

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LUCRO REAL VERSUS LUCRO PRESUMIDO:
UM ESTUDO DE CASO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Joyce Vargas da Cunha

Santa Maria, RS, Brasil

2011

**LUCRO REAL VERSUS LUCRO PRESUMIDO:
UM ESTUDO DE CASO**

por

Joyce Vargas da Cunha

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para aprovação na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Robson Machado da Rosa

Santa Maria, RS, Brasil

2011

Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia

**LUCRO REAL VERSUS LUCRO PRESUMIDO:
UM ESTUDO DE CASO**

elaborada por
Joyce Vargas da Cunha

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Comissão Examinadora:

Robson da Rosa Machado, Ms.
(Presidente/Orientador)

Luiz Antônio Rossi de Freitas, Ms. (UFMS)

Antônio Resque Filho, Ms. (UFMS)

Santa Maria, 18 de novembro de 2011.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus por guardar minha saúde, por me dar forças em todos os momentos que mais precisei, por perdoar meus erros e me amar como filha mesmo sabendo de todos os meus defeitos.

Agradecer eternamente a minha mãe que me ensinou todos os preceitos da vida, que me apoiou e me aconselhou em todas as minhas decisões, agradecer por ser essa mãe perfeita que eu amo incondicionalmente.

Agradecer as minhas amigas Viviane, Ligia, Aline, Leilane e Nadia pelo companheirismo nos meus altos e baixos. Ao colega Jaime que sempre esteve disposto a ajudar quando precisei.

Ao meu namorado que agüentou a distância durante momentos em que tive que me dedicar exclusivamente aos estudos, por compartilhar dos meus sonhos e me apoiar em todos eles para que se tornassem realidade.

Ao meu chefe Righi por ser flexível e compreensivo durante minha graduação, graças a ele consegui fazer as disciplinas que precisava para poder me formar.

Ao Professor Robson Machado da Rosa por acreditar na minha capacidade e me apoiar durante todo esse trabalho. Enfim a todos os professores que contribuíram para que eu chegasse onde estou.

RESUMO

Monografia

Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

LUCRO REAL VERSUS LUCRO PRESUMIDO: UM ESTUDO DE CASO

AUTORA: JOYCE VARGAS DA CUNHA

ORIENTADOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Data e Local da Defesa: Santa Maria.

O presente trabalho consiste em um estudo embasado nas informações obtidas através dos relatórios contábeis e fiscais referentes ao exercício social de 2011 de uma indústria de antenas localizada na região de Santa Maria. Sua finalidade é, através da análise comparativa do lucro versus lucro presumido para o exercício social de 2012, sendo esse o tema abordado no estudo, evidenciar qual a melhor opção de regime tributário para a referida indústria, ou seja, utilizar essa análise como planejamento tributário. Para tal, foram calculados os tributos da esfera federal (CSLL, IRPJ, PIS/Pasep e COFINS) considerando o regime de lucro presumido e o regime de lucro real, de modo a analisar o menos oneroso para a empresa. A redução dos custos com o pagamento desses tributos é relevante para a continuidade dos negócios de qualquer empresa, a má gerência ou má fé nos cálculos desses pode acarretar em um endividamento ainda maior caso a fiscalização atue a mesma, assim comprometendo as atividades da organização. O planejamento tributário foi a ferramenta utilizada nesse estudo de caso para tentar solucionar o problema da alta carga tributária da indústria, juntamente com a pesquisa descritiva, documental e bibliográfica. Com os resultados obtidos a indústria decidiu por optar pelo lucro presumido em 2012, pois foi o regime que apresentou menos ônus tributário caso as expectativas de comportamento das atividades sejam as mesmas apresentadas no exercício social de 2011.

Palavras-chave: Lucro presumido. Lucro real. Planejamento tributário. Tributos.

ABSTRACT

Course Conclusion Work
Course of Accounting Science
Universidade Federal de Santa Maria

REAL PROFIT VESUS PRESUMED PROFIT: A CASE STUDY

AUTHOR: Joyce Vargas da Cunha
ADVISOR: Robson Machado da Rosa

This work is grounded in a study on information obtained through the tax and accounting reports for the fiscal year of 2011 at Antennas industry located in the Santa Maria. Thus, the aim of this study is through the implementation of tax planning for the 2012 fiscal year, show the optimal tax regime for this industry. To this end, we calculated the taxes from the federal (CSLL, IRPJ, PIS/Pasep and COFINS) considering the presumed profit regime and the regime of taxable income in order to analyze the cost savings for the company. The reduction in cost with payment of taxes is relevant to business continuity for any company, considering that the mismanagement or bad faith in these calculations can lead to an even greater debt if there view assessed the same, thus compromising the organization's activities.

The tax planning is the tool used in this case study to try to solve the problem of high tax burden of the industry, along with descriptive, documentary and bibliographic. According to the analysis of results we the industry opt for the deemed income in 2012 because it was the regime that had less tax burden if the behavioral expectations of the activities continue the same presented in fiscal year 2011.

Key words: Estimated profit. Taxable income. Tax planning. Taxes.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Apuração PIS/Pasep regime cumulativo.....	40
QUADRO 2 – Apuração PIS/Pasep regime não-cumulativo.....	41
QUADRO 3 – Débitos sobre vendas (IPI).....	41
QUADRO 4 – Apuração mensal dos créditos do IPI.....	42
QUADRO 5 – Apuração mensal dos créditos do ICMS.....	43
QUADRO 6 – Apuração mensal dos débitos do ICMS.....	44
QUADRO 7 – Apuração do IRPJ e CSLL no lucro presumido.....	45
QUADRO 8 – Demonstração do resultado do exercício (trimestres 2011).....	46
QUADRO 9 – Livro de apuração do lucro real.....	48

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 OBJETIVOS.....	11
1.1.1 Objetivo geral.....	11
1.1.2 Objetivos específicos.....	11
1.2 JUSTIFICATIVA.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 Planejamento tributário.....	14
2.2 Legislação tributária.....	17
2.3 Tributos no lucro presumido e lucro real.....	19
2.3.1 Lucro real.....	19
2.3.2 Lucro presumido.....	32
2.3.3 PIS/Pasep – programa de integração social e programa de formação do patrimônio do servidor público.....	33
2.3.4 COFINS – contribuição para o financiamento da seguridade social.....	35
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	37
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	39
5 CONCLUSÃO E SUGESTÕES.....	49
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

Atualmente o Brasil é conhecido por ter um alto índice de arrecadação de tributos e contribuições, sendo que no ano de 2010 a carga tributária ficou registrada em 35,13% do PIB (Produto Interno Bruto), segundo o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário¹. Essa realidade impactante leva cada vez mais os empresários a preocuparem-se com continuidade de seus negócios.

Os tributos constituem uma considerável parte dos custos e despesas de uma organização, onde, segundo o IBPT, representam cerca de 33% do faturamento de uma empresa. Desta forma, se forem geridos de maneira incorreta, poderá a empresa acumular elevadas dívidas fiscais que nem mesmo os programas de renegociação com os órgãos competentes poderão solucionar seus problemas, que podem chegar a uma dimensão tal, de maneira a fugir do controle dos sócios.

Os profissionais da área contábil desempenham um papel fundamental no estudo para diminuir a tributação das empresas, visto que muitas vezes, com o suposto desconhecimento acerca da elisão fiscal, os sócios acabam optando pela adoção de práticas evasivas no intuito de reduzir seus custos com os tributos.

Oliveira et al (2002) tem uma visão sobre o planejamento tributário, onde afirma que o planejamento tem caráter informativo e serve para prevenir os atos administrativos, fornecendo as bases legais necessárias para que os mesmos atos sejam realizados de tal modo que a carga tributária seja menor. Afirma ainda que a última preocupação da organização deva ser a economia tributária, pois o conhecimento sobre os meios legais é a base para a continuidade da empresa. No entanto, na maioria das vezes em que os empresários optam por economizar nos tributos, acabam não atendendo de forma correta aos procedimentos de sua atividade empresarial em relação à legislação tributária.

Complementando os benefícios do planejamento tributário, Fabretti (2001) afirma que a economia fiscal obtida através do planejamento tributário deve ser

¹ Disponível em:

http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.impressao.view.php?publicacao_id=13922> Acesso em 12 de junho de 2011.

utilizada na maximização dos lucros das organizações satisfazendo as expectativas dos empresários. Segundo Oliveira e Fabretti a redução na economia tributária é possível com um estudo prévio da situação da empresa, utilizando meios legais. O planejamento tributário é uma análise de longo prazo, pois as empresas não são estáticas fazendo com que as decisões sejam reavaliadas a todo o momento pela gerência e pelo profissional contábil que está assessorando a organização.

Essa inquietação entre as organizações faz com que os profissionais hábeis sejam necessários para auxiliar na gestão e continuidade das empresas através da elisão fiscal ou planejamento tributário. Segundo Zanluca (2011) a necessidade de um bom planejamento é vital para as empresas:

O planejamento tributário tem um objetivo (diminuição) legal da quantia de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

Desta forma, a partir da necessidade de contribuir para a redução do ônus tributário de maneira concreta, fez-se oportuno tomar por base uma indústria de antenas da região da cidade de Santa Maria - RS.

Esta indústria está entre as empresas que buscam respostas para seus problemas tributários e possui grande demanda no mercado nacional, desembolsando uma quantia considerável de encargos.

No intuito de auxiliar essa indústria na redução dos altos encargos fiscais, foi elaborado um planejamento tributário abordando os cálculos dos tributos da esfera federal no lucro presumido e lucro real e suas respectivas análises que irão fornecer suporte para a decisão que refletirá em um melhor resultado.

A partir da demonstração de que é possível realizar um estudo antecipado para reduzir os gastos com os tributos pagos, os empresários demonstram maior interesse em obter um efeito conveniente para a organização em relação à lucratividade, a partir do seguinte questionamento: de que maneira poderá ser diminuído o desembolso com os tributos para o alcance de melhores resultados na empresa?

