim.
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 376.320,27</b>	<b>R\$ 374.212,00</b>	<b>R\$ 362.371,16</b>	<b>R\$ 1.112.903,43</b>
Vendas combustíveis a vista	R\$ 338.688,24	R\$ 336.790,80	R\$ 326.134,04	<b>R\$ 1.001.613,08</b>
Vendas óleos lubrificantes	R\$ 37.632,03	R\$ 37.421,20	R\$ 36.237,12	<b>R\$ 111.290,35</b>
<b>Despesa receita operacional bruta</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>Custo Mercadoria vendida</b>	<b>R\$ 328.479,54</b>	<b>R\$ 335.857,71</b>	<b>R\$ 325.293,43</b>	<b>R\$ 989.630,68</b>
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 47.840,73</b>	<b>R\$ 38.354,29</b>	<b>R\$ 37.077,73</b>	<b>R\$ 123.272,75</b>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 25.849,89</b>	<b>R\$ 23.432,21</b>	<b>R\$ 35.725,15</b>	<b>R\$ 83.203,25</b>
Despesas com pessoal	R\$ 13.937,98	R\$ 12.376,13	R\$ 16.865,47	<b>R\$ 43.179,58</b>
Despesas gerais administrativas	R\$ 11.911,91	R\$ 11.056,08	R\$ 18.859,68	<b>R\$ 40.023,67</b>
Despesas tributárias	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Lucro Operacional</b>	<b>R\$ 21.990,84</b>	<b>R\$ 14.922,08</b>	<b>R\$ 1.352,58</b>	<b>R\$ 40.069,50</b>
<b>Lucro antes do IR e CSLL</b>	<b>R\$ 21.990,84</b>	<b>R\$ 14.922,08</b>	<b>R\$ 1.352,58</b>	<b>R\$ 40.069,50</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 10, levantou-se o balancete do segundo trimestre de 2013, utilizando-se, com exceção das receitas, apenas os grupos e subgrupos, baseando-se nos mesmos critérios do primeiro trimestre, analisando-se assim as contas que compõem cada grupo e que são as mesmas informadas no item 4.2.1 Cálculos e Análises 1º Trimestre. A partir do balancete, verificou-se que a empresa obteve Lucro antes do IR e CSLL no valor de R\$ 40.069,50 durante o trimestre.

Além disso, incluso nas Despesas com Pessoal há a conta “Cesta Básica Funcionários”, a qual possui saldo de R\$ 1.425,00 no trimestre, sendo que, de acordo com a legislação, esse valor é utilizado na dedução do PAT. Por fim, a partir dessas informações foi possível realizarem-se os cálculos dos valores a recolher pelo Lucro Real.

**Tabela 11 - CÁLCULO LUCRO REAL 2º TRIMESTRE 2013**

<b>Lucro Real</b>	2º Trim. 2013
<b>Lucro antes do IR</b>	R\$ 40.069,50
+ Adições	R\$ 0,00
- Exclusões	R\$ 0,00
- Compensações	R\$ 0,00
Lucro Real	R\$ 40.069,50
Alíquota IR	15%
IRPJ	R\$ 6.010,43
+ Adicional	
- Doações	
<b>IR Devido</b>	<b>R\$ 6.010,43</b>
(-) Dedução PAT (4%)	R\$ 213,75
<b>IR a pagar</b>	<b>R\$ 5.796,68</b>
<b>Contribuição Social</b>	
Lucro Real	R\$ 40.069,50
Alíquota	9%
<b>Valor Contribuição Social</b>	<b>R\$ 3.606,26</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 11, se verificou os cálculos dos impostos pela modalidade do Lucro Real para o segundo trimestre. No trimestre em questão obteve-se Lucro antes do IR ao valor de R\$ 40.069,50, sendo o mesmo valor para o Lucro Real, visto que não havia adições, exclusões nem compensações. Sobre o Lucro Real aplicou-se a alíquota de 15% de IR, resultando em R\$ 6.010,43 de IR devido, não havendo adicional, visto que, o lucro do trimestre foi inferior a R\$ 60.000,00.

Do valor devido de IR a legislação prevê que pode ser deduzido o valor de 4% do PAT sobre o imposto devido, porém observando o limite máximo de dedução de 15% sobre o valor trimestral da “Cesta básica funcionários”, valor este expresso no balancete do período. Nesse caso, deduziu-se o limite máximo de dedução, sendo no valor de R\$ 213,75. Dessa forma, o IR a pagar no trimestre será de R\$ 5.796,68.

Por fim, o valor da Contribuição Social a pagar foi de R\$ 3.606,26, a qual foi calculada aplicando-se alíquota de 9% sobre o Lucro Real de R\$ 40.069,50.

**Tabela 12 - CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO 2º TRIMESTRE 2013**

<b>Lucro Presumido</b>	<b>2º Trimestre 2013</b>
<b>Cálculo IR</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 1.001.613,08
Vendas Óleo Lubrificante	R\$ 111.290,35
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 1.112.903,43
1,6% sobre vendas de combustível	R\$ 16.025,81
8% sobre vendas de óleos lubrificantes	R\$ 8.903,23
Total	R\$ 24.929,04
+ Receitas Financeiras	R\$ 0,00
Base Cálculo IRPJ	R\$ 24.929,04
Alíquota IR	15%
Valor IRPJ	R\$ 3.739,36
+ Adicional	0,00
<b>IRPJ a Pagar</b>	<b>R\$ 3.739,36</b>
<b>Cálculo Contribuição Social</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 1.001.613,08
Vendas de Mercadoria	R\$ 111.290,35
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 1.112.903,43
12 % vendas	R\$ 133.548,41
Total	R\$ 133.548,41
Alíquota CSLL	9%
<b>Valor CSLL</b>	<b>R\$ 12.019,36</b>

**Fonte:** Dados Primários

A Tabela 12 demonstrou a apuração do IRPJ e CSLL do segundo trimestre de 2013 na modalidade Lucro Presumido. Para tal, a partir do faturamento do referido trimestre, separou-se as receitas referentes à venda de combustível e de mercadoria. Após, aplicou-se os percentuais para presunção do lucro de acordo com cada atividade (1,6% para venda de combustível e 8% para venda de mercadoria) obtendo-se a base de cálculo para IR no valor de R\$ 24.929,04, sobre o qual aplicou-se a alíquota de 15% para IR, totalizando assim o valor de R\$ 3.739,36 de IRPJ a recolher.

Posteriormente, desenvolveu-se o cálculo da Contribuição Social, no qual a partir do total das vendas líquidas (R\$ 1.112.903,43), aplicou-se 12% gerando a base de cálculo, sobre a qual aplicou-se a alíquota de 9% da CSLL, obtendo assim o valor de R\$ 12.019,36 de CSLL a recolher no trimestre.

Realizadas a apuração nas modalidades Lucro Real e Lucro Presumido dos valores a pagar de IR e CSLL no segundo trimestre elaborou-se comparativo da carga tributária:

**Tabela 13 – COMPARATIVO DO 2º TRIMESTRE 2013**

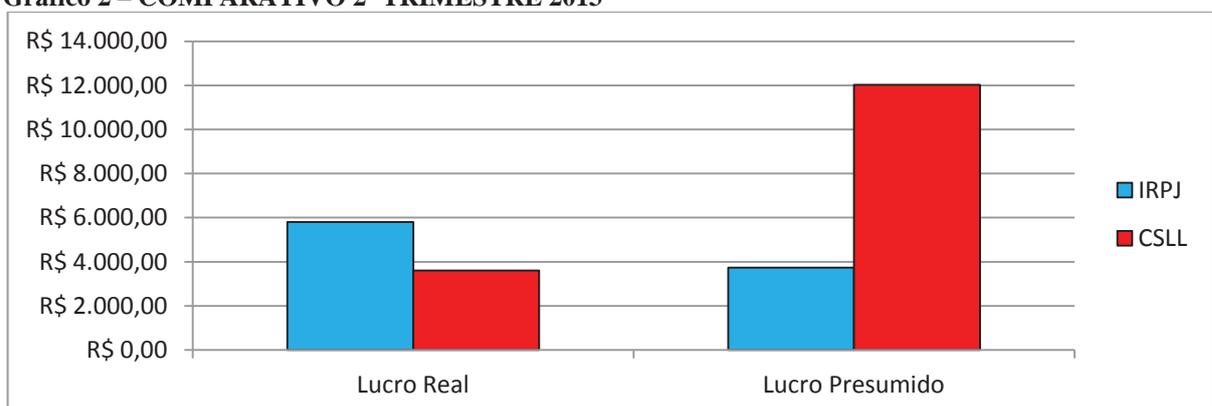
2º Trimestre/2013				
	Lucro Real (A)	Lucro Presumido (B)	Diferença (A-B)	Variação Percentual
IRPJ	R\$ 5.796,68	R\$ 3.739,36	R\$ 2.057,32	35,49%
CSLL	R\$ 3.606,26	R\$ 12.019,36	R\$ 8.413,10	70,00%
Total	R\$ 9.402,94	R\$ 15.758,72	R\$ 6.355,78	40,33%

**Fonte:** Dados Primários

O comparativo do segundo trimestre de 2013, evidenciado na tabela 13, demonstrou os valores a recolher de IRPJ e CSLL pelo Lucro Real e Lucro Presumido, sendo que, como no primeiro trimestre, a forma de tributação que proporcionará economia tributária foi o Lucro Real. Na modalidade de tributação Lucro Presumido houve uma carga tributária para estes dois impostos no valor de R\$ 15.758,72, enquanto que no Lucro Real foi apurado apenas R\$ 9.402,94, gerando uma economia tributária de R\$ 6.355,78, o que representa uma variação negativa de aproximadamente 40,33%.

Graficamente se tem:

**Gráfico 2 – COMPARATIVO 2º TRIMESTRE 2013**



**Fonte:** Dados Primários

O gráfico 2 demonstrou a diferença dos valores a recolher de IRPJ e CSLL em cada modalidade de tributação utilizada. Nele, evidenciou-se com clareza que a melhor forma de tributação é pelo Lucro Real, visto que, no Lucro Presumido a soma dos valores dos dois tributos em questão foi bastante superior a soma dos mesmos pela modalidade mais vantajosa.

#### 4.2.3 Cálculos e Análises 3º Trimestre de 2013

Na Tabela 14, encontra-se o balancete do terceiro trimestre de 2013, a partir do qual foram calculados os valores a recolher de IR e CSLL pela modalidade do Lucro Real e Lucro Presumido para o trimestre em questão.

**Tabela 14 - BALANCETE DO 3º TRIMESTRE/2013.**

Contas	Julho	Agosto	Setembro	Total Trim.
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 359.579,20</b>	<b>R\$ 401.018,50</b>	<b>R\$ 370.828,39</b>	<b>R\$ 1.131.426,09</b>
Vendas combustíveis a vista	323.621,28	360.916,65	333.745,55	<b>R\$ 1.018.283,48</b>
Vendas óleos lubrificantes	R\$ 35.957,92	R\$ 40.101,85	R\$ 37.082,84	<b>R\$ 113.142,61</b>
<b>Despesa receita operacional bruta</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>Custo Mercadoria vendida</b>	<b>R\$ 329.224,13</b>	<b>R\$ 340.615,08</b>	<b>R\$ 318.547,67</b>	<b>R\$ 988.386,88</b>
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 30.355,07</b>	<b>R\$ 60.403,42</b>	<b>R\$ 52.280,72</b>	<b>R\$ 143.039,21</b>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 32.562,53</b>	<b>R\$ 28.564,75</b>	<b>R\$ 29.878,87</b>	<b>R\$ 83.959,95</b>
Despesas com pessoal	<b>R\$ 14.105,21</b>	<b>R\$ 13.836,31</b>	<b>R\$ 14.358,66</b>	<b>R\$ 42.300,18</b>
Despesas gerais administrativas	<b>R\$ 14.357,32</b>	<b>R\$ 14.728,44</b>	<b>R\$ 15.460,21</b>	<b>R\$ 41.599,77</b>
Despesas tributárias	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00
<b>Lucro Operacional</b>	<b>(R\$ 2.207,46)</b>	<b>R\$ 31.838,67</b>	<b>R\$ 22.401,85</b>	<b>R\$ 59.079,26</b>
<b>Lucro antes do IR e CSLL</b>	<b>(R\$ 2.207,46)</b>	<b>R\$ 31.838,67</b>	<b>R\$ 22.401,85</b>	<b>R\$ 59.079,26</b>

Fonte: Dados Primários

Conforme Tabela 14, apurou-se o balancete do terceiro trimestre de 2013, utilizando-se os mesmos critérios aplicados aos trimestres anteriores. Incluso no saldo do subgrupo Despesa com Pessoal há o valor da cesta básica repassada aos funcionários, valor este de R\$ 2.297,79 no trimestre, o qual foi utilizado para o PAT no decorrer dos cálculos.

Por fim, apurou-se que a empresa obteve um Lucro antes do IR e CSLL de R\$ 59.079,26 durante o trimestre. Com essa informação, realizaram-se os cálculos do IRPJ e CSLL a recolher pela modalidade do Lucro Real.

