

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO – FEAAC
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANTÔNIO TIAGO PEREIRA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA OBRIGADA À
TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL – ESTUDO DE CASO

FORTALEZA

2014

ANTONIO TIAGO PEREIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA OBRIGADA À
TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL – ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. José Mariano Neto.

FORTALEZA

2014

ANTONIO TIAGO PEREIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA OBRIGADA À
TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL – ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. José Mariano Neto.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. José Mariano Neto (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Paolo Giuseppe Lima de Araújo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Jeanne Marguerite Moreira.
Universidade Federal do Ceará (UFC)

RESUMO

Frente a um complexo e oneroso sistema tributário, torna-se importante a elaboração de um Planejamento Tributário para as empresas brasileiras, buscando a otimização dos resultados. Nesse sentido, o presente estudo teve como objetivo: verificar qual a melhor forma de recolher o IRPJ e CSLL em uma empresa obrigada a tributação com base no lucro real. No entanto, para se atender aos fins propostos, utilizou-se dos métodos dedutivo e indutivo com procedimento monográfico e comparativo, e uma pesquisa exploratória e descritiva com abordagem qualitativa, com estudo de caso. Mediante este processo, permitiu-se saber que ao optar por recolher os tributos em 2013, mediante o lucro real mensal a empresa auferiu um lucro de R\$ 42.580.489,89, enquanto que pela estimativa mensal com levantamento de balancete este lucro foi de R\$ 42.675.210,89, e já pelo lucro real trimestral foi de R\$ 42.646.604,19. Sendo assim conclui-se que a melhor forma de apuração do IRPJ e CSLL no decorrer de 2013, foi a estimativa mensal com levantamento de balancete suspensão/redução, pois proporcionou uma maior lucratividade para a empresa em 2013.

Palavras-chaves: Planejamento Tributário. IRPJ. CSLL.

ABSTRACT

Facing a complex and burdensome tax system, it is important to draw up a Tax Planning for Brazilian companies seeking to optimize results. In this sense, this study aimed to: find what the best way to collect income tax and social contribution in a forced taxation company based on taxable income. However, to meet the intended purpose, we used the deductive and inductive methods monographic procedure and comparison, and an exploratory and descriptive study with a qualitative approach with case study. Through this process, allowed to know that by choosing to collect the taxes in 2013 by the actual monthly income the company received a US \$ 42.580.489,89 profit, while the monthly estimate lifting this balance sheet profit was R \$ 42,675,210.89, and already by the quarterly real income was R \$ 42,646,604.19. Therefore, it was concluded that the best way of calculation of income tax and social contribution during 2013 was the monthly estimate with lifting balance sheet suspension / redução because it provided greater profitability for the company in 2013.

Keywords: Tax Planning. Income tax. Social contribution

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentuais de Presunção.....	14
Tabela 2 - Percentuais de Presunção IRPJ.....	20
Tabela 3 - Percentuais de presunção CSLL.....	20
Tabela 4 - Percentuais de Arbitramento.....	22
Tabela 5 - DRE dos três últimos anos.....	33
Tabela 6 - DRE janeiro a março de 2013.....	34
Tabela 7 - DRE abril a junho de 2013	34
Tabela 8 - DRE julho a setembro 2013.....	35
Tabela 9 - DRE Outubro a Dezembro 2013	35
Tabela 10 - Ajustes ao lucro líquido de janeiro a junho 2013.....	35
Tabela 11 - Ajustes ao lucro líquido de julho a dezembro 2013	36
Tabela 12 - Outras receitas integrantes da base de cálculo Estimativa Mensal 2013.....	36
Tabela 13 - base de cálculo mensal IRPJ e CSLL 2013.....	37
Tabela 14 - Valor do IRPJ lucro real mensal a pagar no decorrer de 2013	37
Tabela 15 - Valor CSLL lucro real mensal a pagar no decorrer de 2013	38
Tabela 16 – Valor total IRPJ e CSLL de cada mês de 2013 lucro real mensal.....	38
Tabela 17 - Valor IRPJ a pagar no decorrer de 2013 Estimativa Mensal.....	39
Tabela 18 - Valor CSLL a pagar no decorrer de 2013 Estimativa Mensal	40
Tabela 19 - Valor total IRPJ e CSLL a pagar no decorrer de 2013 Estimativa Mensal	40
Tabela 20 – Valor IRPJ e CSLL de cada mês de 2013 – Estimativa Mensal com Balancete suspensão/redução	41
Tabela 21 - Lucro real Trimestral 2013	42
Tabela 22 - Valor IRPJ devido Trimestralmente em 2013.....	42
Tabela 23 - Valor CSLL devido Trimestralmente em 2013.....	43
Tabela 24 - Valor IRPJ e CSLL apurados em cada trimestre de 2013	43
Tabela 25 - Comparativo entre as opções permitidas no lucro real em 2013	43
Tabela 26 – Taxa Selic 2013	44
Tabela 27 – Atualização monetária da diferença entre a opção (1) e (2).....	45
Tabela 28 – Valor dos impostos após as receitas financeiras.....	45
Tabela 29 - – Atualização monetária da diferença entre a opção (1) e (3)	46
Tabela 30 – Valor dos impostos devidos trimestralmente após as receitas financeiras.....	47
Tabela 31 – Resultado do Exercício de 2013 após as receitas financeiras	47

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	07
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	09
2.1	Os Impostos incidentes sobre o lucro	09
2.1.1	Classificação dos tributos no Sistema Tributário Brasileiro	09
2.1.2	Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	10
2.1.3	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	11
2.2	Os regimes de tributação dos impostos que incidem sobre o lucro	12
2.2.1	Lucro Real	12
2.2.1.1	Apuração Trimestral	13
2.2.1.2	Apuração Anual	14
2.2.1.3	Momento da opção.....	17
2.2.1.4	Deduções e Compensações do Imposto devido.....	17
2.2.1.5	Obrigações Acessórias	18
2.2.2	Lucro Presumido.....	19
2.2.3	Lucro arbitrado	21
2.2.3.1	Obrigações Acessórias	23
2.3	Contabilidade e Planejamento Tributário.....	24
2.3.1	A importância e a Finalidade do Planejamento Tributário	24
2.3.2	A contabilidade no Planejamento Tributário.....	26
2.3.3	Ferramentas Utilizadas no Planejamento Tributário.....	28
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS	30
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	33
4.1	Empresa objeto do Estudo de Caso.....	33
4.2	Levantamento de dados da Empresa.....	33
4.3	Cálculo IRPJ e CSLL Lucro Real Mensal.....	36
4.4	Demonstrativo do cálculo IRPJ e CSLL Estimativa Mensal	39
4.5	Demonstrativo do cálculo do IRPJ e CSLL Estimativa com Balancete Suspensão/Redução.....	41
4.6	Demonstrativo do cálculo do IRPJ e CSLL Lucro Real Trimestral	42
4.7	Análise Financeiras dos Resultados.....	44
5	CONSIDERAÇÕES E CONCLUSÕES	49
	REFERÊNCIAS.....	50

1 INTRODUÇÃO

Diante da dificuldade de se competir em um mercado cada vez mais globalizado e da garantia de um bom retorno ao capital investido, um dos desafios das empresas brasileiras está no sistema tributário brasileiro, que tem como uma de suas principais características, o seu elevado grau de complexidade. Como prova disso, pode-se citar o número excessivo de tributos, a legislação, que além de extensa é de difícil compreensão, as distorções causadas pela aplicação da legislação tributária e seus efeitos sobre a economia das empresas.

Outra questão importante, refere-se ao peso da carga tributária no Brasil, que segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos, e que somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do Lucro Líquido apurado e que, da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos (ZANLUCA, 2014).

Sendo assim, torna-se latente a busca por mecanismos e alternativas pelas quais sejam possíveis diminuir o impacto dessa alta carga tributária que tanto penaliza os resultados das empresas brasileiras, sendo este um dos fatores que mais influenciam para a falência das mesmas. Por outro lado, um dos fatores que permitem a sobrevivência dessas empresas frente a um mercado cada vez mais competitivo e globalizado, é o Planejamento Tributário, que busca dentro das alternativas legais reduzir o ônus tributário das empresas.

Nesse sentido, torna-se importante destacar que dentre os diversos tipos de Planejamento Tributário, o presente estudo dedica-se ao Planejamento Tributário com ênfase em uma empresa obrigada a tributação do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social (CS) com base no Lucro Real. Vale lembrar, que as empresas obrigadas a este tipo de tributação podem efetuar o pagamento do IR e da CS tanto através da apuração do lucro real anual, quanto pela apuração do lucro real trimestral.

Ressalta-se que a opção pelo recolhimento anual, obriga a empresa a antecipações mensais do IRPJ e CSLL, onde o valor desses tributos será determinado por Estimativa Mensal, apuração do Lucro Real mensal ou até alternando-se essas duas formas, utilizando-se da segunda para suspender ou reduzir o valor devido por estimativa, caso seja necessário. Ressalta-se que independente da forma que a empresa opte, no Lucro Real, ao final de cada exercício o valor devido do IRPJ e CSLL sempre será o mesmo.

Deste modo, sabendo-se que a empresa em questão efetua o pagamento dos citados impostos através da apuração do lucro real mensal, e supondo-se que a empresa pretenda aproveitar melhor os recursos disponíveis, surge o seguinte questionamento: Em termos de resultados, qual a melhor opção para se apurar o IRPJ e CSLL em 2013?

Visando responder ao questionamento que se deu, esta pesquisa tem como objetivo geral, verificar qual a forma de tributação do IRPJ e CSLL proporciona maior lucratividade em 2013, em uma empresa obrigada a tributação com base no lucro real. Porém, acredita-se que o alcance desse objetivo está diretamente condicionado aos seguintes objetivos específicos; (1) Especificar os Regimes de Tributação do IRPJ e CSLL; (2) Calcular o montante de IRPJ e CSLL devidos em cada uma das opções do Lucro Real em cada mês do ano 2013; (3) identificar qual opção atende melhor as finalidades do Planejamento Tributário.

Destaca-se o estudo, pelo fato de que a empresa desembolsa um valor bastante significativo a título de IRPJ e CSLL, e a mesma pretende saber se há outras opções legais que permitam a redução desse ônus tributário ou a otimização dos seus resultados. Além do mais, o presente estudo poderá ser utilizado como parâmetro para a realização de outros trabalhos dessa natureza.

Em virtude de se atender aos fins propostos neste trabalho, o mesmo será estruturado em seis seções distintas. Esta primeira tornou explícitos os objetivos e a finalidade deste estudo. Na segunda abordou-se conceitos correlatos aos aspectos fiscais do IRPJ e CSLL, a contabilidade e o Planejamento Tributário, sob a ótica de especialista da área, e servirão para sustentar os resultados encontrados. A terceira trata-se dos aspectos metodológicos, pela qual foi trazido ao conhecimento do leitor, o método, as técnicas e os procedimentos utilizados, que tornaram possíveis o alcance dos objetivos propostos. As seções quatro e cinco, dedicam-se exclusivamente ao tratamento e análise dos dados, que conforme sejam interpretados permitirão a conclusão do estudo. Já a sexta e última seção, as referências, trará ao conhecimento do leitor todas as obras citadas no decorrer do trabalho, seja de livros ou internet.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta parte do trabalho aborda-se tanto os aspectos legais do IRPJ e da CSLL, quanto a Contabilidade e o Planejamento Tributário, destacando-se os conceitos de cada um e a importância da Contabilidade no suporte ao Planejamento Tributário. Deste modo abordará os aspectos gerais dos tributos e exclusivamente os impostos que incidem sobre o lucro das empresas, os regimes de tributação dessa espécie de tributos e a Contabilidade e o Planejamento Tributário.