1.1 OBJETIVOS

Em busca da melhor solução para a necessidade de reduzir o desembolso relativo aos tributos, são expostos os objetivos a serem alcançados de maneira a demonstrar como é relevante o fato de estudar as possibilidades lícitas para diminuir os custos com os tributos.

1.1.1 Objetivo geral

Analisar viabilidade ou não de modificar o regime tributário da indústria de antenas, que atualmente é optante pelo Lucro Presumido, para o regime do Lucro Real.

1.1.2 Objetivos específicos

Para um resultado mais rigoroso é necessário estabelecer objetivos que facilite o estudo da situação atual da indústria para que seja possível tomar as decisões corretas, foram considerados então, os seguintes pontos:

- a) Identificar os processos dentro da indústria de antenas, quais suas atividades e suas medidas de controle em relação a contabilidade que afetam as bases de cálculo dos tributos federais considerados nesse estudo;
- b) Verificar e demonstrar os cálculos referentes a situação atual dessa indústria;
- c) Demonstrar os cálculos caso a mesma fosse optante pelo Lucro Real;
- d) Realizar uma análise comparativa entre o lucro presumido e o lucro real utilizando o planejamento tributário e demonstrando os benefícios fiscais explícitos em lei e verificando se será viável ou não a mudança de regime de tributação através da constatação da redução do ônus tributário em um dos regimes de tributação.

1.2 JUSTIFICATIVA

Os empresários sempre buscam o melhor resultado para seus negócios e a redução dos tributos através da elisão fiscal é uma opção para que isso aconteça. Partindo desta realidade, o profissional contábil passa a exercer um papel na reeducação das empresas brasileiras, começando por tentar reverter a visão do “jeitinho brasileiro” para uma visão séria de negócios lícitos:

O perigo do mau planejamento é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e que é classificada como crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90). (FABRETTI, 2001, p.30).

O profissional que estará prestando consultoria deve ser bem informado para que possa indicar alternativas de maneira correta, caso contrário, poderá comprometer a empresa e inviabilizar os negócios da mesma, o que ocorreria também se essa não procurasse auxílio na gestão desses encargos.

Por esse motivo a empresa deverá procurar um especialista na área tributária para não colocar em risco as suas atividades. Os itens relevantes para efetuar um bom planejamento tributário foram verificados para auxiliar a indústria que foi analisada a diminuir a carga tributária para otimizar seus resultados.

Tendo isso em vista, uma das maneiras de otimizar o resultado dessa indústria é o repasse da possível economia obtida com a elisão fiscal na formação do preço dos seus produtos, possibilitando maior competitividade no mercado com preços inferiores ao do seu concorrente. Segundo Oliveira et al (2002, p.36) “a redução de custos é uma estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado”.

Uma vez que o custo com a tributação é muito elevado no mercado empresarial brasileiro, um estudo realizado por profissional hábil permite às organizações verificar a melhor maneira de efetivar a diminuição dos tributos pagos.

Fabretti (2001, p.30) diz que “o planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz elisão fiscal, ou seja, a redução da

carga tributária dentro da legalidade”. O desenvolvimento de uma estratégia de elisão fiscal engloba vários aspectos como criação ou extinção de empresas, incentivos fiscais, melhor regime de tributação, entre outros meios lícitos. Cabe ressaltar que a própria legislação, em certas atividades, mostra o caminho tributário menos oneroso.

Dessa forma, o questionamento das empresas de diversos ramos leva ao desafio de como verificar qual a melhor solução para tentar reduzir o montante pago aos órgãos federais através do planejamento tributário, antes do fato gerador desses tributos servindo também para indústria que será parâmetro para esse estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para elaboração desse trabalho foram utilizados os instrumentos bibliográficos referentes ao planejamento tributário nas empresas, elisão e evasão fiscal e a legislação pertinente aos tributos abrangidos pelo Lucro Presumido e Lucro Real. A teoria pesquisada foi aplicada à indústria objeto deste estudo para evidenciar ou não a redução do custo com os tributos.

2.1 Planejamento tributário

Planejamento tributário consiste em um estudo realizado previamente ao fato gerador dos tributos com o intuito de reduzir a carga tributária das empresas, ocasionando melhor gerenciamento dos recursos e conseqüentemente um retorno no preço final dos produtos, que poderá ser reduzido através da economia efetiva obtida pelo planejamento fiscal.

No entanto, para se obter um planejamento sustentável é necessário um bom conhecimento da área tributária, ratificando essas informações, Oliveira et al (2002, p. 36) conceitua o planejamento tributário como uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

O planejamento tributário é a maneira que o profissional contábil encontrou para auxiliar as empresas a não burlarem a legislação utilizando-se da própria legislação para diminuir o ônus com os tributos gerados com a atividade fim da empresa. Também corroborando o conceito de planejamento tributário Fabretti (2001, p. 30) afirma que o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário.

Segundo Oliveira et al (2002 apud LATORRACA, 2000) o Planejamento Tributário desenvolve-se de maneira preventiva.

Costuma-se, então, denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, proteja os atos e fatos administrativos como objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Na opinião de Oliveira et al (2002 apud BORGES, 2000) é mencionado o planejamento tributário de uma forma defensiva para evitar os encargos tributários, assim é explanado como:

[...] a natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-fundamental, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

Fabretti (2001) de maneira incisiva afirma que todo administrador tem o dever de maximizar os lucros e minimizar perdas, dessa forma respeitando sua capacidade contributiva disposta no art. 145, III, § 1º da Constituição Federal.

O Planejamento Tributário de maneira alguma deve ser confundido com crime contra a ordem tributária, por isso deve estar bem definida a diferença entre práticas de elisão e evasão fiscal.

De acordo com os sistemas legais a elisão fiscal é o conceito que deu origem ao Planejamento Tributário. Através da legislação as empresas buscam alternativas para reduzir os custos com os tributos. De acordo com Araújo (2002) defini-se elisão da seguinte forma:

Elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro.

Através da elisão fiscal poderá ser indicada a forma mais adequada de tributação, verificando as bases de cálculo e alíquotas no sistema tributário com o intuito reduzir o ônus com os tributos, ressaltando que isto só poderá ser feito antes de o fato gerador acontecer.

A definição de fato gerador está mencionada no CTN (Código Tributário Nacional) no artigo 116, parágrafos I e II:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

De outro modo, tem-se a figura da evasão fiscal que, muito embora seja aplicada com a mesma finalidade da elisão, ou seja, diminuir ou não acarretar em pagamento de tributos, é caracterizada por infringir a legislação, como será demonstrado a seguir.

Ao contrário da elisão fiscal, a evasão é um meio ilícito de reduzir a carga tributária em uma organização, sendo que acontece após o fato gerador já ter ocorrido. Segundo a lei 8137/90 no art. 1º, caracterizam-se crimes contra a ordem tributária os seguintes pontos:

I - omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Segundo Oliveira et al (2002, p. 37) evasão fiscal não pode ser confundida com Planejamento Tributário e confirmando o que está escrito no art. 1º do CTN, o mesmo autor afirma que:

Planejamento Tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação, etc., para deixar de recolher o tributo devido. Entende-se ainda por sonegação toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Tendo os conceitos de evasão e elisão fiscal evidenciados, fica claro que a elisão é o meio mais seguro de reduzir ou evitar uma carga tributária elevada. De certo modo, a evasão, em algum momento, pode parecer mais fácil, mas o risco que a empresa corre em ser autuada pela fiscalização é considerável e pode acarretar em uma dívida que comprometerá as atividades da organização.

2.2 Legislação tributária

Para realizar um bom planejamento tributário é necessário ter um nível de conhecimento considerável da legislação tributária para não colocar em risco as atividades da empresa que estará sendo assessorada.

A legislação tributária rege sobre a responsabilidade tributária, definição de tributos e a cobrança de tributos no Brasil. Conforme o art. 145 da Constituição Federal de 1988 a União, Estados, Distrito Federal e Municípios são responsáveis por instituir contribuição de melhoria, impostos e taxas.

Definido que as três esferas de governo são responsáveis pela criação de tributos, faz-se necessário ressaltar quais os tributos são pertinentes à cada esfera.

De acordo com o art. 153 da Constituição Federal de 1988, a União é responsável por instituir os impostos sobre importação de produtos estrangeiros,

exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, propriedade territorial rural e grandes fortunas.

Os tributos de competência dos estados e do Distrito Federal são definidos no art. 155 da CF/88, como o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, também aquele incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior e propriedades de veículos automotores.

Por fim os municípios são responsáveis pela incidência de impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. O imposto sobre os serviços de qualquer natureza também é de competência dos municípios, possui a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003 que dispõe uma lista de todas as atividades que se enquadram na incidência desse imposto.

A CF/88 determina a responsabilidade da instituição de tributos para as esferas governamentais, com esse fato ocorre a geração de uma obrigação por parte do contribuinte ou a um terceiro a quem a legislação determinar, segundo o art. 128 do CTN a responsabilidade tributária é determinada da seguinte forma:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Os tributos são definidos como o montante devido que deverá ser pago em moeda corrente e a vontade do contribuinte em relação à obrigatoriedade do pagamento é indiferente, conforme o art. 3º do CTN:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O art. 16 do CTN conceitua imposto como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Abordando também os demais conceitos de tributo, o CTN em seu art. 77 define as taxas como as caracterizadas por seu fato gerador ser o poder de polícia ou serviço público, elas não tem uma base de cálculo como os impostos. Por fim, no art. 81 o mesmo CTN define que as contribuições de melhoria são instituídas quando ocorrem obras públicas que valorizam imóveis.

Definido o que são os tributos, seus tipos e as esferas responsáveis pela instituição dos mesmos, cabe ressaltar quais são os regimes de tributação que definem como serão apurados e recolhidos esses impostos e contribuições.

