

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE.

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TAIS LEFFA ROCHA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO NA SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES:
UM ESTUDO DE CASO EM UM COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LOCALIZADO
EM TORRES- RS.**

CRICIÚMA

2015

TAIS LEFFA ROCHA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO NA SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES:
UM ESTUDO DE CASO EM UM COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LOCALIZADO
EM TORRES-RS.**

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

Orientador(a): Prof. Esp. Everton Perin.

**CRICIÚMA
2015**

TAIS LEFFA ROCHA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO NA SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES:
UM ESTUDO DE CASO EM UM COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LOCALIZADO
EM TORRES-RS.**

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

Criciúma, 15 de junho de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Everton Perin - Orientador

Prof. Esp. Rafael Furlanetto - Examinador

Dedico primeiramente esse trabalho a Deus por ter me possibilitado estar firme durante toda esta trajetória.

Aos meus pais Enio Rocha e Benta Leffa Rocha e irmãos Israel Rocha e Renan Rocha, sem vocês nada disso seria possível. Obrigado pelo apoio carinho e compreensão. Essa vitória não é só minha, é nossa!

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer primeiramente a Deus que é o meu maior Mestre e que esteve presente em todos os momentos da minha vida, me proporcionando saúde, sabedoria, força e perseverança para realização de mais este sonho.

À minha família, pelo apoio incondicional, especialmente ao meu Pai Enio e minha mãe Benta que são a minha base, que sempre me apoiaram nas horas difíceis me fortalecendo para seguir em frente.

Aos meus colegas de classe: Henrique Morona, Jaine Henn, Fernanda Zanette, Tayse da Rosa e Gabrielle Mezari que já fazem parte da minha vida, com eles que segui esta trajetória e consegui chegar até o final. Obrigado pela amizade, parceria e boas risadas durante esse tempo todo. Essa caminhada não seria mesma sem vocês. Que essa união permaneça para o resto de nossas vidas!

A todos os professores do Curso de Ciências Contábeis da UNESC, por todo conhecimento transmitido que nos fizeram crescer profissionalmente. Agradeço em especial, ao meu orientador Everton Perin pela atenção, paciência, dedicação e por toda a sua contribuição na elaboração deste trabalho de conclusão de curso.

Em fim, agradeço a todos os colegas, amigos e familiares que se fizeram presentes no decorrer do curso e que estiveram ao meu lado durante a realização deste trabalho. Que Deus abençoe a todos vocês!

“Os sonhos trazem saúde para a emoção, equipam o frágil para ser autor da sua história, renovam as forças do ansioso, animam os deprimidos, transformam os inseguros em seres humanos de raro valor. Os sonhos fazem os tímidos terem golpes de ousadia e os derrotados serem construtores de oportunidades.”

Augusto Cury

RESUMO

ROCHA, Tais Leffa. **Planejamento Tributário na Segregação de Atividades: Um Estudo de Caso em um Comércio de Combustíveis localizado em Torres-RS.** 2015. 59 p. Orientador. Everton Perin. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Com a alta carga tributária brasileira, os administradores e empresários têm procurado buscar alternativas legais que lhe possibilitem a geração de economia tributária. Diante dessa questão, o Planejamento Tributário tem se tornado uma ferramenta que proporciona as organizações esse resultado na diminuição do pagamento de tributos. Sendo assim, o objetivo principal deste estudo consiste em apresentar os reflexos gerados à empresa com a realização de um Planejamento Tributário por meio da segregação de atividades em uma empresa que atua no ramo Comércio Varejista de Combustíveis. Justifica-se por explorar, através da fundamentação teórica aspectos tributários relevantes para os profissionais de contabilidade, que contribuem na realização do estudo de caso, proporcionando melhores resultados à organização. Desse modo, inicialmente delimita-se o tema em questão, os objetivos gerais e específicos, a justificativa ressaltando a relevância deste estudo e a metodologia utilizada para elaboração deste trabalho, realizada de forma descritiva, para facilitar a compreensão dos dados pesquisados, utilizando a pesquisa bibliográfica e documental. Na sequência traz o referencial teórico, abordando assuntos e aspectos relativos aos temas: princípios constitucionais tributários, sistema tributário nacional, a carga tributária brasileira, tributos, regimes de apuração e planejamento tributário. E por último, apresenta-se o estudo de caso, aplicando o planejamento tributário na segregação de atividades por meio da criação de uma nova empresa, demonstrando os cálculos anteriores ao planejamento e os atuais, seguido de um comparativo dos resultados obtidos. Com a conclusão do trabalho, verificou-se que a aplicação do planejamento tributário executado neste estudo é vantajosa para a empresa quanto aos aspectos econômicos e financeiros abordados.

Palavras-chave: Tributos. Planejamento tributário. Segregação de atividades.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Carga tributária sobre o PIB.....	18
Figura 2 - A evolução da carga tributária	19
Figura 3 - Segregação de atividades.....	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ranking dos 30 países de maior tributação	20
Tabela 2 - Demonstrativo do Resultado do Exercício – 2014.....	42
Tabela 3 - Cálculo do PIS e COFINS – Regime Não – Cumulativo – 2014	43
Tabela 4 - Cálculo do IRPJ e da CSLL – Lucro Real – 2014.	44
Tabela 5 - Demonstrativo do Resultado do Exercício da Empresa B – 2014.....	46
Tabela 6- Cálculo do PIS e COFINS – Regime Não-Cumulativo - Empresa B.	47
Tabela 7 - Cálculo do IRPJ e CSLL – Lucro Real – Empresa B.....	48
Tabela 8 - Demonstrativo do Resultado do Exercício da Empresa C.....	49
Tabela 9 - Cálculo de PIS e COFINS – Regime Cumulativo - Empresa C.....	50
Tabela 10 - Cálculo do IRPJ e CSLL – Lucro Presumido - Empresa C.....	50
Tabela 11 - Tributos Federais da Empresa A.....	52
Tabela 12 - Somatório dos Tributos Federais Empresa B + C	52
Tabela 13 - Comparativo dos Tributos das Empresas A e B + C.....	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CETAD	Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social do Lucro Líquido
FHC	Fernando Henrique Cardoso
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRBES	Índice de Retorno e Bem Estar a Sociedade
ISS	Imposto Sobre Serviços
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real.
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVO GERAL	15
1.3 JUSTIFICATIVA	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	17
2.1.1 A carga tributária brasileira	18
2.1.2 Comparação Internacional	19
2.2 TRIBUTOS	21
2.2.1 Elementos do Tributo	21
2.2.2 Espécies de Tributos	22
2.2.2.1 Impostos	22
2.2.2.2 Taxas	22
2.2.2.3 Contribuições de melhoria	23
2.2.3 Competência Tributária	23
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	24
2.3.1 Diferença entre Elisão Fiscal e Evasão Fiscal	24
2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	25
2.4.1 Princípio da Legalidade	25
2.4.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária	25
2.4.3 Princípio da Anterioridade	26
2.4.4 Princípio da Irretroatividade	26
2.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva	26
2.4.6 Princípio da Vedação ao Confisco	26
2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E CSSL	27
2.5.1 Lucro Real	27
2.5.1.1 Obrigatoriedade ao Lucro Real	27
2.5.1.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica	28
2.5.1.2.1 Adições na base de cálculo do IRPJ	28
2.5.1.2.2 Exclusões e Compensações na base de cálculo do IRPJ	29
2.5.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	29
2.5.1.3.1 Adições à base de cálculo da CSLL	30

2.5.1.3.2 Exclusões à base de cálculo da CSLL	30
2.5.1.3 Formas de Apuração do Lucro Real.....	30
2.5.1.3.1 Lucro Real Trimestral	31
2.5.1.3.2 Lucro Real Anual.....	31
2.5.1.3.3 Pagamento mensal do imposto por estimativa	31
2.5.1.3.4 Suspensão ou Redução	32
2.5.1.3.5 Compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL	33
2.5.2 Lucro Presumido	33
2.5.2.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	34
2.5.2.2.1 Base de cálculo presumida do IRPJ.....	35
2.5.2.2.2 Alíquota do IRPJ	35
2.5.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	35
2.5.2.3.1 Base de cálculo Presumida da CSLL	35
2.5.2.3.2 Alíquota da CSLL	36
2.6 PIS/PASEP e COFINS	36
2.6.1 Alíquotas	37
2.6.2 Base de cálculo	37
2.7 REGIMES DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS.....	37
2.7.1 Regime Cumulativo	37
2.7.2 Regime não-cumulativo	38
2.7.2.1 Créditos de PIS e COFINS.....	38
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	41
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA.....	41
4.2 APRESENTAÇÃO DE DADOS PESQUISADOS.	41
4.2.1 Cálculo do PIS e da COFINS.....	43
4.2.2 Cálculo do IRPJ e da CSSL	44
4.3 SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES	45
4.3.1 Cálculo dos Tributos da empresa B, após a segregação das atividades..	45
4.3.1.1 Cálculo do PIS e da COFINS – Não-cumulativo	47
4.3.1.2 Cálculo do IRPJ – Lucro Real	48
4.3.2 Apresentação da Nova Empresa.....	49
4.3.2.1 Simulação do Cálculo do PIS e da COFINS – Regime Cumulativo	50
4.3.2.2 Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido.....	50

4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS	51
4.4.1 Comparativo dos Dados Analisados	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, primeiramente, apresenta-se o tema e o problema do trabalho. Na sequência definem-se os objetivos a serem alcançados com a realização da pesquisa. Em seguida a justificativa é abordada destacando os motivos em termos teóricos sobre a escolha do tema em questão. Por último descreve-se a metodologia aplicada do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente, o Brasil é um dos países que possui a carga tributária mais elevada do mundo. Esta alta cobrança de impostos pode servir de obstáculo para a sobrevivência das empresas, chegando às vezes, a inviabilizar certos negócios. Desse modo, os empresários buscam alternativas legais para aperfeiçoar seus resultados e maximizar seus lucros. Uma das alternativas viáveis para esse problema é a redução de custos através da diminuição de incidência de tributos, possibilitando assim, o aumento da lucratividade. Buscando diminuir os impactos tributários, surge a necessidade de uma ferramenta adequada e eficiente, onde apresentamos o Planejamento Tributário que visa obter a economia de impostos das empresas de forma lícita. Para a execução de um Planejamento tributário satisfatório e fidedigno, é necessário possuir o conhecimento abrangente sobre a atividade envolvida, os tributos incidentes, a legislação tributária, os benefícios fiscais e com base nisso fazer projeções futuras e análises de um todo, permitindo criar possibilidades e caminhos melhores que gerem resultados positivos por meio desse planejamento.