2.1 Os impostos incidentes sobre o lucro

2.1.1 Classificação dos tributos no Sistema Tributário Brasileiro

No Sistema Tributário brasileiro, os tributos podem ser classificados quanto à espécie, à competência e à vinculação com a atividade estatal. O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172 de 1966, caracteriza e define desta maneira o Tributo:

Art. 3º 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.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Fabretti (2014, p.106), resume o conceito de tributo, afirmando que “é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal da extinção da obrigação tributária”. Para o mesmo, tributo é gênero e as espécies são os impostos, taxas e contribuições, e classificam-se cientificamente em duas espécies: tributos não vinculados e vinculados.

Os vinculados estão representados pelas taxas, contribuições de melhoria, e as contribuições sociais e são assim chamados devido ao vínculo do tributo pago com o serviço já prestado ou a prestar pelo Estado. A título de tributo do tipo não-vinculado, tem-se o Imposto, que é devido independentemente de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte (PÊGAS, 2006).

Sendo assim, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte” (art. 16, CTN).

Desta maneira, quando o Estado cobra o imposto de renda, por exemplo, toma em consideração, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobra o imposto (MACHADO, 2010).

Por outro lado, para Pêgas (2006), os tributos podem ser também classificados de outra forma, conforme sua incidência. E esta classificação seria dividida em tributos sobre a Renda (IR e CSLL), sobre o Patrimônio (os principais são IPTU, IPVA e o ITBI) e sobre o Consumo (IPI, ICMS, PIS, COFINS, ISS).

Pode-se também classificar os Tributos em diretos e indiretos, que Fabretti (2014) sugere ser uma classificação mais econômica do que jurídica. Para o mesmo, são considerados tributos indiretos aqueles que a cada etapa econômica são repassados para o preço do produto, mercadoria ou serviço, já os Diretos são os que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador, ou seja, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito.

2.1.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

O imposto sobre a Renda de Qualquer Natureza é um tributo direto, de natureza basicamente fiscal, ou seja, arrecadatória, de competência da União, que tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. O CTN, considera como aspectos fundamentais desse imposto, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte, por isso trata de os definir respectivamente nos seus art. 43, 44 e 45, como veremos a seguir:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Quanto à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, o CTN enfatiza que a renda, ou proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que somar-se-á ao patrimônio do contribuinte, caracterizando assim um regime de caixa.

Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte juridicamente passa a dispor, mesmo que este não esteja em mãos, caracterizando-se deste modo um regime de competência.

Na expressão do CTN, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação de ambos, e os demais acréscimos patrimoniais que não se confunde com o conceito de renda são os proventos.

Além de fato gerador, base de cálculo e contribuinte, outro aspecto não menos importante do IRPJ, trata-se da alíquota, que é fixada em 15% sobre o Lucro Real, presumido ou arbitrado e alíquota adicional de 10%, caso a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder a R\$ 20.000,00 mensais, R\$ 60.000,00 trimestral, R\$ 240.000,00 anual (ou que exceder a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade no período).

Vale dizer que além da observância dos princípios constitucionais tributários inerentes a todos os tributos, o IRPJ deve atender a três critérios básicos, definidos na Constituição Federal: generalidade, universalidade e progressividade (PÊGAS, 2006).

Para Fabretti (2014), o critério da *generalidade* é o de que toda e qualquer forma de renda ou proventos deve ser tributada nos limites e condições da lei, o da *universalidade* é de que o tributo deverá ser cobrado de todos os que auferirem renda independente de nacionalidade, sexo, cor, profissão, religião, já o da *progressividade* refere-se que ao imposto deve ser graduado por faixas de renda onde as alíquotas mais alta recaiam sobre as maiores faixas de renda.

2.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A criação da CSLL amparou-se no art. 195 da Constituição Federal sendo instituída pela Lei nº 7.689/88, que trata das contribuições para o custeio da seguridade social. Aplicam-se a este tributo as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981/95, artigo 57).

Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a CSLL, também pela forma escolhida. Embora semelhantes na forma de apuração, as bases de cálculo não são necessariamente iguais.

Há diferenças quanto aos ajustes realizados ao lucro contábil para a apuração do Lucro Real (IRPJ) ou do Resultado Ajustado (CSLL), bem como nos percentuais aplicáveis ao faturamento para determinação do Resultado Presumido ou Arbitrado.

É necessário dizer, que a apuração e o recolhimento da CSLL estão atrelados à escolha de regime de tributação do IRPJ, e seguem o mesmo modelo de antecipações mensais, caso a empresa tenha optado pela apuração anual. A CSLL é calculada mediante a aplicação da alíquota de 9% ao resultado tributável, apurado nas modalidades Resultado Ajustado, Presumido ou Arbitrado.

2.2 Os regimes de tributação dos impostos que incidem sobre o lucro

2.2.1 Lucro Real

Lucro Real é um conceito meramente fiscal, trata-se do lucro apurado especificamente para o cálculo do Imposto de Renda, de interesse exclusivamente do ente tributante, e em nada se assemelha com o lucro apurado contabilmente, conforme legislação societária.

Nesse sentido, empresas obrigadas a esse tipo de tributação, compulsoriamente apuram um lucro para satisfazer a legislação societária e outro que atenda à legislação tributária. Portanto, o Lucro real ou fiscal, é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas por este decreto (Decreto nº 3000/1999, art. 247).

De acordo com Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 131), “O lucro real é o lucro líquido do período de apuração, apurado de acordo com a legislação societária e ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IR”.

As adições constituem-se os custos e despesas considerados indedutíveis pela legislação do IRPJ, receitas tributadas não incluídas no resultado contábil, e os valores excluídos do lucro real de períodos anteriores, como forma de benefício fiscal.

As exclusões tratam-se dos resultados, rendimentos, receitas e outros valores não tributáveis inclusos no lucro líquido; provisões consideradas indedutíveis em período-base anterior, e que atingiram condições de dedutibilidade, reversão de provisão não dedutível do período anterior e benefício fiscal.

A título de compensações, são compensados apenas os prejuízos fiscais, ou seja, apurado conforme a sistemática do lucro real, controlados na parte B do LALUR.

Estão obrigadas a optar pelo Lucro Real as pessoas jurídicas que estiverem em uma das seguintes situações (Lei nº 9.718/1998, art. 14):

- a) Que tenham receita total, no ano-calendário anterior, superior a R\$ 78.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses (Redação dada pela Lei nº 12.814/2013, art. 7).
- b) Que tenham atividades de bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência aberta;
- c) Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- d) Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais, relativos à isenção ou redução do imposto;
- e) Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal por estimativa, na forma do RIR/1999, art. 222;
- f) Que exerçam atividades de *factoring*;
- g) Que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Lei nº 12.249/2010).

As pessoas jurídicas que por imposição da legislação ou por opção própria, se enquadrarem nesse regime de tributação, deverão apurar tanto o IRPJ, quanto a CSLL, de forma trimestral e definitiva, ou anualmente, com pagamentos mensais calculados sob forma de estimativa ou por levantamento de Balanço ou Balancete de Suspensão.

2.2.1.1 Apuração Trimestral

É uma forma completa e definitiva de tributação, apurada com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas e autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

Na apuração trimestral, o IRPJ e a CSLL serão determinados com base no lucro real, que será apurado mediante o levantamento de balanço a cada trimestre do ano-calendário, ou seja, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Deverão ser recolhidos, em quota única ou de forma parcelada.

Quando em quota única, o recolhimento se dá até o último dia útil do mês seguinte ao do encerramento do período de apuração, já de forma parcelada, em três quotas iguais, mensais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do

encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o limite de R\$ 1.000, 00 para cada quota.

2.2.1.2 Apuração Anual

Quando a pessoa jurídica optar por apurar o IRPJ e CSLL anualmente, o lucro real (base de cálculo do IR) e a base de cálculo definitiva da CSLL serão apurados em 31 de dezembro, devendo a pessoa jurídica efetuar pagamentos mensais do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido calculados sob a forma de estimativa. Os valores recolhidos mensalmente sob a forma de estimativa são considerados antecipação do IRPJ/CSLL devidos, apurados no balanço anual.

Nesse sentido, a base de cálculo do Imposto de Renda, apurado por Estimativa Mensal, corresponde ao montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

- a) o valor resultante da aplicação do respectivo percentual de lucratividade sobre a receita bruta da atividade;
- b) os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos correspondentes a receitas não abrangidas pela alínea “a”.

Os percentuais de presunção aplicados à receita bruta, de que tratam a alínea “a”, podem variar de acordo com a atividade ou atividades, conforme o caso, praticadas pela pessoa jurídica. Estes percentuais serão aplicados conforme Tabela 1:

Tabela 1 - Percentuais de Presunção

ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA	%
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural	1,6%
Venda de Mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo	8%
Prestação de Serviços de transporte de cargas	8%
Demais serviços de transporte	16%
Demais serviços em geral	32%
Prestação de serviços em geral por empresas com RB anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e profissões regulamentadas	16%
Instituições financeiras e entidades a elas equiparadas	16%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Consideram-se receitas não integrantes da base de cálculo do imposto mensal:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e variável;

- b) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- c) a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas;
- d) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- e) os juros sobre o capital próprio auferidos.

O Imposto de Renda calculado sob a forma de estimativa mensal, incidente sobre a receita bruta e acréscimos, é calculado à alíquota de 15% e sobre a parcela do lucro estimado que exceder a R\$ 20.000,00 será devido imposto adicional de 10%.

Quanto ao cálculo da CSLL estimada, segue-se o mesmo raciocínio aplicado ao IRPJ, sendo os percentuais aplicados à Receita Bruta, apenas o diferencial. Sendo assim, a base cálculo estimada da CSLL corresponderá à soma dos seguintes valores:

- a) 12% da receita bruta mensal da atividade, exceto para as atividades destacadas na alínea “b” a seguir;
- b) 32% da receita bruta das seguintes atividades:
 - prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares e de transporte;
 - intermediação de negócios;
 - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
 - prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercado lógica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviço (*factoring*).
- c) os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos não integrantes da receita bruta da atividade.

E o montante devido referente à CSLL será calculado mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre aquele lucro calculado de forma presumida. Porém, observa-se que com relação a este imposto, inexistente a figura da alíquota adicional, exigida na apuração do IRPJ, estipulada em 10%.

Faz-se importante destacar que a opção pela apuração anual do IRPJ e CSLL, quando a pessoa jurídica demonstrar, através de balanços ou balancetes intermediários, que o imposto e/ou a contribuição já pago excede ao montante calculado com base no lucro real do

período em curso, poderá reduzir ou suspender o pagamento mensal do IRPJ e/ou da CSLL. Sendo que estes balanços ou balancetes utilizados para suspender ou reduzir o pagamento mensal deverão ser levantados com observância das legislações comercial e fiscal. E estes serão transcritos no livro Diário e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos no decorrer do ano-calendário.

Para Rodrigues *et al.* (2013), não há necessidade de levantamento de balanço ou balancete em todos os meses do ano, mas somente naqueles em que a empresa deseja se valer da faculdade de suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado.

Ressalte-se que a dispensa do pagamento do imposto aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que, através de balanço ou balancete, comprovar a existência de prejuízo fiscal no mês de janeiro do ano-calendário.

As empresas que levantarem balanços ou balancetes, para fins de suspensão ou redução do pagamento mensal do IRPJ e/ou da CSLL, devem consolidar as receitas e despesas dos meses abrangidos no período em curso, procedendo, em cada apuração intermediária, como se fosse no balanço anual.

É importante salientar que, ao optarem pela apuração do IRPJ e CSLL de forma anual ou por estimativa mensal, os impostos devidos deverão ser recolhidos até o último dia útil do mês seguinte ao do respectivo fato gerador.

Vale lembrar que, no balanço anual de 31 de dezembro a empresa deve calcular o IRPJ e a CSLL efetivamente devidos no ano-calendário e aqueles valores pagos mensalmente são considerados como antecipação do IRPJ/CSLL apurados no balanço anual. Havendo saldo, este será pago, compensado ou restituído, na forma da legislação vigente.