2.3 Tributos no lucro presumido e lucro real

Os conceitos de lucro real, presumido e arbitrado surgiram a partir do art. 44 do CTN que diz que “a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado, das rendas e proventos tributáveis”.

Assim, primeiramente serão abordados os conceitos de lucro real e lucro presumido, visto que estes dois regimes de tributação serão utilizados como base para o planejamento tributário da indústria de antenas.

2.3.1 Lucro real

O regime de tributação denominado lucro real mostra algo que existe de fato, é a forma mais abrangente de apuração do IRPJ e CSLL. O lucro tributável pelo lucro real tem como ponto de partida o lucro contábil, ou seja, o lucro líquido

apurado pela contabilidade. Para apurar o lucro contábil é necessária uma escrituração comercial minuciosa, pois como esse será a base para os cálculos do Imposto de Renda e Contribuição Social não poderá ser cogitada a hipótese de erros ou, se houver esta presunção, ao menos que seja mínima, para que possa ser reversível quando detectado em tempo hábil.

Inicialmente para ser compreendido o que é o lucro real Oliveira et al (2002, p. 174) o conceitua como:

É o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)[...]

Confirmando o conceito de Oliveira et al (2002), o art. 247 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda) determina que “Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e autorizadas por este decreto. (Decreto-Lei nº1. 598, de 1977, art. 6º)”.

O lucro líquido do período-base citado anteriormente é definido por Pinto (2011, p. 170) como “a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância do preceituado na legislação comercial”.

As adições realizadas ao lucro líquido são determinadas pelo art. 249 do RIR/99, que de maneira sucinta refere-se às mesmas como sendo os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que não sejam dedutíveis na apuração do lucro real. Também deverão ser adicionados os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer não incluídos na determinação do lucro líquido que devam ser computados na determinação do lucro real.

Especificando melhor essas adições Rodrigues et al (2008) expõe as principais adições ao lucro líquido contábil para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sendo as de maior aplicação na determinação da base de cálculo dessas as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, instituídos em favor de empregados e dirigentes de pessoas

jurídicas; parcela da soma das despesas com contribuições para entidades de previdência privada e com contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), cujo ônus seja da pessoa jurídica, que exceder ao limite de 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano.

Dentre das atividades exercidas pela empresa, também devem ser adicionadas as doações; depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros, contraprestações de arrendamento mercantil e aluguel de bens, móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a atividade empresarial.

Com relação aos investimentos efetuados pelas organizações o resultado negativo da avaliação, pela equivalência patrimonial, de investimentos relevantes (participações societárias) em sociedades coligadas ou controladas também serão adicionados.

Outros exemplos de adições são a contrapartida da constituição ou do reforço de provisões, multas, tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa; despesas com alimentação de sócios, acionistas administradores (exceto, quanto ao IRPJ, quando tais despesas forem enquadradas como remuneração indireta dessas pessoas, com identificação dos beneficiários).

As operações realizadas no exterior também ocasionam adições, que segundo Rodrigues et al (2008) são aquelas que acarretam em prejuízos e perdas em operações, exceto prejuízo em operações a termo ou de futuro realizadas diretamente pela empresa brasileira em bolsas no exterior, caracterizadas como cobertura (hedge); parcela de custos de bens, serviços e direitos adquiridos, de pessoas físicas ou jurídicas vinculadas à empresa adquirente ou residentes ou domiciliadas em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (paraíso fiscal), que exceder o valor apurado de acordo com as regras de preços de transferência, a parcela de depreciação ou amortização de bens e direitos adquiridos das pessoas referidas anteriormente, calculada sobre a parcela do custo de aquisição dos bens que exceder o valor determinado de acordo com as regras de preços de transferência.

Ainda se referindo as operações desempenhadas no exterior que devem ser adicionadas, destacam-se a parcela dos juros pagos às pessoas referidas anteriormente, decorrentes de contrato de mútuo não registrado no Banco Central

do Brasil, que exceder o valor calculado com base na taxa *Libor*², para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de 6 meses, acrescida de 3% anuais a título de *spread*³, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros; parcela da receita de exportações realizadas no período-base, contratadas com pessoas vinculadas ou domiciliadas em país que não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (“paraíso fiscal”), determinada segundo as normas sobre preços de transferência, que exceder o valor apropriado na escrituração da empresa no Brasil.

Nas operações financeira de mútuo, Rodrigues et al (2008) explica que é adicionada a diferença da receita financeira desse contrato feito com as pessoas referidas anteriormente, no caso do contrato não registrado no Banco Central do Brasil, correspondente à parcela do valor calculado com base na taxa *Libor*, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de 6 meses, acrescida de 3% anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, que exceder o valor registrado na escrituração da empresa no Brasil.

As despesas com brindes; juros remuneratórios do capital próprio que excederem os limites de dedutibilidade ou houverem sido contabilizados sem observância das respectivas norma; perdas decorrentes de créditos não liquidados que houverem sido computadas no resultado sem observância dos limites e das condições previstas na legislação também devem ser observadas para as adições.

Entre a inúmera quantia de adições que são feitas ao lucro real e a base de cálculo da CSLL, Rodrigues et al (2008) no decorrer do seu texto ressalta os encargos financeiros incidentes sobre débitos vencidos e não pagos, incorridos a partir da data de citação inicial em ação de cobrança ajuizada pela empresa credora; juros pagos ou creditados, relativos a empréstimos, a empresa controlada ou coligada, independentemente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor

² A *Libor* (*London Interbank Offered Rate*) é a taxa preferencial de juros que remunera grandes empréstimos entre os bancos internacionais operantes no mercado londrino e é também utilizada como base da remuneração de empréstimos em dólares a empresas e instituições governamentais. Disponível em: < <http://pt.wikipedia.org/wiki/Juro> > Acesso em 13 de outubro de 2011.

³ *Spread* refere-se à diferença entre o preço de compra (procura) e venda (oferta) da mesma ação, título ou transação monetária. Por exemplo, se comprarmos uma ação na bolsa de valores a 10 centavos e a vendermos a 1 real, temos um *spread* de 90 centavos. Grande parte do lucro obtido pelos corretores de títulos advém desta diferença. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Spread>> Acesso em 13 de outubro de 2011.

equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior; amortização do valor, registrado em conta do Ativo Diferido, referente ao resultado negativo líquido decorrente do ajuste dos valores em reais de obrigações e créditos, efetuado em virtude de variação nas taxas de câmbio ocorrida no ano-calendário de 2001.

O autor também observa que deve ser adicionada a reserva de reavaliação baixada no período-base e não computada em conta de resultado; parcela da reserva especial relativa à correção monetária facultativa de bens do Ativo Permanente (referida à data de 31.01.1991), proporcional à realização, no período-base, dos bens que tenham sido objeto dessa correção, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título; parcela do lucro decorrente de contratos em entidades governamentais que haja sido excluído do lucro real em período de apuração anterior, proporcional ao valor das receitas desses contratos recebidas no período-base; lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que houverem sido disponibilizados no período-base para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Rodrigues et al (2008) retoma mais quatro operações que devem ser adicionadas ao lucro real e a base de cálculo da CSLL como sendo os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, os quais devem ser considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem; encargos financeiros sobre créditos vencidos e não recebidos, excluídos do lucro líquido na determinação do lucro real de período de apuração anterior, que, para fins legais, tenham se tornado disponíveis para a empresa credora ou cuja perda tenha sido reconhecida no período-base; variações cambiais passivas (se a pessoa jurídica houver optado por considerar a variação cambial, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, quando da liquidação da correspondente operação) e variações cambiais ativas (verificadas a partir de 1º.01.2000) cuja operações tenham sido liquidadas no período-base (se a pessoa jurídica houver optado por considerar a variação cambial, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, quando da liquidação da correspondente operação).

É visto a variedade de operações que devem ser adicionadas para a apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, Rodrigues et al (2008) ainda destaca alguns exemplos de adições que são

feitas somente para a apuração do lucro real como os pagamentos à sociedade civil de prestações de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (sociedade simples), quando a beneficiária for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau (pai/mãe, filho (a), sogro (a), genro ou nora) das referidas pessoas.

Seguindo as adições exclusivas do lucro real, o autor enfatiza a depreciação de bem que tenha sido objeto de depreciação acelerada a título de incentivo fiscal, contabilizada a partir do momento em que a soma da depreciação acumulada normal, registrada na escrituração comercial, com a depreciação acumulada incentivada, registrada no Lalur, atingir 100% do custo de aquisição do bem; contribuição Social sobre o lucro (CSLL); perdas apuradas em operações realizadas nos mercados de renda variável e de *swap*⁴ que excederam os ganhos auferidos em operações dessa mesma natureza.

Devem ser adicionadas ainda, conforme o explanado por Rodrigues et al (2008), as perdas incorridas em operações financeiras iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (exceto as apuradas por instituição financeira, seguradora e assemelhadas; a amortização de ágio pago na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado na Parte “B” do Lalur para ser computado no lucro real do período de apuração em que ocorrer a alienação ou a liquidação do investimento; prejuízo na alienação ou baixa de investimentos adquiridos mediante incentivo fiscal de dedução do Imposto de Renda.

Ao que diz respeito aos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, quando não identificados e individualizados os beneficiários, deve ser adicionada a remuneração indireta desses, bem como o IR Fonte incidente sobre essa remuneração; gratificações e participações no resultado ou nos lucros atribuídas a dirigentes ou administradores e participações nos lucros atribuídas as partes beneficiárias emitidas pela empresa (no caso de S/A.) e a técnicos

⁴ *Swap* é entendido como permuta, ou seja, uma troca de posições entre risco e rentabilidade entre investidores. Essa troca pode ter como objeto moedas, commodities ou ativos financeiros.

estrangeiros, domiciliados ou residentes no exterior, para a execução de serviços especializados, em caráter provisório.

