

NEYVA GIMENES DE MOURA

CONTROLADORIA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
EM AGROPECUÁRIA**

Trabalho apresentado como requisito para a aprovação do Curso de Especialização em Controladoria, da Universidade Federal do Paraná, sob orientação do professor João Eloi Olenike.

CURITIBA

2007

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho, ao Grupo Massa juntamente

Com Contador.

Que foram minhas fontes de sabedoria,

apoio e direção.

Obrigada.

“Precisamos ir além de ouvir, escutar;
Para além de ver, enxergar;
Para além de cegamente crer, refletir;
Conseqüentemente, melhorar .”

São Lucas

RESUMO

MOURA, Neyva Gimenes. CONTROLADORIA: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM AGROPECUÁRIA. Visando não somente à Legislação, mas também para fornecer informações para tomada de decisões, apresento um trabalho a uma área diversificada, para que possa atender às necessidades dessa área que não é muito comentada a atividade agropecuária.

A atividade rural no Brasil desenvolve-se em níveis e especificações diversificados, de tal modo que se vê o grande, o médio e o pequeno produtor com espaços próprios.

A principal finalidade da Controladoria é a otimização do resultado econômico da organização, para essa empresa de atividade agropecuária assegurar sua continuidade vem sendo um grande desafio no dia a dia.

A agropecuária é atividade que tem custos e gastos muito grandes, é responsável por boa parte do Fisco, tem uma carga tributária considerável no país. Também ela sofre com problemas de climas e doenças em gerais, que prejudicam seus resultados e dificultam sua competitividade.

Contudo, a empresa agropecuária pode se apoiar do controller voltado para Gestão Tributária para desempenhar os papéis importantes em planejar, organizar e liderar em prol de mudanças na qual poderá ter mais economia e controle visando resultados.

Palavras – Chave: Controladoria, planejamento, tributação, redução, resultado.

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA.....	iii
RESUMO.....	v
SUMÁRIO.....	vi
LISTA DE QUADROS.....	viii
1 - INTRODUÇÃO.....	1
1.1 JUSTIFICATIVA.....	1
1.2 OBJETIVO.....	3
1.2.1 Objetivo geral.....	3
1.2.2 Objetivos específicos.....	3
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	4
1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	4
2 - REVISÃO DE LITERATURA.....	5
2.1 CONCEITO DA CONTROLADORIA.....	5
2.1.1 MISSÃO E OBJETIVO DA CONTROLADORIA.....	6
2.2 CONTROLADORIA: ÓRGÃO DE GESTÃO TRIBUTÁRIA.....	6
2.3 Sistema jurídico – tributário.....	7
2.3.1 Finalidade do Estado.....	8
2.3.2 Atividade Financeira do Estado.....	8
2.4 TRIBUTO.....	8
2.4.1 Impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuição de melhoria.....	8
2.4.2 Elementos fundamentais do tributo.....	10
2.5 ISENÇÃO.....	11
2.6 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
2.7 INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA.....	13
2.8 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS PRINCIPAIS TIPOS DE IMPOSTOS..	13
2.9 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	14
2.9.1 Hipótese de incidência, elementos e fato gerador da obrigação tributária.....	15
2.10 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	15
2.11 CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....	16

2.12 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
2.12.1 Leis, tratados, convenções, internacionais e decretos.	17
2.12.2 Vigência da Legislação Tributária	18
2.12.3 Aplicação da Legislação Tributária.....	19
2.12.4 Interpretação e Integração da Legislação Tributária	19
2.13 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	20
2.13.1 - Condições necessárias para um bom planejamento tributário.....	22
2.14 TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA	22
2.15 TRIBUTOS NA INSTÂNCIA FEDERAL	22
2.15.1 Imposto Sobre Renda e Proventos De Qualquer Natureza (IR).....	23
2.15.1.1 Lucro Real.....	24
2.15.1.2 Lucro Real Trimestral.....	25
2.15.1.3 Lucro Real Anual	26
2.15.1.4 Lucro Presumido	28
2.15.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)	29
2.15.3 Contribuição Social Sobre o Faturamento (COFINS).....	30
2.15.4 Programa de integração social (PIS)	32
3 - METODOLOGIA	38
3.1 - DEFINIÇÃO DO TIPO DE PESQUISA.....	38
3.2 - DEFINIÇÃO DAS PERGUNTAS DA ENTREVISTA	38
3.3 - MÉTODO DE COLETA DE DADOS	39
4 - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	40
5 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	50
5.1 CONCLUSÃO	50
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	51
REFERÊNCIAS	52

LISTAS DE QUADROS

QUADRO 2.1 - Tabela de Relação de Atividades e Percentuais	27
Quadro 4.1: Demonstração do Resultado do Exercício 2006.....	42
Quadro 4.2 – Calculo do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Trimestral.	43
Quadro 4.3 – PIS e COFINS pelo Lucro Real.....	44
Quadro 4.4 – IRPJ - Lucro Real Estimativa Mensal.....	45
Quadro 4.5 – CSLL - Lucro Real Estimativa Mensal.....	45
QUADRO 4.6 – Compensações de IRPJ e CSLL recolhidos.	46
QUADRO 4.7 – IRPJ – Lucro Presumido Trimestral.....	46
QUADRO 4.8 – CSLL – Lucro Presumido Trimestral.....	47
QUADRO 4.9 – PIS e COFINS – Lucro Presumido Trimestral.	47
QUADRO 4.10 – Comparativo por Sistema Tributário 2006.....	48
QUADRO 4.11 – Gráfico de comparativo de Opções Tributárias 2006.	49

1 - INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

A competitividade do mercado e a necessidade de redução de custos têm exigido de controllers, contadores e empresários, um planejamento fiscal, para o cumprimento das obrigações tributárias, da forma mais econômica e simplificada possível, já que tais obrigações se tornam cada vez mais onerosas. Neste contexto, cabe ressaltar, a importância do controller em auxiliar a empresa através de um bom planejamento tributário.