Desta forma, o saldo do imposto a pagar apurado em 31 de dezembro será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais acumulada mensalmente, calculados a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

As diferenças negativas apuradas no ajuste anual poderão ser compensadas com o IRPJ e a CSLL devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, assegurada a alternativa de requerer a restituição.

2.2.1.3 Momento da opção

A opção pelo lucro real trimestral ou pelo regime de estimativa, é irretratável para todo o ano-calendário, e deve ser manifestada, quando for:

- a) lucro real trimestral: com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto relativa ao primeiro trimestre do ano-calendário ou ao trimestre de início das atividades (RODRIGUEZ *et al*, 2013);
- b) lucro real anual: com o pagamento do imposto relativo ao mês de janeiro ou ao mês de início da atividade (Art. 222, parágrafo único, RIR/1999).

2.2.1.4 Deduções e Compensações do Imposto Devido

A pessoa jurídica poderá deduzir do Imposto de Renda devido com base no lucro real anual ou trimestral, calculado à alíquota de 15%, os seguintes incentivos fiscais, observados os limites previstos na legislação (RODRIGUES *et al*, 2013):

- a) Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);
- b) Atividades culturais ou artísticas;
- c) Atividades audiovisuais;
- d) Fundo de Amparo à Criança e ao Adolescente;
- e) Programas setoriais integrados (PSI);
- f) Projetos desportivos e paradesportivos;
- g) Programa empresa cidadã;
- h) Fundo nacional do idoso.

O imposto devido, apurado com base no lucro real anual ou trimestral, poderá ser compensado com os seguintes valores:

- a) Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a sua base de cálculo;
- b) pagamentos indevidos ou a maior de Imposto de Renda;
- c) saldo negativo de Imposto de Renda de períodos anteriores;
- d) outras compensações efetuadas mediante processo administrativo.

Do valor da CSLL, poderão ser deduzidos os valores da contribuição retida por órgão público sobre as receitas que integram a sua base de cálculo. Poderá também ser deduzido o valor da CSLL retida sobre receitas oriundas de Pessoa Jurídica prestadora de serviços de

limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão de obra, prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de créditos, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais (RODRIGUEZ *et al*, 2013).

2.2.1.5 Obrigações Acessórias

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000 de 26/03/1999, a Pessoa Jurídica que, por imposição da Lei ou por opção própria, adotar o regime de Tributação com base no Lucro Real, deverá manter Escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 251, RIR/1999).

Com observância das Leis Comerciais, a Pessoa Jurídica deverá escriturar os seguintes livros comerciais: o Livro Diário e o Razão (art. 258 e 259, RIR/1999). Em consonância com as leis Fiscais, a mesma obriga-se a escriturar os seguintes livros (Art. 260, RIR/1999): Livro de Registro Inventário; Livro de Registro de Entradas (compras); Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); Livro de Registro permanente de Estoque (atividade imobiliária); Livro de Movimentação de Combustíveis (escriturado diariamente pelo revendedor).

Rodrigues *et al.* (2013), considera que as obrigações acessórias são tão preocupantes quanto a tributação em si, pois além da alta carga tributária, o contribuinte é obrigado a se preocupar com as declarações obrigatórias, cujo descumprimento pode onerar ainda mais a sua empresa. Por isso, acredita que as obrigações acessórias também podem ser objeto de planejamento tributário.

Sendo assim, além das obrigações acessórias definidas no Regulamento do IR, as empresas obrigadas ao lucro real estão também obrigadas a elaborar as seguintes declarações: Declaração de Informações Econômicas-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF); Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON); Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), entre outras.

Com o advento do Sistema Público de Escrituração Fiscal (SPED), o rol de obrigações acessórias obrigatórias tornou-se ainda maior, pois junto com o mesmo as empresas tornaram-se obrigadas ao Sped ECD (Escrituração Contábil Digital), ao Sped – EFD Contribuições (Escrituração digital PIS-PASEP, da COFINS e da Contribuição Previdenciária), e ao Sped FCont (Reverte os efeitos das Leis 11.638/07 e 11.941/09).

2.2.2 Lucro Presumido

Restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração com base no lucro real, “trata-se de uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IRPJ e CSLL e tem um grau de simplicidade bem maior em comparação ao lucro real” (PÊGAS, 2006, p. 466).

De acordo com o art. 13, da Lei nº 9.718/1998, alterado pela Lei nº 12.814/2013, estão autorizadas a optar por esse regime:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Nesta sistemática de apuração, o lucro deve ser apurado trimestralmente, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Lucro Presumido será determinado mediante:

- a) aplicação do percentual correspondente ao tipo de atividade sobre a receita bruta auferida para aquela atividade no período;
- b) soma de receitas computadas integralmente como lucro, tais como ganhos de capitais e receitas financeiras.

Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (parágrafo único, Art. 224, RIR/1999).

No montante do lucro presumido, não devem integrar os seguintes valores:

- a) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas e cujas perdas não tenham sido deduzidas na apuração do lucro real em anos anteriores;
- b) a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas;
- c) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias, caso refiram-se a períodos em que os mesmos sejam isentos de imposto de renda.

Para se chegar à base presumida, para efeito de cálculo do IRPJ, sobre a Receita Bruta será aplicado um percentual de acordo com a atividade da pessoa jurídica, conforme Tabela 2:

Tabela 2: Percentuais de Presunção IRPJ

ATIVIDADE	%
Comercial, industrial, transp. de carga e serv. Hospitalares	8%
Revendas, para cons., combustível derivado de petróleo, álcool etílico e gás natural	1,6%
Prestação de serviços:	
a) Exclusivamente prestação de serviços: faturamento R\$ 120.000,00	16%
b) Exclusivamente superior a R\$ 120.000,00 anuais e demais serviços não exclusivamente	32%
c) Transporte (exceto de carga)	16%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Para se chegar à base presumida, para efeito de cálculo da CSLL, sobre a Receita Bruta será aplicado um percentual de acordo com a atividade da pessoa jurídica, conforme Tabela 3:

Tabela 3: Percentuais de presunção CSLL

ATIVIDADE	%
Pessoas jurídicas em geral	12%
Prestação de serviços, exceto hospitalares; intermediação de negócios; administração, locação de bens imóveis e direitos de qualquer natureza; e factoring.	32%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Sobre a base de cálculo, ou melhor, sobre o lucro presumido apurado trimestralmente, será aplicada alíquota de 15% de IRPJ e sobre a parcela do lucro presumido que exceder a R\$ 60.000,00 será devido imposto adicional de 10%. O valor da CSLL será calculado mediante a aplicação de uma alíquota de 9% sobre o lucro calculado de forma presumida.

No Lucro Presumido, com relação ao critério de reconhecimento de receitas, conforme disciplina o Regulamento do Imposto de Renda, o contribuinte poderá utilizar o critério que considerar mais conveniente: Regime de Competência ou Regime de Caixa.

No entanto, a Lei nº 10.406/2002, conhecida como Novo Código Civil, exige a escrituração contábil em seu art. 1.179, como mostrado a seguir:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Faz-se importante destacar que o contribuinte está dispensado da escrituração contábil, apenas para efeito da legislação tributária, para fins de apuração do lucro presumido. Porém se encontra obrigado a efetuar os registros contábeis para fins de atendimento do código civil. A opção por esta modalidade de Tributação Lucro Presumido é formalizada no decorrer do ano-calendário, e será aplicada em relação a todo período de atividade da empresa em cada ano-calendário (Lei nº 9.430/1996, art. 26). Será manifestada com o pagamento da primeira ou única cota correspondente ao primeiro trimestre de apuração de cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, art. 26, § 1º), através do Documento de Arrecadação Receitas Federais (DARF), com os códigos 2089 para IRPJ, e 2372 para CSLL.

Caso a empresa inicie as suas atividades a partir do segundo trimestre, manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única cota do imposto devido de acordo com o período de apuração do início da atividade (Lei 9.430/1996, art. 26, § 2º). Vale lembrar que a opção pela tributação com base no lucro presumido é definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei 9.718/1998, art. 13, § 1º). Portanto, a empresa que efetuar o recolhimento do primeiro trimestre nesta opção, deverá manter esta forma de tributação no decorrer do ano.

Assim como no Lucro Real, a esta modalidade de tributação atrela-se também algumas obrigações acessórias, que segundo o art. 527 do RIR/99, são obrigações acessórias do lucro presumido:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Além destas obrigações acessórias, as pessoas jurídicas enquadradas nesse regime também se obrigam a elaborar: a DIPJ, a DIRF, a DCTF, o Sped – EFD Contribuições, entre outras.

2.2.3 Lucro Arbitrado

É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na

escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido.

O Regulamento do Imposto de Renda, no texto do Art. 530, define assim os critérios de arbitramento:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Após constatados o aferimento das condições acima descritas, e se a receita bruta for conhecida, o lucro arbitrado será determinado mediante aplicação sobre ela, dos percentuais utilizados no lucro presumido, acrescido de 20%. Com relação a base de cálculo da CSL, será a mesma utilizada no lucro presumido, aplicando-se a esta os mesmos percentuais sem o acréscimo de 20%. A Tabela 4 expõe estes percentuais:

Tabela 4: Percentuais de Arbitramento

ATIVIDADE	%
Comercial, industrial, transp. de carga e serv. Hospitalares	9,6%
Revendas, para cons., combustível derivado de petróleo, álcool etílico e gás natural	1,92%
Prestação de serviços:	
a) Exclusivamente prestação de serviços: faturamento R\$ 120.000,00	19,2%
b) Exclusivamente superior a R\$ 120.000,00 anuais e demais serviços não exclusivamente	38,4%
c) Transporte (exceto de carga)	19,2%
Instituições financeiras	45%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Caso contrário, se a receita bruta não for conhecida, o Lucro Arbitrado será determinado em procedimento de ofício mediante utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Art. 535 do RIR/1999):

- a) 1,5 do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;
- b) 0,04 da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- c) 0,07 do valor do capital, inclusive sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;
- d) 0,05 do valor do patrimônio líquido constante no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- e) 0,4 do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- f) 0,4 da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- g) 0,8 da soma dos valores devido no mês a empregados;
- h) 0,9 do valor mensal do aluguel devido.

2.2.3.1 Obrigações Acessórias

A pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado deverá apresentar, anualmente, a Declaração de Informações Econômicas-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Desta forma, caso o lucro tenha sido arbitrado apenas em alguns dos períodos de apuração e nos demais, o regime de tributação tenha sido o lucro real ou presumido, a pessoa jurídica deverá informar na DIPJ juntamente com as demais informações exigidas pelo regime escolhido em quadro ou ficha específica utilizada para aquela forma de tributação, os períodos de apuração arbitrados.

Vale lembrar que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis (Art. 538 do RIR/1999). A opção por esta modalidade será manifestada com o pagamento da primeira quota ou cota única do imposto devido trimestralmente.

2.3 Contabilidade e Planejamento Tributário

Esta seção dedica-se em destacar a importância e a finalidade do Planejamento, tendo como principal suporte a ferramenta contábil, que através de seus relatórios apresenta-se como parte fundamental de um bom Planejamento Tributário.

2.3.1 A importância e a finalidade do Planejamento Tributário

O planejamento tributário pode ser facilmente interpretado, como sendo o esforço que uma determinada entidade empresarial realiza com a finalidade de se reduzir o ônus tributário, utilizando-se de alternativas tidas como legais, ou seja, através das lacunas encontradas na legislação. Trata-se do estudo feito preventivamente no qual se pesquisa os efeitos jurídicos e econômicos dos atos e fatos administrativos frente a alternativas previstas na lei (FABRETTI, 2014).

Pode-se dizer que planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga tributária e essa tarefa exige alto conhecimento técnico e bom senso do planejador. A relação custo/benefício deve ser muito bem avaliada, não há mágica, apenas alternativas, e o produto desta relação varia muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc.