Rodrigues et al (2008) enfatiza as adições de prejuízo por desfalque, apropriação indébita ou furto, praticados por empregados ou terceiros, se não houver sido instaurado inquérito administrativo nos termos da legislação trabalhista ou apresentada queixa perante autoridade policial e os prejuízos havidos em virtude de alienação de ações, títulos ou quotas de capital, com deságio superior a 10% dos respectivos valores de aquisição, salvo se a venda houver sido realizada em bolsa de valores ou, onde esta não existir, tiver sido efetuada através de leilão público, com divulgação do respectivo edital, na forma da lei, durante 3 dias no período de um mês.

Por fim, o autor fala na adição da parcela do ganho de capital auferido na alienação de bens do Ativo Permanente (venda a longo prazo), realizada em período de apuração anterior, cuja tributação tenha sido diferida para fins de determinação do lucro real, proporcional a parcela do preço de alienação recebida no período-base.

As exclusões e compensações para determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL são tratadas no art. 250 do RIR/99, poderão ser excluídos do lucro líquido:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido contábil do período-base;
- b) os resultados, rendimentos, receitas ou quaisquer outros valores incluídos na apuração que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real;
- c) prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, nas condições definidas na legislação. (PINTO 2011, p. 170)

Esses valores dedutíveis que são autorizados pelo Regulamento do Imposto de renda e os resultados que não sejam acrescidos no lucro real são definidos por Rodrigues et al (2008) como alguns exemplos como o resultado positivo da avaliação, pela equivalência patrimonial, de participações societárias em sociedades coligadas ou controladas, caracterizadas como investimento relevante; lucros e dividendos recebidos de participações societárias não sujeitas a avaliação

pela equivalência patrimonial; parcela do lucro de empreitada ou fornecimento de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, proporcional ao valor das receitas desses contratos computadas no resultado e não recebidas até a data do encerramento do período-base, observadas as condições previstas na legislação de regência.

O autor também fala nas exclusões das provisões indedutíveis adicionadas ao lucro líquido em período de apuração anterior que, no período-base, tenham sido utilizadas para absorver despesas dedutíveis realizadas, ou tenham sido revertidas a crédito de conta de resultado; dos encargos financeiros incidentes sobre créditos vencidos e não recebidos, auferidos sobre créditos após decorridos 2 meses do vencimento do crédito, observadas as condições previstas na legislação.

Segundo Rodrigues et al (2008) serão excluídos os encargos financeiros incidentes sobre débitos vencidos e não pagos (incorridos a partir da data da citação inicial em ação de cobrança ajuizada pela empresa credora) que hajam sido adicionados ao lucro líquido de período de apuração anterior, caso o débito tenha sido liquidado no período-base; as variações cambiais ativas (se a pessoa jurídica houver optado por considerar a variação cambial, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do Pis-Pasep e da Cofins, quando da liquidação da correspondente operação) e as variações cambiais passivas (verificadas a partir de 1º.01.2000) cujas operações tenham sido liquidadas no período-base (se a pessoa jurídica houver optado por considerar a variação cambial, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do Pis/Pasep e da Cofins, quando da liquidação da correspondente operação).

Após demonstrar as adições feitas exclusivamente para o lucro real, também são demonstradas por Rodrigues et al (2008) as exclusões efetuadas para apuração do mesmo, ou seja, o resultado positivo das atividades econômicas de proveito comum, sem fins lucrativos, realizadas pelas sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, exceto cooperativas de consumo

que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, associados ou não (não se aplica esta exceção às cooperativas mistas).

As perdas em operações nos mercados de renda variável e *swap*, devem ser excluídas caso tenham sido adicionadas ao lucro líquido de período de apuração anterior, por terem excedido aos ganhos auferidos em operações da mesma natureza, até o limite da diferença positiva entre ganhos e perdas decorrentes de operações dessas mesmas espécies, computados no resultado do período-base, Rodrigues et al (2008) fala na exclusão do do ganho de capital auferido na alienação de bens do Ativo Permanente realizada no período-base (venda a longo prazo), cujo preço deva ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente da tributação, outros exemplos citados pelo autor é a depreciação acelerada incentivada; valor dos investimentos em atividades audiovisuais, observada a legislação de regência do incentivo.

Também serão excluídos o valor adicionado ao lucro líquido e registrado na Parte "B" do Lalur em período de apuração anterior, relativo à amortização de ágio pago na aquisição de participações societárias permanentes, avaliadas pela equivalência patrimonial, que tenham sido alienadas ou liquidadas no período-base; valor controlado na Parte "B" do Lalur, corrigido monetariamente até 31.12.1995, relativo a tributos e contribuições adicionados ao lucro real dos anos-calendários de 1993 e 1994 que tenham sido pagos no período-base e juros produzidos por NTN.

Qualquer empresa pode optar pelo lucro real, tanto pela obrigatoriedade prevista na legislação quanto por vontade própria. No art. 14 da Lei 9.718/98 encontram-se definidas as empresas que estão obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

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

O cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social pode ser efetuado pelo lucro real de forma trimestral ou anual (com base na receita bruta mensal ou em balanços ou balancetes de suspensão ou redução). Esse cálculo é efetuado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), é de preenchimento obrigatório para as empresas que optarem por qualquer uma das formas de apuração.

De acordo com Rodrigues et al (2008, p. 29) compete à pessoa jurídica lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração, transcrever a demonstração do lucro real, manter o registro do controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem de escrituração comercial.

A empresa que opta por apuração do lucro real trimestral, ao efetuar o pagamento da primeira quota ou quota única do IRPJ e CSLL esse regime de tributação será irreatável durante o ano-calendário. Durante o ano os períodos serão encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Após a apuração do lucro líquido contábil a cada final de trimestre serão efetuadas as adições, exclusões e compensações, assim encontrando respectivamente o lucro real.

Ao lucro real apurado é aplicado a alíquota de 15% referente ao Imposto de Renda e o adicional de 10% se exceder a receita de R\$ 60.000,00 no trimestre. A alíquota aplicável ao IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) é definida em lei conforme o art. 541 do RIR/99:

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º).

No mesmo período de apuração sobre o lucro líquido ajustado aplica-se 9% referente à Contribuição Social. As alíquotas aplicáveis a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) estão disposta na Lei 7.689/88 que passou a vigorar com o art. 17 da Lei 11.727/08 com a seguinte redação:

O art. 3o da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3o A alíquota da contribuição é de:

- I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1o do art. 1o da Lei Complementar no 105, de 10 de janeiro de 2001; e
- II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.” (NR)

As alíquotas referidas anteriormente de IR e CSLL serão utilizadas caso a empresa apresente lucro no período de apuração, no caso da organização apurar prejuízo fiscal a mesma tem direito a compensar esses prejuízos nos próximos períodos de apuração respeitando o limite de 30% do lucro líquido ajustado. Cabe ressaltar que a compensação de prejuízos fiscais do próprio ano-calendário não é aconselhável, caso a empresa opte por apurar o lucro real anual, pois nos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do Imposto de Renda apura-se o resultado acumulado do mês de janeiro, de maneira que esses prejuízos serão absorvidos pelos lucros de outro mês.

A pessoa jurídica que opta pelo lucro real anual realiza o pagamento do Imposto de Renda e Contribuição Social, em cada mês, determinado por estimativas mensais. Lembrando que essa estimativa mensal é uma antecipação do IR e CSLL que tem a mesma finalidade do carnê-leão na pessoa física, ou seja, a antecipação obrigatória.

Do imposto apurado sobre o lucro real do período poderão ser deduzidos do IRPJ incentivos fiscais conforme limites expressos na legislação vigente, por exemplo, Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) – até 4%, atividades

culturais ou artísticas – até 4%, Fundo de Amparo à Criança e ao Adolescente – até 1% e projetos desportivos e paraesportivos - até 1%.

As alíquotas de IRPJ e CSLL continuarão as mesmas, somente a base de cálculo mudará, pois o imposto será pago pelo critério de estimativa aplicando os seguintes percentuais sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte conforme Pinto (2011, p. 74):

1,6% - receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes;
8% - receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, obras por empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, de embalagem forem fornecidos pelo encomendante e outras não mencionadas nos demais percentuais;
8% - a partir de 1° de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727-08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 8 %: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
16% - entidades financeiras e assemelhadas, empresas de arrendamento mercantil, seguradoras, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada aberta;
transporte de passageiros;
exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada;
32% - prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
intermediação de negócios;
administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra;
prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

Esses percentuais serão aplicados diretamente a receita bruta que é o somatório dos valores referentes às vendas de mercadorias ou produtos, dos serviços prestados; e a essas receitas brutas deverão ser acrescentados os ganhos

de capital, demais receitas e resultados positivos, exceto os rendimentos ou ganhos tributados nas aplicações financeiras.

Deverão ser excluídos das receitas brutas para efetuar o cálculo do imposto de renda:

- a) IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) sobre as vendas, o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias ou prestação de serviços) devido pelo contribuinte substituto – substituição tributária.
- b) Vendas canceladas;
- c) Descontos incondicionais concedidos.

Além do alcance do IRPJ e CSLL apurados pelo lucro real anual ou trimestral, salienta-se que a indústria também é contribuinte do IPI, que como tratado anteriormente é um tributo de responsabilidade da União com sua base legal determinada no art. 153 da CF/88.

O IPI é regido pelo Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010, esse tributo incide sobre produtos industrializados que são definidos pelo art. 3º como resultante de qualquer operação definida como industrialização, ou seja, qualquer operação que modifique a natureza, funcionamento, o acabamento, a apresentação, a finalidade ou o aperfeiçoamento para consumo do produto. A alíquota aplicada sobre os produtos irá depender de sua classificação na TIPI (Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados).

A alíquota definida na TIPI vai incidir, segundo Oliveira et al (2002) sobre os fatos geradores referentes “as saídas, de produtos industrializados, dos estabelecimentos industriais ou equiparados a indústria; e o desembaraço aduaneiro de produtos importados”.