O Estado aplica na sociedade parte do montante obtido com a arrecadação dos tributos, visando proporcionar melhorias, tais como obras de desenvolvimento, apoio à educação, saúde, moradia, programa de proteção e outros. Por sua vez, o Estado necessitando suprir as aplicações em melhorias para a sociedade busca meios de criar novos impostos ou mesmo aumentar as alíquotas dos impostos já existentes, gerando um aumento ainda maior da carga tributária, fazendo com que as empresas tenham maiores dificuldades para se manterem saudáveis no mercado.

Segundo dados fornecidos pelo IBGE¹ – Instituto Brasileiro de Geografia Estatística:

A carga tributária (somatório dos tributos federais, estaduais e municipais arrecadados em relação ao PIB – Produto Interno Bruto) do primeiro semestre de 2003 confirmou as expectativas de alta, atingindo 37,57%, contra 36,67% no primeiro semestre de 2002 e 36,26% no segundo semestre do ano anterior. O PIB a preços de mercados no primeiro semestre de 2003 apresentou crescimento de 0,3% em relação ao mesmo período de 2002. Enquanto que a carga tributária em relação ao PIB neste mesmo período apresentou crescimento de 2,45%, ou 0,9 pontos percentuais. Em valores nominais, a arrecadação tributária cresceu R\$ 39,77 bilhões, ou 17,5%, enquanto que o PIB cresceu R\$ 91,05 bilhões, ou 14,69%. Em arrecadação nominal, os tributos mais relevantes no primeiro semestre de 2003 foram: ICMS (R\$ 57,58 bi), IR (R\$ 46,08 bi), INSS (R\$ 38,24 bi), COFINS (R\$ 28,22 bi), FGTS (R\$ 11,46 bi) e CPMF (R\$ 11,27 bi). Somente estes 6 tributos somados representam 27,13% do PIB.

E nas empresas, o desafio maior é elaborar um planejamento tributário, onde elas deverão buscar, dentro das leis vigentes, a diminuição da carga tributária incidente sobre

¹ IBGE - indicadores

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/ctrivolvacome2t03.pdf>. IBPT, agosto de 2006.

seus produtos, tornando seus preços competitivos no mercado. Para Fabretti (1998, p. 28), denomina-se “Planejamento Tributário, o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”. Mas o grande desafio é a economia tributária, maximizando lucros e minimizando perdas.

O controller a fornecer informações ao empresário, que a de se deparar com a tomada de uma decisão sobre seus negócios, esbarra em detalhes jurídicos, econômicos, financeiros e administrativos. Caso esta decisão não esteja devidamente embasada, fatalmente ocasionará problemas futuros com custos imprevisíveis e muitas vezes difíceis de serem suportados pela empresa. Além do que para uma boa política de redução de custos operacionais, se faz necessário um bom Planejamento Tributário.

Segundo o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, “O custo tributário é o principal item na composição do preço final de qualquer produto ou serviço, onde, esse custo representa, em média, 33% do faturamento bruto; 47% do total de custos e despesas; e, 52% do lucro”. Devido a estas altas cargas tributárias, muitas das empresas procuram formas de burlar estes tributos e, segundo MELLO;

A falta de pagamento de um tributo pode ter origem em simples omissão, mas pode estar carregada de dolo. A fraude está situada na vontade consciente e desejada de lesar o fisco, causando-lhe prejuízo. A fraude não pode ser confundida com outro instituto de Direito Tributário, denominado “elisão fiscal”. Esta - Elisão fiscal - é lícita e permitida. Ocorre a elisão fiscal quando o agente ou o sujeito passivo da obrigação tributária age escolhendo, dentre as possíveis, uma opção permitida pela lei.

Com os riscos que a sonegação acarreta, as empresas devem buscar desenvolver suas ações dentro do permitido pela ordem jurídica, tendo como objetivo final o pagamento reduzido de impostos ou tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar seus negócios ou atividades da melhor maneira, estando em conformidade com a lei, visando atingir seus objetivos. Essa estruturação visa diminuir os custos do empreendimento, entre eles, a redução da carga tributária.

A redução de custos sobre suas atividades comerciais ocasiona excelentes reflexos na situação financeira e patrimonial da empresa. Os recursos excedentes devido à economia resultante de um bom planejamento tributário, poderão ser aplicados em outras áreas da empresa.

Contudo, cabe ao controller, conhecer as atividades, a fim de planejar de maneira sincronizada todas as suas ações para que se possa estar sempre sendo ajustadas. O controller deve notar, segundo Lopes:

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abriram e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura empresarial, a acirrado inter e intranacional exigem do administrador extraordinária atenção à necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da empresa, estudar e selecionar os caminhos alternativos, implantar a estrutura e implementar os planos e idéias escolhidas. Em outras palavras, PLANEJAR.

Cabe salientar que o Controller, segundo Caggiano:

O controller é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis e o que mais se espera é que ele amplie sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais.

O Controller deve estar sempre atualizado, ter conhecimento de todos os setores da empresa, pois deverá passar informações aos usuários, tais deverão ser claras e objetivas. Juntamente com o contador deverão formular estratégias, evitando a ocorrência do fato gerador, redução de alíquotas e por fim adiar o pagamento de tributos, sem gerar multas. É inequívoco reafirmar que o bom planejamento tributário feito pelo contador bem preparado assumiu importância tal que é capaz de interferir decisivamente na continuidade das empresas.

1.2 OBJETIVO

1.2.1 Objetivo geral

Elaborar uma análise das opções tributárias em uma empresa agropecuária.

1.2.2 Objetivos específicos

No alcance do objetivo geral, outros específicos também foram necessários, quais sejam:

- Apresentar os conceitos básicos de Controladoria, Planejamento, Orçamento, Custos, Análise das Demonstrações Contábeis e de Sistema de Informação.
- Apresentar a legislação tributária e previdenciária inerente às operações da empresa;

- Verificar a opção tributária que dará a empresa à opção menos onerosa para o desembolso com seus tributos.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo terá início no mês de Dezembro 2006, com término em Junho de 2007. O trabalho será realizado em uma empresa Agropecuária, sendo analisado a situação da empresa ano de 2006 e previsão para 2007, a Legislação utilizada para tal estudo será a vigente nestes períodos.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O Capítulo I estará composto pela Justificativa, Objetivos, Delimitações do Estudo e Organização do Estudo.