**Tabela 15 - CÁLCULO LUCRO REAL 3º TRIMESTRE 2013**

<b>Lucro Real</b>	3º Trim. 2013
<b>Lucro antes do IR</b>	R\$ 59.079,26
+ Adições	R\$ 0,00
- Exclusões	R\$ 0,00
- Compensações	R\$ 0,00
Lucro Real	R\$ 59.079,26
Alíquota IR	15%
IRPJ	R\$ 8.861,89
+ Adicional	
- Doações	
<b>IR Devido</b>	<b>R\$ 8.861,89</b>
(-) Dedução PAT (4%)	R\$ 344,67
<b>IR a pagar</b>	<b>R\$ 8.517,22</b>
<b>Contribuição Social</b>	
Lucro Real	R\$ 59.079,26
Alíquota	9%
<b>Valor Contribuição Social</b>	<b>R\$ 5.317,13</b>

**Fonte:** Dados Primários

A tabela 15 demonstrou os cálculos dos impostos pela modalidade do Lucro Real para o terceiro trimestre. Nesse trimestre, conforme já mencionado, obteve-se Lucro antes do IR ao valor de R\$ 59.079,26, o qual é o valor do Lucro Real, pois não haviam adições, exclusões nem compensações no período. Sobre o Lucro Real apurado, aplicou-se a alíquota de 15% de IR, obtendo-se assim o valor de R\$ 8.861,89 de IR devido, não havendo adicional, visto que, o lucro do trimestre foi inferior a R\$ 60.000,00.

Conforme previsto na legislação, do valor devido de IR pode ser deduzido o valor de 4% do PAT sobre o imposto devido. Para isso, deve ser observado o limite máximo de dedução de 15% sobre o valor trimestral da “Cesta básica funcionários”, valor este expresso no balancete do período. Nesse caso, deduziram-se o valor de R\$ 344,67, limite este de 15% do valor trimestral da conta “Cesta básica funcionários”. Dessa forma, o IR a pagar no

trimestre seria de R\$ 8.517,22. Continuando, calculou-se o valor da Contribuição Social, sendo aplicada a alíquota de 9% sobre o valor do Lucro Real (R\$ 59.079,26), obtendo-se assim o valor de R\$ 5.317,13 de CSLL a recolher no trimestre.

**Tabela 16 - CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO 3º TRIMESTRE 2013**

<b>Lucro Presumido</b>	<b>3º Trimestre 2013</b>
<b>Cálculo IR</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 1.018.283,48
Vendas Óleos Lubrificantes	R\$ 113.142,61
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 1.131.426,09
1,6% sobre vendas de combustível	R\$ 16.292,54
8% sobre vendas de óleos lubrificantes	R\$ 9.051,41
Total	R\$ 25.343,94
+ Receitas Financeiras	R\$ 0,00
Base Cálculo IRPJ	R\$ 25.343,94
Alíquota IR	15%
Valor IRPJ	R\$ 3.801,59
+ Adicional	0,00
<b>IRPJ a Pagar</b>	<b>R\$ 3.801,59</b>
<b>Calculo Contribuição Social</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 1.018.283,48
Vendas de Mercadoria	R\$ 113.142,61
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 1.131.426,09
12 % vendas	R\$ 135.771,13
Total	R\$ 135.771,13
Alíquota CSLL	9%
<b>Valor CSLL</b>	<b>R\$ 12.219,40</b>

Fonte: Dados Primários

Na tabela 16, realizou-se os cálculos pela modalidade Lucro Presumido para apuração do IR e CSLL a pagar no terceiro trimestre de 2013. Para tal, a partir do faturamento do trimestre, separaram-se os valores referentes às receitas da venda de combustível e de mercadoria. Feito isso, aplicou-se os percentuais de cada atividade (1,6% para venda de combustível e 8% para venda de mercadoria) para obter-se o Lucro Presumido do trimestre o qual é a base de cálculo para IR, consistindo em R\$ 25.343,94. Sobre esse valor, aplicou-se a

alíquota de 15% referente ao IR, tendo assim um valor total de R\$ 3.801,59 de IRPJ a recolher.

Após, realizou-se a apuração da CSLL, partindo do total das vendas líquidas no trimestre, valor este de R\$ 1.131.426,09, sobre o qual se aplicou 12% para obter a base de cálculo, sobre a qual incide a alíquota de 9% de CSLL, obtendo com isso o valor de R\$ 12.219,40 de CSLL a recolher no trimestre.

Com a apuração dos valores de IR e CSLL do terceiro trimestre pelas modalidades Lucro Real e Lucro Presumido, pode-se elaborar comparativo da carga tributária destes impostos, conforme tabela 17.

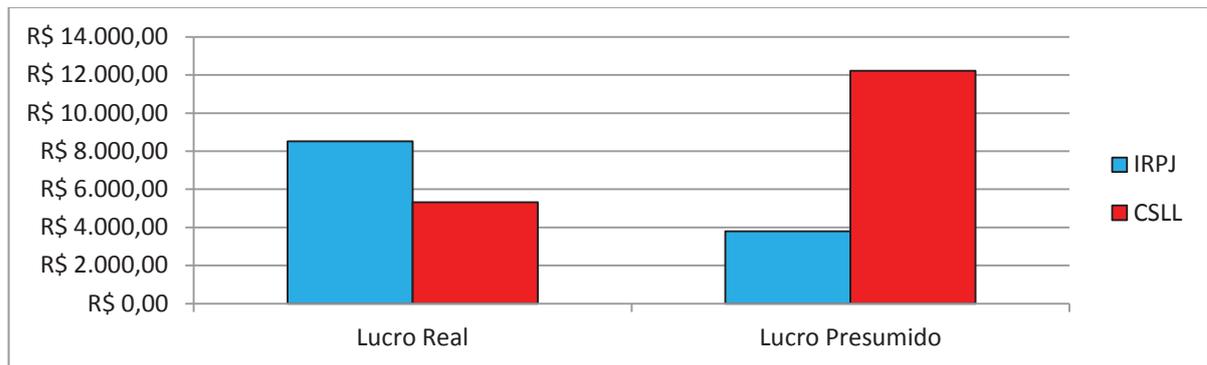
**Tabela 17 - COMPARATIVO DO 3º TRIMESTRE 2013**

3º Trimestre/2013				
	Lucro Real (A)	Lucro Presumido (B)	Diferença (A-B)	Varição Percentual
<b>IRPJ</b>	R\$ 8.517,22	R\$ 3.801,59	R\$ 4.715,63	55,37%
<b>CSLL</b>	R\$ 5.317,13	R\$ 12.219,40	R\$ 6.902,27	56,49%
<b>Total</b>	R\$ 13.834,35	R\$ 16.020,99	R\$ 2.186,64	13,65%

Fonte: Dados Primários

O comparativo do terceiro trimestre de 2013 acima demonstrou os valores a recolher de IRPJ e CSLL pelo Lucro Real e Lucro Presumido. Como nos trimestres anteriores, a forma de tributação que proporcionou maior economia tributária foi o Lucro Real. Na modalidade de tributação Lucro Real houve uma carga tributária para os impostos em questão de R\$ 13.834,35, enquanto que no Lucro Presumido se elevou para R\$ 16.020,99. Dessa forma houve uma economia de R\$ 2.186,64 optando-se pelo Lucro Real, o que representou uma variação diminutiva de aproximadamente 13,65%.

Veja graficamente:

**Gráfico 3 – COMPARATIVO 3º TRIMESTRE 2013**

Fonte: Dados Primários

No gráfico 3 evidenciaram-se os valores do IRPJ e da CSLL a recolher no terceiro trimestre. Verifica-se que, apesar do IRPJ pelo Lucro Real ser maior, a tributação pelo Lucro Real gerou um montante menor de imposto a pagar no trimestre.

#### 4.2.4 Cálculos e Análises 4º Trimestre de 2013

A Tabela 18 demonstra o balancete do Quarto Trimestre de 2013, do qual se parte para a apuração dos impostos.

Tabela 18 - BALANCETE DO 4º TRIMESTRE/2013.

Contas	Outubro	Novembro	Dezembro	Total Trim.
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 402.492,56</b>	<b>R\$ 374.450,76</b>	<b>R\$ 403.563,06</b>	<b>R\$ 1.180.506,38</b>
Vendas combustíveis	R\$ 362.243,30	R\$ 337.005,68	R\$ 363.206,76	<b>R\$ 1.062.455,74</b>
Vendas óleos lubrificantes	R\$ 40.249,26	R\$ 37.445,08	R\$ 40.356,30	<b>R\$ 118.050,64</b>
<b>Despesa receita operacional bruta</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>Custo Mercadoria vendida</b>	<b>R\$ 358.544,13</b>	<b>R\$ 337.863,58</b>	<b>R\$ 338.622,30</b>	<b>R\$ 1.035.030,01</b>
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 43.948,43</b>	<b>R\$ 36.587,18</b>	<b>R\$ 64.940,76</b>	<b>R\$ 145.476,37</b>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 27.657,67</b>	<b>R\$ 29.951,66</b>	<b>R\$ 42.956,26</b>	<b>R\$ 88.924,19</b>
Despesas com pessoal	R\$ 14.661,22	R\$ 16.516,35	R\$ 26.123,05	<b>R\$ 48.843,14</b>
Despesas gerais administrativas	R\$ 12.936,28	R\$ 11.712,10	R\$ 16.833,21	<b>R\$ 38.297,67</b>
Despesas tributárias	R\$ 60,17	R\$ 1.723,21	R\$ 0,00	R\$ 1.783,38
<b>Lucro Operacional</b>	<b>R\$ 16.290,76</b>	<b>R\$ 6.635,52</b>	<b>R\$ 21.984,50</b>	<b>R\$ 56.552,18</b>
<b>Lucro antes do IR e CSLL</b>	<b>R\$ 16.290,76</b>	<b>R\$ 6.635,52</b>	<b>R\$ 21.984,50</b>	<b>R\$ 56.552,18</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 18, nos mesmos critérios utilizados nos trimestres anteriores, apurou-se o Balancete do quarto trimestre de 2013. Nele, incluso no subgrupo Despesa com Pessoal está o valor de R\$ 4.620,85, o qual corresponde a cesta básica dos funcionários, valor este utilizado posteriormente para apuração do PAT.

Por fim, apurou-se para o período Lucro Antes do IR e CSLL no valor de R\$ 56.552,18 para o trimestre, sendo que, a partir desses dados foi apurado o IR e CSLL pelo Lucro Real.

**Tabela 19 - CÁLCULO LUCRO REAL 4º TRIMESTRE 2013**

<b>Lucro Real</b>	4º Trim. 2013
<b>Lucro antes do IR</b>	R\$ 56.552,18
+ Adições	R\$ 0,00
- Exclusões	R\$ 0,00
- Compensações	R\$ 0,00
Lucro Real	R\$ 56.552,18
Alíquota IR	15%
IRPJ	R\$ 8.482,83
+ Adicional	
- Doações	
<b>IR Devido</b>	<b>R\$ 8.482,83</b>
(-) Dedução PAT (4%)	R\$ 339,31
<b>IR a Pagar</b>	<b>R\$ 8.143,52</b>
<b>Contribuição Social</b>	
Lucro Real	R\$ 56.552,18
Alíquota	9%
<b>Valor Contribuição Social</b>	<b>R\$ 5.089,70</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 19 estão demonstrados os cálculos do IRPJ e CSLL na modalidade Lucro Real para o quarto trimestre de 2013. No referido trimestre, conforme já mencionado, se teve um Lucro antes do IR ao valor de R\$ 56.552,18, sendo que por não haverem adições, exclusões e compensações no trimestre esse também é o valor do Lucro Real do trimestre. Sobre o Lucro Real aplicou-se a alíquota de IR de 15%, obtendo-se o valor devido de IR de R\$ 8.482,83. Nesse trimestre, como nos demais, não houve adicional de IR, pois o lucro do trimestre não foi superior a R\$ 60.000,00.

Do valor devido de IR a legislação permite que a empresa deduza o valor correspondente a 4% do PAT sobre o imposto devido, mas observando o limite máximo de 15% sobre o valor trimestral da “Cesta básica funcionários”, valor este expresso no balancete do período. Nesse trimestre foi possível deduzir R\$ 339,31, o que corresponde a 4% do valor da conta “Cesta básica dos funcionários”. Assim, no trimestre haverá o valor de R\$ 8.143,52 de IR a pagar.

Por fim, apurou-se o valor da Contribuição Social. Para tal, partiu-se do Lucro Real do trimestre que foi de R\$ 56.552,18, sobre o qual se aplicou a alíquota da CSLL de 9%, obtendo assim o valor da Contribuição a pagar de R\$ 5.089,70.