A indústria de antenas usufrui de um benefício fiscal que passou a vigorar a partir de 09 de junho de 2011, esse incentivo reduziu a 2% a alíquota do IPI, sendo que anteriormente a alíquota utilizada era de 10%. A Portaria Interministerial nº 402 afirma que:

Art. 1º Habilitar a empresa XXX, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda CNPJ sob o nº XXX, a fruição dos benefícios fiscais de que trata o Decreto nº 5.906, de 26 de setembro de 2006, quando da fabricação dos seguintes bens:

- I – Antena com refletor parabólico;
- II – Antena omnidirecional;

III – Antena colinear de dipolos;

IV – Antena yagi; e

V – Antena painel setorial.

§ 1º Farão jus aos incentivos fiscais, nos termos desta Portaria, os acessórios, os sobressalentes, as ferramentas, os manuais de operação e os cabos para interconexão e de alimentação que em quantidade normal, acompanhem os bens mencionados neste artigo, conforme consta no respectivo processo.

Os prazos para recolhimento do IPI são definidos no Ato Declaratório Executivo 84/04 conforme cada tipo de produto, podendo ser decendial com pagamento até o terceiro ou último dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, e também mensal com pagamento até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

2.3.2 Lucro presumido

O lucro presumido é definido de acordo com Oliveira et al (2002, p. 174) como:

É 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 [...]

Essa forma de tributação é vista pela fiscalização como uma presunção do lucro das empresas caso não houvesse contabilidade. Tal conceito foi introduzido visando facilitar a apuração da base de cálculo para apuração do imposto de renda e contribuição social. Somente as empresas que não estão obrigadas à tributação pelo lucro real podem optar por esse regime de tributação.

Na apuração do imposto de renda pelo lucro presumido a base de cálculo é determinada aplicando-se os mesmos percentuais referente ao Lucro Real e sobre a base de cálculo será aplicado o percentual de 15% referente ao Imposto de Renda e 10% no que exceder o limite de R\$ 60.000,00 no trimestre, pois o período de apuração do lucro presumido é trimestral, de acordo com art. 516 do RIR/99:

§ 5º 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, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25).

A base de cálculo para a contribuição social no lucro presumido é determinada a partir da aplicação das seguintes alíquotas:

a) 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;

b) 32% para: prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

A alíquota é a mesma utilizada no lucro real que é 9% sobre a base de cálculo.

2.3.3 PIS/Pasep – programa de integração social e programa de formação do patrimônio do servidor público

Esta contribuição foi instituída pelas leis complementares 7 e 8/1970, é uma contribuição social de natureza tributária, devida pelas pessoas jurídicas, com objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos.

O PIS/Pasep será apurado mensalmente pelos contribuintes mencionados no art. 2º da Lei 9715/98:

A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes 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;

II - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Existem três modalidades de contribuição segundo Oliveira et al (2002, p. 235):

- 1ª PIS/Pasep sobre faturamento mensal, cuja alíquota é de 0,65%;
- 2ª PIS/Pasep sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%; e
- 3ª PIS/Pasep sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas das transferências correntes e de capital recebidas, cuja alíquota é de 1%.

Essas modalidades apresentadas por Oliveira et al (2002) são válidas para o regime cumulativo dessa contribuição, pois no regime não-cumulativo a alíquota do PIS é 1,65%.

A base de cálculo é composta pela totalidade das receitas recebidas pela empresa e as variações monetárias ativas. No regime cumulativo, dentre as várias operações de uma organização, as mais comuns que devem ser excluídas da base de cálculo são o IPI (para empresas contribuintes desse imposto), vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos, ICMS recolhido por substituição tributária, reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda e receita da venda de bens do Ativo Tangível.

Já no regime não-cumulativo, segundo Rodrigues et al (p. 352, 2008) não integram a base de cálculo os seguintes valores:

- a) as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- b) as receitas não operacionais, decorrentes de venda de Ativo Permanente;
- c) as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- d) as receitas de venda de álcool para fins carburantes; (Revogado pela MP nº 413/2008 a partir de 1º.04.2008)
- e) as vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- f) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas ao resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e aos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Na apuração do PIS é necessário que seja feita uma separação entre o critério de incidência cumulativa e incidência não cumulativa, ou seja, a incidência cumulativa não gera direito de utilizar créditos, enquanto que a não cumulativa

permite a utilização dos mesmos. Tais créditos podem aproveitados em alguns casos como: bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens destinados a venda, energia elétrica e térmica (consumidas no estabelecimento da empresa), bens recebidos em devolução, cuja receita tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, entre outras.

Esses critérios são embasados na Lei 10.637-2002, que também define que a incidência cumulativa não se aplica a pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, exceto nos casos previstos em lei. Assim, Rodrigues et al (2008) afirma que esses casos seriam referentes às microempresas e empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional, as instituições financeiras, entre outras. E a incidência não cumulativa não se aplica a empresas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo Simples Nacional.

2.3.4 COFINS – contribuição para o financiamento da seguridade social

A COFINS também é uma contribuição federal que incide sobre a receita bruta das organizações, e foi criada com o objetivo de financiar a seguridade social. Possui alíquota de 7,6% para as empresas optantes pelo lucro real (incidência não cumulativa) e de 3% para empresas optantes pelos demais regimes tributários.

Sua base de cálculo é o faturamento mensal (receita bruta da venda de bens e serviços) ou o total das receitas da organização.

O termo "seguridade social" está definido no art. 194 da Constituição Federal de 1988, e abrange a previdência social, a saúde e a assistência social.

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral. A incidência da COFINS é direta e não cumulativa, sendo que as empresas optantes pelo Lucro Presumido aplicam a sistemática cumulativa.

Porém, surgem algumas particularidades que fazem com que este tributo, juntamente com o PIS, se torne complexo para o contribuinte, uma vez que existem atividades e produtos que permanecem na incidência cumulativa. Para o aproveitamento do crédito nessa situação, a pessoa jurídica pode optar pela apropriação direta por sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada

com a escrituração ou por rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns o percentual relativo à receita bruta sujeita a incidência não-cumulativo, frente a receita bruta total.

A partir do exposto acerca dos tributos e em que consiste o planejamento tributário, foram levantadas todas as hipóteses de melhorias necessárias na indústria a fim de provocar a redução da sua carga tributária utilizando-se da elisão fiscal como forma de planejamento tributário.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada para consecução do presente estudo foi a pesquisa descritiva, documental, bibliográfica, caracterizando-se este trabalho como um estudo de caso. Assim, foi realizada uma coleta de dados fornecidos pela indústria, que foram analisados e interpretados para tentar solucionar o problema exposto.

O estudo de caso tem utilidade, segundo Silva (2003, p. 63), nos seguintes casos:

O estudo de caso pode ser utilizado para desenvolver entrevistas estruturadas ou não, questionário, observações dos fatos, análise documental. O objeto a ser pesquisado neste tipo de pesquisa pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação.

Portanto, seguindo o conceito de Silva (2003), utilizou-se como objeto do estudo de caso uma indústria de antenas da região de Santa Maria. A referida indústria disponibilizou para análise os relatórios contábeis e fiscais de modo que fosse possível realizar um estudo comparativo entre os dois regimes de tributação em questão a fim de provocar a redução de sua carga tributária.

Esses relatórios contábeis e fiscais disponibilizados e analisados integram a pesquisa documental definida abaixo por Correa (2011):

Pesquisa documental é a forma de coleta de dados em relação a documentos, escritos ou não, denominados fontes primárias. Livros, revistas, jornais, publicações avulsas e teses são fontes secundárias. Assim, documento é uma fonte de dados, fixada materialmente e suscetível de ser utilizada para consulta, estudo ou prova. Quanto à forma, os documentos podem ser classificados como (a) manuscritos; b) impressos sem periodicidade: livros, folhetos, catálogos, processos, pareceres, enfim, uma vasta gama de fontes; (c) periódicos: revistas, boletins, jornais, anuários e demais documentos de divulgação periódica; (d) microfílm e vídeos que reproduzem outros documentos; e (e) mapas, planos, documentos fotográficos, documentos magnéticos, informatizados.

A pesquisa bibliográfica foi também utilizada e forneceu os argumentos para a fundamentação do assunto abordado neste estudo de caso. Segundo Silva (2003), este tipo de pesquisa utiliza referências teóricas já publicadas e explica e discute um tema ou problema com base nessas referências.

Foi utilizada a pesquisa descritiva para tentar solucionar o problema em questão da indústria em estudo. Tal pesquisa busca descrever as características de determinado fenômeno, assumindo uma forma de levantamento.

A pesquisa realizada tem o objetivo de realizar uma análise com base no ano de 2011 advinda do regime de tributação dos tributos e contribuições federais para reduzir os pagamentos dos mesmos, apresentando de maneira objetiva as formas de tributação e a necessidade de mostrar a importância e aplicabilidade do planejamento tributário.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com objetivo de verificar a possibilidade da mudança do regime de tributação da indústria de antenas do lucro presumido para o lucro real são apresentados nesse capítulo os resultados obtidos nos dois regimes tributários. Isso foi realizado devido a insatisfação da empresa com o montante que vem sendo pago a título de tributos, tornando-se oportuno a realização de uma análise comparativa de modo a simular os montantes envolvidos a partir da tributação pelo lucro real.

Para que fossem encontrados esses resultados, foram calculados os tributos da esfera federal com a finalidade de identificar qual a tributação menos onerosa referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Foi demonstrado inclusive o cálculo do IPI que também faz parte dos tributos federais, porém possui o mesmo tratamento tanto no lucro real quanto no lucro presumido.

De modo a atingir os resultados obtidos, é demonstrada a apuração do Imposto sobre Circulação de qualquer Mercadoria e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), uma vez que os mesmos influenciam no resultado líquido contábil sendo esse o princípio para a realização do lucro real. Estes tributos também implicam na apuração do lucro presumido quando da dedução da receita de vendas o ICMS substituição tributária e o IPI sobre vendas, assim chegando ao resultado de vendas líquidas onde será aplicada a alíquota de presunção de 8% para calcular o IRPJ e CSLL.