O Planejamento Tributário não tem nenhuma relação com sonegação fiscal, sonegar presume a utilização de meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação. E planejar é escolher uma alternativa em detrimento de outra, entre opções lícitas, que resulte no menor imposto a pagar.

Sendo assim, se o contribuinte tem duas ou mais opções, sendo estas lícitas, terá ele o direito de escolher aquela que represente menor ônus tributário. A própria Constituição o ampara quando afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (Constituição Federal de 1988, art. 5, inciso II). Portanto, se a Constituição não obriga o contribuinte a fazer algo que o prejudique, obviamente este não estará coagido a pagar maior carga fiscal daquela definida em lei (ZANLUCA, 2006).

Não obstante o exposto, o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 110, trata de esclarecer essa questão, quando afirma:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Zanluca (2006, p. 8), encerra essa questão quando diz: “É inadmissível que qualquer lei tributária restrinja direitos ou desvirtue figuras jurídicas já delineadas pelas demais leis”. Para o mesmo, o fato de pagar tributo não retira do contribuinte o direito do planejamento e da gestão de seu patrimônio.

Especialmente no Brasil, se planejar tributariamente consiste em tarefa de sobrevivência das empresas, pois é de notório conhecimento que o nível de tributação brasileiro é absurdo, chegando até a inviabilizar certos negócios. Haja vista, que os tributos representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior, acarretando desta maneira a redução dos resultados ou da expectativa de rentabilidade por parte dos empresários.

Diante desse cenário tributário oneroso, e além do mais, complexo, resta apenas ao contribuinte, tentar encontrar alguma forma de reduzir este ônus. Entretanto, só há duas maneiras pela qual se pode reduzir os encargos tributários, a maneira legal chamada de elisão fiscal e a forma ilegal, que se denomina sonegação fiscal.

Fabretti (2014), acredita que o planejamento tributário preventivo, produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. E alerta sobre o perigo do mau planejamento, pois acredita se tratar de uma situação que pode redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais.

Sendo assim, o planejamento tributário encontra seus limites na elisão fiscal e na evasão fiscal, ou seja, a sua finalidade de economia tributária consolida-se na elisão e suas ações ficam restritas ao eminente risco da evasão.

Para Zanluca (2006), o contribuinte tem duas opções para reduzir seus encargos tributários, ou se beneficia da elisão que decorre da lei, através de dispositivo legal que permite ou até induz a economia de tributos, ou ele pode configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com menor ônus tributário. E acredita que o contribuinte pratica evasão fiscal, quando utiliza de procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal.

Vale dizer que o planejamento tributário se faz importante, por se tratar de uma ferramenta pela qual a empresa obterá vantagens com relação a encargos tributários. Entretanto, ao se fazer o uso dessa ferramenta alguns cuidados devem ser tomados, pois a falta de atenção com relação à legislação tributária pode representar ao invés de redução da carga tributária, o aumento desta, ao se infringir as leis.

Deste modo, para Amaral (2002), o planejamento tributário, no uso da elisão fiscal, tem sua finalidade atendida quando por meio dele se pode evitar a incidência do imposto, reduzir ou mesmo retardar montante do tributo.

Então presume-se que, o objetivo do Planejamento Tributário é, de forma simples e objetiva, a economia tributária, e dada a relevância dos impactos da carga tributária nas atividades empresariais e as consequências de sonegação fiscal, o planejamento deixou de ser uma opção e passou a ser uma necessidade.

Fabretti (2014) corrobora a importância do Planejamento Tributário, quando diz que o planejamento tributário é a forma pelo qual os contribuintes têm de ver respeitadas sua capacidade contributiva, que é princípio geral de direito tributário (art. 145, inciso III, §1º, da Constituição Federal de 1988).

E ainda conclui que sem um Planejamento Tributário seria difícil competir num mercado globalizado e garantir um bom retorno para o capital investido.

A própria Lei 6.404/76, no seu art. 153, reconhece a importância do Planejamento Tributário, quando diz: “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

2.3.2 A contabilidade no Planejamento Tributário

As informações constantes na escrituração contábil revelam-se, conforme a sua finalidade, útil a todos os tipos de usuários, os quais a utilizam, seja para análise dos resultados obtidos ou da evolução patrimonial da entidade, seja para estudos visando planejamentos empresariais, inclusive tributários, incluindo nesse rol de usuários os acionistas, fornecedores, estabelecimentos bancários, ou mesmo o público em geral.

Segundo Fabretti (2014), “[...] para a informação ser confiável, ela deve estar livre de erros, distorções ou composta de dados suportados em relatórios ou informações tendenciosas, com vieses de interpretação”.

No entanto, no que concerne à característica qualitativa da informação contábil, não basta apenas ser confiável, ela deve retratar um fato contábil apresentando-o com toda fidedignidade e considerando a utilidade da informação.

Nesse sentido, Fabretti (2014) afirma que além de Confiabilidade, a informação contábil dever ser suscetível de: Comparabilidade, que permite aos usuários compararem demonstrações de entidades de mesmo segmento, setor, tamanho, etc; Verificabilidade, que assegura aos usuários que a informação apresentada reflita de forma fidedigna o fato que se propõe representar; Tempestividade, que significa ter a informação disponível, a tempo, para

melhor tomada de decisão e Compreensibilidade, que está correlacionada a clareza e concisão da informação.

Portanto, como condição de ciência social, a contabilidade, através de seus meios e instrumentos, como demonstrações contábeis e financeiras, livros, planilhas, pareceres, prognósticos, descrições críticas ou outras formas utilizadas no exercício da profissão de contador ou exigidos pela legislação pertinente, geram informações que propiciam aos seus usuários base segura para suas decisões, pelo exame do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

Como toda decisão requer informação, a contabilidade na sua essência, tem o objetivo fundamental de produzir informações para a tomada de decisão. A decisão tomada sem informação é do tipo 'sorte ou azar' e, mesmo assim, precisamos da contabilidade, seja para arriscar ou para medir os efeitos dessa decisão (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010). Em sendo assim, Oliveira *et al.* (2006, p. 21) definem desta maneira essa ciência social, denominada contabilidade:

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta de gerenciamento [...] e deve estar atenta à legislação tributária no que concerne à apuração, registro, divulgação e arrecadação dos diversos tributos que incidem nas diversas fases de atividade das empresas e, principalmente sobre a obtenção de renda e lucro em determinado período.

Fabretti (2014) ressalta que a contabilidade deve demonstrar com exatidão o patrimônio e o resultado da entidade, e que a eficiência e exatidão dos registros contábeis são fundamentais para que a administração planeje suas ações. Porém, entende-se que, como a contabilidade é um instrumento gerencial para a tomada de decisões, deve estar atualizada e emitir relatórios simples e claros para o planejador, pois sem relatórios objetivos e atualizados torna-se impossível a tarefa de se fazer qualquer tipo de planejamento sério e eficiente.

Tornou-se evidente que a base de qualquer planejamento dentro de uma organização, pressupõe a existência de dados regulares e confiáveis, e que a contabilidade, sendo um sistema de registros permanentes das operações, consolida-se como um pilar de tal planejamento.

Sendo assim, dentre os diversos tipos de planejamento, merece atenção especial o planejamento tributário, cuja finalidade principal, é a redução da carga tributária, que dentro do contexto brasileiro penaliza sobremaneira o custo da maioria das empresas, chegando ao ponto de inviabilizar os negócios ou até mesmo fazendo com que as empresas deixem de funcionar, dado o grande ônus tributário brasileiro.

Diante desse cenário, a contabilidade, através da escrituração dos atos e fatos administrativos de uma organização, apresenta-se como uma importante ferramenta na gestão de tributos.

Rezende, Pereira e Alencar (2010) afirmam que a contabilidade pode ser vista sob três perspectivas: a contabilidade societária, a contabilidade gerencial, e a contabilidade tributária; e ainda define a contabilidade tributária como “um instrumento necessário para identificar, mensurar e informar o impacto causado pelos tributos no patrimônio de uma organização”.

Para Fabretti (2014), o método da contabilidade tributária consiste basicamente em: adequado planejamento tributário (que exige conhecimento da legislação tributária); relatórios contábeis eficazes que demonstrem a exata situação das contas patrimoniais de resultado (que exige conhecimento de contabilidade); e controle apurado das despesas dedutíveis e das receitas não tributáveis, temporárias ou definitivas para apuração da base de cálculo dos tributos.

E na visão de Oliveira *et al.* (2006, p. 36) essas são as funções e atividades da contabilidade tributária:

- Apurar com exatidão o lucro tributável – ou lucro real – de determinado exercício fiscal, com base na legislação pertinente, para cálculo e formação das provisões contábeis destinadas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro da entidade;
- Registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, em obediência aos princípios Fundamentais de Contabilidade, pois como parte integrante do sistema de informações da empresa, a contabilidade tributária tem a responsabilidade de informar, correta e oportunamente, o valor das diversas provisões para o recolhimento dos tributos, de acordo com o princípio contábil da competência de exercícios;
- Escrituração dos documentos fiscais em livros fiscais próprios ou registros auxiliares, para apurar e determinar o montante do tributo a ser recolhido dentro do prazo após o encerramento do período de apuração;
- Preenchimento de guias de recolhimento, informando o Setor Financeiro de contas a pagar da entidade sobre o valor e os prazos de recolhimento, além de emitir e providenciar a entrega aos respectivos órgãos competentes dos formulários estabelecidos pela legislação pertinente.

Observa-se deste modo, que a contabilidade tributária constitui-se ferramenta fundamental na elaboração, execução e controle do planejamento tributário. Desta maneira, permitindo aos administradores do negócio a tomada de decisões seguras e confiáveis, amparadas pelos relatórios extraídos da contabilidade.

2.3.3 Ferramentas Utilizadas no Planejamento Tributário

Para se fazer um Planejamento Tributário, é necessário basear-se em elementos que estruturam a obrigação tributária e a operacionalização do tributo.

Dentre esses elementos pode-se destacar: a legislação Tributária (Constituição, CTN etc.); Os documentos contábeis da Empresa; Os livros contábeis e fiscais; Guias de recolhimento e Declarações de Rendimentos, DAFON, DCTF e PER/DCOMP e outras declarações que são obrigatórias próprias de cada contribuinte.

Entre os Livros Contábeis e Fiscais, destacam-se: Livro Diário; Livro (ou fichas) Razão; Inventário e Controle de Estoques; Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); Apuração do ICMS; Apuração do IPI; Apuração do ISS, etc.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Quando se trata de conhecimento científico não se pode considerar apenas o resultado final, pois um aspecto importante a ser considerado é o processo pelo qual se coleta, organiza, analisa, interpreta e sistematiza esse conhecimento. Nas palavras de Gil (2011), deve-se levar em conta o método que possibilitou chegar a esse conhecimento.

Para Severino (2007), a ciência utiliza-se de um método que lhe é próprio, o método científico, que Gil (2011), define como sendo, o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.

Dada a diversidade dos métodos, para Gil (2011), os classifica em dois grandes grupos: métodos de abordagem, que proporcionam as bases lógicas para investigação científica; e os métodos de procedimentos, que esclarecem acerca dos procedimentos técnicos que poderão ser utilizados. Podem ser incluídos no primeiro grupo: o método dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico; e no segundo: o método experimental, o observacional, o comparativo, o estatístico, o clínico e monográfico.

Para os fins pretendidos neste trabalho, quanto aos métodos de abordagem, verificou-se no mesmo a ocorrência do método dedutivo e indutivo. Dedutivo, porque, segundo Severino (2007), trata-se de uma passagem do universal para o particular e singular, ou seja, de um princípio geral deduz-se outros menos gerais até fatos particulares. Portanto, nesta pesquisa o método dedutivo foi utilizado partindo-se da lei que institui os diversos regimes de tributação até o elemento específico em estudo, o regime de tributação do lucro real.