O Capítulo II estará composto pela Revisão da Literatura e Revisão da Fundamentação Legal objetivando conceituar todas as aplicações do estudo.

O Capítulo III estará composto pela Metodologia do Estudo, contendo a definição do tipo de pesquisa, definição das perguntas da entrevista, método da coleta de dados e análise dos resultados.

O Capítulo IV estará composto pelas atividades estabelecidas nos Objetivos Específicos, vistas através de análises e demonstrações de quadros explicativos e comparativos, a fim de atingir tal objetivo.

O Capítulo V estará composto pelas Conclusões e Recomendações derivadas do caso estudado.

2 - REVISÃO DE LITERATURA

2.1 CONCEITO DA CONTROLADORIA

A Controladoria não pode ser vista só como um órgão da administração encarregada de cuidar da contabilidade gerencial de uma empresa. Ela tem a função de coordenar os esforços dos gestores, a fim de processar as informações, com intuito de observar as oportunidades e indicar a tomada decisão ideal para garantir a continuidade da empresa.

Conforme a visão de Catelli (1999, p.370), a Controladoria não pode ser vista com um método, voltado ao como fazer. Para correta compreensão de um todo, devemos cindi-la em dois vértices:

- O primeiro como ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual;
- O segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A Controladoria deve ter uma visão geral da empresa, não só como parte gerencial, mas com o todo.

Ainda Catelli define o objetivo da Controladoria enquanto ramo de conhecimento o estabelecimento e estudo dos seguintes aspectos:

1. Conceito utilizado para modelar a correta mensuração da riqueza gerada pela empresa;
2. Estabelecimentos das bases teóricas e conceituais necessárias para modelagem, construção e manutenção do sistema de informação e modelo de gestão econômica;
3. Estudar os diversos aspectos em relação ao modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

Já a Controladoria como órgão administrativo pode ser definida através de sua missão.

2.1.1 MISSÃO E OBJETIVO DA CONTROLADORIA

Como órgão administrativos temos várias definições da missão da controladoria, tais como:

Catelli (1999 p.372):

“Assegurar a otimização dos resultados econômica da organização”.

Caggiano e Figueiredo (1997, p.26):

“A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, otimização do resultado global”.

Marion (1996, p.140):

“Induzir a otimização dos resultados econômicos da empresa a fim de garantir a sua sobrevivência”.

Todas definições apóiam a mesma idéia de que a missão da Controladoria é otimizar resultado visando à continuidade da empresa. E para que a missão possa ser cumprida, deverão estabelecer para a missão objetivos, possibilitando o alcance desses de maneira clara e viáveis, sendo eles:

- Promoção da eficácia organizacional;
- Viabilizando da gestão econômica;
- Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

A missão e os objetivos realizados significam que resultados em condições estabelecidas, metas e gestão econômica darão clareza para tomadas de decisões. Mas também a Controladoria conta com outros instrumentos para apoiarem suas decisões com tal clareza.

2.2 CONTROLADORIA: ÓRGÃO DE GESTÃO TRIBUTÁRIA

A Controladoria tem por finalidade garantir informações exatas para o processo decisório, tem de demonstrar de maneira global todas as oportunidades que a empresa possui na situação atual. A melhor definição para esse ver Figueiredo e Caggiano (1997 p.28) cita Mossiman 1993, a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia,

Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam com a gestão Econômica da empresa, com o fim de orientá-las para eficácia.

A Controladoria também pode se apoiar de uma ferramenta muito importante para tomada de decisão, o órgão de Gestão Tributária, onde poderá ter economia e estar sempre correto com o que dita a Legislação. Para que se possa fazer bom uso dessa ferramenta, é importante conhecimento de planejamento tributário, entender a Legislação e assim poder ter vantagens, visando oportunidades.

2.3 Sistema jurídico – tributário

Sistema considerado quando existir um princípio unificador no relacionamento dos elementos que o compõem (ordem e unidade).

Sistema jurídico - com a existência da norma hipotética fundamental, - não se prova, nem se explica (proposição axiomática) - surge o caráter unitário do conjunto.

Sistema tributário - é o conjunto de tributos em vigência num determinado país.

Conforme Cassone (2004, p.26), o sistema tributário pode ser rígido ou flexível, quanto:

- rígido, quanto aos impostos, porque a CF relaciona um a um todos os impostos que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem, nas suas competências privativas, instituir e exigir dos respectivos contribuintes e;
- flexíveis, quanto aos impostos – é encontrado na Constituição norte-americana, em que não há quaisquer proibições no exercício da competência tributária, ressalvadas aquelas fixadas na própria Constituição, podendo o Estados criar impostos idênticos exigíveis dos mesmos contribuintes.

O sistema jurídico-tributário estabelece de maneira rígida ou flexível, os impostos aos seus determinados contribuintes.

Segundo Haddad (2004, p.34) o sistema tributário “exige certa coordenação dos diferentes tributos entre si, com o sistema econômico dominante e com fins fiscais e extrafiscais da imposição”.

O Sistema Tributário se compõe de taxas, contribuições de melhorias, impostos, contribuições sociais e empréstimos compulsórios (art. 1º, da Emenda Constitucional nº 18/ 65).

Naturalmente os fatos se interligam numa relação de causa e efeito (princípio da causalidade), enquanto o fato jurídico e seus efeitos são relacionados pelo princípio da imputação.

2.3.1 Finalidade do Estado

A finalidade essencial do Estado é promover o bem comum à vida humana, através do desenvolvimento de atividades econômicas, políticas, sociais, administrativas, financeiras, educacionais, policiais.

2.3.2 Atividade Financeira do Estado

O Estado necessita de “entradas”, no caso, dinheiro para custear suas despesas, segundo Cassone (2004, p.27), essas entradas podem ser “*originárias* pela utilização de bens que o Estado possui como qualquer outro sujeito privado e *derivadas* como prestações patrimoniais impostas aos cidadãos”. Se essas entradas não forem suficientes há então a ocorrência da dívida pública.