Dentre a vasta lista de produtos que possuem uma porcentagem alta de tributos, temos o ramo Comércio Varejista de Combustíveis. A Fecombustíveis (Federação Nacional do Comércio de Combustíveis e Lubrificantes) aponta a elevada carga tributária como principal vilã dos preços do setor e não as margens dos comerciantes, pois em cada litro de gasolina, o consumidor paga quase 40% de impostos, 16% no etanol e no diesel, 24%. Esse cenário demonstra que os tributos representam importante parcela de custos das empresas, senão a maior. Diante da situação exposta têm-se a seguinte questão: Como o Planejamento Tributário através da segregação de atividades, pode contribuir na redução do pagamento de

impostos em uma empresa que atua no ramo de Comércio Varejista de Combustíveis?

1.2 OBJETIVO GERAL.

O objetivo geral do trabalho consiste em executar o planejamento tributário através da segregação de atividades na empresa para reduzir o pagamento dos impostos em uma empresa que atua no ramo de Comércio Varejista de Combustíveis. Para atingir o objetivo geral, apresenta-se a seguir os objetivos específicos:

- ✓ Evidenciar as etapas de planejamento tributário que foram executadas na empresa;
- ✓ Comparar os resultados atuais e posteriores à implantação do planejamento tributário;
- ✓ Demonstrar os reflexos gerados na redução dos impostos federais da empresa, após a segregação de atividades como execução de planejamento tributário;

1.3 JUSTIFICATIVA

A realidade da relação entre fisco e contribuinte tem sido apresentada por um confronto de interesses e idealizações, onde o contribuinte tende a ver o tributo como uma interferência do estado em seu patrimônio, e o fisco possui o tributo como fator fundamental para o funcionamento e desenvolvimento das atividades do estado. O tributo está, assim, entre a liberdade do contribuinte em determinar e dirigir seus negócios e a carência do estado em arrecadar. É nesse sentido que nasce a viabilidade de uma execução legal para minimizar o confronto entre as partes com o planejamento tributário.

O estudo do planejamento tributário torna-se primordial para as empresas devido aos reflexos que a carga tributária gera nos resultados financeiros e econômicos da organização, aumentando os custos e conseqüentemente diminuindo seus lucros. Considera-se também a legislação tributária e toda sua complexidade junto com as mudanças de leis que ocorrem constantemente, exigindo um conhecimento amplo e atualizado do profissional contábil.

Desse modo, as empresas buscam por meios que possam auxiliar na diminuição do valor devido de tributos sem infringir a legislação tributária. Para isso, é necessária a capacitação e a ciência do profissional contábil sobre essas possibilidades de planejamento e um comprometimento de toda equipe de trabalho que irá disponibilizar as informações precisas e reais para sucesso da execução desse projeto, utilizando o planejamento tributário como ferramenta lícita do contribuinte, sendo executada dentro dos parâmetros permitidos em lei, para que este tenha total segurança de suas implantações. As contribuições potenciais da pesquisa em nível teórico serão importantes para os profissionais da área, pois a este trabalho apresentará conceitos, dados e informações úteis para melhor compreensão do assunto, demonstrando as extensões, probabilidades e os limites do planejamento tributário, enfatizando a mesmo como estratégia eficiente de gestão, gerando vantagens e resultados financeiros positivos para o negócio em questão. As contribuições potenciais da pesquisa em termos práticos serão relevantes, pois, o tema estudado beneficiará as empresas e seus gestores que terão o planejamento tributário, como ferramenta aliada, a sua prática vantajosa, legal, excelente e como oportunidade de incremento na diminuição de custos e mais satisfação nos lucros da empresa, o qual representa ser um dos maiores objetivos de uma organização.

E esse estudo também terá relevância social, pois com a redução da carga tributária, as empresas terão melhores resultados e maior chance de crescimento, geração de emprego e conseqüentemente beneficiando o desenvolvimento de sua região. Por outro lado, utilizando os métodos e benefícios do planejamento tributário, a empresa evita a prática da evasão fiscal estando de acordo com as leis e cumprindo com o seu papel de contribuinte com seus impostos que serão direcionados para investimentos e manutenção dos serviços públicos e sociais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo apresentar a teoria sobre o tema estudado. Primeiramente, menciona-se sobre o Sistema Tributário Nacional demonstrando suas particularidades, seu funcionamento e a atual situação da carga tributária brasileira, comparando-a também internacionalmente. Em seguida, evidenciam-se os tributos e seus elementos, espécies e a competência tributária. E por último, conceitua-se o planejamento tributário e suas características.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De acordo com Harada (2006, p.324) o Sistema Tributário Nacional denomina-se o conjunto de normas constitucionais de origem tributária, em um sistema globalizado, formado por um conjunto de leis que organizam os elementos constitutivos do estado. Segundo o art. 2º/CTN, o Sistema Tributário Nacional:

é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n.18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em Resolução do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

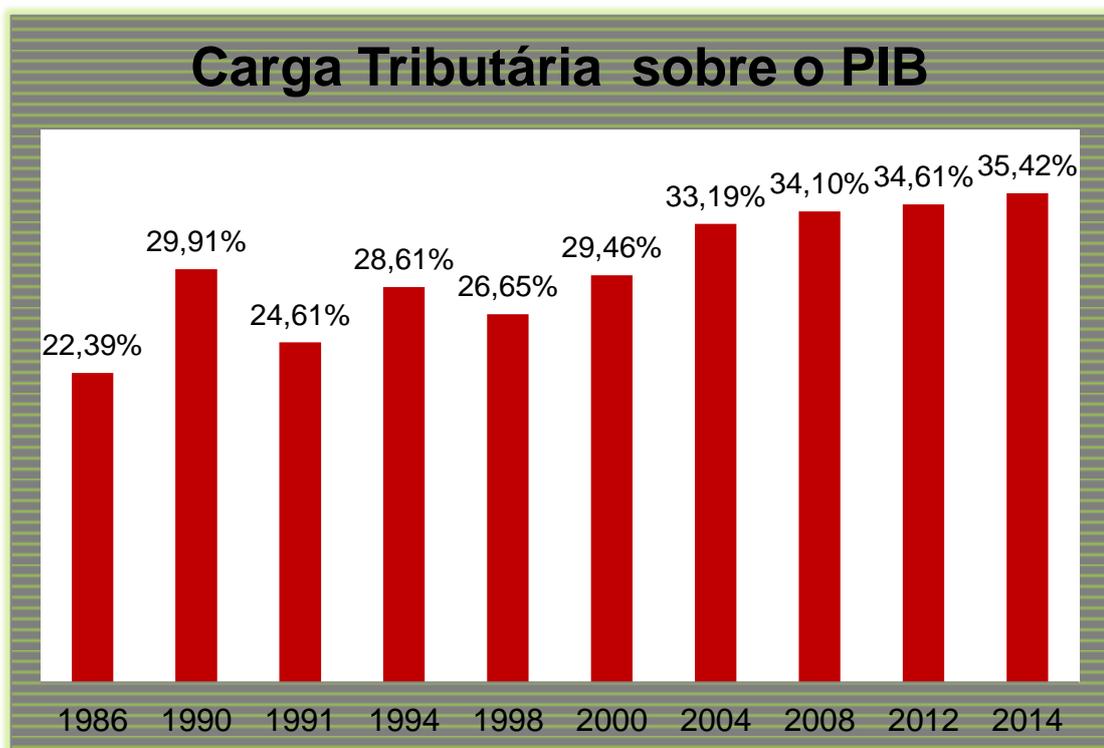
O Sistema Tributário Nacional traz sua relevância, contribuindo na redução das desigualdades sociais, no favorecimento e na melhoria de distribuição de renda. O governo responsabiliza-se pela retirada de uma parcela significativa de dinheiro produzido pela sociedade para obter recursos e promover serviços e benefícios para a população, através da manutenção de atividades relacionadas à saúde, segurança, educação, saneamento e outras atividades que fazem parte do bom funcionamento e crescimento do país, dos estados e das cidades (PÊGAS, 2007).

Porém, a alta carga tributária e a complexidade da legislação que rege a cobrança de tributos tem sido alguns dos problemas relacionados ao sistema tributário. Desse modo, a simplificação da legislação que rege o Sistema Tributário Nacional e a redução da carga tributária ainda que gradativas seriam possíveis iniciativas para solução desses problemas (PÊGAS, 2007). A seguir, retrata-se a carga tributária brasileira que tem sido uma das preocupações do contribuinte brasileiro.

2.1.1 A carga tributária brasileira

Define-se a carga tributária de um país como a parcela de recursos que o estado tira da economia para o pagamento dos tributos aos entes federativos para financiar as ações do governo, ou seja, é na prática uma coleta de dinheiro feita pelo governo para pagar suas contas (PÊGAS, 2005). Uma forma de medir essa coleta é compará-la com o Produto Interno Bruto (PIB), que é a soma das riquezas produzidas pelo país em um ano. A seguir, demonstra-se um gráfico com a evolução da carga tributária sobre o PIB nos últimos anos de acordo com o IBPT:

Figura 1 - Carga tributária sobre o PIB



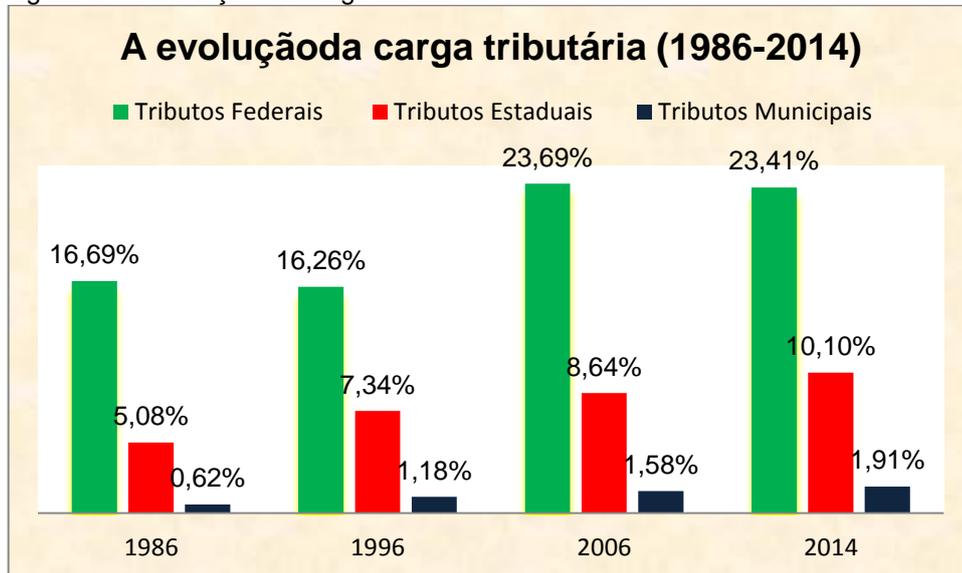
Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), maio de 2015.