Já no que se refere ao método indutivo, verificou-se a ocorrência do mesmo pelo fato de que, através da aplicação prática das bases teóricas extraídas da legislação, tornou-se possível saber qual o melhor regime tributário para a empresa em estudo. Deste modo, partiu-se da aplicação prática de cada forma legal de se apurar o lucro real (anual ou trimestral), culminando na inferência do mais vantajoso para a entidade. Sendo assim, justifica-se o método indutivo, já que para Marconi e Lakatos (2010), trata-se de um processo mental pelo qual, partindo de dados particulares, infere-se uma verdade geral ou universal.

Quanto aos métodos relativos aos procedimentos, este estudo está revestido de características de um método monográfico, visto que o mesmo foi aplicado em uma instituição privada. Para Marconi e Lakatos (2010, p. 90), “[...] o método monográfico consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de se obter generalizações”

Ainda quanto aos métodos de procedimentos, lembra-se que foi aplicado o método comparativo, visto que o estudo se utilizou da simulação, tendo em vista a comparação das opções legais permitidas no lucro real. Segundo Gil (2011), este método consiste na investigação de indivíduos, fenômenos ou fatos, visando ressaltar as diferenças e semelhanças entre eles.

Existem várias modalidades de pesquisa que podem ser utilizadas, e sua classificação está estritamente relacionada com o problema a ser pesquisado, com os objetivos aos quais o estudo se propõe e as quais técnicas o pesquisador recorrerá para consecução destes.

Sendo assim, quanto aos objetivos propostos, esta pesquisa se caracteriza como exploratória e descritiva. Segundo Gil (2011), caracteriza-se como exploratória a pesquisa que tem como objetivo proporcionar visão geral acerca de determinado fato e é realizada quando o tema escolhido é pouco explorado. Já sobre as do tipo descritiva tem como objetivo estudar as características de um grupo, população ou fenômeno. Deste modo, acredita-se que esta pesquisa se utilizou destes traços pelo fato de que, se propôs estudar as características da empresa onde o estudo foi aplicado com o intuito de se obter uma visão geral acerca do atual regime tributário utilizado pela mesma, comparando-o com outros regimes permitidos pela legislação tributária.

Quanto aos seus delineamentos, que Gil (2011), julga tratar-se do ambiente em que são coletados os dados, o presente estudo utilizou-se da pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de caso. Para Gil (2011), a pesquisa documental assemelha-se muito à bibliográfica, distinguindo-se apenas na natureza das fontes, que na bibliográfica se utiliza de contribuições de livros, jornais, papéis oficiais, registros estatísticos, fotos, discos, filmes e vídeos. Por outro lado, acredita que a documental se vale de materiais que não receberam tratamento analítico, ou que podem ser adaptados de acordo com os objetivos da pesquisa, como relatórios de pesquisa, relatórios de empresa e etc.

Deste modo, justificou-se esta pesquisa como sendo do tipo bibliográfica e documental, pelo fato que se utilizou de dados extraídos de livros e dos relatórios da empresa onde o estudo fora aplicado. A pesquisa também se caracterizou com sendo um estudo de caso, já que para Gil (2011) trata-se do estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo. No caso do presente estudo, fez-se o uso de apenas um objeto.

Quanto à forma com que os dados da pesquisa foram tratados, caracterizou-se o presente como qualitativo, pois se baseou-se em elementos subjetivos, e não estatísticos. Richardson *et al.* (2012) diz que a principal diferença entre uma pesquisa qualitativa e

quantitativa é que na abordagem qualitativa não há emprego de instrumentos estatísticos para a análise do problema de estudo.

A respeito das técnicas utilizadas na coleta dos dados, o presente estudo valeu-se das técnicas da documentação-indireta documental e da observação, a primeira pelo fato de se ter utilizado dados extraídos de fontes primárias, e a segunda pelo fato de que se conseguiu os mesmos dados através da observação direta dos documentos da empresa, pois o observador se encontra dentro do ambiente da mesma. Marconi e Lakatos (2010), afirmam que a coleta dos dados pode ser feita através documentação-indireta documental (fontes primárias) ou bibliográfica (fontes secundárias). Por outro lado, a respeito da observação, afirmam tratar de uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e se utiliza dos sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade, não consiste em apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

Ressalta-se que os dados foram coletados nas demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício), Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), e livro razão das contas IRPJ e CSLL a pagar, IRPJ antecipação mensal, Provisão de IRPJ e CSLL, Lucros ou Prejuízos acumulados.

Como forma de analisar os dados coletados, o presente estudo valeu-se da técnica de análise de conteúdo, que segundo Marconi e Lakatos (2010), permite a descrição sistemática, objetiva e quantitativa do conteúdo da comunicação. Deste modo, de posse das demonstrações contábeis da empresa, tornou-se possível a organização, o tratamento, a inferência e a interpretação dos dados, e conseqüentemente atendendo aos objetivos propostos neste estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Empresa objeto do Estudo de Caso

A empresa, cujo objeto atua no comércio varejista de calçados há mais de 50 anos, e conta com várias lojas espalhadas por vários Estados do Nordeste, mas centraliza as operações administrativas na cidade de Fortaleza. É importante salientar que com relação ao quadro funcional, a mesma opera com cerca de quatro mil colaboradores.

Quanto à responsabilidade dos seus sócios, caracteriza-se como sociedade do tipo limitada. Para efeito de IRPJ e CSLL, obriga-se ao regime de Tributação com base no lucro real, tendo como fator de imposição a este regime o aferimento do limite da Receita Bruta especificada em lei. Vale dizer que empresas sujeitas a este regime de tributação, tornam-se obrigadas a manter escrituração contábil pois assim a lei determina, deste modo, ressalte-se que a mesma possui contabilidade própria, sólida e eficiente.

No que diz respeito ao volume de suas operações, constatou-se que no período compreendido ente 2011 a 2013, a empresa operou com um faturamento médio anual e mensal de R\$ 390.875.259,38 e R\$ 32.572.938,28, respectivamente. Vale lembrar que devido a esta média de faturamento a mesma qualifica-se como empresa de grande porte.

4.2 Levantamento de Dados da Empresa

A tabela 5 abaixo mostra a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) referente aos períodos de 2011, 2012, 2013.

Tabela 5 – DRE dos três últimos anos – em R\$

	2011		2012		2013	
RECEITA BRUTA	354.678.038,67		390.441.302,33		427.506.437,13	
DEDUÇÕES DA RECEITA	(71.468.905,03)		(79.517.983,97)		(87.323.704,89)	
RECEITA LÍQUIDA	283.209.133,64	100%	310.923.318,36	100%	340.182.732,24	100%
CMV	(151.474.032,89)		(159.834.400,66)		(174.243.078,48)	
LUCRO BRUTO	131.735.100,75	47%	151.088.917,70	49%	165.939.653,76	49%
DESPESAS OPERACIONAIS	(88.897.371,09)		(100.432.503,09)		(111.516.985,88)	
Outras Receitas	10.687.902,59		9.769.926,40		10.226.200,22	
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	53.525.632,25	19%	60.426.341,01	19%	64.648.868,10	19%
IRPJ/CSLL	(18.322.512,73)		(18.708.833,99)		(22.068.378,21)	
LUCRO LÍQUIDO	35.203.119,52	12%	41.717.507,02	13%	42.580.489,89	13%

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

Através da análise vertical permitiu-se concluir através das margens encontradas, um comportamento semelhante durante os três anos, tornando evidente que o aumento da receita é diretamente proporcional ao aumento das despesas.

Através das Tabelas 6, 7, 8 e 9 apresenta-se uma DRE mensal demonstrando o resultado antes dos impostos, referente ao exercício de 2013, o qual será objeto da aplicação prática do presente estudo. Ressalta-se que é através da mesma que será possível proceder o cálculo do IRPJ e CSLL mediante todas as opções legais permitidas à uma empresa obrigada ao lucro real, a saber: Lucro Real mensal (adotada pela empresa), Lucro Real Trimestral, Estimativa mensal e Balancete de Suspensão/Redução.

Tabela 6 – DRE janeiro a março de 2013 – em R\$

Demonstração Resultado Exercício Trimestral					
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	%	TOTAL
RECEITA BRUTA	26.524.158,48	18.207.199,45	21.484.023,02		66.215.380,95
DEDUÇÕES DA RECEITA	(5.864.785,34)	(3.697.834,71)	(4.241.165,54)		(13.803.785,59)
RECEITA LÍQUIDA	20.659.373,14	14.509.364,74	17.242.857,48		52.411.595,36
CMV	(11.775.879,0)	(8.375.800,91)	(9.171.121,95)		(29.322.801,86)
LUCRO BRUTO	8.883.494,14	6.133.563,83	8.071.735,53		23.088.793,50
DESPESAS OPERACIONAIS	(7.891.694,13)	(7.622.594,52)	(6.801.769,47)		(22.316.058,12)
Outras Receitas	1.555.823,16	466.044,79	420.589,90		2.442.457,85
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	2.547.623,17	(1.022.985,90)	1.690.555,96		3.215.193,23

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

Tabela 7 – DRE abril a junho de 2013 – em R\$

Demonstração Resultado Exercício Trimestral					
	ABRIL	MAIO	JUNHO	%	TOTAL
RECEITA BRUTA	22.786.390,40	30.275.065,94	34.912.234,03		87.973.690,37
DEDUÇÕES DA RECEITA	(4.558.671,73)	(6.187.221,13)	(7.612.658,39)		(18.358.551,25)
RECEITA LÍQUIDA	18.227.718,67	24.087.844,81	27.299.575,64		69.615.139,12
CMV	(9.065.907,70)	(12.249.478,61)	(14.033.344,92)		(35.348.731,23)
LUCRO BRUTO	9.161.810,97	11.838.366,20	13.266.230,72		34.266.407,89
DESPESAS OPERACIONAIS	(6.710.831,00)	(7.057.289,70)	(8.085.606,53)		(21.853.727,23)
Outras Receitas	518.703,09	405.624,51	733.424,69		1.657.752,29
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	2.969.683,06	5.186.701,01	5.914.048,88		14.070.432,95

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

Tabela 8 – DRE julho a setembro 2013 – em R\$

	Demonstração Resultado Exercício Trimestral				
	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	%	TOTAL
RECEITA BRUTA	32.948.335,97	34.920.204,01	30.009.807,19		97.878.347,17
DEDUÇÕES DA RECEITA	(6.292.268,94)	(7.018.432,20)	(6.068.893,65)		(19.379.594,79)
RECEITA LÍQUIDA	26.656.067,03	27.901.771,81	23.940.913,54		78.498.752,38
CMV	(13.977.407,55)	(14.304.075,70)	(12.588.834,67)		(40.870.317,92)
LUCRO BRUTO	12.678.659,48	13.597.696,11	11.352.078,87		37.628.434,46
DESPESAS OPERACIONAIS	(7.240.688,95)	(7.552.495,13)	(7.533.086,18)		(22.326.270,26)
Outras Receitas	577.961,48	537.066,22	647.213,44		1.762.241,14
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	6.015.932,01	6.582.267,20	4.466.206,13		17.064.405,34

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

Tabela 9 – DRE outubro a dezembro 2013 – em R\$

	Demonstração Resultado Exercício Trimestral				
	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	%	TOTAL
RECEITA BRUTA	34.949.316,70	43.993.345,64	96.496.356,30		175.439.018,64
DEDUÇÕES DA RECEITA	(7.085.915,63)	(8.808.455,27)	(19.887.402,36)		(35.781.773,26)
RECEITA LÍQUIDA	27.683.401,07	35.184.890,37	76.608.953,94		139.657.245,38
CMV	(14.584.772,71)	(17.637.380,01)	(36.479.074,75)		(68.701.227,47)
LUCRO BRUTO	13.278.628,36	17.547.510,36	40.129.879,19		70.956.017,91
DESPESAS OPERACIONAIS	(8.383.314,01)	(9.116.483,27)	(27.521.132,99)		(45.020.930,27)
Outras Receitas	457.043,41	867.426,53	3.039.279,00		4.363.748,94
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	5.352.357,76	9.298.453,62	15.648.025,20		30.298.836,58

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

As Tabelas 10 e 11 tratam de mostrar as adições e exclusões ao lucro líquido de cada mês de 2013 utilizadas pela empresa na apuração do lucro real mensal.