A atividade financeira visa à obtenção, à administração e ao emprego de meios patrimoniais, desenvolvendo-se através da receita para obtenção e despesa como emprego de recursos e na gestão através da administração e conservação do patrimônio público.

2.4 TRIBUTO

O CTN, em seu art. 3º, define tributo da seguinte forma “Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção ou ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O tributo somente poderá existir se for determinado por lei, gerando assim a obrigação tributária principal ou acessória. Sua origem se dará mediante a ocorrência de um fato gerador. Sua prestação pecuniária caracteriza – se pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente autorizado por lei.

Os tributos são classificados em impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições, que se dividem em contribuições sociais e de melhoria.

2.4.1 Impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuição de melhoria.

No que refere às espécies de tributos, Oliveira, et al (2002, p.23) cita o Sistema Tributário Nacional estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de:

- Impostos: que decorre de situação gerada independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte; Ex: Iagro, Agenfa, Fundersul e outras.

- Taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos ou específicos e divisíveis;

- Contribuição de melhoria: que são cobradas quando o benefício é trazido aos contribuintes por obras públicas.

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

Ele é exigido, sem contraprestação e sem indicação prévia de sua utilização, sua aplicação será para despesas administrativas e benefícios como saúde pública e outros, à comunidade.

Já no art. 77, o CTN define taxas da seguinte maneira:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Taxa está relacionada com a prestação de um serviço público para um benefício identificado ou identificável, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

E sobre a contribuição de melhoria o CTN em seu art. 81, define que:

Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total à despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A contribuição de melhoria é um tributo cuja obrigação tem como fato gerador à valorização de imóvel decorrente da obra pública.

E por fim, temos o empréstimo compulsório, conforme o CTN, art.148:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, (b).

Entende-se empréstimo compulsório, o imposto qualificado pela promessa de restituição ou investimento financeiro resgatável em longo prazo.

2.4.2 Elementos fundamentais do tributo

O tributo é formado pelos seguintes elementos:

- **Fato gerador:** é a concretização da hipótese da incidência tributária prevista em lei, que faz nascer à obrigação tributária.

Exemplos de fatos geradores:

- a) Prestar serviços (ISS);
- b) Fazer circular mercadorias (ICMS);
- c) Receber renda (IR) etc.

O CTN o define nos arts. 114 e 115: “A concretização do fato gerador, pode fazer nascer uma obrigação principal, que será sempre de natureza pecuniária, ou seja, pagando um tributo; ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo”.

- **Contribuinte ou responsável:** É o sujeito passivo da obrigação principal, é obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sendo ele o contribuinte, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, é responsável a pessoa que a Lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo, assim define o art. 121 do CTN e seu parágrafo único.

- **Base de cálculo:** é o valor sobre o qual se aplica a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar.

“A base de cálculo deve ser definida em lei complementar (art. 146 da CF/ 88). Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”, assim define Fabretti (2003, p.75). E assim, a lei complementar deve definir com muita clareza os critérios para a determinação da base de cálculo.

- **Alíquotas:** percentual definido em lei, aplicado sobre a base de cálculo determina o montante do tributo a ser pago.

Fabretti (2003, p.131) ressalta, “sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da retroatividade e da anterioridade com exceção, quanto a sua anterioridade, dos casos previstos na própria Constituição”.

Exemplos de alíquotas:

- > IRPJ – 15% (art. 3º, Lei nº. 9.249/95).
- > COFINS – 3% (art. 8º, Lei nº. 9.718/98).

- **Adicional:** Percentual sobre determinado parâmetro definido em lei.

Segundo Fabretti (2003, p.131) entende-se que “além do imposto devido, apurado sobre a base de cálculo, a lei determina o pagamento de mais um imposto, pelo nome de *adicional*, que incide sobre determinado valor que fixar”.

Exemplo – adicional do IRPJ: 10% do valor do lucro real que exceder a R\$ 20.000,00 (mensal) - § 3º do art. 542 do RIR.

- **Montante do tributo:** é o resultado obtido pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

2.5 ISENÇÃO

Considerando as diversas posições adotadas pelos juristas, citam-se, a seguir, três visões que definem a isenção de ângulos distintos.

Conforme entendimento de Carvalho (2000, p.482): "as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta”.

E, prosseguindo, ainda, com o pensamento do referido autor (2000, p.482-483), este levanta a seguinte questão:

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra-matriz de incidência? É o que descrevemos: Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. (...) O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...) “E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz)”.

Adverte, ainda, o autor, que apesar de ser a regra de isenção, expediente redutor do campo de abrangência dos critérios constantes da regra-matriz tributária, não se deve confundi-la com redução da "base de cálculo" ou da "alíquota".

Assim, de acordo com as palavras de Carvalho (2000, p. 488):

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da conseqüência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência

modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.

Melo (2001, p.265), por sua vez, busca diferenciar os conceitos de "imunidade", "não incidência" e "isenção", conforme abaixo:

A isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador, diferenciando-se da imunidade, que consiste na exclusão da própria competência tributária, originária da própria Constituição Federal; enquanto que a não incidência significa que os atos, situações, estados e negócios jurídicos não se enquadram ao tipo tributário.

Isenção é considerada um favor fiscal, de natureza temporária, excluindo o pagamento do tributo, ou seja, uma dispensa legal de pagamento do tributo. É decorrente de lei, que deve especificar as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos aos quais se aplica, e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176 CTN).

Contudo a isenção, não dispensa o cumprimento de obrigações acessórias, mas poderá simplificá-las, não existindo assim, isenção definitiva. Irá depender de um determinado tempo, tipo de bem ou serviço ou algum parâmetro que fixar. Importante não confundir com isenção definitiva, que são na verdade hipóteses de imunidade ou de não incidência.

2.6 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

É um princípio constitucional que visa resguardar a independência dos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e a liberdade de culto religioso, de associação política, sindical, de educação, de assistência social, de divulgação científica e cultural e dos fatos de interesse da sociedade.