Como apresenta o gráfico anterior, a carga tributária brasileira permanece em constante evolução. No ano de 1986, a carga tributária sobre o PIB era de 22,39% e o ano de 2014 fechou com o percentual de 35,42%. Ao longo desses 28 anos, a carga tributária sobre o PIB teve aumento de 13,03%.

Segundo o IBPT nos quatro anos do primeiro mandato da Presidente Dilma Rousseff a carga tributária se elevou a 1,66 ponto percentual, contra 1,41 ponto percentual dos oito anos de mandato do Presidente Lula e 3,75 pontos percentuais dos oito anos do governo FHC.

Segue na figura abaixo, uma tabela que ilustra a evolução da carga tributária no âmbito dos tributos federais, tributos estaduais e tributos municipais:

Figura 2 - A evolução da carga tributária



Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), maio de 2015.

Nos últimos 28 anos, a maior variação se deve ao crescimento dos tributos federais, que tiveram variação de 6,72% ponto percentual. Os tributos estaduais tiveram aumento de 5,02% ponto percentual e os municipais 1,29%.

O CETAD (Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros) destaca que um dos fatores que contribuem para o aumento da carga tributária são os parcelamentos que se referem às dívidas de exercícios anteriores que acabam por influenciar a arrecadação, do período atual. Segue esse estudo de análise da carga tributária do Brasil, realizando também a comparação internacional no tópico a seguir.

2.1.2 Comparação Internacional

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário realizou um estudo em relação à carga tributária e o retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida. O trabalho teve por objetivo mensurar os 30 países de mais elevada carga tributária e verificar se os valores arrecadados estariam retornando para a sociedade, através de serviços de qualidade, que viessem a gerar bem estar à população. A seguir, a tabela 1 demonstrando resultado final deste estudo:

Tabela 1 - Ranking dos 30 países de maior tributação

RANKING DOS 30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	ANO 2012	ANO 2012	ÍNDICE	RESULTADO	RESULTADO
	C.T. S/ O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK.ANTERIOR
ESTADOS UNIDOS	24,30%	0,937	165,78	1°	1°
AUSTRÁLIA	26,50%	0,929	163,49	2°	2°
CORÉIA DO SUL	26,80%	0,909	161,45	3°	3°
IRLANDA	28,30%	0,916	160,32	4°	5°
SUIÇA	28,20%	0,913	160,18	5°	6°
JAPÃO	28,60%	0,912	159,63	6°	4°
CANADÁ	30,07%	0,911	157,85	7°	7°
BÉLGICA	30,70%	0,897	155,94	8°	25°
NOVA ZELÂNDIA	32,90%	0,919	155,28	9°	8°
ISRAEL	31,60%	0,900	155,1	10°	9°
ESLOVÁQUIA	28,30%	0,84	153,86	11°	11°
ESPANHA	32,90%	0,885	152,39	12°	10°
URUGUAI	26,30%	0,792	152,08	13°	13°
ALEMANHA	37,60%	0,920	149,96	14°	15°
ISLÂNDIA	37,20%	0,906	149,23	15°	14°
GRÉCIA	33,80%	0,86	149,23	16°	12°
REINO UNIDO	35,20%	0,875	148,9	17°	17°
REPÚBLICA THECA	35,50%	0,873	148,38	18°	16°
ESLOVÊNIA	37,40%	0,840	147,81	19°	18°
NORUEGA	42,20%	0,965	147,65	20°	20°
LUXEMBURGO	37,80%	0,875	145,91	21°	19°
ÁUSTRIA	43,20%	0,895	141,4	22°	23°
SUÉCIA	44,30%	0,916	141,15	23°	24°
ARGENTINA	37,30%	0,811	141,04	24°	21°
HUNGRIA	38,90%	0,831	140,9	25°	22°
FINLÂNDIA	44,10%	0,892	140,11	26°	27°
ITÁLIA	44,40%	0,881	138,83	27°	26°
DINAMARCA	48,00%	0,901	136,39	28°	29°
FRANÇA	45,30%	0,893	138,81	29°	28°
BRASIL	36,27%	0,730	135,34	30°	30°

Fonte: Carga Tributária 2012 OCD – IDH 2012 Fonte: PNDA – ONU

Um dos índices usado foi o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) que serve para medir o grau de desenvolvimento econômico e a qualidade de vida oferecida a população. Este índice é calculado com base em dados econômicos e sociais. O IDH vai de 0 a 1. Quanto mais próximo de 1, pode-se afirmar que este país atingiu maior grau de desenvolvimento. Outro índice utilizado foi o IRBES (Índice de retorno e bem estar à sociedade) que tem o objetivo de demonstrar o nível de retorno à população dos valores arrecadados com tributos, em cada país.

Este índice é o resultado da somatória da carga tributária, ponderada percentualmente pela importância deste parâmetro, com o IDH, ponderado da mesma forma.

De acordo com o IBPT, entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados para realizações de melhorias na sociedade. O Brasil com arrecadação altíssima e péssimo retorno desses valores, fica atrás, inclusive de países da América do Sul, como Uruguai e Argentina. O IBPT destaca ainda que os Estados Unidos, seguidos pela Austrália, Coreia do Sul e do Japão, são os países que fazem melhor aplicação dos tributos arrecadados, em termos de melhoria para os cidadãos.

2.2 TRIBUTOS

De acordo com o CTN (Código Tributário Nacional), em seu art. 3º, o tributo é definido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Fabretti (2001) destaca que tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições. Tributo é todo valor monetário pago pelo cidadão, baseado na obrigatoriedade da lei, transferido para o fisco que distribui esses valores para manter as atividades públicas e atender as necessidades financeiras do Estado. A seguir, teremos os elementos que constituem o tributo.

2.2.1 Elementos do Tributo

A necessidade da lei para impor ou aumentar qualquer tributo é de total relevância. Qualquer exigência ou cobrança de tributo que esteja fora do que está previsto na lei deixa de ser verídica. Desse modo, dizer que um tributo foi criado significa dispor sobre os elementos do tributo. Pêgas (2007, p.47), afirma que “os elementos fundamentais de qualquer tributo são: contribuinte, fato gerador, base de cálculo e alíquota”.

O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que possui relação direta com fato gerador. A base de cálculo é o valor pelo qual se aplica o percentual (alíquota) a fim de apurar o valor a ser recolhido. A alíquota é o

percentual definido em lei que, aplicado à base de cálculo determina o valor a ser pago ou recolhido. Denomina-se fato gerador a materialização da situação descrita em lei (REZENDE et al., 2010). Após os elementos do tributo, estudaremos no tópico a seguir, as espécies de tributos.

2.2.2 Espécies de Tributos

Conforme Oliveira et al. (2013, p.5), “o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhorias”.

2.2.2.1 Impostos

O imposto é cobrado em decorrência do acontecimento de uma situação estabelecida por lei, independente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte (FABRETTI, 2003). O Código Tributário Nacional art.18 estabelece as devidas competências:

- I-à união, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;
- II- ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e Municípios.

Compreende-se que a competência atribuída pela Constituição Federal é exclusivamente da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

2.2.2.2 Taxas

O fato gerador do pagamento de taxas ocorre devido à utilização efetiva por parte do contribuinte, de serviços públicos (OLIVEIRA et al., 2013). A taxa é um tributo que surge da ação do estado diretamente ao contribuinte, seja ele pelo exercício do poder de polícia ou prestação de um serviço público, cuja base de cálculo difere de qualquer outro imposto (Harada, 2006). Compreende-se que o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado, ou seja, o Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra taxa da pessoa a quem usufrui aquela atividade. Um exemplo de taxa é a cobrança através dos pedágios

em rodovias estatais, onde o contribuinte paga essa taxa e usufrui das melhorias realizadas nas estradas.

2.2.2.3 Contribuições de melhoria

De acordo com a legislação brasileira a contribuição de melhoria é o tributo, onde tem por fato gerador uma situação que traz benefício ao contribuinte por obras públicas. Conforme o art. 81 do Código Tributário Nacional:

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

De acordo com Machado (2004), a diferença entre taxa e contribuições de melhoria é que a taxa está ligada ao exercício regular de polícia ou a serviço público e contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. Entende-se que o tributo da contribuição de melhoria é um instrumento de grande relevância, pois é um meio capaz de aperfeiçoar a gestão urbanística brasileira, de forma a proporcionar melhor qualidade de vida à sociedade. São exemplos de obras públicas as de saneamento básico, construção de estradas, pavimentação de ruas, canalização entre outros. Tendo em vista, as espécies de tributos, veremos a seguir a distribuição da competência tributária aos entes políticos do estado.

2.2.3 Competência Tributária

A competência tributária é basicamente o poder que a Constituição Federal concede a União, governos Estaduais, Municípios e Distrito Federal, para que estes possam instituir e cobrar tributos. Machado (2004, p.55), ressalta que “é indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuída competência para instituir certo tributo, não pode transferir essa competência”. Desse modo, a competência tributária é de exclusividade do ente

político que o recebeu e o legislador constitucional determinou quais tributos cada ente político pode criar limitando também esse poder de criação.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Diversas razões podem ser apresentadas para justificar a decisão de se fazer o planejamento tributário, e a principal delas é sem dúvidas, de ordem econômica. Com a elevada carga tributária brasileira, as empresas buscam alternativas para reduzir, eliminar e até retardar o pagamento de impostos e o planejamento tributário vem para causar esse efeito de economia de impostos tão desejado pelos administradores. Segundo Chaves (2009,p.5), “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de impostos”.