Tabela 10 – Ajustes ao lucro líquido de janeiro a junho 2013 – em R\$

Mês	Adições e Exclusões 2013			
	ADIÇÕES		EXCLUSÕES	
	Mês	Acumulado	Mês	Acumulado
Jan	163.554,23	163.554,23	-	-
Fev	174.519,52	338.073,75	202.605,48	202.605,48
Mar	196.939,82	535.013,57	202.605,48	405.210,96
Abr	175.734,64	710.748,21	247.144,98	652.355,94
Mai	188.607,99	899.356,20	217.451,98	869.807,92
Jun	173.827,36	1.073.183,56	217.451,98	1.087.259,90

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

Tabela 11 – Ajustes ao lucro líquido de julho a dezembro 2013 – em R\$

Adições e Exclusões 2013				
	ADIÇÕES		EXCLUSÕES	
Mês	Mês	Acumulado	Mês	Acumulado
Jul	174.773,79	1.247.957,35	217.451,98	1.304.711,88
Ago	175.383,67	1.423.341,02	217.451,98	1.522.163,86
Set	197.614,66	1.620.955,68	217.451,98	1.739.615,84
Out	311.739,96	1.932.695,64	217.451,98	1.957.067,82
Nov	184.543,94	2.117.239,58	217.451,98	2.174.519,80
Dez	603.447,06	2.720.686,64	217.451,98	2.391.971,78

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

A Tabela 12 demonstra as outras receitas integrante da base cálculo do IRPJ e CSLL Estimativa Mensal, opção esta que será simulada no decorrer do trabalho.

Tabela 12 – Outras receitas integrantes da base de cálculo Estimativa Mensal 2013 – em R\$

Outras Receitas integrantes da base cálculo IRPJ e CSLL Estimativa Mensal		
Mês	IRPJ	CSLL
Jan	1.242.222,61	1.545.545,94
Fev	457.309,37	460.366,29
Mar	399.657,53	408.847,75
Abr	349.815,56	507.562,99
Mai	282.534,83	387.873,37
Jun	335.522,77	723.636,88
Jul	231.671,71	563.095,32
Ago	208.221,66	518.365,24
Set	223.293,18	621.223,53
Out	314.793,22	437.778,67
Nov	325.103,52	847.471,50
Dez	419.977,07	3.005.446,92

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

4.3 Cálculo IRPJ e CSLL Lucro Real Mensal

Para o cálculo do Lucro Real mensal, opção adotada pela empresa, ajusta-se o lucro líquido mensal acumulado com as adições e exclusões mensais acumuladas apresentadas nas Tabelas 10 e 11. A Tabela 13 apresenta a apuração do lucro real mensal de cada mês, conforme apurado na empresa em estudo.

Tabela 13 – base de cálculo mensal IRPJ e CSLL 2013 – em R\$

Mês	Base de Cálculo IRPJ e CSLL			
	Lucro Antes IRPJ/CSLL	Adições	Exclusões	Base de Cálculo
Jan	2.547.623,17	163.554,23	-	2.711.177,40
Fev	1.524.637,27	338.073,75	202.605,48	1.660.105,54
Mar	3.215.193,23	535.013,57	405.210,96	3.344.995,84
Abr	6.184.876,29	710.748,21	652.355,94	6.243.268,56
Mai	11.371.577,30	899.356,20	869.807,92	11.401.125,58
Jun	17.285.626,18	1.073.183,56	1.087.259,90	17.271.549,84
Jul	23.301.558,19	1.247.957,35	1.304.711,88	23.244.803,66
Ago	29.883.825,39	1.423.341,02	1.522.163,86	29.785.002,55
Set	34.350.031,52	1.620.955,68	1.739.615,84	34.231.371,36
Out	39.702.389,28	1.932.695,64	1.957.067,82	39.678.017,10
Nov	49.000.842,90	2.117.239,58	2.174.519,80	48.943.562,68
Dez	64.648.868,10	2.720.686,64	2.391.971,78	64.977.582,96

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

Para se chegar ao montante do IRPJ devido em cada mês, aplica-se à base de cálculo demonstrada na Tabela 13 uma alíquota de 15%, mais uma adicional de 10% sobre a parcela que exceder R\$ 20.000,00 mensais e acumulados, do valor encontrado deduz-se o IRPJ pago anteriormente, e encontra-se o valor devido no mês. Desta forma, a Tabela 14 se propõe a evidenciar o montante do IRPJ devido em cada mês de 2013.

Tabela 14 – Valor do IRPJ lucro real mensal a pagar no decorrer de 2013 – em R\$

Mês	Valor IRPJ pago no decorrer 2013				
	Base de Cálculo	IRPJ – 15%	Adicional – 10%	Valor Acumulado	A pagar
Jan	2.711.177,40	406.676,61	269.117,74	675.794,35	675.794,35
Fev	1.660.105,54	249.015,83	162.010,55	411.026,38	-
Mar	3.344.995,84	501.749,38	328.499,58	830.248,96	154.454,61
Abr	6.243.268,56	936.490,28	616.326,86	1.552.817,14	722.568,18
Mai	11.401.125,58	1.710.168,84	1.130.112,56	2.840.281,40	1.287.464,26
Jun	17.271.549,84	2.590.732,48	1.715.154,98	4.305.887,46	1.465.606,07
Jul	23.244.803,66	3.486.720,55	2.310.480,37	5.797.200,92	1.491.313,46
Ago	29.785.002,55	4.467.750,38	2.962.500,26	7.430.250,64	1.633.049,72
Set	34.231.371,36	5.134.705,70	3.405.137,14	8.539.842,84	1.109.592,20
Out	39.678.017,10	5.951.702,57	3.947.801,73	9.899.504,30	1.359.661,44
Nov	48.943.562,68	7.341.534,40	4.872.356,27	12.213.890,67	2.314.386,40
Dez	64.977.582,96	9.746.637,44	6.473.758,30	16.220.395,76	4.006.505,07
TOTAL IRPJ PAGO EM 2013					16.220.395,76

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

Para se chegar ao valor devido da CSLL no mês, à base de cálculo apurada na Tabela 13, aplicou-se uma alíquota de 9%, e do valor resultante dessa operação deduziu-se o valor pago anteriormente, conforme Tabela 15.

Tabela 15 – Valor CSLL lucro real mensal a pagar no decorrer de 2013 – em R\$

Mês	Valor CSLL pago no decorrer 2013		
	Base de Cálculo	CSLL – 9%	A pagar
Jan	2.711.177,40	244.005,96	244.005,96
Fev	1.660.105,54	149.409,50	-
Mar	3.344.995,84	301.049,63	57.043,66
Abr	6.243.268,56	561.894,17	260.844,54
Mai	11.401.125,58	1.026.101,30	464.207,13
Jun	17.271.549,84	1.554.439,49	528.338,18
Jul	23.244.803,66	2.092.032,33	537.592,84
Ago	29.785.002,55	2.680.650,23	588.617,90
Set	34.231.371,36	3.080.823,42	400.173,19
Out	39.678.017,10	3.571.021,54	490.198,12
Nov	48.943.562,68	4.404.920,64	833.899,10
Dez	64.977.582,96	5.847.982,46	1.443.061,83
TOTAL			5.847.982,46

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

A Tabela 16 demonstra o quanto a empresa pagou de IRPJ e CSLL em cada mês do ano de 2013, utilizando-se da apuração do lucro real mensal.

Tabela 16 – Valor total IRPJ e CSLL de cada mês de 2013 lucro real mensal – em R\$

Mês	Valor IPRJ e CSLL – Lucro Real Mensal - ano 2013		
	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	675.794,35	244.005,96	919.800,31
Fev	-	-	-
Mar	154.454,61	57.043,66	211.498,27
Abr	722.568,18	260.844,54	983.412,72
Mai	1.287.464,26	464.207,13	1.751.671,39
Jun	1.465.606,07	528.338,18	1.993.944,25
Jul	1.491.313,46	537.592,84	2.028.906,30
Ago	1.633.049,72	588.617,90	2.221.667,62
Set	1.109.592,20	400.173,19	1.509.765,40
Out	1.359.661,44	490.198,12	1.849.859,55
Nov	2.314.386,40	833.899,10	3.148.285,50
Dez	4.006.505,07	1.443.061,83	5.449.566,90
TOTAL	16.220.395,76	5.847.982,46	22.068.378,22

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

4.4 Demonstrativo do cálculo do IRPJ e CSLL Estimativa Mensal

No cálculo do IRPJ e CSLL por estimativa mensal, primeiramente aplica-se um percentual de presunção, específico para cada atividade, sobre a receita bruta do período, logo depois soma-se ao resultado obtido, as outras receitas aferidas pela empresa. Na empresa objeto deste estudo, que tem o comércio como atividade principal, os percentuais de presunção, são 8% para o IRPJ e 9% para CSLL, as outras receitas integrantes da base de cálculo já foram demonstradas na Tabela 12.

Para se chegar ao montante devido, para o IRPJ as alíquotas são de 15% e mais 10% de adicional, e para CSLL a alíquota é de 9%. A Tabela 17 demonstra o montante do IRPJ devido em cada mês, caso a empresa houvesse optado por esta sistemática no decorrer do ano de 2013.

Tabela 17 – Valor IRPJ a pagar no decorrer de 2013 2013 Estimativa Mensal – em R\$

Mês	IRPJ A PAGAR ESTIMATIVA MENSAL						
	Receita Bruta	Presunção – 8%	Outras Receitas	Base de Cálculo	IRPJ – 15%	Adicional – 10%	IRPJ A PAGAR
Jan	24.529.353,13	1.962.348,25	1.242.222,61	3.204.570,86	480.685,63	318.457,09	799.142,72
Fev	17.337.964,24	1.387.037,14	457.309,37	1.844.346,51	276.651,98	182.434,65	459.086,63
Mar	20.537.453,85	1.642.996,31	399.657,53	2.042.653,84	306.398,08	202.265,38	508.663,46
Abr	21.769.074,02	1.741.525,92	349.815,56	2.091.341,48	313.701,22	207.134,15	520.835,37
Mai	28.835.994,37	2.306.879,55	282.534,83	2.589.414,38	388.412,16	256.941,44	645.353,60
Jun	33.284.079,61	2.662.726,37	335.522,77	2.998.249,14	449.737,37	297.824,91	747.562,28
Jul	31.540.162,68	2.523.213,01	231.671,71	2.754.884,72	413.232,71	273.488,47	686.721,18
Ago	33.307.260,51	2.664.580,84	208.221,66	2.872.802,50	430.920,38	285.280,25	716.200,63
Set	28.624.667,28	2.289.973,38	223.293,18	2.513.266,56	376.989,98	249.326,66	626.316,64
Out	33.351.212,38	2.668.096,99	314.793,22	2.982.890,21	447.433,53	296.289,02	743.722,55
Nov	42.219.385,90	3.377.550,87	325.103,52	3.702.654,39	555.398,16	368.265,44	923.663,60
Dez	91.447.726,36	7.315.818,11	419.977,07	7.735.795,18	1.160.369,28	771.579,52	1.931.948,80
TOTAL							9.309.217,46

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

A Tabela 18 demonstra o montante da CSLL devido em cada mês caso a empresa houvesse optado por esta sistemática no ano de 2013.