Derzi e Coelho (1997, p. 218-224), expressam:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas, concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal.

Esse princípio está disposto na CF/ 88:

Art.150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre:

- Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

- Templos de qualquer culto;
- Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendendo a lei;
- Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Imunidade tributária consiste na vedação constitucional do tributo. Ou seja, na Constituição Federal as cobranças do tributo em certos casos, à pessoa ou bem descrito em lei não podem sofrer tributação.

2.7 INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA

A conceitualidade de incidência e não incidência, é postas de maneiras bem distintas, maneiras essas colocadas por Cassone (2001, p.121), na qual “incidência está relacionada com a competência que a Constituição dá a certa pessoa política (U-E-DF-M), para instituir determinado tributo, em que se verifica um campo material e um campo territorial de incidências”. Seria o fato de a situação descrita na lei se realizar e dar nascimento da obrigação tributária, tendo a ocorrência do fato gerador.

Porém a não incidência é o inverso, o fato ou situação estão fora dos limites tributáveis, não ocorrendo o fato gerador.

Ainda, Cassone (2001, p.121), cita situações que caracterizam a não incidência:

- 1ª se dá quando o fato não se enquadra (não se subsume) ao campo material que se pretende correlacionar.
- 2ª ocorre quando o fato não corresponde ao campo territorial próprio (incompetência territorial).
- 3ª situação de “não incidência”, assim qualificadas pela própria Constituição.

Não-incidência é dispensada definitiva do tributo sobre determinadas operações, bens ou serviços.

2.8 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS PRINCIPAIS TIPOS DE IMPOSTOS

Para Oliveira, et al (2002, p.23) a Constituição em vigor assim distribui, entre diversos níveis de governo, a competência de estabelecer os tributos:

Compete a União instituir imposto sobre:

- Importação de produtos estrangeiros;
- Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Rendas e proventos de qualquer natureza;
- Produtos industrializados;

- Operação de créditos, câmbio e seguro, ou relatividades a títulos ou valores imobiliários;

- Propriedade territorial rural;

- Grandes fortunas.

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituírem impostos sobre:

- Transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens e direitos;

- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

- Propriedade de veículos automotores.

Compete aos Municípios instituírem impostos sobre:

- Propriedade predial e territorial urbana;

- transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais;

- vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;

- serviço de qualquer natureza.

Como podemos notar, é grande o crescimento de tributos, isso desencadeia na falta de controle tanto para os governantes, como para os empresários. Devendo chegar a um conceito, como reduzir e simplificar essa cobrança, a ponto de se manter o controle e fazer correta a sua aplicação.

2.9 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária surge da ocorrência de um fato, descrito em lei como relação entre alguém e o Estado, nascendo as relações tributárias, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo) e o direito do Estado (sujeito ativo), suas leis e o fato gerador.

Entende-se que sujeito ativo (credor), no caso é a União, Estados e os Municípios e o sujeito passivo (devedor) pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação tributária, o qual pode ser o contribuinte ou o responsável.

Contribuintes são os devedores diretos, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador (CTN, art. 121, I).

Responsável é o dever indireto que, embora não sendo contribuinte deve responder pela obrigação tributária, por força de lei (CTN, art. 121, II).

Sua natureza jurídica pode ser entendida, segundo Art. 113, do CTN como:

Obrigação principal origina-se com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente.

Obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. E também, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação principal tem por objetivo o pagamento de tributo descrito pela lei e a obrigação acessória refere-se aos deveres administrativos, não sendo o pagamento do tributo, mas como será controlada, a forma pela qual foi determinado o montante dos tributos, dando origem à obrigação principal.

2.9.1 Hipótese de incidência, elementos e fato gerador da obrigação tributária.

Segundo Cassone (2001, p.137) a hipótese de incidência “é a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer à obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”.

Hipótese de incidência tributária é no caso de o fato gerador ser abstrato, ou em tese.

A obrigação tributária, como as demais obrigações jurídicas, é apresentada pelo CTN tendo os seguintes elementos:

- Sujeito ativo (art. 119 e 120)
- Sujeito passivo (art. 121 a 127)
- Objeto (art. 113)
- Causa (art. 114 a 118)

O fato ou situação que gerar ou criar a obrigação tributária, será o fato gerador.

2.10 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Segundo o art. 121 do CTN, a expressão “responsabilidade tributária” define:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, sendo qualificado como: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Responsável tributário nasce de duas situações: (a) do descumprimento, pelo contribuinte, da obrigação tributária; e (b) como fruto de uma sanção por ter o terceiro infringido alguma obrigação administrativa procedimental - chamada pelo código de "obrigação acessória". A letra (b) deve ser de logo descartada, sanção não é obrigação tributária, mas consequência de um fato ilícito. Sujeito passivo dessa relação ilícita não pode ser partícipe de uma relação tributária, como prescreve o art. 3º do CTN.

O art. 128 do CTN afirma que "a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiras pessoas, vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

Somente a lei pode atribuir a quem é responsável pelo crédito tributário, a terceira pessoa, não sendo o contribuinte, mas que de alguma maneira está vinculado ao fato gerador da obrigação.

2.11 CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Está previsto no Art. 139, CTN que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". E nos arts. 140 e 141 do CTN, o crédito tributário resulta da conjugação da lei, fato gerador, e do lançamento. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou efeitos, ou garantias ou privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

No art. 142, o CTN define lançamento, como sendo "o ato administrativo vinculado que verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, se determina à base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade".

Ocorrido o fato jurídico tributário se constitui a obrigação e ao mesmo tempo os créditos tributários, que é o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.

2.12 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Assim o Código Tributário Nacional, conforme arts. 96 e 194, da Lei nº. 5.172/ 66 de 25 de outubro de 1966, define que “Legislação tributária compreende as leis, os tratados, e as convenções internacionais, decretos e as normas complementares que versem, totais ou parcialmente, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Também, “a legislação tributária, regulará, em caráter geral, ou específico em função da natureza do tributo tratando, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”. Sendo ela, aplicada às pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, mesmo os que gozam da imunidade tributária ou isenção de caráter pessoal.