Este planejamento é apresentado como uma forma lícita de reduzir a carga fiscal e requer dos administradores e contadores uma dose de conhecimento técnico para tomada de decisões nesse processo de planejamento. Trata-se também da realização de estudos prévios, abrangendo os fatos jurídicos, fiscais e econômicos a fim de encontrar a alternativa mais benéfica ao contribuinte, onde ele pagará menos impostos (OLIVEIRA et al., 2004). Junto aos aspectos de planejamento tributário, existem alguns termos usados que diferem os procedimentos legais e ilegais referente ao pagamento de impostos, que se denominam elisão e evasão fiscal, como veremos nos tópicos a seguir.

2.3.1 Diferença entre Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

De acordo com Gutierrez (2006), elisão fiscal é a redução da carga tributária, obedecendo à legislação, de modo que o contribuinte analisa as possibilidades que o sistema legal proporciona para posteriormente escolher e aplicar a melhor alternativa que lhe trará os resultados econômicos almejados. A elisão fiscal é o objetivo principal a ser alcançado no planejamento tributário, onde é utilizado um método eficaz, diminuindo a base de cálculo do tributo, maximizando lucros, sem a preocupação de complicações posteriores com o fisco.

O outro termo usado no meio tributário é a palavra evasão que deriva do latim *evadere*, isto é, escapar, fugir. A evasão se resume nas ações ou omissões do

contribuinte, objetivando reduzir ou postergar o cumprimento de uma obrigação tributária (SILVA, 1982). Como exemplo de evasão fiscal pode-se citar a não emissão de nota fiscal de uma mercadoria, ou a omissão de todas as informações reais enviando a nota pela metade, ou seja, manda a mercadoria por um valor, e a nota fiscal em um valor reduzido, reduzindo assim a base de cálculo do imposto devido e apresentando atos de sonegação fiscal. Após o estudo sobre evasão e elisão fiscal, veremos no tópico a seguir, os princípios constitucionais tributários.

2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Oliveira (2009, p.57), afirma que o sistema tributário nacional está baseado nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, onde são estabelecidos os princípios essenciais da tributação nacional. Os princípios Constitucionais tributários consistem em proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado na cobrança de impostos.

2.4.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é estabelecido pelo art.150 da Constituição Federal que diz, “em prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Desse modo, para existir a cobrança de qualquer imposto, é necessário que esse seja estabelecido por lei, caso contrário, não há crime, nem pena, sem a definição legal.

2.4.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

De acordo com a Constituição Federal “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (CF, art.5º)”. Portanto, o Princípio da Igualdade impede o estabelecimento de distinções arbitrárias que possam acontecer entre cidadãos com base, por exemplo, em preconceito de origem, raça, sexo, cor, e quaisquer outras formas de discriminação (CF, art.3º, IV). Fabretti e Fabretti (2004), conclui que esse princípio determina ao agente arrecadador o tratamento igual aos contribuintes, para que haja tributação com justiça social.

2.4.3 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade apresenta algumas regras a serem respeitadas antes do funcionamento efetivo da lei. O artigo 150, nas alíneas “b” e “c” do inciso III aponta que é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de impostos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e também proibido cobrar o imposto antes de decorridos noventa dias da data em que foi publicada a lei.

2.4.4 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade de acordo o artigo 150, inciso III, alínea “a”, estabelece que não haja cobrança de tributo sobre fatos que aconteceram antes da Lei que instituiu o imposto entrar em vigor. No entanto, a Lei só poderá alcançar fatos geradores futuros.

2.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva

Esse princípio aponta algumas restrições entre a relação do fisco e contribuinte. Ávila (2007) evidencia que os tributos devem ser aplicados segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, a tributação deve ser de acordo com a capacidade que cada um pode pagar, fazendo com que a capacidade contributiva do contribuinte não seja agredida.

2.4.6 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco estabelece uma garantia fundamental ao sujeito passivo, protegendo o patrimônio do Contribuinte. Ávila (2007) destaca que o contribuinte deve ser tributado de maneira moderada, a fim de que a fonte de renda geradora de riqueza tributável não seja comprometida pela tributação excessiva da parte do fisco. Após o estudo dos princípios que protege o contribuinte de abusos na cobrança de impostos, veremos os regimes de tributação que as pessoas jurídicas podem se adequar no pagamento de impostos.

2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E CSSL

Os diferentes regimes de tributação trazem as formas de opção para a empresa adotar de acordo com as suas necessidades e conforme a modalidade que trará mais vantagens para a economia da mesma, proporcionando a menor incidência tributária, levando em conta os requisitos legais à opção.

Na legislação brasileira existem quatro tipos de regimes tributários que são: Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional e também o Lucro Arbitrado.

A seguir, serão apresentados cada regime de tributação e suas peculiaridades.

2.5.1 Lucro Real

Conforme Neves (2007, p.3), o Lucro Real é o resultado do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda. Sendo assim, os tributos serão definidos quando a empresa obtém lucro.

Os impostos Federais incidentes nas empresas optantes pelo Lucro Real são: o PIS, a COFINS que são apurados mensalmente sobre o faturamento de forma não-cumulativa, o IRPJ e a CSSL que podem ser determinado por apuração trimestral ou anual, devendo entretanto, que recolher mensalmente o imposto por estimativa.

Compreende-se que em determinadas atividades e situações as empresas acabam sendo levada a obrigatoriedade do regime do lucro real, é o que veremos no próximo assunto.

2.5.1.1 Obrigatoriedade ao Lucro Real

Existem situações que levam algumas empresas se enquadrarem na obrigatoriedade de aderir ao Lucro Real.

Conforme a lei nº 9718/1998, artigo 14, estão obrigadas a apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas: cuja receita total do ano calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00; cujas atividades sejam de bancos

comerciais, bancos de investimentos, cooperativas de crédito; que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior; que no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado o pagamento mensal pelo regime de estimativa entre outras situações e atividades contidas na legislação. Para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real é uma opção.

2.5.1.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

De acordo com Oliveira et al.(2013), o lucro real é apurado com base em uma rigorosa escrituração sobre os fatos financeiros das organizações, abrangendo procedimentos indispensáveis do profissional contábil que são: seguir com integridade os princípios de contabilidade, apresentar informações contábeis e fiscais completas e realizar corretamente as demonstrações contábeis.

Conforme o artigo 43 do Código Tributário Nacional o Imposto de Renda é de competência da União. Este tem como fato gerador as receitas oriundas das atividades da empresa e de proventos de qualquer natureza, que estejam somando ao patrimônio da organização.

Pêgas (2007), afirma que a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas segue o princípio da progressividade, onde quem ganha mais, paga mais, e quem ganha menos, paga menos. O Decreto nº 3000/1999 determina que a pessoa jurídica pague à alíquota de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado. Será acrescentada à alíquota de 10%, quando a parcela exceder a R\$ 240.000,00 por ano (que corresponde a R\$ 20.000,00 por mês).

Desse modo, a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa jurídica, ocorre mediante a apuração contábil dos resultados, juntamente com os ajustes estabelecidos pela legislação fiscal. Um desses ajustes são as adições na base do IRPJ, como veremos no próximo tópico.

2.5.1.2.1 Adições na base de cálculo do IRPJ

O artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 1397, de 16 de setembro de 2013, determina as adições ao lucro líquido ao período-base:

I-Os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e

II-Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devem ser computadas na determinação do lucro real.

Assim como são feitas as adições na base de cálculo do IRPJ, são realizadas também as exclusões na base de cálculo que compõem esse conjunto de ajustes, como veremos a seguir.

2.5.1.2.2 Exclusões e Compensações na base de cálculo do IRPJ

O artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1397, de 16 de setembro de 2013, determina as exclusões ao lucro líquido ao período-base:

I-Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II-Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real; e

III-O prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observadas as demais regras previstas na legislação tributária.

Oliveira et al. (2013), explicam que os custos e despesas só são aceitos como dedutíveis na apuração da base do lucro real se forem de natureza operacional, ou seja, se forem necessárias para a execução das atividades da empresa e se forem registrados de maneira legal na escrituração contábil, apresentando os detalhes e informações sobre o bem ou serviço adquirido, contendo o valor e os fornecedores envolvidos. Temos como exemplo de documentos válidos faturas e notas fiscais.

2.5.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A contribuição social foi instituída pela lei 7.689 de 15 de dezembro de 1888, com o objetivo de financiar a seguridade social, conforme o artigo 1º, da referida Lei.

Fabretti (2008, p.239), destaca que a base de cálculo da CSLL é determinada a partir do resultado do exercício antes da provisão do IR com ajustes de adições e exclusões estabelecidas por lei.

Conforme a Receita Federal (RFB), a CSLL será determinada mediante a aplicação de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo ajustada pelas adições e exclusões, (Lei nº 10.637, de 2002, art.37).

2.5.1.3.1 Adições à base de cálculo da CSLL

São consideradas não dedutíveis conforme a Receita Federal, devendo ser adicionados para determinar a base de cálculo da CSLL, os seguintes valores: Valor das provisões não dedutíveis na determinação do Lucro Real, exceto a provisão para o imposto de renda (Lei nº 8.981/95, art. 57); despesas não dedutíveis (Lei nº 9.249/95, art.13); lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido no Exterior entre outros contidos na legislação.

Sendo assim, os valores lançados na contabilidade, que diminuam o lucro, mas que para a legislação do IR e CSLL são indedutíveis, devem ser adicionados ao resultado.

2.5.1.3.2 Exclusões à base de cálculo da CSLL

São consideradas dedutíveis conforme a Receita Federal, devendo ser excluídos para determinar a base de cálculo da CSLL: parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada; variações cambiais passivas – operações liquidadas; lucros e dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 8.034/90, art.2º) entre outros contidos na legislação.

No entanto, valores que forem acrescentados ao resultado contábil, mas que pela legislação não devem compor a base de cálculo do IR e da CSLL deverão ser excluídos do LALUR.

2.5.1.3 Formas de Apuração do Lucro Real

De acordo com a Receita Federal (RFB), as pessoas jurídicas possuem duas opções de enquadramento na apuração dos seus impostos, sendo elas: Lucro Real Trimestral ou Lucro Real Anual com antecipações mensais em bases estimadas. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de

cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento. Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

2.5.1.3.1 Lucro Real Trimestral

Pêgas (2007), explica que a opção pelo lucro real trimestral representa a tributação sobre o lucro feita a cada trimestre, ou seja, o imposto 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.