Tabela 18 – Valor CSLL a pagar no decorrer de 2013 Estimativa Mensal – em R\$

Mês	CSLL A PAGAR ESTIMATIVA MENSAL				
	Receita Bruta	Presunção – 12%	Outras Receitas	Base de Cálculo	CSLL – 9%
Jan	24.529.353,13	2.943.522,38	1.545.545,94	4.489.068,32	404.016,15
Fev	17.337.964,24	2.080.555,71	460.366,29	2.540.922,00	228.682,98
Mar	20.537.453,85	2.464.494,46	408.847,75	2.873.342,21	258.600,80
Abr	21.769.074,02	2.612.288,88	507.562,99	3.119.851,87	280.786,67
Mai	28.835.994,37	3.460.319,32	387.873,37	3.848.192,69	346.337,34
Jun	33.284.079,61	3.994.089,55	723.636,88	4.717.726,43	424.595,38
Jul	31.540.162,68	3.784.819,52	563.095,32	4.347.914,84	391.312,34
Ago	33.307.260,51	3.996.971,26	518.365,24	4.515.236,50	406.371,29
Set	28.624.667,28	3.434.960,07	621.223,53	4.056.183,60	365.056,52
Out	33.351.212,38	4.002.145,49	437.778,67	4.439.924,16	399.593,17
Nov	42.219.385,90	5.066.326,31	847.471,50	5.913.797,81	532.241,80
Dez	91.447.726,36	10.973.727,16	3.005.446,92	13.979.174,08	1.258.125,67
TOTAL					5.295.720,11

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa.

A Tabela 19 demonstra o quanto a empresa pagaria de IRPJ e CSLL em cada mês do ano de 2013, caso houvesse optado pela estimativa mensal.

Tabela 19 – Valor total IRPJ e CSLL de cada mês de 2013 Estimativa Mensal – em R\$

Mês	Valor IPRJ e CSLL – Estimativa Mensal - ano 2013		
	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	799.142,72	404.016,15	1.203.158,87
Fev	459.086,63	228.682,98	687.769,61
Mar	508.663,46	258.600,80	767.264,26
Abr	520.835,37	280.786,67	801.622,04
Mai	645.353,60	346.337,34	991.690,94
Jun	747.562,28	424.595,38	1.172.157,66
Jul	686.721,18	391.312,34	1.078.033,52
Ago	716.200,63	406.371,29	1.122.571,92
Set	626.316,64	365.056,52	991.373,16
Out	743.722,55	399.593,17	1.143.315,72
Nov	923.663,60	532.241,80	1.455.905,40
Dez	1.931.948,80	1.258.125,67	3.190.074,47
TOTAL	9.309.217,46	5.295.720,11	14.604.937,57

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

4.5 Demonstrativo do cálculo do IRPJ e CSLL Estimativa Mensal com Balancete Suspensão/Redução

A Tabela 20 demonstra o valor do IRPJ e CSLL devido em cada mês de 2013, caso a empresa em estudo houvesse optado por recolhê-los mediante estimativa e ao mesmo tempo através de balancete de suspensão e redução. Vale dizer que esta sistemática alterna o recolhimento do IRPJ e CSLL em cada mês entre estimativa mensal e balancete de suspensão e redução, das duas a que representar menor valor a recolher no mês.

Tabela 20 – Valor IRPJ e CSLL de cada mês de 2013 – Estimativa Mensal com Balancete suspensão/redução – em R\$

Mês	Valor IRPJ e CSLL – Estimativa e Balancete Suspensão/Redução			
	OPÇÃO	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	Balancete	675.794,35	244.005,96	919.800,31
Fev	Balancete	-	-	-
Mar	Balancete	154.454,61	57.043,66	211.498,27
Abr	Estimativa	520.835,37	280.786,67	801.622,04
Mai	Estimativa	645.353,60	346.337,34	991.690,94
Jun	Estimativa	747.562,28	424.595,38	1.172.157,66
Jul	Estimativa	686.721,18	391.312,34	1.078.033,52
Ago	Estimativa	716.200,63	406.371,29	1.122.571,92
Set	Estimativa	626.316,64	365.056,52	991.373,16
Out	Estimativa	743.722,55	399.593,17	1.143.315,72
Nov	Estimativa	923.663,60	532.241,80	1.455.905,40
Dez	Balancete	9.779.770,94	1.258.125,67	12.180.409,27
TOTAL		16.220.395,74	5.847.982,47	22.068.378,21

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

Conforme simulação mostrada na Tabela 20, a empresa recolheria os impostos nos meses de janeiro, fevereiro e março através do balancete mensal, pelo qual reduziria o valor do IRPJ e CSLL em janeiro, suspenderia em fevereiro e novamente reduziria em março. Por outro lado, de abril a novembro a empresa optaria por recolher seus impostos mediante estimativa mensal por se mostrar a opção mais vantajosa quando comparada com o balancete acumulado. Já no mês de dezembro a opção seria o recolhimento mediante balancete, visando o acerto de contas com o fisco.

Lembra-se que em dezembro a opção pelo balancete justifica-se pelo fato de não ser necessário se fazer nenhum tipo de ajuste anual, pois caso a empresa recolhesse os impostos devidos em dezembro por estimativa, se obrigaria a fazer um recolhimento de ajuste para igualar o valor já recolhido ao devido pelo lucro real anual.

4.6 Demonstrativo do cálculo do IRPJ e CSLL Lucro Real Trimestral

A Tabela 21 demonstra a base de cálculo do IRPJ e CSLL de 2013 calculada mediante apuração do lucro real trimestral. Os ajustes efetuados ao lucro líquido foram extraídos da Tabela 10.

Tabela 21 – Lucro real Trimestral 2013 – em R\$

TRIMESTRE	Base de Cálculo IRPJ e CSLL Lucro Real Trimestral			
	Lucro Antes IRPJ/CSLL	Adições	Exclusões	Base de Cálculo
31/03	3.215.193,23	535.013,57	405.210,96	3.344.995,84
30/06	14.070.432,95	538.169,99	682.048,94	13.926.554,00
30/09	17.064.405,34	547.772,12	652.355,94	16.959.821,52
31/12	30.298.836,58	1.099.730,96	652.355,94	30.746.211,60
TOTAL	64.648.868,10	2.720.686,64	2.391.971,78	64.977.582,96

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

As Tabelas 22 e 23 demonstram o valor do IRPJ e CSLL devidos em cada trimestre do ano de 2013, caso a empresa tivesse optado por esta sistemática. A alíquota aplicada sobre o lucro real trimestral, para o IRPJ é de 15% mais 10% adicional sobre a parcela trimestral que exceder R\$ 60.000,00. Para a CSLL a alíquota é 9%, não havendo alíquota adicional, diferentemente do IRPJ.

Tabela 22 – Valor IRPJ devido Trimestralmente em 2013 – em R\$

TRIMESTRE	Valor IRPJ Trimestral ano 2013			
	Base de Cálculo	IRPJ – 15%	Adicional – 10%	A pagar
31/03	3.344.995,84	501.749,38	328.499,58	830.248,96
30/06	13.926.554,00	2.088.983,10	1.386.655,40	3.475.638,50
30/09	16.959.821,52	2.543.973,23	1.689.982,15	4.233.955,38
31/12	30.746.211,60	4.611.931,74	3.068.621,16	7.680.552,90
TOTAL	64.977.582,96	9.746.637,45	6.473.758,29	16.220.395,74

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

Tabela 23 – Valor CSLL devido Trimestralmente em 2013 – em R\$

TRIMESTRE	Valor CSLL Trimestral ano 2013	
	Base de Cálculo	CSLL – 9%
31/03	3.344.995,84	301.049,63
30/06	13.926.554,00	1.253.389,86
30/09	16.959.821,52	1.526.383,94
31/12	30.746.211,60	2.767.159,04
TOTAL	64.977.582,96	5.847.982,47

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

A Tabela 24 demonstra o valor total de IRPJ e CSLL a pagar em cada trimestre do ano de 2013.

Tabela 24 – Valor IRPJ e CSLL apurados em cada trimestre de 2013 – em R\$

TRIMESTRE	Valor IPRJ e CSLL pagos trimestralmente em 2013		
	IRPJ	CSLL	TOTAL
31/03	830.248,96	301.049,63	1.131.298,59
30/06	3.475.638,50	1.253.389,86	4.729.028,36
30/09	4.233.955,38	1.526.383,94	5.760.339,32
31/12	7.680.552,90	2.767.159,04	10.447.711,94
TOTAL	16.220.395,74	5.847.982,47	22.068.378,21

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

Através da Tabela 25 permite-se a visualização do valor total do IRPJ e CSLL em 2013, apurados mediante as opções anteriormente demonstradas.

Tabela 25 – Comparativo entre as opções permitidas no lucro real em 2013 – em R\$

Mês	Lucro Real	Estimativa/Balancete	Trimestral
Jan	919.800,32	919.800,31	
Fev	-	-	
Mar	211.498,27	211.498,27	1.131.298,60
Abr	983.412,72	801.622,04	
Mai	1.751.671,39	991.690,94	
Jun	1.993.944,25	1.172.157,66	4.729.028,36
Jul	2.028.906,30	1.078.033,52	
Ago	2.221.667,62	1.122.571,92	
Set	1.509.765,40	991.373,16	5.760.339,32
Out	1.849.859,55	1.143.315,72	
Nov	3.148.285,50	1.455.905,40	
Dez	5.449.566,90	12.180.409,27	10.447.711,94
Total	22.068.378,22	22.068.378,22	22.068.378,22

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

4.7 Análise financeira dos Resultados

Esta parte do trabalho propõe-se a calcular qual seria o impacto no resultado da empresa, caso a empresa, no decorrer do ano de 2013, ao invés de ter recolhido o IRPJ e CSLL mediante apuração do lucro real mensal, houvesse optado por recolhê-los, ou mediante Estimativa Mensal com levantamento balancete suspensão/redução, ou através do Lucro Real Trimestral. Esta análise será feita, supondo-se que ao optar por recolher os tributos mediante o lucro real mensal, em detrimento de outras opções, incorreu-se um custo de oportunidade.

Desta forma, pretende-se criar novos cenários, levando-se em conta que a empresa recolherá os tributos, ou mediante estimativa mensal, ou lucro real trimestral, imaginando-se que o valor que fora pago pela empresa a título de IRPJ e CSLL, apurado mediante o lucro real mensal, seja agora, nessa nova conjuntura, produto de capitalização, tendo como indexador a taxa Selic 2013, conforme Tabela 26.

Tabela 26 – Taxa Selic 2013

Período	Fator Acumulado
Jan	1,00601440
Fev	1,00492750
Mar	1,00549404
Abr	1,00613646
Mai	1,00598536
Jun	1,00605273
Jul	1,00724092
Ago	1,00710315
Set	1,00713029
Out	1,008810510
Nov	1,00719208
Dez	1,00789746

Fonte: Elaborada pelo autor

Visando facilitar a análise, enumerou-se as opções como: Lucro Real Mensal (1); Estimativa com balancete suspensão/redução (2); Lucro Real Trimestral (3). Sendo assim, através da Tabela 27, permite-se visualizar a atualização monetária da diferença entre a opção (1) e a opção (2), tendo como indexador a taxa Selic 2013 demonstrada anteriormente na Tabela 26. Ressalta-se, que os resultados encontrados foram simulados, visando se criar um cenário que permitisse essa análise, e que este processo não integra as atuais práticas da empresa em estudo.