**Tabela 20 - CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO 4º TRIMESTRE 2013**

<b>Lucro Presumido</b>	<b>4º Trimestre 2013</b>
<b>Cálculo IR</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 1.062.455,74
Vendas Óleos Lubrificantes	R\$ 118.050,64
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 1.180.506,38
1,6% sobre vendas de combustível	R\$ 16.999,29
8% sobre vendas óleos lubrificantes	R\$ 9.444,05
Total	R\$ 26.443,34
+ Receitas Financeiras	R\$ 0,00
Base Cálculo IRPJ	R\$ 26.443,34
Alíquota IR	15%
Valor IRPJ	R\$ 3.966,50
+ Adicional	0,00
<b>IRPJ a Pagar</b>	<b>R\$ 3.966,50</b>
<b>Calculo Contribuição Social</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 1.062.455,74
Vendas de Mercadoria	R\$ 118.050,64
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 1.180.506,38
12 % vendas	R\$ 141.660,77
Total	R\$ 141.660,77
Alíquota CSLL	9%
<b>Valor CSLL</b>	<b>R\$ 12.749,47</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 20 foram realizados os cálculos do quarto trimestre de 2013 para apuração do IR e CSLL a pagar pela modalidade Lucro Presumido. Para isso, a partir do faturamento total do trimestre, as receitas sobre venda de combustível e de mercadoria foram separadas e aplicadas os percentuais de cada atividade (1,6% para venda de combustível e 8% para venda de mercadoria) para obter-se o Lucro Presumido do trimestre, o qual consiste em R\$ 26.443,34, sendo esse valor a base de cálculo para o IR. Sobre a base de cálculo foi aplicado a alíquota de 15% de IR, resultando assim em um valor de R\$ 3.966,50 de IRPJ a recolher.

Ainda na tabela, apurou-se a CSLL, sendo que para qual se partiu de R\$ 1.180.506,38, valor este obtido do total das vendas líquidas do trimestre. Sobre as vendas líquidas aplicou-se 12%, obtendo-se assim a base de cálculo sobre a qual incide a alíquota de 9% de CSLL prevista pela legislação, obtendo assim o valor de R\$ 12.749,47 de CSLL a recolher no trimestre.

Após apurado os valores de IR e CSLL do quarto trimestre pelas modalidades Lucro Real e Lucro Presumido, elaborou-se comparativo da carga tributária destes impostos:

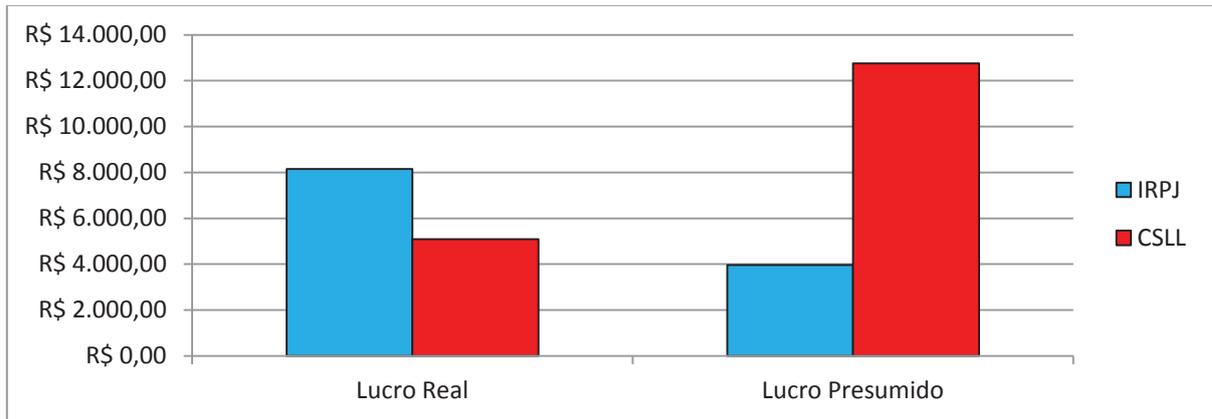
**Tabela 21 - COMPARATIVO DO 4º TRIMESTRE 2013**

	4º Trimestre/2013			
	Lucro Real (A)	Lucro Presumido (B)	Diferença (A-B)	Varição Percentual
<b>IRPJ</b>	R\$ 8.143,52	R\$ 3.966,50	R\$ 4.177,02	51,29%
<b>CSLL</b>	R\$ 5.089,70	R\$ 12.749,47	R\$ 7.659,77	60,08%
<b>Total</b>	R\$ 13.233,22	R\$ 16.715,97	R\$ 3.482,75	20,83%

**Fonte:** Dados Primários

No comparativo do quarto trimestre de 2013 estão demonstrados os valores a recolher de IRPJ e CSLL pelo Lucro Real e Lucro Presumido. Conforme já ocorrido nos trimestres anteriores, pelo Lucro Real que incidirá a menor carga tributária, totalizando R\$ 13.233,22 de IRPJ e CSLL a recolher no trimestre e no Lucro Presumido R\$ 16.715,97, diferença essa de R\$ 3.482,75, o que representa uma variação percentual diminutiva de cerca de 20,83%.

Veja tal situação graficamente:

**Gráfico 4 – COMPARATIVO 4º TRIMESTRE 2013**

**Fonte:** Dados Primários

No gráfico 4 evidenciou-se de forma mais clara que se optando pelo Lucro Real teve-se maior economia tributária. Mesmo apresentando um IRPJ menor pelo Lucro Presumido essa modalidade não é vantajosa pelo alto valor da CSLL, sendo que no montante dos impostos o Lucro Real é menos oneroso.

Por fim pode-se levantar um comparativo anual dos valores de IRPJ e CSLL a recolher, conforme Tabela 22.

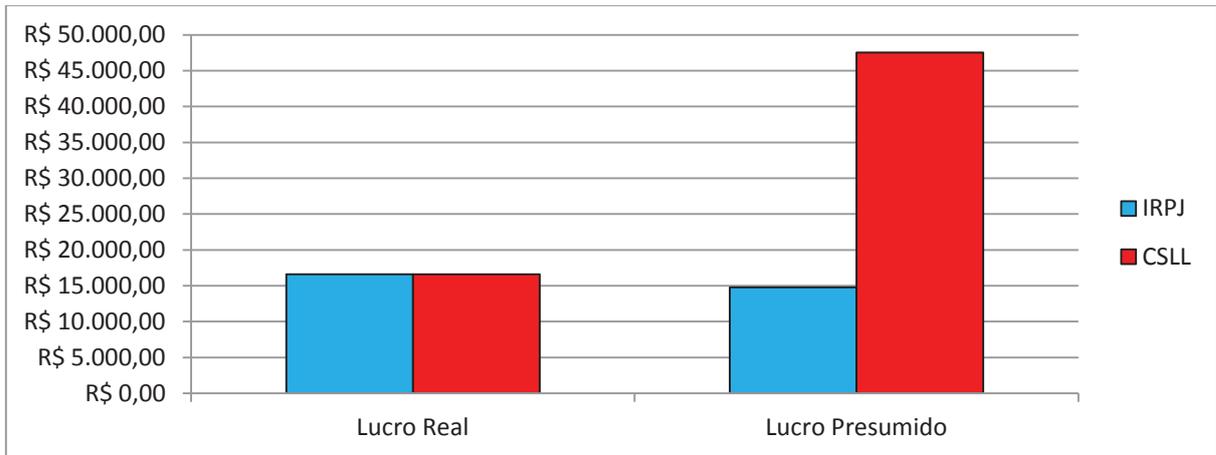
**Tabela 22 – COMPARATIVO ANUAL 2013**

	Anual /2013		Diferença (A-B)	Variação Percentual
	Lucro Real (A)	Lucro Presumido (B)		
<b>IRPJ</b>	R\$ 26.601,96	R\$ 14.789,60	R\$ 11.812,37	44,40%
<b>CSLL</b>	R\$ 16.603,43	R\$ 47.537,98	R\$ 30.934,56	65,07%
<b>Total</b>	R\$ 43.205,39	R\$ 62.327,58	R\$ 19.122,21	30,68%

**Fonte:** Dados Primários

Verifica-se que anualmente os valores do IRPJ e CSLL a recolher pelo Lucro Presumido ficam R\$ 19.122,21 mais altos que pelo Lucro Real, totalizando uma variação percentual negativa de 30,68%. Enquanto no Lucro Real se tem R\$ 43.205,39 a recolher anualmente, no Lucro Presumido se tem R\$ 62.327,58.

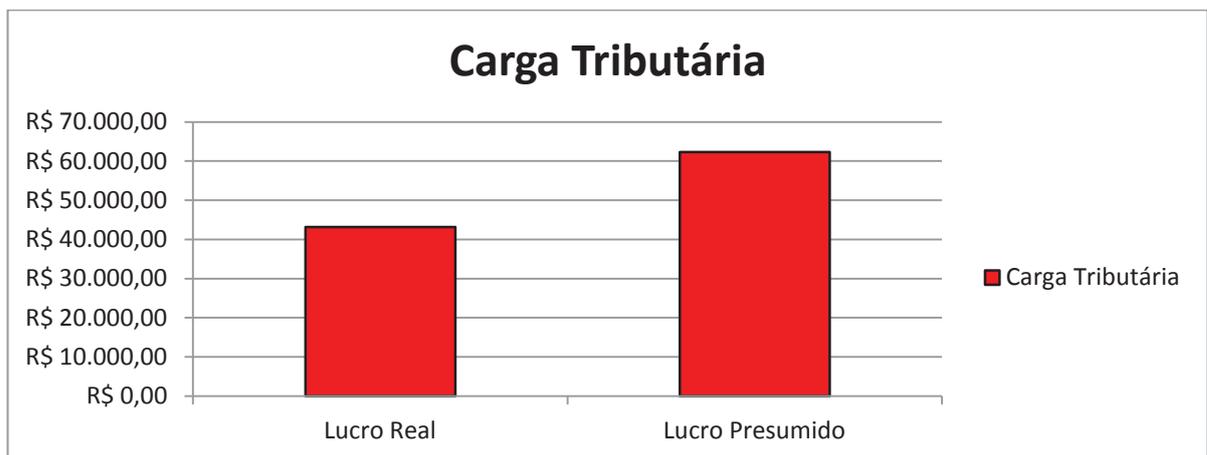
Graficamente se tem:

**Gráfico 5 – COMPARATIVO ANUAL 2013**

Fonte: Dados Primários

Analisando o gráfico 5, percebe-se que o IRPJ anual não apresenta grande diferença entre as modalidades de tributação, porém a CSLL se torna o diferencial, podendo ser considerada a vilã para a alta carga tributária no Lucro Presumido na empresa em estudo.

No gráfico 6 evidencia-se a comparação do montante de IRPJ e CSLL a recolher anual:

**Gráfico 6 – CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL**

Fonte: Dados Primários

A partir do gráfico 6 ficou evidenciado com mais clareza que a empresa optando pela tributação pelo Lucro Real incidirá uma carga tributária menor, isso relacionado ao IRPJ e CSLL.

### 4.3 CÁLCULOS E ANÁLISE TRIMESTRAL DO PIS E DA COFINS

Visando observar qual a forma mais vantajosa para a empresa em análise, serão realizadas neste item cálculos e comparações de PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo e Regime Cumulativo, sendo os mesmos de forma trimestral no ano de 2013.

#### 4.3.1 Cálculo e análise do 1º Trimestre de 2013

A partir desse momento foram analisados os valores a recolher do PIS e COFINS no Primeiro Trimestre de 2013 pelo Regime Não-Cumulativo.

Na Tabela 23 apresentam-se os valores dos débitos:

**Tabela 23 – REGIME NÃO-CUMULATIVO 1º TRIMESTRE 2013 - DÉBITOS**

Débitos				
Lucro Real (Não-cumulativo)	Janeiro	Fevereiro	Março	Acumulado 1º trimestre
VENDAS TOTAIS	R\$ 302.945,91	R\$ 313.739,51	R\$ 360.144,14	R\$ 976.829,56
(-) Monofásicos	R\$ 272.651,32	R\$ 282.365,56	R\$ 324.129,73	R\$ 879.146,61
(=) Vendas tributadas	R\$ 30.294,59	R\$ 31.373,95	R\$ 36.014,41	R\$ 97.682,95
(-) Devolução de vendas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Vendas Líquidas	R\$ 30.294,59	R\$ 31.373,95	R\$ 36.014,41	R\$ 97.682,95
Base de Cálculo	R\$ 30.294,59	R\$ 31.373,95	R\$ 36.014,41	R\$ 97.682,95
<b>PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 499,86</b>	<b>R\$ 517,67</b>	<b>R\$ 594,24</b>	<b>R\$ 1.611,77</b>
<b>COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 2.302,39</b>	<b>R\$ 2.384,42</b>	<b>R\$ 2.737,10</b>	<b>R\$ 7.423,90</b>

Fonte: Dados Primários

No Regime Não-Cumulativo – Débitos para se obter a base de cálculo para PIS e COFINS partiram-se das vendas totais descontados a parte cuja incidência é monofásica, ou seja, nesse caso tratando-se de um posto de combustível a receita cuja incidência é monofásica está compreendida pelas vendas de combustível. Feito isso se obteve as vendas tributadas, das quais foram descontadas as devoluções de vendas, obtendo assim as vendas líquidas que foram à base de cálculo para os débitos de PIS e COFINS.