O imposto poderá ser pago em quota única no mês seguinte ao trimestre. Para a apuração do Lucro Real Trimestral, as empresas elaboram as suas demonstrações trimestralmente, como se fossem encerrar o exercício naquele período, apurando o lucro líquido com observância nas normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições e exclusões e compensações seguidas pela legislação tributária (OLIVEIRA et al., 2013).

2.5.1.3.2 Lucro Real Anual

A opção pelo Lucro Real Anual oferece ao contribuinte a opção de apurar anualmente o imposto devido, devendo, entretanto, recolher o imposto por estimativa mensalmente, não sendo permitido mudar a base de tributação pelo lucro presumido durante o exercício (OLIVEIRA et al., 2013).

2.5.1.3.3 Pagamento mensal do imposto por estimativa

Oliveira (2005) destaca que optando pelo pagamento por estimativa, a empresa realizará o pagamento mensal do imposto devido. O cálculo mensal para alcançar o resultado do imposto por estimativa é composto pela receita bruta dos contribuintes que pode ser o somatório das vendas das mercadorias (deduzidos das vendas canceladas, das devoluções de vendas, dos descontos incondicionais concedidos, do IPI sobre as vendas e do ICMS devido pelo contribuinte substituto) e dos serviços prestados. À receita bruta devem ser acrescidos os ganhos de capital,

demais receitas e resultados positivos, exceto os rendimentos ou ganhos tributados a título de aplicações financeiras (OLIVEIRA et al., 2013).

Oliveira et al. (2013), enfatizam que a base de cálculo do IRPJ por estimativa será determinada através do resultado da multiplicação sobre a receita bruta mensal da pessoa jurídica por percentuais estabelecidos pela legislação conforme as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica. Quanto ao encerramento do exercício Oliveira et al., (2013) destaca que os valores pagos por estimativa, podem resultar em saldos positivos ou negativos. Se positivo, a empresa fará o pagamento do valor estimado e se negativo, esse valor poderá ser compensado com o imposto devido no exercício seguinte.

2.5.1.3.4 Suspensão ou Redução

De acordo com a Receita Federal (RFB), a pessoa jurídica pode suspender o pagamento do imposto, por meio da elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto, desde que demonstre o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, e este seja igual ou inferior à soma do imposto de renda devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado. Desse modo, entende-se que através do balancete mensal acumulado, demonstra-se que o imposto pago, até a data do balancete é maior que o devido. Como no exemplo: em 30 de março, pelo balancete acumulado de janeiro a março do respectivo ano, apurou-se um imposto devido de R\$ 20.000,00 e até essa data já foi recolhido R\$ 26.000,00 – desse modo, inexistente a obrigação de recolhimento do IRPJ. Além da opção de suspender o pagamento do imposto, também é possível reduzir esse valor. Rodrigues et al. (2012), esclarece esse procedimento:

reduzir o valor do imposto a pagar ao montante correspondente a diferença positiva entre o imposto devido sobre o Lucro Real do ano-calendário em curso, até o mês em que levantar balanço ou balancete, e a soma dos impostos pagos, correspondentes aos meses anteriores do mesmo ano-calendário.

Sendo assim, através do balancete mensal acumulado demonstra-se que quando o imposto devido, com base no lucro real, for inferior ao apurado com base

na receita bruta mensal da empresa, poderá haver a redução do recolhimento mensal.

2.5.1.3.5 Compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL

Falar de prejuízo pode ser um assunto nada agradável para os empresários e administradores, mas nem sempre o resultado contábil das organizações é positivo, podendo haver sim, a possibilidade de resultados negativos, como é a questão, do prejuízo contábil. O prejuízo contábil pode ser definido como o resultado negativo da empresa, ou seja, que o total das despesas foi maior que o total das receitas (PÊGAS, 2007). Pêgas (2007, p.305) explica o processo de compensação de prejuízos fiscais:

o prejuízo fiscal apurado em determinado exercício poderá ser compensado nos exercícios seguintes (desde que registrado adequadamente no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR), limitado a 30% do valor do lucro ajustado do período. Um prejuízo de R\$100,00, ocorrido no ano de 2006, poderá ser compensado com um lucro de R\$300,00 no ano de 2007 até 30% do valor desse lucro. Assim, a compensação estaria limitada em R\$90,00 que representa 30% do valor desse lucro de 2006 (R\$300,00). O valor de R\$10,00 que deixou de ser compensado em 2007, em virtude do limite de 30%, continuará registrado no LALUR e poderá ser compensado a partir do ano seguinte.

Desse modo, a legislação do imposto de renda permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com lucros apurados posteriormente da pessoa jurídica tributada pelo lucro real. De acordo com a Receita Federal (RFB), a pessoa jurídica pode compensar a base de cálculo negativa, desde que mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprovando os fatos contábeis dessa base utilizados para a compensação.

Este procedimento ocorre de maneira que o lucro líquido contábil, depois de ajustado pelas adições e exclusões autorizadas pela legislação tributária, limitado ao máximo de 30% do lucro líquido, pode ser reduzido pela compensação de base de cálculo negativa da CSLL, apurada em exercícios anteriores, para fins de determinação da contribuição social sobre o lucro (OLIVEIRA et al.,2013). Após falarmos do regime de apuração do lucro real, faremos menção de um próximo regime de apuração existente, que é o lucro presumido.

2.5.2 Lucro Presumido

O lucro presumido foi criado pela legislação como alternativa de tributação opcional para algumas pessoas jurídicas para facilitar alguns processos administrativos de empresas de menor porte e cujo pagamento do imposto presumido seja satisfatório ao tesouro nacional (OLIVEIRA et al., 2013).

Este regime é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas a aderir à apuração do lucro real. O imposto é calculado trimestralmente e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é apurada mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta (RODRIGUES et al., 2009).

2.5.2.1 Opção pelo lucro presumido

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) são devidos no momento em que os rendimentos e os lucros são obtidos (OLIVEIRA et al., 2013).

O art. 13 da Lei nº 9.718 de novembro de 1998, estabelece que para a pessoa jurídica se enquadrar no Lucro Presumido, a receita bruta total do ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses.

Segundo a RFB (Receita Federal do Brasil), várias são as atividades que não podem optar pelo lucro presumido: as entidades financeiras; as empresas que auferiram lucros, rendimentos ou ganho de capital oriundos do exterior; empresas que usufruam de benefícios fiscais de isenção ou redução do Imposto de Renda, calculados com base no lucro de exploração; as empresas de prestação de serviço de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito (*factoring*); e as imobiliárias de construção, incorporação, que fazem a compra e venda de imóveis tendo registro de custo orçado, nos termos das normas aplicáveis a essas atividades.

2.5.2.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Nesse tópico, consta sobre a base de cálculo presumida, e as alíquotas aplicáveis no cálculo do IRPJ pelo regime do Lucro Presumido.

2.5.2.2.1 Base de cálculo presumida do IRPJ

Conforme prescrito no art. 25 da lei 9.430/96, a base de cálculo do Imposto de Renda é apurada a partir da receita bruta trimestral (deduzidas das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos) e das demais receitas realizadas pela empresa como ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras. O Imposto de Renda sobre o lucro presumido se dá com a aplicação de percentuais, de acordo com as atividades da empresa. A lei 9.249/95 no seu art.15 estabelece estes percentuais aplicados à base de cálculo. Na receita bruta não se incluem os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, além do preço do bem ou serviço, como por exemplo o IPI e do ICMS cobrado do adquirente, a título de substituição tributária (OLIVEIRA et al., 2013).

2.5.2.2.2 Alíquota do IRPJ

O Imposto de Renda das pessoas jurídicas é calculado pela alíquota de 15% sobre a base de cálculo que provém do lucro presumido mais as demais receitas e ganhos de capital. Acrescenta-se também um adicional de Imposto de Renda à alíquota de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 por mês ou R\$60.000,00 no trimestre (OLIVEIRA et al., 2013).

2.5.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Neste tópico aborda-se a base de cálculo presumida e as alíquotas aplicáveis no cálculo da CSLL pelo regime do Lucro Presumido.

2.5.2.3.1 Base de cálculo Presumida da CSLL

Para a determinação da base de cálculo presumida da CSLL, o artigo 22 da Lei 10.684//2003 define as alíquotas correspondentes para as devidas atividades:

- 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- 32% para:
 - a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
 - b) intermediação de negócios;
 - c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Além da aplicação da alíquota sobre a receita bruta, acrescenta-se ainda a base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos de aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos como define o artigo 521 do Decreto nº 3000/1999.

2.5.2.3.2 Alíquota da CSLL

A alíquota sobre a Contribuição Social do Lucro Líquido é de 9% de acordo com a Lei nº 7.689/1988, alterada pela Lei nº 11.727/2008.

2.6 PIS/PASEP e COFINS

O Programa de Integração Social – PIS foi criado pela Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, posteriormente unificado com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), através da Lei Complementar Nº 26, de 11 de setembro de 1975, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, conforme o artigo 1º da Lei complementar 07/1970. O artigo 239 da Constituição Federal de 1988, determina que o PIS é utilizado para financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e está fundamentada pela Constituição Federal através do Art. 195, que define o objetivo desse tributo, o financiamento da seguridade social.

A contribuição para o PIS e COFINS será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia

mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês é o que determina a legislação. As contribuições tanto do PIS, quanto da COFINS, deverão ser recolhidas em DARF, pela matriz (OLIVEIRA, 2005).

2.6.1 Alíquotas

As alíquotas do PIS e da COFINS variam de acordo com o regime de tributação da empresa. A alíquota do PIS utilizada para o regime não-cumulativo que corresponde ao Lucro Real é de 1,65% , de acordo com o artigo 2º da Lei nº 10.637/02. Já para o regime cumulativo que corresponde ao Lucro Presumido, a alíquota é de 0,65% conforme o artigo 4º da Lei nº 8.718/98. Para a COFINS a alíquota utilizada para o regime não-cumulativo é de 7,6%, conforme determina a Lei nº 10.833/03, em seu artigo 2º. Já para o regime cumulativo a alíquota é de 3% conforme o artigo 4º da Lei nº 9.718 de 1988.

2.6.2 Base de cálculo

A base de cálculo do PIS e da COFINS das pessoas jurídicas é o faturamento que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, com exceção das exclusões que são as vendas canceladas, devoluções de vendas entre outras determinadas pela legislação (OLIVEIRA, 2005).