Tabela 27 – Atualização monetária da diferença entre a opção (1) e (2) – em R\$

Mês	Opção (1)	Opção Balancete (2)	Diferença	Data Aplicação	Data Resgate	Valor Corrigido	Receita Financeira
Jan	919.800,31	919.800,31	-				
Fev	-	-	-				
Mar	211.498,27	211.498,27	-				
Abr	983.412,72	801.622,04	181.790,68	31/05/13	31/12/13	191.214,05	9.423,37
Mai	1.751.671,39	991.690,95	759.980,45	30/06/13	31/12/13	794.565,78	34.585,33
Jun	1.993.944,25	1.172.157,66	821.786,59	31/07/13	31/12/13	853.008,04	31.221,45
Jul	2.028.906,30	1.078.033,52	950.872,78	31/08/13	31/12/13	980.037,15	29.164,37
Ago	2.221.667,62	1.122.571,91	1.099.095,71	30/09/13	31/12/13	1.124.786,19	25.690,48
Set	1.509.765,40	991.373,16	518.392,24	31/10/13	31/12/13	526.243,98	7.851,74
Out	1.849.859,55	1.143.315,73	706.543,82	30/11/13	31/12/13	712.123,72	5.579,90
Nov	3.148.285,50	1.455.905,40	1.692.380,10	31/12/13	31/12/13	1.692.380,10	-
Dez	5.449.566,90	12.180.409,26					
	22.068.378,22	22.068.378,22	6.730.842,37			6.874.359,01	143.516,64

Fonte: Elaborada pelo autor

Através da Tabela 27, percebe-se que ao recolher os tributos pela opção (2), e imaginando-se que o valor antes desembolsado pela opção (1) fora capitalizado até dezembro de 2013, a empresa auferiu uma receita financeira no valor de R\$ 143.516,64, sendo creditada no resultado em dezembro 2013. Como data da aplicação considerou-se a data do vencimento das cotas. A Tabela 28, apresenta o valor dos tributos, devidos pela opção (2), levando-se em conta que as receitas financeiras foram creditadas em dezembro 2013.

Tabela 28 – Valor dos impostos após as receitas financeiras – em R\$

Mês	OPÇÃO	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	Balancete	675.794,35	244.005,96	919.800,31
Fev	Balancete	-	-	-
Mar	Balancete	154.454,61	57.043,66	211.498,27
Abr	Estimativa	520.835,37	280.786,67	801.622,04
Mai	Estimativa	645.353,60	346.337,34	991.690,94
Jun	Estimativa	747.562,28	424.595,38	1.172.157,66
Jul	Estimativa	686.721,18	391.312,34	1.078.033,52
Ago	Estimativa	716.200,63	406.371,29	1.122.571,92
Set	Estimativa	626.316,64	365.056,52	991.373,16
Out	Estimativa	743.722,55	399.593,17	1.143.315,72
Nov	Estimativa	923.663,60	532.241,80	1.455.905,40
Dez	Balancete	9.815.650,09	2.413.554,83	12.229.204,92
	TOTAL	16.256.274,90	5.860.898,96	22.117.173,86

Fonte: Elaborada pelo auto

A Tabela 29, demonstra a atualização monetária da diferença entre a opção (1) e a opção (3), tendo como indexador a taxa Selic 2013 demonstrada anteriormente na Tabela 26. Ressalta-se, que os resultados encontrados foram simulados, visando se criar um cenário que permitisse essa análise, e que este processo não integra as atuais práticas da empresa em estudo.

Tabela 29 - – Atualização monetária da diferença entre a opção (1) e (3) – em R\$

Mês	Opção da Empresa	Lucro Real Trimestral	Diferença	Data Aplicação	Data Resgate	Valor Corrigido	Receita Financeira
Jan	919.800,31	-	919.800,31	28/02/13	30/04/14	930.529,07	
Fev	-	-	-	-	-	-	
Mar	211.498,27	1.131.298,60	(919.800,31)		30/04/13	(919.800,31)	10.728,76
Abr	983.412,72	-	983.412,72	31/05/13	31/07/13	996.528,96	
Mai	1.751.671,39	-	1.751.671,39	30/06/13	31/07/13	1.764.355,10	
Jun	1.993.944,25	4.729.028,36	(2.735.084,11)		31/07/13	(2.735.084,11)	25.799,95
Jul	2.028.906,30	-	2.028.906,30	31/08/13	31/10/13	2.059.934,73	
Ago	2.221.667,62	-	2.221.667,62	30/09/13	31/10/13	2.239.674,46	
Set	1.509.765,40	5.760.339,32	(4.250.573,92)		31/10/13	(4.250.573,92)	49.035,27
Out	1.849.859,55	-	1.849.859,55	30/11/13	31/12/13	1.864.468,74	14.609,19
Nov							
Dez							14.609,19
Total	22.068.378,22	22.068.378,22	6.730.842,37			6.874.359,01	100.173,17

Fonte: Elaborada pelo autor

Tomando-se como base as informações constantes na Tabela 29, percebe-se que ao recolher os tributos pela opção (3), e supondo-se que o valor antes desembolsado com a opção (1) fora aplicado até o final de cada trimestre, a empresa auferiu receita financeira de R\$ 10.728,76 no primeiro trimestre, R\$ 25.799,95 no segundo trimestre, R\$ 49.035,27 no terceiro trimestre, e R\$ 14.609,19 no quarto trimestre.

No cálculo da receita financeira, levou em conta que o valor fora capitalizado até o pagamento da referida cota trimestral. Porém, no quarto trimestre não fora levado em consideração este critério, já que o valor devido neste período tem seu vencimento em 31/01/14. Deste modo, a receita financeira referente ao quarto trimestre, fora produto da capitalização da parcela referente a outubro 2013, tendo como data do resgate o encerramento do período. Lembra-se que a capitalização teve como indexador, a taxa Selic 2013, constante na Tabela 26.

A Tabela 30, apresenta o valor dos tributos, devidos trimestralmente, levando-se em conta que as receitas financeiras foram creditadas no encerramento de cada trimestre. Lembra-se que os ajustes ao lucro líquido não sofreram alteração.

Tabela 30 – Valor dos impostos devidos trimestralmente após as receitas financeiras – em R\$

TRIMESTRE	IRPJ	CSLL	TOTAL
31/03	830.248,96	301.049,63	1.131.298,59
30/06	3.478.320,69	1.254.355,45	4.732.676,14
30/09	4.240.405,37	1.528.705,93	5.769.111,30
31/12	7.696.464,02	2.772.887,05	10.469.351,07
TOTAL	16.245.439,04	5.856.998,06	22.102.437,10

Fonte: Elaborada pelo autor

A Tabela 31, demonstra o impacto de cada opção no resultado da empresa em 2013, levando-se em conta as receitas financeiras calculadas nas Tabelas 27 e 29, e os tributos apurados nas Tabelas 28 e 30.

Tabela 31 – Resultado do Exercício de 2013 após as receitas financeiras – em R\$

	(1) Divulgada	(2) Estimativa com Balancete suspensão e redução	(3) Lucro Real Trimestral
RECEITA BRUTA	427.506.437,13	427.506.437,13	427.506.437,13
DEDUÇÕES DA RECEITA	(87.323.704,89)	(87.323.704,89)	(87.323.704,89)
Icms	28.974.051,18	28.974.051,18	28.974.051,18
Pis/Pasep	6.711.941,50	6.711.941,50	6.711.941,50
Cofins	30.915.609,41	30.915.609,41	30.915.609,41
Vendas Canceladas	20.722.102,80	20.722.102,80	20.722.102,80
RECEITA LÍQUIDA	340.182.732,24	340.182.732,24	340.182.732,24
CMV	(174.243.078,48)	(174.243.078,48)	(174.243.078,48)
LUCRO BRUTO	165.939.653,76	165.939.653,76	165.939.653,76
DESPESAS OPERACIONAIS	(111.516.985,88)	(111.516.985,88)	(111.516.985,88)
Despesas de Vendas	93.495.047,75	93.495.047,75	93.495.047,75
Despesas Administrativas	6.492.997,77	6.492.997,77	6.492.997,77
Despesas Financeiras	10.894.275,23	10.894.275,23	10.894.275,23
Despesas Tributárias	634.665,13	634.665,13	634.665,13
Outras Receitas	10.226.200,22	10.226.200,22	10.226.200,22
Receitas Financeiras		143.516,65	100.173,17
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	64.648.868,10	64.792.384,75	64.749.041,27
IRPJ/CSLL	(22.068.378,21)	(22.117.173,86)	(22.102.437,10)
LUCRO LÍQUIDO	42.580.489,89	42.675.210,89	42.646.604,19
INCREMENTO		94.721,00	66.114,30

Fonte: Elaborada pelo autor com informações fornecidas pela empresa

Através da Tabela 31, observa-se que, levando-se em consideração a capitalização dos valores despendidos com a apuração do lucro real mensal (prática da empresa), se a empresa houvesse optado por pagar os tributos mediante estimativa mensal com balancete de suspensão/redução, haveria um incremento de R\$ 94.721,00 no lucro da empresa em 2013. Por outro lado, caso a empresa houvesse optado por pagar os tributos mediante apuração do lucro real trimestral no exercício de 2013, haveria um incremento no lucro de R\$ 66.114,30.

Desta forma, verifica-se que, ao se aproveitar melhor os recursos disponíveis, a empresa otimizaria os seus resultados em 2013. Conforme se mostra na Tabela 31, a opção que proporcionou maior incremento nos resultados da empresa em 2013, foi o recolhimento do IRPJ e CSLL mediante Estimativa Mensal com levantamento de balancete suspensão/redução, enumerada no decorrer do trabalho como opção (3).

5 CONSIDERAÇÕES E CONCLUSÕES

Em uma empresa de grande porte, como é o caso da empresa objeto desse presente estudo, qualquer oportunidade de economia ou otimização dos resultados, torna-se válida na busca pela competitividade e obtenção de resultados satisfatórios, em um mercado cada vez mais globalizado.

Deste modo, este trabalho se propôs a verificar qual a forma de tributação do IRPJ e CSLL proporciona maior lucratividade no exercício de 2013, em uma empresa obrigada a tributação com base no lucro real.

Portanto, como base nos resultados obtidos nesta pesquisa, permitiu-se concluir, que a forma de tributação que proporcionou uma maior lucratividade à empresa, foi recolher o IRPJ e CSLL no decorrer de 2013, mediante Estimativa Mensal com levantamento de balancete de suspensão/redução. Vale ainda ressaltar, que comparando-se com atual forma de apuração da empresa (lucro real mensal), a opção por recolher os tributos mediante apuração do lucro real trimestral, apresentou-se como praticável, pelo fato de apresentar uma maior lucratividade.

Quanto ao questionamento que motivou a execução desta pesquisa: Em termos de resultados, qual a melhor opção para se apurar o IRPJ e CSLL em 2013?

Verificou-se que a opção que proporcionou uma maior lucratividade em 2013, aproveitando melhor os recursos disponíveis, foi recolher os tributos através de Estimativa Mensal com a levantamento de balancete de suspensão/redução, que proporcionou à empresa um incremento no lucro de R\$ 94.721,00, enquanto que pelo lucro real trimestral, este incremento foi de R\$ 66.114,30.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial**. Tributario.NET, São Paulo. Disponível em: <http://www.tributario.net>. Acesso em: 10 maio 2014.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por ações**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404compilada.htm. Acesso em: 11 maio 2014.

_____. Lei nº 12.249, de 11 de Junho de 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm. Acesso em: 26 set. 2014.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 26 set. 2014.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei943096.htm>. Acesso em: 26 set. 2014.

_____. Lei nº 7.689, de 15 de Dezembro de 1988. **Institui a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas e das outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 13 maio 2014.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro 1966. **Institui o Código Tributário Nacional e institui Normas Gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 06 maio 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 maio 2014.

_____. Lei nº 12.814 de 16 de maio de 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm. Acesso em: 31 maio 2014.

_____. Lei nº 8.981 de 20 de Janeiro 1995. **Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em: 14 maio 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99**. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm Acesso em 14 maio 2014.

_____. Lei nº 9.718 de 27 de Novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal**
Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>.
Acesso em: 31 maio 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica** 7. ed. São Paulo: Atlas 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta carvalho de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2012.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz. *et al.* **IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS**. 2. Ed. São Paulo: IOB, 2013.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

ZANLUNCA, Júlio César. **Planejamento tributário**. Paraná: Portal Tributário Editora e Maph Editora, 2006.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento Tributário: Pague menos, dentro da Lei!**
Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em: 04 out. 2014.