É obrigatório, que a contabilidade esteja amparada pela legislação tributária vigente, no período do exercício, estando sempre atualizada.

2.12.1 Leis, tratados, convenções, internacionais e decretos.

De acordo com o art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer:

- > A instituição de tributos, ou a sua extinção;
- > A majoração de tributos, ou sua redução,
- > A definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e do seu sujeito passivo;
- > Fixação da alíquota e da sua base de cálculo do tributo;
- > Comunicação de penalidades para ações ou omissões contrárias as seus dispositivos, ou outras infrações nelas definidas;
- > As hipóteses de exclusões, suspensão e extinções de créditos tributários, dispensam ou redução de penalidades:
 - Equiparam-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo importe em torná-lo mais oneroso.
 - Não constitui majoração do tributo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pela que lhes sobrevenha (art. 98).

Os tratados e convenções celebrados pelo Poder Executivo (art. 84, VIII, da CF), somente entram em vigor depois de aprovados pelo Congresso Nacional.

E ainda em seu art. 99 “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinadas regras de interpretação estabelecidas em Lei”. Os decretos servem para aprovação de tratados e convenções (art. 49, I da CF) e por isso mesmo não precisam ser sancionados. O decreto é inteiramente subordinado a Lei (art. 99, CTN), não podendo contrariá-la nem excedê-la e nem restringi-la.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: os atos normativos, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos, a que a lei atribua eficácia normativa, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. E ainda, os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 100).

Somente a lei tem o poder para criar, definir, fixar alíquotas, determinando sua maneira de cobrança e até mesmo, excluir, suspender e extinguir os tributos. Os tratados e convenções internacionais podem revogar ou modificar a legislação, os decretos ficam restringidos a lei, para que sejam expandidos. E as normas complementares servem de complementos para a Lei, tratados e convenções internacionais, e os decretos.

2.12.2 Vigência da Legislação Tributária

Conforme o CTN, Art. 101 e 102, sua vigência, no espaço e no tempo, rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral. E a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos limites territoriais, os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Nos arts. 103 e 104 do CTN dispõe a entrada em vigor, “as leis indicam a data em que entrarão em vigor, geralmente na data de sua publicação”. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

- I - que instituem ou majoram tais impostos;
- II - que definem novas hipóteses de incidência;
- III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

A Lei entra em vigor no território nacional em 45 dias após a publicação e fora do País o prazo é de 3 (três) meses (LICC, art. 1º).

A Legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, só tem validade dentro dos seus respectivos territórios, a legislação tributária somente alcançará as pessoas ou fatos fora do País, através de tratados e convenções.

2.12.3 Aplicação da Legislação Tributária

Segundo o art. 105 do CTN, a legislação tributária regula fatos futuros, não fatos passados. A aplicação da legislação tributária é “imediate, quanto aos fatos geradores futuros e pendentos quando se inicia antes da lei e só se completa depois”. E em outras palavras, só é fato gerador o fato descrito na lei que ocorra após a edição desta (fato futuro)

E no art. 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretéritos “em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, não aplicando penalidade à infração dos dispositivos interpretados”. Ou seja, aplicação da lei tributária sobre situações passadas.

Entende-se que aplicação é consequência da eficácia da legislação vigente, conforme incidência sobre determinadas situações; ou refere-se à possibilidade de aplicação da lei vigente a caso concreto.

2.12.4 Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Segundo Savigny², citado por Cassone (2001, p. 149), “interpretar uma lei significa extrair seu exato conteúdo, significado e alcance; é reconstituir o pensamento do legislador”.

Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (art. 109, CTN).

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela CF, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (art. 110, CTN).

² SAVIGNY, Frederich Karl. Jurista alemão (1779-1861). Fundador da Escola Histórica do Direito sustentou que o direito não contém princípios válidos para todos os países, mas assume configurações diversas próprias segundo valores éticos, jurídicos e sociais que constituem o patrimônio de determinado povo. (cf. Enciclopédia Garzanti del diritto. Itália: s.n 1993, reedição 1995, p. 1072).

A interpretação da Lei deve ser feita de maneira a revelar o pensamento contido nas palavras do legislador. Em outro sentido é a revelar o verdadeiro sentido, definir seus poderes e alcance com respeito ao fato efetivamente ocorrido.

Não deve se confundir interpretação com integração. Integrar a lei significa preencher as lacunas, suprir suas omissões, tendo em mira sua aplicação a casos concretos. Conforme o art. 4º da Lei de Introdução do Código Civil “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

São processos de integração da legislação tributária e segundo art. 108 do CTN, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Desse modo, diante a legislação tributária omissa, o aplicador da lei deve valer dos métodos de integração prescritos no CTN.

2.13 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Entende-se planejamento tributário ou "elisão fiscal" como o conjunto de procedimentos legais que projetam a redução do custo dos empreendimentos com o pagamento de tributos.

De acordo com Malkowski (2000, p.73): “A noção de planejamento se relaciona diretamente com uma programação de atividade, a partir da observação de circunstâncias presentes e tendo em vista comportamentos futuros que provavelmente acontecerão”.

Ainda, segundo esclarece Malkowski (2000, p.73): “O planejamento exacional (ou tributário) tem por objetivo a previsão de dispêndios com exações (ou tributos) em que se incidirá em determinada atividade e, enquanto voltado para a obtenção de resultados, o menor dispêndio possível, lícitamente”.