2.7 REGIMES DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

A apuração do PIS e da COFINS pode ser feita de duas maneiras, sendo elas, pelo regime cumulativo ou pelo regime não-cumulativo. O que determinará o modo de apuração será o regime de tributação adotado pela empresa, sendo que, para o Lucro Presumido e Arbitrado destina-se o regime da cumulatividade e para as pessoas jurídicas com base no Lucro Real, destina-se o regime da não-cumulatividade.

2.7.1 Regime Cumulativo

A cumulatividade pode ser definida como um método de apuração, onde o tributo é exigido por inteiro, sem a possibilidade de amortizar nessa operação o valor do tributo que excedeu na operação anterior (VIANA, 2007). O artigo 8º da Lei nº 9.718/98, determina as alíquotas para cada tributo, que são: de 0,65% para PIS e 3% para COFINS. A base de cálculo deste regime corresponde à receita bruta, sendo o total de vendas ou serviços prestados, independente do tipo de atividade por ela exercida, conforme os artigos 2º e 3º, da Lei anteriormente citada.

2.7.2 Regime não-cumulativo

O regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, foi instituído por leis distintas e em momentos diferentes, onde a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 instituiu a não-cumulatividade para o PIS e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 instituiu a não-cumulatividade para a COFINS. Na não-cumulatividade, o PIS e a COFINS tem como fato gerador o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de bens ou serviços auferidos pela pessoa jurídica, observadas pela legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. As alíquotas da Contribuição para o PIS e para a COFINS são respectivamente de 1,65% e de 7,6%. Este regime permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, conforme veremos no tópico a seguir.

2.7.2.1 Créditos de PIS e COFINS

Sobre o valor do PIS apurado sobre o faturamento, a pessoa jurídica poderá descontar créditos mediante a alíquota de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS, sobre os valores referentes a bens adquiridos para revenda, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, energia elétrica entre outros que estão discriminados no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002. O § 2º do artigo 3º da Lei 10.637/2002, determina que a mão-de-obra paga a pessoa física e a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dão direito a crédito de PIS e COFINS. Desse modo, a legislação estabelece as regras para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

3 METODOLOGIA

Para realização do trabalho científico é necessário à explanação dos procedimentos metodológicos que irão conduzir o trabalho. Segundo Gil (2007, p.17), pesquisa é definida como o:

[...] procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases, desde a formulação do problema até a apresentação e discussão dos resultados.

O tipo de pesquisa utilizado quanto ao problema e objetivos é a descritiva. Segundo Bauren (2003, p.81) “a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é preliminar como a primeira, nem tão aprofundada como a segunda”. Gil (2002, p.42), relata que:

a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob esse título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais com o questionário e a observação sistemática.

Nesse modelo de pesquisa as informações são coletadas, analisadas e interpretadas. Desse modo, nesse trabalho a pesquisa visa descrever algumas das alternativas possíveis para reduzir o pagamento de impostos em uma empresa que atua no ramo Comércio Varejista de Combustíveis, por meio da segregação de atividades. Quanto aos procedimentos para a realização da pesquisa, os métodos utilizados serão a pesquisa bibliográfica, o estudo de caso e pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica abrangerá a leitura, análise e interpretações de livros, revistas, periódicos e artigos que abordam o tema em questão. Conforme Fonseca (2002, p.32),

a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto.

Segundo Parra et al. (2000, p.97) a pesquisa bibliográfica tem o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito. O estudo de caso será realizado em uma empresa do ramo Comércio Varejista de Combustíveis, onde será aplicado o processo de segregação de atividades dentro da empresa

como instrumento de planejamento tributário, e que assim possibilitará melhor compreensão da eficiência dessa ferramenta aos gestores para redução de impostos de maneira legal. De acordo com Gil (1996), o estudo e caso é um estudo profundo que permite um amplo e detalhado conhecimento sobre aquele respectivo assunto. O autor destaca ainda que o delineamento se fundamenta na ideia de que a análise de uma unidade de determinado universo possibilita a compreensão de maneira ampla e generalizada do mesmo para uma investigação posterior e precisa. A pesquisa documental será realizada através da utilização de dados e informações fornecidas pela empresa objeto de estudo, oriundos das demonstrações contábeis, sendo eles balancete, DRE, balanço entre outros. Segundo Martins (2004 p.86),

a pesquisa documental visa coletar elementos relevantes para o estudo em geral ou para a realização de um trabalho em particular. É aquela realizada a partir da consulta de documentos e registros que confirmam determinado fato, ou seja, de documentos considerados cientificamente autênticos, por exemplo: a história da abolição da escravatura no Brasil e as leis que antecederam a lei Aurea. Esse tipo de pesquisa tem sido largamente utilizado nas ciências sociais, na investigação histórica, a fim de comparar e descrever fatos sociais, estabelecendo suas características e tendências.

Quanto à abordagem do problema, essa pesquisa segue a linha qualitativa, por se tratar de um estudo que busca evidenciar os conceitos de planejamento tributário e o estudo do processo da execução da técnica de segregação de atividades na empresa. Segundo Beuren (2003, p.92) “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”, aprofundando no assunto investigado, deixando as abordagens estatísticas para a linha de pesquisa quantitativa. De acordo com Richardson (1999, p.70),

a abordagem qualitativa de um problema, além de ser a opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para atender a natureza de um fenômeno social. Tanto assim é que existem problemas que podem ser investigados por meio de metodologia quantitativa, e que há outros que exigem diferentes enfoques e, conseqüentemente, uma metodologia de conotação qualitativa.

Desse modo, a utilização destes métodos de pesquisa, agrega um estudo mais detalhado e aprofundado sobre o tema e suas particularidades e proporcionando também uma pesquisa enriquecida, já que se tem a execução do trabalho diretamente na empresa, gerando mais conhecimento e entendimento da prática empresarial.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Nesse capítulo evidencia-se a aplicação prática deste trabalho, descrevendo e analisando as informações coletadas e os dados pesquisados da organização objeto de estudo a fim de demonstrar a execução de um planejamento tributário na empresa. Primeiramente, apresenta-se uma breve caracterização da empresa, demonstrando informações relevantes sobre a sua localização, ramo de atividade e regime de tributação. Na sequência, demonstra-se um estudo sobre um planejamento tributário que a organização realizou em 2014, por meio da segregação de atividades e com base nessas informações realiza-se um comparativo do antes e o depois desta execução verificando os reflexos causados por esse planejamento.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

A organização objeto de estudo atua no ramo comércio varejista de combustíveis desde o ano de 1979 e possui 76 funcionários, distribuídos em uma matriz e duas filiais. A sociedade está localizada no município de Torres, litoral norte do Rio Grande do Sul. De acordo com a análise do regime de tributação mais adequado para a atividade da empresa, optou-se pelo lucro real anual com apuração mensal por estimativa do IRPJ e CSLL e automaticamente o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

4.2 APRESENTAÇÃO DE DADOS PESQUISADOS.

Nesse tópico apresentam-se as premissas para elaboração do estudo de caso. Essas informações foram extraídas das demonstrações contábeis referente ao exercício de 2014. Em seguida, demonstram-se os cálculos do IRPJ e da CSLL pelo regime do Lucro Real Anual (mensal por estimativa) e do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo. A seguir apresenta-se a DRE de 2014, com o objetivo de demonstrar os resultados obtidos pela empresa nesse período:

Tabela 2 - Demonstrativo do Resultado do Exercício – 2014.

DRE - ANO 2014	
<u>Receita Operacional Bruta</u>	<u>39.659.028</u>
Receita Bruta de Vendas	38.882.493
Venda de Mercadorias	38.882.493
Receita Bruta s/ Serviços	776.535
Serviços Prestados	776.535
Deduções da Receita	(232.618)
PIS	(33.958)
COFINS	(156.434)
ISSQN	(4.969)
ICMS S/VENDAS	(37.257)
<u>Receita Líquida</u>	<u>39.426.410</u>
Custos s/ vendas	(33.165.654)
<u>Lucro Bruto</u>	<u>6.260.756</u>
Despesas Operacionais	(4.653.443)
Despesas Administrativas	(2.260.576)
Despesas com Pessoal	(1.550.501)
Despesas Fiscais	(83.977)
Encargos Sociais	(578.181)
Despesas Financeiras	(180.208)
Receitas Financeiras	18.036
Outras Receitas	66.816
<u>Resultado Antes das Provisões</u>	<u>1.692.165</u>
Provisão para CSLL	(152.295)
Provisão para IRPJ	(253.825)
<u>Lucro Líquido</u>	<u>1.286.045</u>

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Na sequência, apresenta-se o quadro detalhando o cálculo de PIS e COFINS.

4.2.1 Cálculo do PIS e da COFINS

Demonstra-se a seguir, a apuração do PIS e da COFINS do ano de 2014:

Tabela 3 - Cálculo do PIS e COFINS – Regime Não – Cumulativo – 2014

Aquisições	32.337.817
A - Operações com Direito a Crédito	1.798.204
B - Operações a alíquota zero	27.791.048
C - Operação de Aquisição por Substituição Tributária	2.748.565
Receitas	39.659.028
D - Operação tributável com alíquota básica	2.539.663
E - Operação tributável monofásica	35.999.509
F - Operação tributável por Substituição Tributária	636.203
G - Operação Tributável a Alíquota Zero	483.653
Créditos = A	1.798.204
Débitos = D	-2.539.663
Créditos de PIS = A x 1,65%	29.670
Créditos de COFINS = A x 7,6%	136.664
Débitos de PIS = D x 1,65%	-41.904
Débitos de COFINS = D x 7,6%	-193.014
H - Despesas com direito a créditos	256.032
Energia	174.039
Aluguel	81.993
Créditos de PIS = H x 1,65%	4.225
Créditos de COFINS = H x 7,6%	19.458
Apuração do PIS	
Débitos do PIS	-41.904
Créditos do PIS	33.895
PIS apurado	8.009
Apuração da COFINS	
Débitos do COFINS	-193.014
Créditos do COFINS	156.122
COFINS apurada	36.892

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Após a demonstração do cálculo do PIS e da COFINS, apresentam-se na sequência o cálculo de IRPJ e CSLL.