Os dados utilizados para realizar esse estudo foram retirados da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) dos três trimestres de 2011, das Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA) mensais e da apuração mensal do IPI. Os resultados obtidos serviram como base para opção do regime tributário de 2012. As demonstrações dos cálculos seguem do Quadro 1 ao Quadro 9.

	VENDAS	SERVIÇOS	PIS (0,65%)	TRIM. PIS	COFINS (3%)	TRIM. COFINS
JANEIRO (R\$)	251755,97	2861	1655,01		7638,51	
FEVEREIRO (R\$)	142296,10	2496	941,15		4343,76	
MARÇO (R\$)	195038,70	2510	1284,07	3880,23	5926,46	17908,73
ABRIL (R\$)	168513,43	2510	1111,65		5130,70	
MAIO (R\$)	160689,46	2128	1058,31		4884,52	
JUNHO (R\$)	415118,95	1602	2708,69	4878,65	12501,63	22516,86
JULHO (R\$)	192555,71	1883	1263,85		5833,16	
AGOSTO (R\$)	99427,91	0	646,28		2982,84	
SETEMBRO (R\$)	136277,12	3848	910,81	2820,95	4203,75	13019,75

Quadro 1 – Apuração PIS/Pasep e Cofins regime cumulativo

O Quadro 1 demonstra a apuração mensal de janeiro até setembro de 2011 do PIS e da COFINS.

Primeiramente foram apurados esses dois tributos no regime cumulativo, sendo aplicada sobre o faturamento mensal (venda e serviços), a alíquota de 0,65% referente ao PIS e 3% referente à COFINS. Através dessa apuração verificou-se que a indústria desembolsou no primeiro trimestre o valor, referente ao PIS, de R\$ 3.880,23, no segundo trimestre R\$ 4.878,65 e no terceiro trimestre R\$ 2.820,95.

No regime não-cumulativo ocorre um aumento considerável desse tributo, pois a indústria obtém pouco crédito de seus fornecedores e as operações que fazem parte da produção que geram direito a crédito são muito baixas em relação ao débito, e, além disso, a alíquota nesse regime é de 1,65% por isso ocorre um avanço estimável chegando ao valor apurado no primeiro trimestre, referente ao PIS, de R\$ 8.225,74, no segundo trimestre R\$ 9.717,52 e no terceiro R\$ 5.173,54.

Em relação a COFINS no regime cumulativo a empresa pagou nos três trimestres, respectivamente: R\$ 17.908,73 R\$ 22.516,86 e R\$ 13.019,75. Esses valores foram apurados aplicando-se a alíquota de 3% sobre o faturamento. No regime não-cumulativo ocorreria também um aumento devido aos mesmos fatores que elevaram o valor do PIS nesse regime. Esses cálculos são demonstrados no Quadro 2.

CRÉDITOS PIS/COFINS	COMPRAS (R\$)	EN. ELETRICA FABRICA (R\$)	TOTAL EN. ELETRICA (R\$)	MATERIAL OFICINA (R\$)	SERVIÇOS GALVANIZAÇÃ O(R\$)	PIS (1,65%) - R\$	COFINS (7,6%) - R\$
JANEIRO	68473,87	3150,24	3937,8	3780,41	2435,47	1284,36	5915,84
FEVEREIRO	30750,41	3001,16	3751,45	3450,9	2568,72	656,22	3022,61
MARÇO	20339,1	3112,12	3890,15	4509,89	2659,2	505,24	2327,14
ABRIL	23865,1	3189,152	3986,44	3788,78	2509,87	550,32	2534,82
MAIO	42942,95	3833,072	4791,34	3391,69	2347,22	866,50	3991,13
JUNHO	93804,27	3029,704	3787,13	2887,5	1724,96	1673,87	7709,93
JULHO	74861,84	3091,832	3864,79	4455,9	3451,9	1416,71	6525,47
AGOSTO	8961,57	3165,52	3956,9	3964,12	1345,78	287,71	1325,21
SETEMBRO	16092,96	2767,096	3458,87	3794,51	2876,13	421,26	1940,33
TOTAL						7662,19	35292,49
DÉBITOS DE PIS/COFINS						TRIMESTRES	
	VENDAS (R\$)	VENDAS CANC. (R\$)	BASE DE CALC. (R\$)	PIS (1,65%) - R\$	COFINS (7,6%) - R\$	PIS	COFINS
JANEIRO	281912,11	5732,75	276179,36	4556,96	20989,63		
FEVEREIRO	161486,41	5419,75	156066,66	2575,10	11861,07		
MARÇO	220375,13	5860	214515,13	3539,50	16303,15	10671,56	49153,85
ABRIL	198457,8	20201,58	178256,22	2941,23	13547,47		
MAIO	175770,53	0	175770,53	2900,21	13358,56		
JUNHO	422228,12	0	422228,12	6966,76	32089,34	12808,21	58995,37
JULHO	200759,36	2980	197779,36	3263,36	15031,23		
AGOSTO	105235,88	1977,77	103258,11	1703,76	7847,62		
SETEMBRO	141339,56	0	141339,56	2332,10	10741,81	7299,22	33620,65
TOTAL	1907564,9			30778,99	141769,87		
APURAÇÃO PIS/COFINS							
	COFINS (R\$)	TRIM. (R\$)	PIS (R\$)	TRIM. (R\$)			
JANEIRO	15073,79		3272,60				
FEVEREIRO	8838,46		1918,88				
MARÇO	13976,01	37888,25	3034,26	8225,74			
ABRIL	11012,65		2390,90				
MAIO	9367,43		2033,72				
JUNHO	24379,41	44759,49	5292,90	9717,52			
JULHO	8505,76		1846,65				
AGOSTO	6522,41		1416,05				
SETEMBRO	8801,47	23829,64	1910,85	5173,54			

Quadro 2 – Apuração Pis/Pasep e Confins regime não-cumulativo.

DÉBITOS IPI	BASE DE CALC. RS (R\$)	VENDAS OUTROS ESTADOS (R\$)	ICMS ST	BASE DE CALC. OUTROS ESTADOS (R\$)	IPI OUTROS ESTADOS (R\$)	IPI RS (R\$)	TOTAL DÉB. IPI (R\$)	TRIMESTRE (R\$)
JANEIRO	51256,75	225529,69	4943,37	200533,02	20053,30	5125,67	25178,98	
FEVEREIRO	29361,16	129189,13	2824,88	114876,59	11487,66	2936,12	14423,78	
MARÇO	40068,21	176300,1	4438,66	156237,67	15623,77	4006,82	19630,59	59233,34
ABRIL	36083,24	158766,24	1874,02	142629,29	14262,93	3608,32	17871,25	
MAIO	31958,28	140616,42	2527,54	125535,35	12553,53	3195,83	15749,36	
JUNHO	82789,82	337782,5	985,59	306179,01	6123,58	1655,80	7779,38	41399,99
JULHO	39364,58	160607,49	2649,69	143598,00	2871,96	787,29	3659,25	
AGOSTO	20634,33	84188,86	2543,52	74223,04	1484,46	412,69	1897,15	
SETEMBRO	27713,64	113071,65	3062,27	100008,53	2000,17	554,27	2554,44	8110,84
TOTAL	359230,01		1363820,49	136382,05	86461,36	22282,81	108744,17	

Quadro 3 – Débitos sobre vendas (IPI)

CRÉDITOS IPI	TOTAL DE COMPRAS (R\$)	IPI SOBRE COMPRAS (R\$)	VENDAS CANC. (R\$)	IPI S/ VENDAS CANC. (R\$)	TOTAL DE CREDITOS (R\$)	TRIM. (R\$)
JANEIRO	68473,87	498	5732,75	521,16	1019,16	
FEVEREIRO	30750,41	419,32	5419,75	492,7	912,02	
MARÇO	20339,1	277,35	5860	532,73	810,08	2741,26
ABRIL	23865,1	325,43	20201,58	1836,51	2161,94	
MAIO	42942,95	585,58	0	0	585,58	
JUNHO	93804,27	1279,15	0	0	1279,15	4026,67
JULHO	74861,84	1020,84	2980	270,91	1291,75	
AGOSTO	8961,57	122,2	1977,77	179,79	301,99	
SETEMBRO	16092,96	219,45	0	0	219,45	1813,19

Quadro 4 – Apuração mensal do créditos do IPI

Foram apresentados no Quadro 3 o débito mensal incidente sobre as vendas com alíquota de 10%, conforme a Tabela de Produtos Industrializados. O Quadro 4 demonstra os créditos sobre compras e vendas canceladas, onde essas compras são referentes aos insumos utilizados na produção das antenas.

Observando-se os Quadros 3 e 4 torna-se evidente que a maioria de seus fornecedores da indústria de antenas não é contribuinte do IPI ocasionando um custo elevado com esse tributo.

No primeiro trimestre a empresa desembolsou R\$ 56.492,08, no segundo trimestre houve um declínio no valor pago devido ao incentivo fiscal regido pela Portaria Interministerial nº 402, de 09 de junho de 2011 que reduz em 80% a alíquota do IPI, ou seja, a indústria passa a pagar 2% de IPI sobre os modelos referidos quando foi tratado o IPI. Portanto, neste segundo trimestre a empresa pagou o valor de R\$ 37.373,32 e no terceiro trimestre foi desembolsado o valor de R\$ 6.297,6, menor valor pago, pois o incentivo abrangeu todo o período de apuração.