Ampliando a análise do tema, vemos como é interessante a classificação adotada por Derzi e Coelho (1997, p. 190-191), conforme assim se expressam:

A disciplina da elisão fiscal comporta, ainda, uma última diferenciação. Temos:

- a) *elisão induzida*, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais. São exemplos, a isenção por dez anos do IR para os lucros das indústrias que instalem no norte-nordeste do Brasil e a celebração de negócios em zonas francas ou com compradores no exterior (imunidades ou isenções do export-drive); e b) *elisão por lacuna*, quando a lei, sendo lacunosa,

deixa buracos nas malhas da imposição, devidamente aproveitadas pelos contribuintes. A verdadeira elisão fiscal é esta, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não quis, como na elisão fiscal induzida pela lei, pelo menos não a vedou expressamente, quando podia tê-lo feito (princípio da legalidade). Este princípio, no particular, abriga duas conotações relevantes. Primeira é a de que o contribuinte, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio, pois poderá buscar a menos onerosa, até porque sendo o regime econômico considerado de livre iniciativa e de assunção de responsabilidades prevalece então à tese da minimização dos custos e da maximização dos resultados. Segunda, o princípio da legalidade no particular reside no aforismo de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de resto preceito constitucional e, pois, dominante.

Segundo o tributarista Nilton Latorraca³, citado por Oliveira *et al* (2002, p.36) o Planejamento Tributário é definido assim:

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

Para Fabretti (2003, p.32) o Planejamento Tributário é visto como “o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Conforme Oliveira *et al* (2002, p.36) entende-se por Planejamento Tributário:

Forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo do prévio a concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Com base nessas definições, podemos entender que há uma necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos, dentro da estrita observação da legislação vigente, visando encontrar maneiras que lhe permitam o desembolso financeiro com o pagamento dos tributos, que está ficando mais “latente” em suas administrações.

O Planejamento Tributário não pode ser confundido com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, que resulte na diminuição do pagamento do imposto a pagar. Sonegar é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação e outros meios ilícitos para deixar de recolher o tributo devido.

³ LATORRACA, Nilton. Direito Tributário: imposto de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

2.13.1 - Condições necessárias para um bom planejamento tributário

A finalidade principal de um bom planejamento tributário é a economia de impostos sem infringir a legislação. Segundo Oliveira *et al* (2002, p.38) para alcançar com êxito nessa atividade, o contador precisa, com profundidade:

- Conhecer todas as situações em que é possível crédito tributário, principalmente com relação aos chamados impostos não-cumulativos – ICMS e IPI.
- Conhecer todas as situações em que é possível o deferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa.
- Conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita;
- Ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa.

Somente, o contador sempre atualizado, poderá ver as melhores condições para um bom planejamento, estando atento, a todas as situações que diminuirão o pagamento de imposto de forma lícita, reduções de valores e observar as lacunas deixadas pela legislação. Também deverá conhecer todos os impostos, sendo eles, federais, estaduais e municipais para que possa diminuir os impactos de suas cobranças indevidas e a punição na falta de pagamentos devidos.

2.14 TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

Ao observarmos a tributação brasileira, é necessário o entendimento sobre os tributos federais, estaduais e municipais, principalmente sobre o Imposto de Renda, a Contribuição Social, PIS, COFINS, o INSS, ISSQN, o ICMS, baseado no Decreto nº. 3.000 de 26/03/1999, o qual proporciona às empresas opções para pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido através do Lucro Real, Lucro Presumido, Simples e Arbitrado.

2.15 TRIBUTOS NA INSTÂNCIA FEDERAL

A Constituição Federal, em sua Seção III, os arts. 153 e 154 definem os tributos competentes e que poderão ser instituídos a qualquer momento pela União, conforme:

- Compete à União instituir impostos sobre importações de produtos estrangeiros e exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados e ainda, operações

de créditos, câmbio e seguro, títulos ou valores imobiliários; grandes fortunas, nos termos da Lei complementar.

- A União poderá instituir imposto não cumulativo e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta Constituição. E na iminência, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, que supridos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Fazem partes dos tributos na instância federal os impostos, vistos na seqüência, tanto quanto seu fato gerador, sua base de cálculo, alíquota e outros que tornem sua cobrança devida.

2.15.1 Imposto Sobre Renda e Proventos De Qualquer Natureza (IR)

A Lei Orçamentária nº. 4.625 de 30 de dezembro de 1922, em seu art. 31 determina: “Fica instituído o Imposto de Renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residentes no território do País, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido de qualquer natureza”.

O Imposto de Renda é de competência da União, pode ser cobrado como renda e proventos de qualquer natureza, sendo utilizado como distribuição de renda. O mesmo não poderá ser cobrado pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, o qual ocasionaria a chamada bi tributação, sendo, portanto uma lei inconstitucional.

Atualmente o Imposto de Renda é regido pelo Decreto nº. 3.000 de 26 de março de 1999 e sua alíquota para pessoa jurídica é de 15% sobre a base de cálculo, e o que exceder a R\$ 20.000,00 fica sujeito à incidência de 10%.

O fato gerador do Imposto de Renda é o produto do capital, do trabalho e de proventos de qualquer natureza (renda ou receita), caracterizando acréscimo patrimonial.

O imposto, de competência da União, tem como fato gerador à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43, do CTN):

- renda é o produto do capital, do trabalho ou combinação de ambos.
- proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais.

Nos §§ 1º e 2º, incluídos pela Lei complementar nº. 104, de 10.01.2001, “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”, e “na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido (art. 44). E o contribuinte do imposto é o titular, sem prejuízo de atribuir à lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (art. 45). É a lei que atribui ao contribuinte seu imposto devido e a sua forma de recolhimento.

Seguindo ainda, na Legislação, a despesa com imposto de renda é calculada incidindo uma alíquota sobre a base de cálculo do imposto. Temos assim, as seguintes bases de cálculos:

- Imposto calculado sobre o Lucro Real;
- Imposto calculado sobre o Lucro Presumido;
- Imposto calculado sobre o Lucro Arbitrado.

2.15.1.1 Lucro Real

O Lucro Real é definido pela Lei nº. 1041/94, como lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, previstas ou autorizadas pela legislação tributária (art. 6º, decreto Lei nº 1.568 de 26/12/1977) e em seu art. 7º, o Lucro Real é apurado através da escrituração contábil, fiscais e comerciais. Como base no art. 247 do Decreto nº. 3000/99, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/ 99), podemos entender, Lucro Real como:

- (+) Lucro ou prejuízo contábil
- (+) Adições exigidas por lei
- (-) Exclusões permitidas por lei
- (=) Lucro real antes de compensar Prejuízos Fiscais Anteriores
- (-) Compensação de prejuízos fiscais
- (=) Lucro real

Esta demonstração deverá constar no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Por tanto, entende-se Lucro Real como lucro verdadeiro para fins fiscais, o qual necessita manter sua escrituração completa como alicerce.