Assim, sobre a base de cálculo aplicou-se as alíquotas de 1,65% e 7,6% para PIS e COFINS, respectivamente, resultando um débito de R\$ 1.611,77 para PIS e R\$ 7.423,90 para COFINS no primeiro trimestre de 2013.

A Tabela 24 apresenta os valores dos créditos de PIS e COFINS.

**Tabela 24 - REGIME NÃO-CUMULATIVO 1º TRIMESTRE 2013 - CRÉDITOS**

Créditos	Janeiro	Fevereiro	Março	Acumulado 1º trimestre
<b>Compras</b>	R\$ 20.197,34	R\$ 20.917,01	R\$ 24.010,81	R\$ 65.125,16
<b>Energia Elétrica</b>	R\$ 1.124,15	R\$ 876,85	R\$ 868,06	R\$ 2.869,06
<b>Base de cálculo</b>	R\$ 21.321,49	R\$ 21.793,86	R\$ 24.878,87	R\$ 67.994,22
<b>PIS 1,65%</b>	R\$ 351,80	R\$ 359,60	R\$ 410,50	R\$ 1.121,90
<b>COFINS 7,6%</b>	R\$ 1.620,43	R\$ 1.656,33	R\$ 1.890,79	R\$ 5.167,56

Fonte: Dados Primários

Para a empresa em estudo a legislação prevê créditos de PIS e COFINS sobre as compras tributadas (excluído as monofásicas) e energia elétrica. A soma trimestral dessas compras e da energia elétrica foi à base de cálculo para o crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos percentuais que para os débitos, ou seja, 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS. Portanto, no primeiro trimestre de 2013 tiveram-se acumulado R\$ 1.121,90 de crédito de PIS e R\$ 5.167,56 de COFINS.

Dessa forma, do valor total dos débitos foi subtraído o total dos créditos, encontrando assim os valores a recolher de PIS e COFINS, conforme exposto na Tabela 25.

**Tabela 25 – APURAÇÃO REGIME NÃO-CUMULATIVO 1º TRIMESTRE 2013.**

PIS	Janeiro	Fevereiro	Março	Acumulado 1º trimestre
<b>Débito</b>	R\$ 499,86	R\$ 517,67	R\$ 594,24	R\$ 1.611,77
<b>Crédito</b>	R\$ 351,80	R\$ 359,60	R\$ 410,50	R\$ 1.121,90
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 148,06</b>	<b>R\$ 158,07</b>	<b>R\$ 183,74</b>	<b>R\$ 489,87</b>
<b>COFINS</b>				
<b>Débito</b>	R\$ 2.302,39	R\$ 2.384,42	R\$ 2.737,10	R\$ 7.423,91
<b>Crédito</b>	R\$ 1.620,43	R\$ 1.656,33	R\$ 1.890,79	R\$ 5.167,56
<b>COFINS a pagar</b>	<b>R\$ 681,96</b>	<b>R\$ 728,09</b>	<b>R\$ 846,31</b>	<b>R\$ 2.256,35</b>

Fonte: Dados Primários

Logo, conforme demonstrado na Tabela 25, para o primeiro trimestre no Regime Não-Cumulativo apurou-se total de R\$ 489,87 de PIS a pagar e R\$ 2.256,35 de COFINS.

A seguir foram apurados e analisados os valores do PIS e COFINS pelo Regime Cumulativo no Primeiro Trimestre de 2013.

**Tabela 26 – REGIME CUMULATIVO 1º TRIMESTRE 2013**

<b>LUCRO PRESUMIDO (Cumulativo)</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Acumulado 1º trimestre</b>
<b>FATURAMENTO</b>	<b>R\$ 302.945,91</b>	<b>R\$ 313.739,51</b>	<b>R\$ 360.144,14</b>	<b>R\$ 976.829,56</b>
(-) Monofásicos	R\$ 272.651,32	R\$ 282.365,56	R\$ 324.129,73	<b>R\$ 879.146,61</b>
(=) Base de cálculo	R\$ 30.294,59	R\$ 31.373,95	R\$ 36.014,41	R\$ 97.682,95
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
<b>PIS a Recolher</b>	<b>R\$ 196,91</b>	<b>R\$ 203,93</b>	<b>R\$ 234,09</b>	<b>R\$ 634,94</b>
Alíquota	3%	3%	3%	3%
<b>COFINS a Recolher</b>	<b>R\$ 908,84</b>	<b>R\$ 941,22</b>	<b>R\$ 1.080,43</b>	<b>R\$ 2.930,49</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 26 se apurou os valores de PIS e COFINS a recolher no trimestre, na qual, partiu-se do faturamento trimestral total descontando as receitas monofásicas, ou seja, de venda de combustível. Feito isso, encontrou-se a base de cálculo de R\$ 97.682,95, sobre a qual foram aplicadas as alíquotas de PIS e COFINS de 0,65% e 3% respectivamente, obtendo assim o valor de PIS a recolher de R\$ 634,94 e COFINS a recolher de R\$ 2.930,49.

Apurado e analisado os valores a recolher pelo Regime Não-Cumulativo e Regime Cumulativo foi possível traçar comparativo entre os dois regimes, conforme Tabela 27.

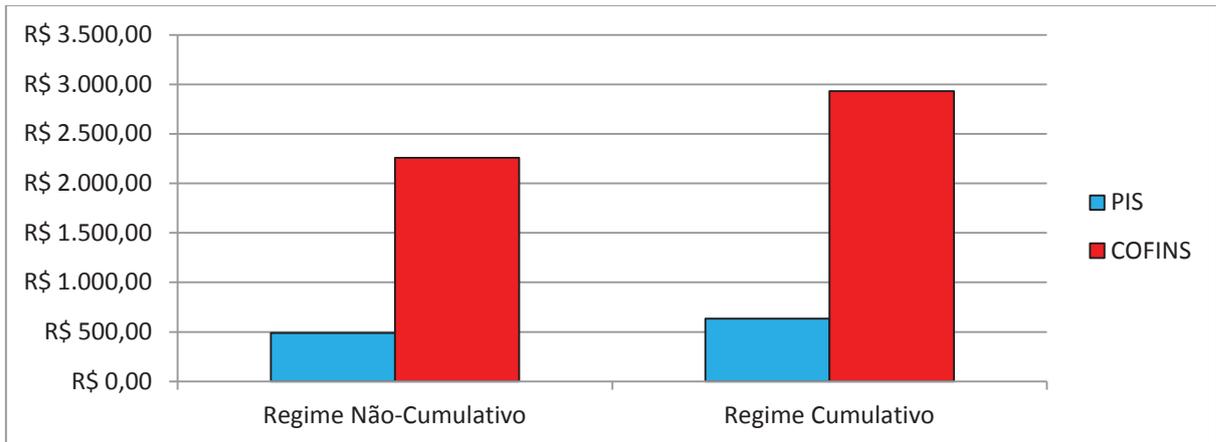
**Tabela 27 - COMPARATIVO REGIMES NÃO-CUMULATIVO E CUMULATIVO 1º TRIMESTRE 2013**

	<b>1º Trimestre /2013</b>			
	<b>Regime Não-Cumulativo (A)</b>	<b>Regime Cumulativo (B)</b>	<b>Diferença (A-B)</b>	<b>Varição Percentual</b>
<b>PIS</b>	R\$ 489,87	R\$ 634,94	145,07	22,85%
<b>COFINS</b>	R\$ 2.256,35	R\$ 2.930,49	R\$ 674,14	23,00%
<b>Total</b>	R\$ 2.746,22	R\$ 3.565,43	R\$ 819,21	22,98%

Fonte: Dados Primários

De acordo com o comparativo acima, a empresa utilizando o Regime Não-Cumulativo no Primeiro Trimestre de 2013, apresentou uma economia tributária no montante de R\$ 819,21, totalizando R\$ 2.746,22 de PIS e COFINS a recolher, enquanto que, no Regime Cumulativo totalizou R\$ 3.565,43.

Abaixo se tem graficamente a diferença de valores a recolher:

**Gráfico 7 – REGIME NÃO-CUMULATIVO X REGIME CUMULATIVO 1º TRIMESTRE 2013**

Fonte: Dados Primários

No gráfico 7 é possível avaliar que a forma mais vantajosa para a empresa foi recolher pelo Regime Não-Cumulativo, tendo economia tanto em PIS como em COFINS.

#### 4.3.2 Cálculo e análise do 2º Trimestre de 2013

Na Tabela 28 foram apresentados os valores dos Débitos de PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo para o Segundo Trimestre de 2013.

**Tabela 28 – REGIME NÃO-CUMULATIVO 2º TRIMESTRE 2013 - DÉBITOS**

Débitos				
Lucro Real (Não-cumulativo)	Abril	Maiο	Junho	Acumulado 2º trimestre
<b>VENDAS TOTAIS</b>	<b>R\$ 376.320,27</b>	<b>R\$ 374.212,00</b>	<b>R\$ 362.371,16</b>	<b>R\$ 1.112.903,43</b>
<b>(-) Monofásicas</b>	<b>R\$ 338.688,24</b>	<b>R\$ 336.790,80</b>	<b>R\$ 326.134,04</b>	<b>R\$ 1.001.613,08</b>
(=) Vendas tributadas	R\$ 37.632,03	R\$ 37.421,20	R\$ 36.237,12	R\$ 111.290,35
(-) Devolução de vendas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Vendas Líquidas	R\$ 37.632,03	R\$ 37.421,20	R\$ 36.237,12	R\$ 111.290,35
Base de Cálculo	R\$ 37.632,03	R\$ 37.421,20	R\$ 36.237,12	R\$ 111.290,35
PIS 1,65%	R\$ 620,93	R\$ 617,45	R\$ 597,91	R\$ 1.836,29
COFINS 7,6%	R\$ 2.860,03	R\$ 2.844,01	R\$ 2.754,02	R\$ 8.458,07

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 28 se tem a apuração dos débitos de PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo. Para isso, do total das vendas do trimestre foram diminuídas a receita monofásica, ou seja, a venda de combustível, obtendo-se assim o valor das vendas tributadas.

Para base de cálculo devem ser descontadas as devoluções de vendas, porém no trimestre não havia. Dessa maneira, a base de cálculo trimestral é de R\$ 111.290,35, sobre a qual se aplicou a alíquota de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%), totalizando o valor a recolher de R\$ 1.836,29 e R\$ 8.458,07 respectivamente.

Depois de levantados, os débitos podem partir para a apuração dos créditos, conforme Tabela 29:

**Tabela 29 – REGIME NÃO-CUMULATIVO 2º TRIMESTRE 2013 - CRÉDITOS**

Créditos	Abril	Mai	Junho	Acumulado 2º trimestre
<b>Compras</b>	R\$ 25.089,27	R\$ 24.948,71	R\$ 24.159,29	R\$ 74.197,27
<b>Energia Elétrica</b>	R\$ 768,19	R\$ 798,61	R\$ 760,22	R\$ 2.327,02
<b>Base de cálculo</b>	R\$ 25.857,46	R\$ 25.747,32	R\$ 24.919,51	R\$ 76.524,29
<b>PIS 1,65%</b>	R\$ 426,65	R\$ 424,83	R\$ 411,17	R\$ 1.262,65
<b>COFINS 7,6%</b>	R\$ 1.965,17	R\$ 1.956,80	R\$ 1.893,88	R\$ 5.815,85

**Fonte: Dados Primários**

Na Tabela 29 estão apresentados os valores que foram utilizados como créditos para apuração do PIS e COFINS a recolher pelo Regime Não-Cumulativo no trimestre em questão. Para determiná-los usou-se o valor das compras tributadas (excluídas as compras monofásicas) somadas ao valor da energia elétrica do trimestre. Com isso se teve um valor de R\$ 76.524,29, como base de cálculo, valor sobre o qual se aplicou as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS, totalizando, respectivamente, um crédito de R\$ 1.262,65 e R\$ 5.815,85.

Com os valores do débito e crédito apurados, partiu-se para a apuração do PIS e COFINS a recolher no trimestre, como exposto na Tabela 30:

**Tabela 30 – APURAÇÃO REGIME NÃO-CUMULATIVO 2º TRIMESTRE 2013.**

<b>PIS</b>	<b>Abril</b>	<b>Maió</b>	<b>Junho</b>	<b>Acumulado 2º trimestre</b>
<b>Débito</b>	R\$ 620,93	R\$ 617,45	R\$ 597,91	R\$ 1.836,29
<b>Crédito</b>	R\$ 426,65	R\$ 424,83	R\$ 411,17	R\$ 1.262,65
<b>PIS a pagar</b>	R\$ 194,28	R\$ 192,62	R\$ 186,74	R\$ 573,64
<b>COFINS</b>				
<b>Débito</b>	R\$ 2.860,03	R\$ 2.844,01	R\$ 2.754,02	R\$ 8.458,07
<b>Crédito</b>	R\$ 1.965,17	R\$ 1.956,80	R\$ 1.893,88	R\$ 5.815,85
<b>COFINS a pagar</b>	R\$ 894,87	R\$ 887,21	R\$ 860,14	R\$ 2.642,22

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 30 se realizou a apuração do PIS e COFINS a recolher no segundo trimestre de 2013. Para isso, foram subtraídos os créditos do período dos respectivos débitos, obtendo-se o valor de R\$ 573,64 para PIS a recolher, enquanto que para COFINS a recolher o valor de R\$ 2.642,22.