CRÉDITOS ICMS	TOTAL DE COMPRAS (R\$)	CRÉDITOS S/ COMPRAS (R\$)	TOTAL DE FRETES S/ COMPRAS(R\$)	CRÉDITO S/ FRETES (R\$)	VENDAS CANC. (R\$)	CRÉDITO S/ VENDAS CANC. (R\$)	CRÉDITO S/ EN. ELÉTRICA FABRICA (R\$)	CRÉDITO IMOB. (R\$)	CRÉDITO PRESUMIDO ANTENAS (R\$)	TOTAL DOS CRÉDITOS
JANEIRO	68473,87	7165,25	495,59	59,47	5732,75	625,39	448,83	278,18	R\$ 22.024,84	R\$ 30.601,96
FEVEREIRO	30750,41	3250,14	8264,96	275,4	5419,75	591,25	669,22	736,41	R\$ 13.508,31	R\$ 19.030,73
MARÇO	20339,10	2648,32	395,83	42,89	5860,00	639,27	452,12	736,41	R\$ 18.389,05	R\$ 22.908,06
ABRIL	23865,10	1861,36	284,10	34,09	20201,58	2203,81	438,06	736,41	R\$ 16.724,93	R\$ 21.998,66
MAIO	42942,95	5527,41	456,04	48,46	0,00	0,00	448,83	736,41	R\$ 14.745,64	R\$ 21.506,75
JUNHO	93804,27	12858,86	1398,44	167,79	0,00	0,00	482,14	570,02	R\$ 36.575,24	R\$ 50.654,05
JULHO	74861,84	9383,92	1469,69	169,53	2980,00	325,09	493,50	577,80	R\$ 14.955,67	R\$ 25.905,51
AGOSTO	8961,57	1015,29	307,71	31,06	1977,77	95,76	459,69	577,80	R\$ 8.937,67	R\$ 11.117,27
SETEMBRO	16092,96	2393,66	445,33	46,55	0,00	0,00	450,21	577,80	R\$ 12.031,42	R\$ 15.499,64

Quadro 5 – Apuração mensal dos créditos do ICMS

No Quadro 5, estão evidenciadas todas as operações que geram direito a crédito do ICMS, cujos dados foram retirados das GIAS mensais da indústria.

A indústria de antenas credita ICMS sobre as compras, energia elétrica, imobilizado, fretes, vendas canceladas e também possui crédito presumido sobre a venda de antenas - regulamentado pelo Decreto 47713/2010 de 28.12.2010 que concede crédito fiscal presumido de ICMS aos estabelecimentos fabricantes de antenas nos seguintes percentuais:

- 13%, quando a alíquota aplicável for 17%;
- 8%, quando a alíquota aplicável for 12%;
- 5,5%, quando a alíquota aplicável for 7%.

De todos os produtos produzidos pela indústria, um percentual de 97% está enquadrado no referido decreto.

Desta forma, a empresa apurou no primeiro trimestre um crédito no valor de R\$ 72.540,75, no segundo trimestre R\$ 94.159,46 e no terceiro trimestre R\$ 52.522,41.

O Quadro 6 demonstra o total dos débitos sobre as vendas e devoluções mensais que representam, respectivamente, os seguintes valores nos três trimestres: R\$ 82.483,76, R\$ 105.263,85 e R\$ 57.684,54.

TOTAL VENDAS (R\$)	ICMS S/ VENDAS (R\$)	DEVOL. COMPRAS (R\$)	ICMS S/ DEV. (R\$)	TOTAL DO DÉBITO (R\$)	TRIM. (R\$)
281912,11	33648,97	90,73	13,41	33662,38	
161486,41	20654,25			20654,25	
220375,13	28116,13			28116,13	82432,76
198457,8	25574,63	15341,58	2370,97	27945,60	
175770,53	22546,86			22546,86	
422228,12	54771,38			54771,38	105263,85
200759,36	25780,75	1469,60	124,75	25905,50	
105235,88	13375,43	3541,20	401,93	13777,36	
141339,56	18006,67			18006,67	57689,54

Quadro 6 – Apuração dos débitos mensais do ICMS

A partir da verificação de todos os débitos e créditos do ICMS constantes nos Quadros 5 e 6 foi realizada a apuração dos seguintes valores pagos pela indústria: R\$ 9.892,01 no primeiro trimestre, R\$ 11.104,39 no segundo e no terceiro R\$ 5.167,12.

Identificou-se uma redução no ICMS próprio no segundo trimestre porque a empresa não teve ICMS a pagar no mês de julho. Nesse mês o crédito presumido ultrapassou o valor do débito, porém esse crédito não pode ser aproveitado para o mês seguinte então ele é creditado até o limite do débito tornando zero o valor do imposto.

RECEITAS	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE
IRPJ			
VENDAS	663773,65	796456,45	447334,80
DEDUÇÕES			
IPI S/ VENDAS	47164,73	32940,04	6356,59
VENDAS CANC.	15311,24	13807,42	4461,99
ICMS ST	12206,91	5387,15	8255,48
VENDAS LIQ.	589090,77	744321,84	428260,74
VENDAS LIQ. (8%)	47127,26	59545,75	34260,86
SERVIÇOS PRESTADOS	7867,00	6240,00	5731,00
SERVIÇOS PREST. (32%)	2517,44	1996,80	1833,92
FINANCEIRAS	12340,46	8051,59	3690,98
BC IRPJ	61985,16	69594,14	39785,76
IRPJ A PAGAR	9297,77	10439,12	5967,86
BC IRPJ ADICIONAL	1985,16	9594,14	0,00
IRPJ ADIC. A PAGAR	198,52	959,41	0,00
TOTAL IRPJ A PAGAR	9496,29	11398,53	5967,86
CSLL			
VENDAS LIQ. (12%)	70690,89	89318,62	51391,29
SERVIÇOS PREST. (32%)	2517,44	1996,80	1833,92
FINANCEIRAS	12340,46	8051,59	3690,98
BC CSLL	85548,79	99367,01	56916,19
CSLL A PAGAR	12832,32	14905,05	8537,43

Quadro 7 – Apuração do IRPJ e CSLL no lucro presumido

Após dissertar sobre o ICMS é demonstrada a apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido que é atual regime de tributação da indústria é apresentada no Quadro 7.

Foram utilizadas para o cálculo do IRPJ e da CSLL as receitas de venda bruta e suas deduções (vendas canceladas, ICMS substituição tributária e IPI sobre vendas). Após serem encontradas as vendas líquidas foi aplicado o percentual de presunção de 8% para encontrar a base de cálculo e 32% aos serviços prestados.

Após encontrar a base de cálculo das vendas e serviços, foram adicionadas as receitas financeiras e logo após foram aplicadas as alíquotas do IRPJ de 15% e 10% no que excedeu o limite de R\$ 60.000,00 no trimestre.

Da mesma maneira, foi calculada a base de cálculo para a CSLL bastando modificar a alíquota de presunção das vendas de 8% para 12%. Após encontrar a base de cálculo é aplicada a alíquota de 9% referente a essa contribuição.

Como consequência, nos três primeiros trimestres de 2011 foram apurados os seguintes valores referentes ao IRPJ, respectivamente, R\$ 9.496,29, R\$ 11.398,53 e

R\$ 5.967,86. Verifica-se que o valor pago no segundo trimestre foi o mais elevado, tendo em vista que este foi o trimestre em que a indústria obteve um aumento considerável em suas vendas.

As arrecadações referentes a CSLL foram, respectivamente, nos três trimestres R\$ 12.832,32, R\$ 14.905,05 e R\$ 8.537,43. As variações desses valores estão diretamente relacionadas com o faturamento da indústria nesses trimestres.

	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE
RECEITA BRUTA OPERACIONAL (R\$)	671640,65	802696,45	453065,80
VENDAS DE MERCADORIAS	663773,65	796456,45	447334,80
VENDAS DE SERVICOS	7867,00	6240,00	5731,00
DEDUÇÕES DE VENDAS (R\$)	201806,19	218717,02	106949,50
I.P.I. S/VENDAS	59233,34	41399,99	8110,84
PIS S/FATURAMENTO	10671,56	12808,21	7299,22
COFINS S/ FATURAMENTO	49153,85	58995,37	33620,65
ICMS S/ VENDAS	82432,76	105263,85	57689,54
ISSQN	314,68	249,60	229,24
RECEITA LIQUIDA OPERACIONAL (R\$)	469834,46	583979,43	346116,30
RECEITA LIQUIDA OPERACIONAL	469834,46	583979,43	346116,30
CUSTOS DAS VENDAS E SERVIÇOS (R\$)	133949,76	167317,90	105538,21
DOS PRODUTOS VENDIDOS	128719,76	162750,90	102082,21
DOS SERVIÇOS PRESTADOS	5230,00	4567,00	3456,00
LUCRO BRUTO OPERACIONAL (R\$)	341114,70	421228,53	244034,09
LUCRO BRUTO OPERACIONAL	341114,70	421228,53	244034,09
DESPESAS/RECEITAS OPERACIONAIS (R\$)	499860,01	973711,66	792647,44
DESPESAS TRIBUTARIAS	21725,79	43068,94	93997,69
DESPESAS OPERACIONAIS	244092,14	469509,12	637519,04
DESPESAS FINANCEIRAS	7842,00	231265,06	238078,74
RECEITAS FINANCEIRAS	8606,28	16657,87	19247,33
DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO	32734,28	32734,28	32734,28
DESPESAS COM PESSOAL	193465,80	197134,26	190317,69
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS			400000,00
OPERACIONAL (R\$)	-158745,31	-552483,13	-548613,35
ANTES DA CONTRIBUICAO SOCIAL	-158745,31	-552483,13	-548613,35
PROVISAO P/CONTRIBUICAO SOCIAL			
ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	-158745,31	-552483,13	-548613,35
PROVISAO P/IMPOSTO DE RENDA			
LUCRO/PREJUIZO LIQUIDO DO EXERCICIO (R\$)	-158745,31	-552483,13	-548613,35

Quadro 8 – Demonstração do resultado do exercício (trimestres 2011)

De modo a verificar o resultado da empresa em 2011 foram consideradas as Demonstrações do Resultado do Exercício dos trimestres desse período-base, de onde, a partir delas é que optou-se pela apuração do lucro real trimestral.