4.2.2 Cálculo do IRPJ e da CSLL

A empresa estudada tem como atual modalidade o Lucro Real. Ela opta por fazer o pagamento do IRPJ e da CSLL anualmente, recolhendo o imposto devido mensalmente por estimativa. Segue no quadro a baixo, o cálculo destes impostos totalizados no ano de 2014 para melhor demonstração:

Tabela 4 - Cálculo do IRPJ e da CSLL – Lucro Real – 2014.

Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Real- 2014	
Receitas	39.659.028
A - Venda de Combustíveis	34.398.666
B - Mercadorias	4.483.827
C - Serviços	776.535
Cálculo IRPJ	
D- A x 1,60%	550.379
E- B x 8%	358.706
F- C x 32%	248.491
D + E + F = Base de cálculo do IRPJ	1.157.576
Base de cálculo x 15%	173.636
(+) adicional de IR	91.758
Valor devido	265.394
Cálculo da CSLL	
G- A x 12%	4.127.840
H- B x 12%	538.059
I- C x 32%	248.491
G + H + I = base de cálculo da CSLL	4.914.390
(+) Receita Financeira	9.288
(=) Base de cálculo total	4.923.678
Base de cálculo x 9%	
Valor devido	443.131

Fonte: Elaborado pelo (a) autor (a).

Após a apresentação da empresa objeto de estudo e dos cálculos dos impostos sem a execução do planejamento, demonstra-se a seguir, a segregação das atividades e o cálculo dos impostos com as devidas modificações.

4.3 SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES

Nessa etapa apresenta-se a criação de uma nova empresa para absorver a atividade de prestação de serviço de transporte de cargas. A empresa atual continua com a revenda de combustíveis e mercadorias. Cabe ressaltar que com a segregação de atividades, objetiva-se aperfeiçoar o controle de cada ramo de atividade, aprimorar a eficiência de seus colaboradores e também a geração de economia tributária.

No próximo passo, demonstram-se os cálculos dos tributos da empresa original pelo regime do Lucro Real. Na sequência, apresentam-se os cálculos dos tributos da nova empresa pelo Lucro Presumido. E na parte final, realiza-se um comparativo sobre o antes e o depois da execução do planejamento tributário por meio da segregação de atividades.

4.3.1 Cálculo dos Tributos da empresa B, após a segregação das atividades.

Nesta etapa apresentam-se as alterações ocorridas após a separação da atividade de prestação de serviços com a de comercialização de combustíveis.

A empresa original que é o Posto de Gasolina será denominada Empresa B para facilitar o entendimento das demonstrações.

Considera-se que vários valores foram alterados da Empresa B com a exclusão dos serviços de transporte. Houve diminuição das receitas permanecendo nessa composição apenas as receitas com a revenda de combustíveis, mercadorias e a prestação de serviço de lavagem de veículos.

Algumas premissas de despesas sofreram alterações como despesa com combustíveis, encargos de depreciação, prêmios de seguro, despesas com serviços e despesas gerais. E por fim, os encargos e remunerações com departamento pessoal também foram alterados, transferindo-se alguns valores de FGTS, INSS e salários correspondentes a atividade de transporte para a nova empresa.

No quadro a seguir, apresenta-se o DRE de 2014 da Empresa B sem a atividade de prestação de serviços:

Tabela 5 - Demonstrativo do Resultado do Exercício da Empresa B – 2014.

DRE - ANO 2014	
<u>Receita Operacional Bruta</u>	<u>39.054.303</u>
Receita Bruta de Vendas	38.882.493
Venda de Mercadorias	38.882.493
Receita Bruta s/ Serviços	171.810
Serviços Prestados	171.810
Deduções da Receita	(210.545)
PIS	(30.027)
COFINS	(138.292)
ISSQN	(4.969)
ICMS S/VENDAS	(37.257)
<u>Receita Líquida</u>	<u>38.843.758</u>
Custos s/ vendas	(33.165.654)
<u>Lucro Bruto</u>	<u>5.678.104</u>
Despesas Operacionais	(4.150.197)
Despesas Administrativas	(1.857.105)
Despesas com Pessoal	(1.488.958)
Despesas Fiscais	(72.422)
Encargos Sociais	(552.404)
Despesas Financeiras	(179.308)
Receitas Financeiras	18.036
Outras Receitas	66.816
<u>Resultado Antes das Provisões</u>	<u>1.612.759</u>
Provisão para CSLL	(145.148)
Provisão para IRPJ	(241.914)
<u>Lucro Líquido</u>	<u>1.225.697</u>

Fonte: Elaborado pelo (a) autor (a).

Após a demonstração do DRE da empresa B, segue no próximo tópico, a apuração do PIS e da COFINS.

4.3.1.1 Cálculo do PIS e da COFINS – Não-cumulativo

No quadro 5, o cálculo do PIS e da COFINS da Empresa B pelo regime não-cumulativo, após a segregação de atividades:

Tabela 6- Cálculo do PIS e COFINS – Regime Não-Cumulativo - Empresa B.

Aquisições	32.337.817
A - Operações com direito a crédito	1.798.204
B - Operações sem direito a crédito	27.791.048
C - Operação de Aquisição por Substituição Tributária	2.748.565
Receitas	39.054.302
D - Operações tributada à alíquota básica	1.934.937
E - Operação Monofásica	35.999.509
F - Operação tributável por Substituição Tributária	636.203
G - Operação tributável a alíquota zero	483.653
Créditos= A	1.798.204
Débitos= C	1.934.937
Créditos de PIS = A x 1,65%	29.670
Créditos de COFINS = A x 7,6%	136.664
Débitos de PIS = D x 1,65%	31.926
Débitos de COFINS = D x 7,6%	147.055
H- Despesas com direito a créditos	507.488
Energia	174.039
Aluguel	81.993
Frete	251.456
Créditos de PIS = H x 1,65%	8.374
Créditos de COFINS = H x 7,6%	38.569
Apuração do PIS	
Débitos do PIS	31.926
Créditos do PIS	38.044
PIS apurado	Credor (6.118)
Apuração da COFINS	
Débitos do COFINS	147.055
Créditos do COFINS	175.233
COFINS apurada	Credor (28.178)

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Após apresentação do cálculo do PIS e da COFINS, demonstra-se no tópico a seguir, o cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa B.

4.3.1.2 Cálculo do IRPJ – Lucro Real

Neste tópico, apresenta-se o cálculo do IRPJ pelo regime do Lucro Real, após a separação da atividade de serviços de transportes:

Tabela 7 - Cálculo do IRPJ e CSLL – Lucro Real – Empresa B.

Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Real - Ano de 2014	
Receitas	39.054.303
A - Venda de Combustíveis	34.398.666
B - Mercadorias	4.483.827
C - Serviços	171.810
Cálculo IRPJ	
D- A x 1,60%	550.379
E-B x 8%	358.706
F- C x 32%	54.979
D + E + F = Base de cálculo do IRPJ	964.064
Base de cálculo x 15%	144.610
(+) adicional de IR	72.406
Valor devido	217.016
Cálculo da CSLL	
G- A x 12%	4.127.840
H- B x 12%	538.059
I- C x 32%	54.979
G + H + I = base de cálculo da CSSL	4.720.878
(+) Receita Financeira	9.288
(=) Base de cálculo total	4.730.166
Base de cálculo x 9%	
Valor devido	425.715

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Estas foram as demonstrações dos tributos alterados pela separação da atividade de prestação de serviço de transporte da empresa original. No próximo tópico apresenta-se o cálculo da nova empresa.

4.3.2 Apresentação da Nova Empresa

Nessa etapa apresenta-se a DRE da nova empresa que denomina-se “Empresa C” com as devidas alterações resultantes da segregação de atividades da empresa original.

Tabela 8 - Demonstrativo do Resultado do Exercício da Empresa C

DRE - ANO 2014	
<u>Receita Operacional Bruta</u>	<u>604.725</u>
Receita Bruta s/ Serviços	604.725
Serviços Prestados	604.725
Deduções da Receita	(22.073)
PIS	(3.931)
COFINS	(18.142)
<u>Receita Líquida</u>	<u>582.652</u>
<u>Lucro Bruto</u>	<u>582.652</u>
Despesas Operacionais	(503.246)
Despesas Administrativas	(403.471)
Despesas com Pessoal	(61.543)
Despesas Fiscais	(11.555)
Encargos Sociais	(25.777)
Despesas Financeiras	(900)
<u>Resultado Antes das Provisões</u>	<u>79.406</u>
Provisão para CSLL	(7.147)
Provisão para IRPJ	(11.911)
<u>Lucro Líquido</u>	<u>60.348</u>

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

A empresa original continua com o regime de tributação do Lucro Real e a empresa nova terá como regime de tributação o Lucro Presumido. Utilizou-se como base, os valores do quadro 2, extraído deste, as receitas da atividade de prestação de serviços de transporte bem como os impostos federais retidos sobre as receitas. No tópico a seguir, apresenta-se o cálculo de PIS e COFINS da Empresa C.

4.3.2.1 Simulação do Cálculo do PIS e da COFINS – Regime Cumulativo

A tabela a seguir, apresenta o cálculo de PIS e COFINS da Empresa C.

Tabela 9 - Cálculo de PIS e COFINS – Regime Cumulativo - Empresa C.

Cálculo do PIS e da COFINS -Regime Cumulativo - 2014	
A- Prestação de Serviços	604.725
Transporte	604.725
B- Base de cálculo do PIS/COFINS = A	604.725
Apuração do PIS	
PIS = B x 0,65%	3.931
Apuração da COFINS	
COFINS = B x 3%	18.142

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Após a demonstração do cálculo de PIS e COFINS da Empresa C, apresenta-se no próximo tópico o cálculo do IRPJ e da CSLL da mesma.

4.3.2.2 Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido

A tabela 10 apresenta o cálculo do IRPJ e da CSLL da Empresa C.

Tabela 10 - Cálculo do IRPJ e CSLL – Lucro Presumido - Empresa C.

Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Presumido - 2014	
Receitas	604.725
A- Serviços	604.725
Cálculo IRPJ	
B= A x 8%	48.378
C = B x 15%	7.257
Valor devido	7.257
Cálculo da CSLL	
D= A x 12%	72.567
E = D x 9%	6.531
Valor devido	6.531

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Após a apresentação da Empresa C, demonstra-se no tópico a seguir, uma análise sobre as modificações realizadas após a segregação das atividades, apontando os reflexos gerados na execução deste planejamento tributário.