Já pelo Regime Cumulativo, a empresa teve os valores conforme apurados na Tabela 31.

**Tabela 31 – REGIME CUMULATIVO 2º TRIMESTRE 2013**

<b>LUCRO PRESUMIDO (Cumulativo)</b>	<b>Abril</b>	<b>Maió</b>	<b>Junho</b>	<b>Acumulado 2º trimestre</b>
FATURAMENTO	R\$ 376.320,27	R\$ 374.212,00	R\$ 362.371,16	R\$ 1.112.903,43
(-) Monofásicos	R\$ 338.688,24	R\$ 336.790,80	R\$ 326.134,04	<b>R\$ 1.001.613,08</b>
(=) Base de cálculo	R\$ 37.632,03	R\$ 37.421,20	R\$ 36.237,12	R\$ 111.290,35
Alíquota	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
PIS a Recolher	R\$ 244,61	R\$ 243,24	R\$ 235,54	R\$ 723,39
Alíquota	3%	3%	3%	3%
COFINS a Recolher	R\$ 1.128,96	R\$ 1.122,64	R\$ 1.087,11	R\$ 3.338,71

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 31 estão expostos os cálculos do PIS e COFINS pelo Regime Cumulativo. Para apuração desses valores usou-se o faturamento total do trimestre e subtraíram-se as vendas monofásicas (combustível), obtendo-se assim base de cálculo para o trimestre de R\$ 111.290,35, valor sobre o qual se aplicou as alíquotas de PIS (0,65%) e COFINS (3%), gerando um valor a recolher de R\$ 723,39 e R\$ 3.338,71 no trimestre, respectivamente.

Após apurado os valores de PIS e COFINS pelos dois regimes disponíveis, pode-se elaborar comparativo entre ambos, de acordo com a Tabela 32.

**Tabela 32 – COMPARATIVO REGIMES NÃO-CUMULATIVO E CUMULATIVO 2º TRIMESTRE 2013**

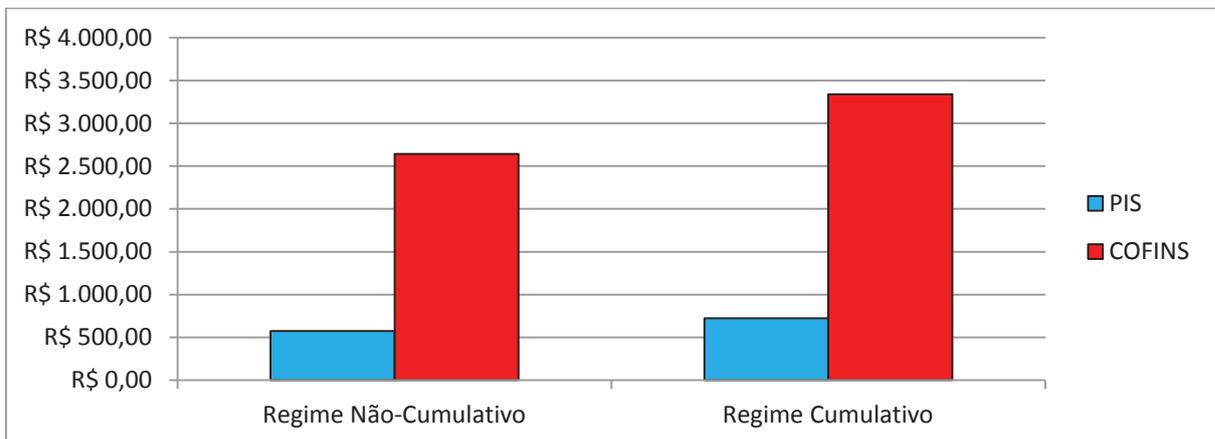
	2º Trimestre /2013		Diferença (A-B)	Variação Percentual
	Regime Não-Cumulativo (A)	Regime Cumulativo (B)		
<b>PIS</b>	R\$ 573,64	R\$ 723,39	R\$ 149,75	20,70%
<b>COFINS</b>	R\$ 2.642,22	R\$ 3.338,71	R\$ 696,49	20,86%
<b>Total</b>	R\$ 3.215,86	R\$ 4.062,10	R\$ 846,24	20,83%

Fonte: Dados Primários

No comparativo acima se evidencia que no Regime Não-Cumulativo se recolherá R\$ 846,24 a menos que caso a empresa optasse pelo Regime Cumulativo, representando uma variação percentual diminutiva de 20,83%.

Graficamente se tem:

**Gráfico 8 – REGIME NÃO-CUMULATIVO X REGIME CUMULATIVO 2º TRIMESTRE 2013**



Fonte: Dados Primários

O gráfico 8 demonstrou que pelo Regime Não-Cumulativo o montante a recolher de PIS e COFINS foi de R\$ 3.215,86, enquanto que pelo Regime Cumulativo foi R\$ 4.062,10. Dessa maneira, a melhor opção para empresa foi o Regime Não-Cumulativo.

### 4.3.3 Cálculo e análise do 3º Trimestre de 2013

A Tabela 33 apresenta os valores dos Débitos de PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo para o Terceiro Trimestre de 2013.

**Tabela 33 – REGIME NÃO-CUMULATIVO 3º TRIMESTRE 2013 - DÉBITOS**

Débitos				
Lucro Real (Não-cumulativo)	Julho	Agosto	Setembro	Acumulado 3º trimestre
<b>VENDAS TOTAIS</b>	<b>R\$ 359.579,20</b>	<b>R\$ 401.018,50</b>	<b>R\$ 370.828,39</b>	<b>R\$ 1.131.426,09</b>
<b>(-) Monofásicas</b>	<b>R\$ 323.621,28</b>	<b>R\$ 360.916,65</b>	<b>R\$ 333.745,55</b>	<b>R\$ 1.018.283,48</b>
(=) Vendas tributadas	R\$ 35.957,92	R\$ 40.101,85	R\$ 37.082,84	R\$ 113.142,61
(-) Devolução de vendas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Vendas Líquidas	R\$ 35.957,92	R\$ 40.101,85	R\$ 37.082,84	R\$ 113.142,61
Base de Cálculo	R\$ 35.957,92	R\$ 40.101,85	R\$ 37.082,84	R\$ 113.142,61
PIS 1,65%	R\$ 593,31	R\$ 661,68	R\$ 611,87	R\$ 1.866,85
COFINS 7,6%	R\$ 2.732,80	R\$ 3.047,74	R\$ 2.818,30	R\$ 8.598,84

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 33 foram apurados os débitos do PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo. Para a apuração tomou-se como ponto de partida o total das vendas do trimestre e subtraíram-se as receitas com combustível, ou seja, as receitas com incidência monofásica, resultando no valor das vendas tributadas. Para se chegar à base de cálculo das vendas tributadas devem ser descontadas as devoluções de vendas, sendo que, nesse trimestre não houve nenhuma devolução. Depois de feito isso, encontrou-se a base de cálculo trimestral, sendo a mesma no valor de R\$ 113.142,61, valor sobre o qual se aplicou as alíquotas de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%), gerando R\$ 1.866,85 e R\$ 8.598,84 respectivamente de débito de PIS e COFINS.

Após apurados os débitos devem ser apurados os respectivos créditos, conforme Tabela 34.

**Tabela 34 – REGIME NÃO-CUMULATIVO 3º TRIMESTRE 2013 - CRÉDITOS**

Créditos	Julho	Agosto	Setembro	Acumulado 3º trimestre
<b>Compras</b>	R\$ 23.973,15	R\$ 26.735,90	R\$ 24.723,13	R\$ 75.432,18
<b>Energia Elétrica</b>	R\$ 768,63	R\$ 717,12	R\$ 655,15	R\$ 2.140,90
<b>Base de cálculo</b>	R\$ 24.741,78	R\$ 27.453,02	R\$ 25.378,28	R\$ 77.573,08
<b>PIS 1,65%</b>	R\$ 408,24	R\$ 452,97	R\$ 418,74	R\$ 1.279,96
<b>COFINS 7,6%</b>	R\$ 1.880,38	R\$ 2.086,43	R\$ 1.928,75	R\$ 5.895,55

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 34 foram apurados os créditos de PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo para o terceiro trimestre de 2013. Conforme nos trimestres anteriores, somaram-se as compras tributadas (excluídas as monofásicas) com a energia elétrica do período, encontrando assim a base de cálculo no valor de R\$ 77.573,08, sendo que sobre esse valor aplicaram-se as alíquotas de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%), gerando respectivamente créditos no valor de R\$ 1.279,96 e R\$ 5.895,55 no trimestre.

Conhecidos os débitos e créditos de PIS e COFINS, foi possível apurar o valor a recolher no trimestre para os respectivos impostos. Tal apuração se deu de acordo com a Tabela 35.

**Tabela 35 – APURAÇÃO REGIME NÃO- CUMULATIVO 3º TRIMESTRE 2013.**

PIS	Julho	Agosto	Setembro	Acumulado 3º trimestre
<b>Débito</b>	R\$ 593,31	R\$ 661,68	R\$ 611,87	R\$ 1.866,85
<b>Crédito</b>	R\$ 408,24	R\$ 452,97	R\$ 418,74	R\$ 1.279,96
<b>PIS a pagar</b>	R\$ 185,07	R\$ 208,71	R\$ 193,13	R\$ 586,90
<b>COFINS</b>				
<b>Débito</b>	R\$ 2.732,80	R\$ 3.047,74	R\$ 2.818,30	R\$ 8.598,84
<b>Crédito</b>	R\$ 1.880,38	R\$ 2.086,43	R\$ 1.928,75	R\$ 5.895,55
<b>COFINS a pagar</b>	R\$ 852,43	R\$ 961,31	R\$ 889,55	R\$ 2.703,28

Fonte: Dados Primários

Conforme a Tabela 35, no trimestre em análise, o valor do PIS a pagar foi de R\$ 586,90 e da COFINS a pagar de R\$ 2.703,28. Tal apuração foi realizada subtraindo os créditos do período dos respectivos débitos.

No Regime Cumulativo a empresa apresentou os valores conforme tabela 36:

**Tabela 36 – REGIME CUMULATIVO 3º TRIMESTRE 2013**

<b>LUCRO PRESUMIDO (Cumulativo)</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Acumulado 3º trimestre</b>
FATURAMENTO	R\$ 359.579,20	R\$ 401.018,50	R\$ 370.828,39	R\$ 1.131.426,09
(-) Monofásicos	R\$ 323.621,28	R\$ 360.916,65	R\$ 333.745,55	R\$ 1.018.283,48
(=) Base de cálculo	R\$ 35.957,92	R\$ 40.101,85	R\$ 37.082,84	R\$ 113.142,61
Alíquota	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
PIS a Recolher	R\$ 233,73	R\$ 260,66	R\$ 241,04	R\$ 735,43
Alíquota	3%	3%	3%	3%
COFINS a Recolher	R\$ 1.078,74	R\$ 1.203,06	R\$ 1.112,49	R\$ 3.394,28

**Fonte:** Dados Primários

No Regime Cumulativo, conforme Tabela 36, sobre a base de cálculo trimestral de R\$ 113.142,61, que é compreendida pelo faturamento total subtraído o faturamento monofásico, aplicou-se as alíquotas de PIS (0,65%) e COFINS (3%), resultando em R\$ 735,43 e R\$ 3.394,28 no trimestre, respectivamente.

Apurado os valores a recolher pelo Regime Não-Cumulativo e pelo Regime Cumulativo foi possível realizar um comparativo conforme Tabela 37, verificando assim qual a melhor opção de recolhimento.