Após a verificação no Quadro 8, constatou-se que a indústria possui uma despesa operacional elevada que afeta negativamente no resultado a cada final de trimestre. No primeiro e segundo trimestre essas despesas operacionais representam em torno de 50% do total das despesas. Sendo assim o lucro operacional não suporta esse e gera prejuízo fiscal.

O segundo grupo de despesas mais representativo é o das despesas financeiras, que no primeiro trimestre não influencia significativamente o grupo de despesas operacionais. Contudo, no segundo trimestre representa 23,75% do total das despesas operacionais e no terceiro trimestre sofrem aumento na ordem de 6,25%, passando a representar cerca de 30% dessas despesas.

A indústria apresentou prejuízo fiscal nos três trimestres, no primeiro trimestre foi no valor de R\$ 158.745,31, no segundo houve um aumento relevante no valor do prejuízo, passando para R\$ 552.483,13 e no terceiro trimestre sofreu uma pequena redução, resultando em R\$ 548.613,35. No entanto, esta redução no valor de prejuízo decorreu pelo recebimento de R\$ 400.000,00 da FINEP (Financiadora de Estudos e Projetos) que financia os projetos de novas tecnologias para as antenas.

Devido ao fato de a empresa ter apurado prejuízo fiscal nos três trimestres, não houve apuração de IRPJ e CSLL, visto que esses dois tributos são calculados a partir do lucro líquido contábil ajustado na Parte A do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

PARTE A - REGISTROS DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO								
	1º TRIM.	2º TRIM.	3º TRIM.					
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ (158.745,31)	R\$ (552.483,13)	R\$ (548.613,35)					
(+) ADIÇÕES	R\$ 4.982,87	R\$ 1.408,50	R\$ 483,40					
CSLL								
ALIMENTAÇÃO SOCIOS	R\$ 4.982,87	R\$ 1.408,50	R\$ 483,40					
(-) EXCLUSÕES	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
(=) LUCRO REAL	R\$ (153.762,44)	R\$ (551.074,63)	R\$ (548.129,95)					
IRPJ (15%)	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
(=) BC ADICIONAL	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
(+) ADICIONAL (10%)	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
(=) IRPJ DEVIDO	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
(-) IRRF	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
(=) IRPJ A PAGAR	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
BC CSLL	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
CSLL (9%)	R\$ -	R\$ -	R\$ -					
PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS FUTUROS								
		Para efeitos de Correção Monetária						
DATA	HISTÓRICO	1º TRIM.	Valor a Corrigir	Coef.	Débito	Crédito	Valor Corrigido	D/C
31/03/2011	Prej. Fiscal apurado n/exercício	R\$ (153.762,44)						
	Prej. Fiscal compensado n/exercício							
		Para efeitos de Correção Monetária			Controle de Valores			
DATA	HISTÓRICO	2º TRIM.	Valor a Corrigir	Coef.	Débito	Crédito	Valor Corrigido	D/C
31/07/2011	Prej. Fiscal apurado n/exercício	R\$ (551.074,63)						
	Prej. Fiscal compensado n/exercício							
		Para efeitos de Correção Monetária			Controle de Valores			
DATA	HISTÓRICO	3º TRIM.	Valor a Corrigir	Coef.	Débito	Crédito	Valor Corrigido	D/C
30/09/2011	Prej. Fiscal apurado n/exercício	R\$ (548.129,95)						
	Prej. Fiscal compensado n/exercício							
	VALOR ACUMULADO	R\$ (1.252.967,01)						

Quadro 9 – Livro de apuração do lucro real

No Quadro 9, tem-se apresentado o LALUR a cada final de trimestre, nele são ajustados os resultados a cada período de apuração. Verificou-se dentre as despesas não dedutíveis que a empresa teve despesas com alimentação dos sócios e assim em todos os trimestres essas foram adicionadas ao resultado conforme a legislação pertinente.

Como o resultado foi negativo em todos os trimestres, essas adições só contribuíram para diminuir o prejuízo fiscal que mesmo assim continua bastante significativa.

De janeiro a setembro de 2011 a indústria acumulou um prejuízo fiscal de R\$ 1.252.967,01 que poderá ser compensado nos exercícios seguintes caso haja lucro, respeitando o limite de 30% do lucro real.

5 CONCLUSÃO E SUGESTÕES

O presente trabalho teve como finalidade verificar a viabilidade de modificação do regime de tributação de uma indústria de antenas utilizando-se do planejamento tributário no intuito de que a referida empresa pudesse obter economia tributária em relação aos tributos da esfera federal.

Os dados que foram disponibilizados para esse estudo permitiram que se constatasse que a indústria não se encontra em uma situação favorável quanto à carga tributária, pois desembolsa cerca de 7% em relação aos tributos.

Logo, no lucro presumido, seu atual regime de tributação, pagou de janeiro a setembro de 2011 R\$ 26.862,69 de IRPJ, R\$ 36.274,80 de CSLL, R\$ 11.579,83 de PIS e R\$ 53.445,34 de COFINS, obtendo um somatório de gastos com esses tributos de R\$ 128.162,66 sendo que está atuando com prejuízo fiscal todo o ano-calendário 2011 até onde foram obtidas essas informações.

No entanto, caso a empresa estivesse atuando pelo lucro real, estaria desembolsando R\$ 23.116,80 de PIS e 106.477,38 de COFINS, valor que praticamente dobra em relação ao que está sendo pago no lucro presumido, somando um total de gastos de R\$ 129.594,18. Porém a mesma não pagaria IRPJ e CSLL, pois apresenta prejuízo fiscal nos trimestres apurados.

A partir da análise destes dos tributos IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS, foi identificada uma diferença não muito significativa entre as duas formas de tributação, apenas R\$ 1.431,52 de economia para a indústria no seu atual regime tributário, ou seja, lucro presumido.

Porém, como essa economia não é de um valor expressivo é recomendável que a mesma não seja tomada exclusivamente como fator para decisão, fazendo-se necessário uma avaliação de outros fatores que influenciam no resultado. Por exemplo, verificar as despesas financeiras, se há ou não outra opção para captação de recursos que não gerem tanto ônus financeiro. Analisar suas despesas com vendas e prestações de serviços, verificando situações como enviar mercadoria através de transportadora em modalidade na qual o cliente seja o responsável pelo pagamento do frete e, enfim, minimizar os gastos com toda rotina administrativa da empresa.

Com base nos dados apresentados no ano de 2011 e com a perspectiva de que a empresa continue com o mesmo comportamento no ano seguinte, é recomendado que a indústria continue no seu atual regime tributário, ou seja, no lucro presumido. Pois como ela não está em uma situação favorável, é viável que a economia obtida nos cálculos dos tributos no lucro presumido, mesmo não muito significantes, seja o princípio para a revisão das decisões que deverão ser providenciadas para a melhoria dos resultados.

Finalmente, com base nesse estudo sugere-se o aprofundamento do tema com outras diretrizes que auxiliem em um melhor planejamento tributário, entre elas: (1) estudo sobre incentivos fiscais que levem em consideração o IRPJ e CSLL na atividade desempenhada pela indústria; (2) utilização dos incentivos fiscais nos preços de vendas para otimização dos resultados; (3) estudo sobre a viabilidade econômica na captação de recursos para a indústria.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Aldem Johnston Barbosa. **A elisão fiscal como fenômeno econômico e seus desdobramentos jurídicos**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 59, 1 out. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3285>>. Acesso em: 27 jun. 2011.

BRASIL, Ato Declaratório Executivo Corat n. 84, de 29 de setembro de 2004. Dispõe sobre período de apuração e prazo para pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativamente aos fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de outubro de 2004. **Diário Oficial da União da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 set. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/atosexecutivos/2004/CORAT/ADCorat084.htm>> Acesso em: 06 de jul. 2011.

BRASIL, Lei n. 7212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Portal da Legislação – Subchefia para Assuntos Jurídicos**, Brasil, 15 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm> Acesso em: 06 de jul. de 2011.

BRASIL, Lei n. 9715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. **Portal da Legislação – Subchefia para Assuntos Jurídicos**, Brasil, 25 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm> Acesso em: 06 de jul. de 2011.

BRASIL. Lei n. 7689, de 15 de dezembro de 1988. Dispõe sobre a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Portal da Legislação – Subchefia para Assuntos Jurídicos**, Brasil, 15 nov. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm> Acesso em: 29 de jun. de 2011.

CALDAS, E.A.P.; CALDAS P.D.O.A. **Planejamento Tributário: o limite da legalidade da conduta do contribuinte**. Disponível em: <http://www.esmarn.org.br/ojs/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/175> Acesso em: 29 de jun. de 2011.

CORREA, Cynthia Candida. **METODOLOGIA DE PESQUISA CIENTÍFICA** (2011). Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/50784736/11/Quanto-aos-Procedimentos>> Acesso em: 14 de Nov. de 2011.

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

OLIVEIRA, et al Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Atlas S/A 2002.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda: Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 19 ed. Rio Grande do Sul: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RFB – Receita Federal do Brasil, Brasil.
Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/downloadarqtipi.htm>>
Acesso em: 27 de jun. de 2011.

Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

RODRIGUES, et al Aldenir Ortiz. **IRPJ e CSLL: Manual do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre Lucro Líquido**. 2 ed. São Paulo: IOB 2008.

SILVA, Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 1. Ed. São Paulo: Atlas S/A, 2003.

UOL, Equipe. **CONCEITO DE EVASÃO FISCAL**. Nov. 2008. Disponível em:
<<http://mais.uol.com.br/view/f3y3fvakuqrn/conceito-de-evasao-fiscal-04023260C4813326?types=A&>> Acesso em: 25 de jun. de 2011.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário: pague menos dentro da lei!**
Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>> Acesso em: 24 de junho de 2011.