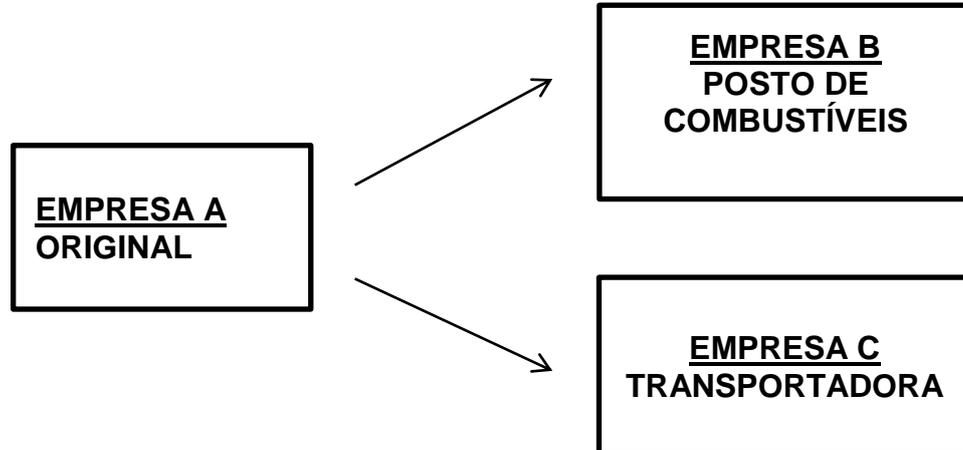
4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Observando as informações apuradas neste estudo de caso, apresenta-se a seguir um comparativo entre o antes e o depois da segregação das atividades com os demonstrativos contábeis e conforme a situação atual de cada empresa. Para melhor compreensão do comparativo, a empresa original denomina-se “Empresa A”, a empresa após a separação da atividade de prestação de serviços será a “Empresa B”, e a nova empresa terá por nome “Empresa C”.

4.4.1 Comparativo dos Dados Analisados

Na figura a seguir, apresenta-se um modelo da situação atual das empresas com a segregação das atividades:

Figura 3 - Segregação de atividades



Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Na tabela 11, tem-se o total dos tributos federais apurados no ano de 2014 da empresa original, antes das alterações propostas neste trabalho.

Tabela 11 - Tributos Federais da Empresa A.

EMPRESA A - Total dos Tributos Federais- 2014		
Tributos	Totais	%
PIS	8.009	1,00%
COFINS	36.892	5,00%
IRPJ	265.394	35,00%
CSLL	443.131	59,00%
Total	753.426	100,00%

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

No quadro a seguir demonstram-se os valores dos tributos da empresa após a criação da nova sociedade, somando na última coluna os valores da “Empresa B” e “Empresa C”.

Tabela 12 - Somatório dos Tributos Federais Empresa B + C

Empresa B + C - Total de Tributos- 2014			
	Empresa B	Empresa C	EMPRESA B+C
PIS	Credor (6.118)	3.931	3.931
COFINS	Credor (28.178)	18.142	18.142
IRPJ	217.016	7.257	224.273
CSLL	425.715	6.531	432.246
Total	608.435	35.861	644.296

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Apresenta-se no quadro 12, o comparativo sobre os tributos federais entre a Empresa A, sendo esta a original e a soma dos tributos da empresa B e C:

Tabela 13 - Comparativo dos Tributos das Empresas A e B + C.

Comparativo da Empresa A com a soma das Empresas B e C.				
	Empresa A	Empresa B + C	Economia	%
PIS	8.009	(2.187)	10.196	
COFINS	36.892	(10.036)	46.928	
IRPJ	265.394	224.273	41.121	
CSLL	443.131	432.246	10.885	
Totais	753.426	644.296	109.130	17%

Fonte: Elaborado pelo (a) Autor (a).

Comparando as duas situações, percebe-se que a execução do planejamento tributário por meio da segregação de atividades na empresa, apresenta vantagem econômica significativa na redução de impostos. Essa situação proporcionaria à empresa uma economia de R\$ 109.130 por ano ou uma redução de

17% ao ano no pagamento de tributos. Para a realização deste planejamento através da criação de uma nova empresa, subtede-se que o custo para estes procedimentos foi baixo, já que os custos e despesas que a empresa tinha com a prestação de serviços de transportes foi transferida para a Empresa C, como os salários dos motoristas, o custo com combustíveis, manutenção de caminhões e depreciação dos mesmos. A empresa terá novas despesas como serviços de contabilidade e o pagamento de pró-labore para os sócios.

Analisando os detalhes desse procedimento de planejamento tributário nessa empresa, há dois fatores que contribuem para a redução. O primeiro se refere ao PIS e COFINS. Na primeira situação onde a empresa A se encontrava, ela possuía caminhões que prestavam serviço de transportes para terceiros e realizava o serviço de transporte de combustíveis da própria empresa, desse modo ela não tinha direito a crédito de PIS e COFINS sobre essa despesa de frete e toda receita de serviço prestado era tributado a 9,25% de PIS e COFINS. Logo, fazendo a segregação da atividade de comércio de combustíveis com a atividade de transporte, a nova Empresa B passou a não pagar mais PIS e COFINS, pois a receita diminuiu por conta da prestação de serviço de transporte que foi para a nova Empresa C e pelo direito de crédito de PIS e COFINS sobre a despesa de frete que a empresa B toma da empresa C.

Outra vantagem que se tem é que trazendo a atividade de serviços da empresa A para a Empresa C, o regime de tributação passa a ser presumido, sendo o PIS e COFINS cumulativo, onde a alíquota passa a ser de 3,65% ao invés de 9,25% como era antes na empresa A regida pelo Lucro Real. Outro fator responsável por esta redução diz respeito ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Na situação da empresa original, a base de cálculo das receitas de serviços era apurada a 32% do faturamento, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL conforme as alíquotas estabelecidas pelo Lucro Real. Transferindo-se a atividade de serviço para a Empresa C, e sendo ela do Lucro Presumido, a base de cálculo do IRPJ passa a ser apurada à alíquota de 8% e a CSLL de 12% do faturamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É evidente que a carga tributária no Brasil é bastante elevada. No entanto, os tributos representam boa parte dos custos das empresas. Em função disso, os empresários e profissionais de contabilidade envolvidos, necessitam de alternativas rápidas e precisas para a redução de seus custos. Para que obtenham sucesso, é necessário que sejam feitos diversos estudos e análises das informações contábeis disponíveis na empresa, visando assim encontrar a opção mais adequada e legal para que venham maximizar seus lucros. Uma das alternativas é o Planejamento Tributário que é um método eficaz que pode resultar em real economia para as empresas, sem a preocupação com posteriores complicações com o fisco. Muitas organizações conseguem equilibrar-se financeiramente por meio desta ferramenta, tornando-se imprescindível para a sua sobrevivência.

Para realizar um bom planejamento tributário é necessário que sejam analisados os quesitos de legislação tributária, a possibilidade de compensação de tributos, se os produtos ou serviços possuem ou não tratamento tributário diferenciado, análise sobre o ramo de atuação da empresa e atentar para o possível aproveitamento de créditos tributários. Com a apresentação da fundamentação teórica, abordando temas como: Sistema Tributário Nacional, tributos e regime de tributação, obteve-se todo embasamento necessário para a elaboração do Planejamento Tributário, contribuindo também para o estudo de caso. A realização deste estudo comprovou que é possível reduzir de maneira considerável a carga tributária da empresa estudada, executando procedimentos de planejamento tributário legal por meio da segregação de atividades na organização.

Após a realização desse estudo, conclui-se que é possível sim, através de um planejamento tributário, reduzir o pagamento de impostos, sem infringir a legislação. Com a análise do estudo de caso, após a fundamentação apresentada, de acordo com os dados analisados e as informações apresentadas, chegou-se a uma redução relevante de 17% ou o valor de aproximadamente R\$109.130 ao ano. Com esse resultado gerado por esse planejamento tributário, a empresa poderá utilizar esse valor em outros investimentos ou então reduzir os preços e custos dos seus produtos e serviços para aumentar a competitividade e o crescimento propício da organização.

Também por meio deste estudo entende-se que a empresa deve estar bem estruturada havendo sempre uma “cumplicidade” entre empresário e contador, para juntos buscarem um planejamento empresarial visualizando seu empreendimento no futuro em constante evolução. Sem o planejamento tributário, os empresários não saberiam sobre a existência na própria lei de condições que possibilitam a redução de impostos, e com esse instrumento, ambos conseguem avaliar e analisar quais as possibilidades, vantagens e desvantagens estão contidos na execução de um novo método aplicado na empresa. No entanto, é necessário que os gestores, advogados e contadores se mantenham atualizados, levando em conta a complexidade da legislação tributária com inúmeras leis e constantes alterações e de difícil interpretação.

Deste modo, ao realizar o planejamento tributário foi possível aprimorar e aprofundar o conhecimento na área tributária e, em especial a legislação tributária e principalmente contribuir com informações precisas à empresa sobre a eficiência da execução da segregação de atividades como planejamento para redução de gastos com tributos.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. Ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. 456 p.

BRASIL. **Lei nº 5172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 15 out. 2014.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 04 out. 2014.

BRASIL, **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acesso em: 22 de março de 2015.

BRASIL, **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 21 de abril de 2015.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

CHAVES, Francisco Coutinho; **Planejamento Tributário na Prática**: 2.ed. Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

GIL, Antônio Carlos **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IBPT. **Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013**. 2013.

Disponível em:

<<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>.

Acesso em: 15 out. 2014.

IBPT. **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade), Estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH**. 2013. Disponível em:

<<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>>.

Acesso em: 15 out. 2014.

IBPT. **Evolução da Carga tributária Brasileira**. Disponível em:

<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>. Acesso em: 19 de maio de 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo, 2004.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia Científica: Como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos**. Curitiba, PR: Juruá, 2004.

OLIVEIRA, Luis Martins de. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luis Martins de. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PARRA FILHO, Domingos et al. **Metodologia científica**. São Paulo: Futura, 2000.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de; **Contabilidade Tributária** Entendendo a Lógica dos Tributos e seus reflexos sobre os Resultados das Empresas: São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Métodos e Técnicas**, 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RECEITA FEDERAL. 2015. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr747a761.htm>>

Acesso em 20 de maio de 2015.

RECEITA FEDERAL. 2015. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr628a668.htm>>

Acesso em 27 de maio de 2015.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Ed Forense, 1982.