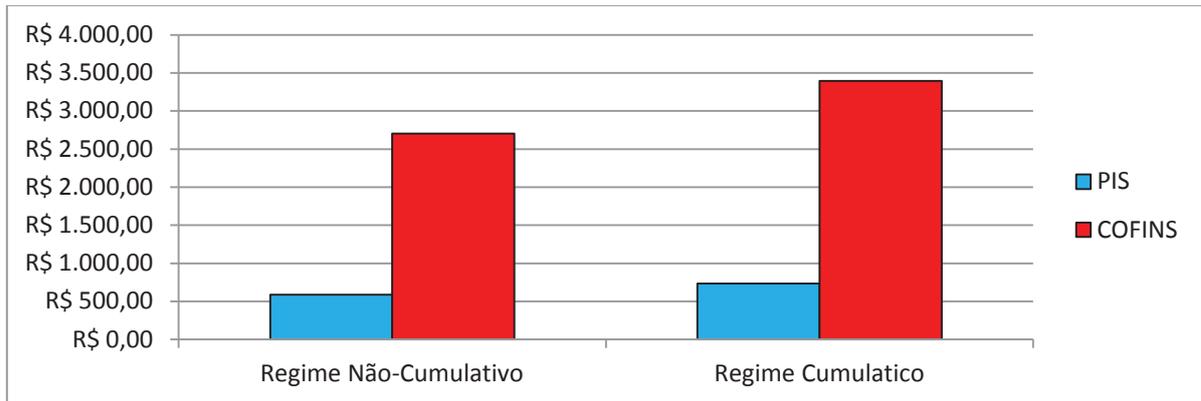
**Tabela 37– COMPARATIVO REGIMES NÃO-CUMULATIVO E CUMULATIVO 3º TRIMESTRE 2013**

	<b>3º Trimestre /2013</b>		<b>Diferença (A-B)</b>	<b>Varição Percentual</b>
	<b>Regime Não-Cumulativo (A)</b>	<b>Regime Cumulativo (B)</b>		
<b>PIS</b>	R\$ 586,90	R\$ 735,43	R\$ 148,53	20,20%
<b>COFINS</b>	R\$ 2.703,28	R\$ 3.394,28	R\$ 690,99	20,36%
<b>Total</b>	R\$ 3.290,18	R\$ 4.129,71	R\$ 839,53	20,33%

**Fonte:** Dados Primários

Conforme o comparativo, a empresa optando pelo Regime Não-Cumulativo, teve uma economia tributária de R\$ 839,53, representando uma variação percentual diminutiva de 20,33% entre os dois regimes.

Graficamente se tem:

**Gráfico 9 – REGIME NÃO-CUMULATIVO X REGIME CUMULATIVO 3º TRIMESTRE 2013**

Fonte: Dados Primários

No gráfico 9, nota-se que no Regime Não-Cumulativo teve-se um montante de PIS e COFINS a recolher no trimestre de R\$ 3.290,18, enquanto que no Regime Cumulativo o montante acumulado foi de R\$ 4.129,71. Dessa forma, a melhor opção foi optar pelo Regime Não-Cumulativo, gerando economia tributária para a empresa em estudo.

#### 4.3.4 Cálculo e análise do 4º Trimestre de 2013

Abaixo foram apurados e analisados os valores do PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo no Quarto Trimestre de 2013. Na Tabela 38, encontram-se os valores dos Débitos de PIS e COFINS.

**Tabela 38 – REGIME NÃO-CUMULATIVO 4º TRIMESTRE 2013 - DÉBITOS**

Débitos	Outubro	Novembro	Dezembro	Acumulado 4º trimestre
<b>Lucro Real (Não-cumulativo)</b>				
<b>VENDAS TOTAIS</b>	<b>R\$ 402.492,56</b>	<b>R\$ 374.450,76</b>	<b>R\$ 403.563,06</b>	<b>R\$ 1.180.506,38</b>
<b>(-) Monofásicas</b>	<b>R\$ 362.243,30</b>	<b>R\$ 337.005,68</b>	<b>R\$ 363.206,76</b>	<b>R\$ 1.062.455,74</b>
(=) Vendas tributadas	R\$ 40.249,26	R\$ 37.445,08	R\$ 40.356,30	R\$ 118.050,64
(-) Devolução de vendas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Vendas Líquidas	R\$ 40.249,26	R\$ 37.445,08	R\$ 40.356,30	R\$ 118.050,64
Base de Cálculo	R\$ 40.249,26	R\$ 37.445,08	R\$ 40.356,30	R\$ 118.050,64
PIS 1,65%	R\$ 664,11	R\$ 617,84	R\$ 665,88	R\$ 1.947,84
COFINS 7,6%	R\$ 3.058,94	R\$ 2.845,83	R\$ 3.067,08	R\$ 8.971,85

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 38 foram apurados os valores dos débitos de PIS e COFINS no quarto trimestre, totalizando, respectivamente, R\$ 1.947,84 e R\$ 8.971,85. Para obter tais valores, das vendas totais foram subtraídas as vendas monofásicas, gerando assim o valor das vendas tributadas. Desse valor subtraíram-se as devoluções de vendas, que nesse trimestre não havia, apurando assim a base de cálculo do PIS e COFINS.

Conhecidos os débitos, partiu-se para a apuração dos créditos, de acordo com a Tabela 39:

**Tabela 39 – REGIME NÃO-CUMULATIVO 4º TRIMESTRE 2013 - CRÉDITOS**

Créditos	Outubro	Novembro	Dezembro	Acumulado 4º trimestre
<b>Compras</b>	R\$ 26.834,18	R\$ 24.964,63	R\$ 26.917,65	R\$ 78.716,46
<b>Energia Elétrica</b>	R\$ 715,68	R\$ 618,93	R\$ 751,41	R\$ 2.086,02
<b>Base de cálculo</b>	R\$ 27.549,86	R\$ 25.583,56	R\$ 27.669,06	R\$ 80.802,48
<b>PIS 1,65%</b>	R\$ 454,57	R\$ 422,13	R\$ 456,54	R\$ 1.333,24
<b>COFINS 7,6%</b>	R\$ 2.093,79	R\$ 1.944,35	R\$ 2.102,85	R\$ 6.140,99

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 39 foram apurados os créditos de PIS e COFINS para o trimestre, totalizando respectivamente R\$ 1.333,24 e R\$ 6.140,99. Para obter o valor dos mesmos somou-se os valores das compras tributadas (excluídas as monofásicas) com a energia elétrica, gerando o valor de R\$ 80.802,48, o qual foi base de cálculo para aplicar as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS, resultando assim nos créditos dos mesmos.

Conhecidos os débitos e créditos pelo Regime Não-Cumulativo, é necessário apurar os valores que realmente serão recolhidos. Isso se deu conforme Tabela 40.

**Tabela 40 – APURAÇÃO REGIME NÃO-CUMULATIVO 4º TRIMESTRE 2013.**

PIS	Outubro	Novembro	Dezembro	Acumulado 4º trimestre
<b>Débito</b>	R\$ 664,11	R\$ 617,84	R\$ 665,88	R\$ 1.947,84
<b>Crédito</b>	R\$ 454,57	R\$ 422,13	R\$ 456,54	R\$ 1.333,24
<b>PIS a pagar</b>	R\$ 209,54	R\$ 195,72	R\$ 209,34	R\$ 614,59
<b>COFINS</b>				
<b>Débito</b>	R\$ 3.058,94	R\$ 2.845,83	R\$ 3.067,08	R\$ 8.971,85
<b>Crédito</b>	R\$ 2.093,79	R\$ 1.944,35	R\$ 2.102,85	R\$ 6.140,99
<b>COFINS a pagar</b>	R\$ 965,15	R\$ 901,48	R\$ 964,23	R\$ 2.830,86

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 40 se apurou os valores a recolher de PIS e COFINS no quarto trimestre de 2013. Para isso, dos débitos subtraiu-se os respectivos créditos, gerando assim R\$ 614,59 de PIS a pagar e R\$ 2.830,86 de COFINS a pagar.

Nesse momento foram apurados os valores do PIS e COFINS pelo Regime Cumulativo, de acordo com a Tabela 41.

**Tabela 41 – REGIME CUMULATIVO 4º TRIMESTRE 2013**

<b>LUCRO PRESUMIDO (Cumulativo)</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Acumulado 4º trimestre</b>
FATURAMENTO	R\$ 402.492,56	R\$ 374.450,76	R\$ 403.563,06	R\$ 1.180.506,38
(-) Monofásicos	R\$ 362.243,30	R\$ 337.005,68	R\$ 363.206,76	R\$ 1.062.455,74
(=) Base de cálculo	R\$ 40.249,26	R\$ 37.445,08	R\$ 40.356,30	R\$ 118.050,64
PIS a Recolher Alíquota (0,65%)	R\$ 261,62	R\$ 243,39	R\$ 262,32	R\$ 767,33
COFINS a Recolher (3%)	R\$ 1.207,48	R\$ 1.123,35	R\$ 1.210,69	R\$ 3.541,52

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 41 estão os valores do PIS e COFINS a recolher no trimestre com base no Regime Cumulativo. Sua apuração foi a partir do faturamento total, subtraindo-se as receitas com combustível, ou seja, as monofásicas, obtendo assim a base de cálculo de R\$ 118.050,64. Sobre esse valor aplicaram-se as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, gerando R\$ 767,33 e R\$ 3.541,52 a recolher respectivamente.

Conhecidos os valores a recolher pelo Regime Não-Cumulativo e pelo Regime Cumulativo foi possível traçar um comparativo com o intuito de verificar qual a melhor opção para a empresa, conforme Tabela 42.

**Tabela 42 – COMPARATIVO REGIMES NÃO-CUMULATIVO E CUMULATIVO 4º TRIMESTRE 2013**

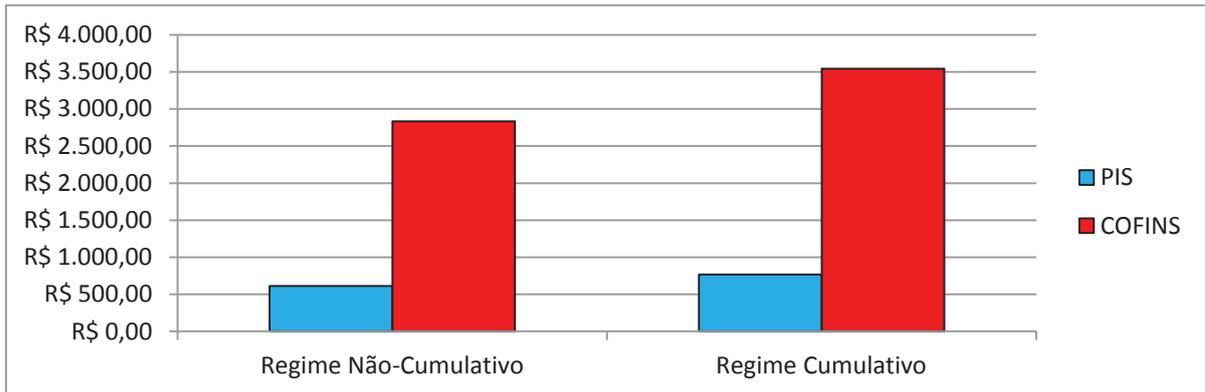
	4º Trimestre /2013		Diferença (A-B)	Variação Percentual
	Regime Não-Cumulativo (A)	Regime Cumulativo (B)		
<b>PIS</b>	R\$ 614,59	R\$ 767,33	R\$ 152,73	19,91%
<b>COFINS</b>	R\$ 2.830,86	R\$ 3.541,52	R\$ 710,66	20,07%
<b>Total</b>	R\$ 3.445,45	R\$ 4.308,85	R\$ 863,40	20,04%

Fonte: Dados Primários

O comparativo acima demonstrou que a empresa em estudo optando pelo Regime Não-Cumulativo teve uma carga tributária de R\$ 863,40, menor que se optasse pelo Regime Cumulativo, gerando uma variação percentual diminutiva de aproximadamente 20,04%.

Graficamente se tem:

**Gráfico 10 – REGIME NÃO-CUMULATIVO X REGIME CUMULATIVO 4º TRIMESTRE 2013**



**Fonte:** Dados Primários

O gráfico 10 evidenciou que a melhor opção para a empresa no trimestre em análise foi optar pelo Regime Não-Cumulativo, gerando um montante de R\$ 3.445,45, enquanto que no Regime Cumulativo gerou R\$ 4.308,85.

#### 4.4 CÁLCULOS ENCARGOS SOBRE A FOLHA

Pelo fato da empresa ter a possibilidade de enquadrar-se apenas nas modalidades de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, para fins de Planejamento Tributário não foi necessário o cálculo dos encargos sobre a folha de pagamento, pois a carga tributária sobre a folha é a mesma tanto para o Lucro Real como para Lucro Presumido. Caso também pudesse tributar pelo Simples Nacional os encargos sobre a folha seria uma variável importante para o Planejamento Tributário.

#### 4.5 COMPARAÇÃO DOS IMPOSTOS RECOLHIDOS NO ANO DE 2013

A Tabela 43 apresenta uma síntese dos valores dos impostos a recolher no ano em cada forma de tributação disponível para a empresa em estudo.

**Tabela 43 - COMPARATIVO ANUAL POR IMPOSTOS**

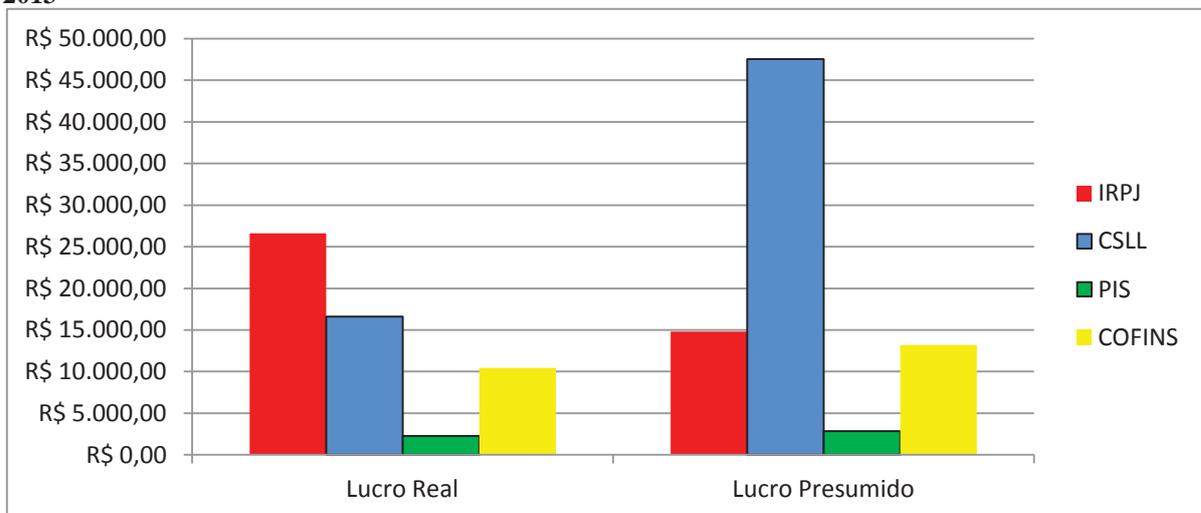
Comparativo Anual			
Imposto	Lucro Real (A)	Lucro Presumido (B)	Diferença (A-B)
IRPJ	R\$ 26.601,96	R\$ 14.789,60	R\$ 11.812,37
CSLL	R\$ 16.603,43	R\$ 47.537,98	R\$ 30.934,55
PIS	R\$ 2.265,00	R\$ 2.861,08	R\$ 596,09
COFINS	R\$ 10.432,71	R\$ 13.205,00	R\$ 2.772,28
<b>Total</b>	<b>R\$ 55.903,11</b>	<b>R\$ 78.393,66</b>	<b>R\$ 22.490,56</b>

Fonte: Dados Primários

Após realizados os cálculos e análises pelas duas formas possíveis de tributação para a empresa em estudo, é possível identificar qual a melhor forma de tributação, optando entre o Lucro Real e o Lucro Presumido.

Conforme Tabela 43, reforçado pelo gráfico 11, verificou-se que a melhor opção para a empresa foi tributar pelo Lucro Real.

**Gráfico 11 – COMPARATIVO TOTAL POR IMPOSTOS LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO 2013**

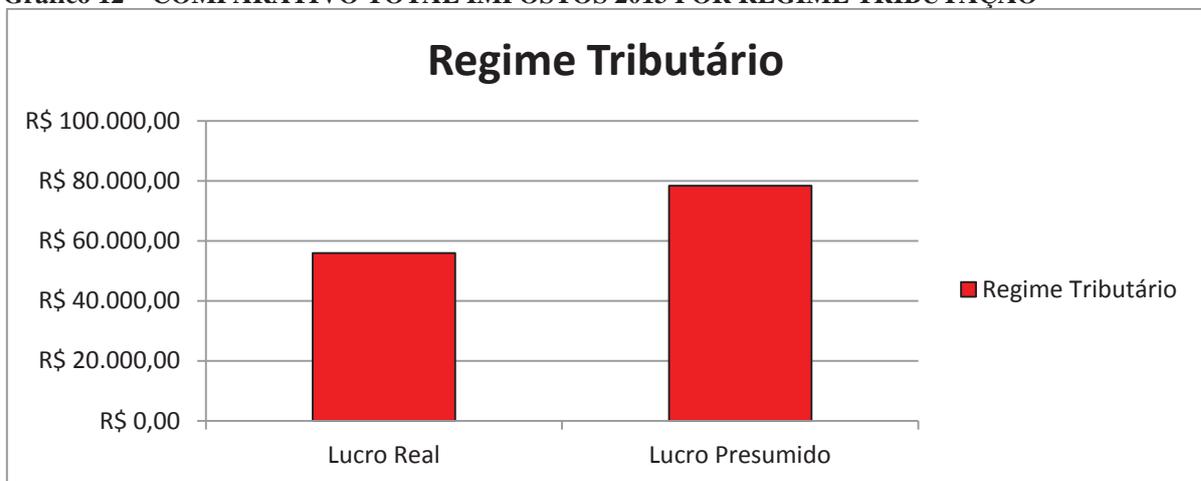


Fonte: Dados Primários

Conforme o gráfico 11, a carga tributária incidente no Lucro Real foi inferior a incidente no Lucro Presumido. O total de impostos devidos caso a empresa opte pelo Lucro Real foi de R\$ 55.903,11 para o ano, enquanto que caso ela venha optar pelo Lucro Presumido esse montante aumentará para R\$ 78.393,66 no ano, gerando uma diferença de R\$ 22.490,56, sendo que a CSLL é o imposto que apresenta a maior diferença de valor entre as duas formas de tributação.

No gráfico 12 está evidenciada a carga tributária por regime de tributação.

**Gráfico 12 – COMPARATIVO TOTAL IMPOSTOS 2013 POR REGIME TRIBUTAÇÃO**



**Fonte:** Dados Primários

O gráfico 12 evidencia com maior destaque a diferença entre os valores a recolher conforme cada Regime Tributário, reforçando que a melhor opção para a empresa em estudo foi o Lucro Real.

#### 4.6 SUGESTÕES PARA A EMPRESA

Verificando-se que a escolha para o exercício de 2013 foi acertada, não é possível afirmar que para o exercício de 2014, essa seja a melhor opção. Diante disso, conforme já relatado, o empresário espera obter um aumento de 4% no faturamento durante o ano de 2014. Assim, foi necessário realizar nova análise, mesmo que de forma simplificada.

Dessa maneira, pelo Lucro Real, se teve:

**Tabela 44 – CÁLCULO LUCRO REAL PROJEÇÃO 2014**

<b>Lucro Real</b>	<b>Anual 2014</b>
<b>Lucro antes do IR</b>	R\$ 191.861,86
+ Adições	R\$ 0,00
- Exclusões	R\$ 0,00
- Compensações	R\$ 0,00
Lucro Real	R\$ 191.861,86
Alíquota IR	15%
IRPJ	R\$ 28.779,28
+ Adicional	R\$ 0,00
- Doações	R\$ 0,00
<b>IR Devido</b>	<b>R\$ 28.779,28</b>
(-) Dedução PAT (4%)	<b>R\$ 1.151,17</b>
<b>IR pagar</b>	<b>R\$ 27.628,11</b>
<b>Contribuição Social</b>	
Lucro Real	R\$ 191.861,86
Alíquota	9%
<b>Valor Contribuição Social</b>	<b>R\$ 17.267,57</b>

Fonte: Dados Primários

Na Tabela 44, a partir da expectativa de crescimento esperada pelo empresário, foi possível projetar os valores a recolher do IR e CSLL para o ano de 2014, sendo o IR a pagar após as deduções autorizadas pela legislação de R\$ 27.628,11, enquanto que a CSLL a pagar no valor de R\$ 17.267,57.

Já pelo Lucro Presumido projetaram-se os seguintes valores, conforme tabela 45:

**Tabela 45 - CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO PROJEÇÃO 2014 (Continua)**

<b>Lucro Presumido</b>	<b>Anual 2014</b>
<b>Cálculo IR</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 4.119.958,87
Vendas Mercadoria	R\$ 457.773,21
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 4.577.732,08
1,6% sobre vendas de combustível	R\$ 65.919,34
8% sobre vendas de mercadorias	R\$ 36.621,86
Total	R\$ 102.541,20
+ Receitas Financeiras	R\$ 0,00
Base Cálculo IRPJ	R\$ 102.541,20
Alíquota IR	15%

**Tabela 45 - CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO PROJEÇÃO 2014 (Conclusão)**

<b>Lucro Presumido</b>	<b>Anual 2014</b>
Valor IRPJ	R\$ 15.381,18
+ Adicional	0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>R\$ 15.381,18</b>
<b>Calculo Contribuição Social</b>	
Vendas Combustíveis	R\$ 4.119.958,87
Vendas de Mercadoria	R\$ 457.773,21
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Total Venda líquida	R\$ 4.577.732,08
12 % vendas	R\$ 549.327,85
Total	R\$ 549.327,85
Alíquota CSLL	9%
<b>Valor CSLL</b>	<b>R\$ 49.439,51</b>

Fonte: Dados Primários

Verificou-se na Tabela 45 que caso a empresa optasse pela tributação com base no Lucro Presumido para o exercício de 2014, conforme a expectativa de crescimento da mesma, o valor anual do IR a recolher seria de R\$ 15.381,18, enquanto que o valor da CSLL a recolher no mesmo período seria de R\$ 49.439,51.

Após conhecidos os valores de IR e CSLL pelos dois regimes de tributação analisados, calculou-se os valores a recolher de PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo e Regime Cumulativo.

Na Tabela 46 apuraram-se os valores dos débitos de PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo para o exercício de 2014, baseando-se na expectativa de crescimento para o ano.

**Tabela 46 – REGIME NÃO-CUMULATIVO PROJEÇÃO 2014 – DÉBITOS**

<b>Débitos</b>	<b>Anual 2014</b>
<b>Lucro Real (Não-cumulativo)</b>	
<b>VENDAS TOTAIS</b>	<b>R\$ 4.577.732,08</b>
<b>(-) Monofásicas</b>	<b>R\$ 4.119.958,87</b>
(-) Vendas tributadas	R\$ 457.773,21
(-) Devolução de vendas	R\$ 0,00
Vendas Líquidas	R\$ 457.773,21
Base de Cálculo	R\$ 457.773,21
PIS 1,65%	R\$ 7.553,26
COFINS 7,6%	R\$ 34.790,76

Fonte: Dados Primários

Conforme expressos na Tabela 46, a partir das vendas totais, descontaram-se as receitas com venda de combustível, ou seja, as receitas monofásicas. Assim, após aplicadas as respectivas alíquotas, apuraram-se os valores anuais dos débitos, sendo R\$ 7.553,26 para PIS e R\$ 34.790,76 para COFINS.

Posteriormente, sobre as compras tributadas, ou seja, descontadas as monofásicas e sobre o valor da energia elétrica calcularam-se os créditos para apuração do PIS e COFINS a recolher no ano em projeção.

**Tabela 47 - REGIME NÃO-CUMULATIVO PROJEÇÃO 2014 – CRÉDITOS**

<b>Créditos</b>	<b>Anual 2014</b>
<b>Compras</b>	R\$ 305.209,91
<b>Energia Elétrica</b>	R\$ 9.799,92
<b>Base de cálculo</b>	R\$ 315.009,83
<b>PIS 1,65%</b>	R\$ 5.197,66
<b>COFINS 7,6%</b>	R\$ 23.940,75

Fonte: Dados Primários

Conforme verificado na Tabela 47, para o ano de 2014, os valores projetados de créditos de PIS e COFINS foram, respectivamente, de R\$ 5.197,66 e R\$ 23.940,75.

Por fim, na Tabela 48 foram apurados os valores a recolher do PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo, de acordo com a projeção.

**Tabela 48 – APURAÇÃO REGIME NÃO-CUMULATIVO PROJEÇÃO 2014**

<b>PIS</b>	<b>Anual 2014</b>
<b>Débito</b>	R\$ 7.553,26
<b>Crédito</b>	R\$ 5.197,66
<b>PIS a pagar</b>	R\$ 2.355,60
<b>COFINS</b>	
<b>Débito</b>	R\$ 34.790,76
<b>Crédito</b>	R\$ 23.940,75
<b>COFINS a pagar</b>	R\$ 10.850,02

Fonte: Dados Primários

Conforme evidenciado na Tabela 48, projetou-se para o ano de 2014 o valor de R\$ 2.355,60 de PIS a recolher, enquanto que R\$ 10.850,02 de COFINS, sendo que tais valores foram apurados a partir dos respectivos débitos, subtraídos os créditos.

Quanto à apuração do PIS e COFINS projetados para o ano de 2014, com base no Regime Cumulativo, partiu-se do faturamento total subtraindo-se as receitas monofásicas. Dessa forma, obteve-se a base de cálculo de R\$ 457.773,21 anuais, sobre a qual foi possível aplicar as alíquotas definidas pela legislação, de acordo com a Tabela 49:

**Tabela 49 – REGIME CUMULATIVO PROJEÇÃO 2014**

<b>LUCRO PRESUMIDO (Cumulativo)</b>	<b>Anual 2014</b>
FATURAMENTO	<b>R\$ 4.577.732,08</b>
(-) Monofásicos	R\$ 4.119.958,87
(=) Base de cálculo	R\$ 457.773,21
Alíquota	0,65%
PIS a Recolher	R\$ 2.975,53
Alíquota	3%
COFINS a Recolher	R\$ 13.733,20

**Fonte:** Dados Primários

Conforme verificado na Tabela 49, de acordo com a projeção do exercício de 2014 com base no Regime Cumulativo, obteve-se valor de R\$ 2.975,53 de PIS a recolher, enquanto que de COFINS a recolher apurou-se R\$ 13.733,20.

Depois de projetados os valores dos impostos a recolher no ano de 2014, foram possíveis traçar comparativo anual entre as formas de tributação disponíveis para a empresa em estudo, de acordo com a Tabela 50.

No comparativo anual exposto na tabela 50, observou-se que para o ano de 2014, conforme projeção, ainda é mais vantajoso a tributação com base no Lucro Real, pois dessa forma obteve-se um montante menor de impostos a pagar.

Tabela 50 - COMPARATIVO ANUAL PROJEÇÃO 2014 POR IMPOSTOS

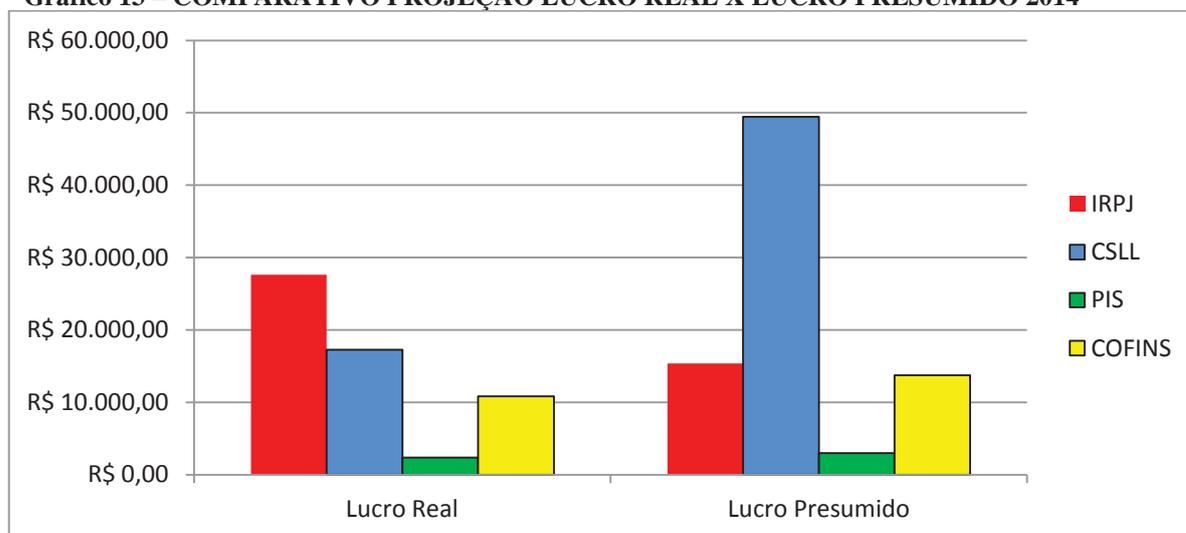
Comparativo Anual			
Imposto	Lucro Real (A)	Lucro Presumido (B)	Diferença (A-B)
IRPJ	R\$ 27.628,11	R\$ 15.381,18	R\$ 12.246,93
CSLL	R\$ 17.267,57	R\$ 49.439,51	R\$ 32.171,94
PIS	R\$ 2.355,60	R\$ 2.975,53	R\$ 619,93
COFINS	R\$ 10.850,02	R\$ 13.733,20	R\$ 2.883,18
<b>Total</b>	<b>R\$ 58.101,29</b>	<b>R\$ 81.529,41</b>	<b>R\$ 23.428,12</b>

Fonte: Dados Primários

Conforme a Tabela 50, tributando-se com base no Lucro Real a empresa obteria uma economia tributária anual no valor de R\$ 23.428,12 em relação ao Lucro Presumido, sendo que esse valor compreende uma variação diminutiva de aproximadamente 28,74%.

No gráfico 13, comparou-se os valores a recolher por imposto:

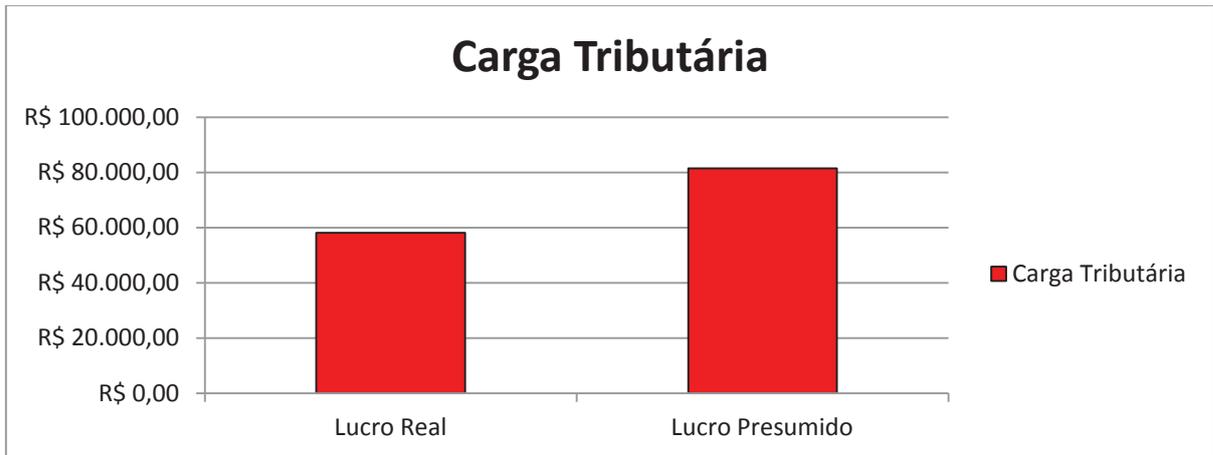
Gráfico 13 – COMPARATIVO PROJEÇÃO LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO 2014



Fonte: Dados Primários

No gráfico 13 verificou-se que com base no Lucro Real apenas o valor do IRPJ a recolher ficou superior ao valor apurado do imposto em questão pelo Lucro Presumido, sendo que os demais impostos apresentaram valores inferiores pela primeira forma de tributação.

A seguir, verificou-se graficamente o comparativo do valor total de impostos a recolher conforme projeção para o ano de 2014.

**Gráfico 14 – PROJEÇÃO CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL 2014**

**Fonte:** Dados Primários

Por fim, no gráfico 14, traçou-se comparativo em relação a carga tributária total para o exercício, demonstrando-se que a melhor opção de tributação para a empresa em estudo foi o Lucro Real. Portanto, sugere-se que para o ano de 2014, diante da projeção de crescimento esperada, a empresa opte pelo Lucro Real, obtendo assim economia tributária.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No cenário atual, onde há grande complexidade do sistema tributário e elevada carga tributária incidente é de suma importância a realização do Planejamento Tributário pelas empresas. Dessa maneira, é possível reduzir a carga tributária incidente, proporcionando economia tributária e, conseqüentemente, a maximização dos resultados, tornando-se um diferencial competitivo.

No trabalho desenvolvido, buscou mostrar os benefícios para a empresa diante de cada sistema tributário, visando encontrar aquele menos oneroso. Dessa maneira, após apurado os impostos a recolher pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido concluiu-se que a melhor opção foi tributar com base no Lucro Real, pois assim houve economia tributária.

Assim, diante do trabalho, percebe-se que o Planejamento Tributário é uma importante ferramenta, pois permite encontrar o melhor caminho à empresa em relação à incidência dos tributos, sendo possível visualizar as vantagens e desvantagens de cada sistema de tributação.

Logo, o Planejamento Tributário apresentou várias vantagens à empresa em estudo, entre elas pode-se elencar:

- Economia tributária, ou seja, o montante de impostos pagos foi menor pelo regime de tributação optado;
- Possibilidade de visualizar a economia tributária obtida no período;
- No Lucro Real, regime tributário utilizado pela empresa em análise, apresenta-se melhor base para a tomada de decisões, visto que exige uma contabilidade mais completa e organizada;
- Melhora na gestão da empresa, pois com a contabilidade organizada o processo de gestão passa a ser mais eficiente;

- Facilidade de comparação com os demais regimes tributários, desde que, haja constante acompanhamento;
- Melhora do controle interno;
- Permite a utilização de deduções legais, como por exemplo, o PAT;
- Melhora da imagem da empresa perante a sociedade, visto que uma empresa devidamente organizada terá bons resultados e, conseqüentemente, apresentará crescimento.

Além das vantagens proporcionadas pelo Planejamento Tributário, é necessário adotar certos cuidados, como, por exemplo, a necessidade de maior organização quanto a contabilidade, pois costuma-se haver maior controle por parte do Fisco sobre as empresas tributadas pelo Lucro Real. Outro ponto que exige bastante atenção é o fato de que para o Planejamento Tributário ser eficiente o mesmo deve estar em constante acompanhamento, pois dessa forma, é possível visualizar se tal planejamento continua sendo a melhor opção.

Portanto, verificou-se que a empresa estudada acertou na escolha da forma de tributação para o exercício em análise, pois atualmente a mesma está enquadrada no Lucro Real, forma de tributação esta que incide a menor carga tributária. Contudo, com base nessa opção, a empresa deve ficar atenta as suas obrigações acessórias.

Entre as obrigações acessórias a mesma deve apresentar a Dirf, a qual visa informar a Receita Federal os rendimentos pagos as pessoas físicas, o valor do imposto retido na fonte e o plano de assistência a saúde coletiva empresarial; a DCTF que contém informações referentes aos tributos e contribuições que a pessoa jurídica apurou, além das compensações de créditos ou parcelamentos; o Sped Contábil que todas as empresas tributadas pelo lucro real estão obrigadas a partir do ano-calendário de 2009, sendo que o mesmo substitui a escrituração em papel pela transmissão via arquivo digital do livro Balancetes Diário, Balanços, fichas de lançamentos comprobatório dos assentamentos neles transcritos, além dos livros Razão e Diário bem como seus auxiliares quando houver; e o Sped – Fiscal: consiste no arquivo digital que informa os documentos fiscais bem como outras informações de interesse do fisco referentes ao IPI e ICMS, e o DIPJ no qual constam as informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.

Por fim, atingiram-se os objetivos do trabalho e sugere-se para a empresa que para o próximo exercício realize novamente o planejamento tributário, pois dessa forma terá certeza que está optando pela forma de tributação mais vantajosa.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

**BRASIL. | CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.**

Dispõem da Constituição Federal.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

Acesso em 18 de abril de 2013.

**BRASIL. | INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências.**

Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>

Acesso em: 18 de abril de 2013.

**BRASIL. | LEI COMPLEMENTAR nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)

Acesso em 15 de abril de 2013.

**BRASIL. | LEI COMPLEMENTAR nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>

Acesso em 28 de março de 2014.

**BRASIL. | LEI nº 9.065 de 20 de junho de 1995.** Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9065.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm)

Acesso em: 15 de abril de 2013.

**BRASIL. | LEI nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)

Acesso em 14 de abril de 2013.

**BRASIL. | LEI nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2002/lei10637.htm>

Acesso em: 14 de abril de 2013.

**BRASIL. | LEI nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10833.htm>

Acesso em: 17 de abril de 2013.

**BRASIL.** | **LEI nº 12.973, de 13 maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências.

Disponível em:

<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=248309&norma=267858>

Acesso em 01 de junho de 2014.

**BRASIL.** | **RIR/1999.** Regulamento do Imposto de Renda.

Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>

Acesso em 13 de abril de 2013.

**CÁLCULO DO IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade) Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH**

Disponível em:

<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTESTUDOFINALSOBRECARGA2013.pdf>

Acesso em 12 de maio de 2013

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Contábil Básico.**

2011. Disponível em: [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)

Acesso: 10 de abril de 2013.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade Introdutória.** 11.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 9.ed. São Paulo, Atlas, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUZ, Erico Eleuterio da. **Contabilidade Tributária.** Curitiba: Ibpex, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. 2.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V., **Contabilidade Básica**. 11.ed. São Paulo: Frase, 2003.

OLIVEIRA, Luis Martins de *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. Textos e teses com as respostas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das Leis nº 11.638/07, 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7. ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2011.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda**. 20.ed. Brasília: CFC, 2012.

RAUPP, Fabiano Maury, BEUREN, Ilse Maria. **Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test**. In: Congresso USP de contabilidade e controladoria, São Paulo, 2006.

Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/94.pdf>

Acesso em 05 de maio de 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Disponível em: <https://online.minhabiblioteca.com.br>, acesso em 02 de junho de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lucro Presumido, Lucro Real, Simples Nacional e Lucro Arbitrado**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em 20 de março de 2013.

SOUZA, Acilon Batista de. **Contabilidade de Empresas Comerciais**. São Paulo: Atlas, 2002.

TABELA INSS EMPREGADOS. Disponível em:

[http://www.portaltributario.com.br/guia/tabela\\_inss\\_empregados.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/tabela_inss_empregados.html).

Acesso em: 06 de abril de 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.