O art. 14 da Lei nº 9.718/98 dispõe em seus incisos I ao VI sobre as pessoas jurídicas obrigadas a optar pelo Lucro Real:

- I - Cujas receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses antes do término do exercício;

- II - Cujas atividades sejam bancos comerciais, financeiras, investidores, sociedades de créditos, distribuidoras de títulos, arrendamentos mercantis, cooperativas, seguradoras e entidades de previdência privada aberta;
- III - Ganhos, rendimentos e lucros de capital oriundos do exterior;
- IV - Beneficiárias fiscais autorizadas pela Legislação à isenção ou redução de imposto;
- V - Que no exercício atual tenha efetuado pagamentos por estimativa;
- VI - Que explorem atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de créditos, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou prestação de serviços (factoring).

O inciso I acima foi alterado conforme a Lei 10.637/02 em seu art. 46, aumentando o valor da receita total de R\$ 24.000.000,00 para R\$ 48.000.000,00.

Sua base de cálculo é apurada a partir do resultado contábil do período, que pode ser positivo quando tem lucro ou negativo dando prejuízo.

Sua apuração pode ser trimestral, com pagamento trimestral do IRPJ e CSLL; ou anual com pagamentos mensais do IRPJ e da CSLL, calculados por estimativa mensais.

Pelos arts. 220, 221 e 232 do RIR e art. 17 da IN SRF nº 93/97, as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, devem basear-se nas seguintes formas para cálculo e pagamento do Imposto de Renda e contribuições sociais sobre o lucro:

- Lucro Real Trimestral: apurado a cada trimestre;
- Lucro Real Anual: através de estimativas mensais, encerrando a apuração no final do ano.

2.15.1.2 Lucro Real Trimestral

Nesta opção feita através do Lucro Real, a opção deverá ter encerramento ao término de cada trimestre, com base em seu resultado líquido. Resultado esse, apurado através das demonstrações contábeis, sendo ajustados pelas adições, exclusões e compensações previstas em Lei.

Segundo o art. 228 do RIR/ 99, para cálculo do Imposto de Renda trimestral aplica-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo, que é o lucro real. Caso, a base de cálculo exceda o valor de R\$ 60.000,00 no trimestre, aplica-se à alíquota de 10% sobre o excesso.

Para fins de deduções, poderão ser deduzidos do valor do Imposto de Renda trimestral:

- Incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela Legislação;
- Incentivos fiscais de redução e isenção de imposto, calculado com base no lucro da exploração;

- Imposto de pago ou retido na fonte sobre as receitas computadas na determinação do Lucro Real;
- Imposto de renda pago por estimativa, pago mensalmente (no caso do lucro real anual);
- O saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

Pelo Lucro Real poderá ser feita a compensação dos prejuízos fiscais, ou seja, a pessoa jurídica pode compensar o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), desde que mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

O Prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 pode ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observando o limite máximo, para compensação, de 30% (trinta por cento) do auferido lucro líquido ajustado.

A pessoa jurídica pode, ainda, compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, independentemente do prazo previsto na legislação vigente à época, se, naquela data estes fossem passíveis de compensação, na forma da legislação então aplicável.

Conforme o art. 95 da Lei nº 8.981, de 1985, com redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, o limite de 30% (trinta por cento) não se aplica aos prejuízos fiscais, apurados pelas pessoas jurídicas, decorrentes da exploração de atividade rural e compensado com o lucro real da mesma atividade, e aos apurados pela empresa industrial titular de Programas Especiais de Exploração aprovados até 03 de junho de 1993 pela Befiex.

Em relação ao pagamento, o Imposto de Renda calculado em cada trimestre, poderá ser pago em quota única no mês seguinte ao trimestre sem acréscimo. O contribuinte poderá pagar em três quotas mensais, com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês.

2.15.1.3 Lucro Real Anual

Com base no Lucro Real Anual, as pessoas jurídicas poderão fazer sua apuração anual, mas os recolhimentos dos tributos deverão ser mensais, o qual consta expressamente

na Lei n.º 9.718/98 e no art. 246 RIR/ 99. Esses recolhimentos, porém são com base em estimativas mensais, uma vez que a opção for feita pelo Lucro Real Anual, não poderá ser mudado no decorrer deste período pelo Lucro Presumido, conforme previsto no art. 232 RIR/ 99.

Para ser determinada à base de cálculo estimada anual, utilizam-se percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta mensal, como pode ser visto no quadro nº 01:

QUADRO 2.1 - Tabela de Relação de Atividades e Percentuais

Atividades geradoras da receita	Percentuais aplicados sobre a receita (%)
➤ Revenda de Combustíveis	1,6
➤ Revenda de Mercadorias em Geral (exceto combustíveis)	8
➤ Venda de Produtos de Fabricação Própria	
➤ Industrialização por Encomenda (material fornecido pelo encomendante)	
➤ Atividade Rural	
➤ Representação Comercial por Conta Própria (distribuição)	
➤ Compra e Venda, Loteamento, Incorporação ou Construção de Imóveis.	
➤ Execução de Obras da Construção Civil, com Emprego de Material.	
➤ Prestação de Serviços Hospitalares	
➤ Serviços de Transporte de Cargas	
➤ Outras Atividades não Caracterizadas como Prestação de Serviços	
➤ Serviços de Transporte em Geral (exceto de cargas)	16
➤ Prestação de Serviços, pelas Sociedades Cíveis, relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas.	32
➤ Prestação de Serviços em Geral (exceto os expressamente especificados)	(*)32
➤ Serviços de Intermediação de Negócios (inclusive representação comercial por conta de terceiros, corretagem de imóveis e seguros e outros)	32
➤ Administração, Locação ou Cessão de Bens Móveis ou Imóveis (exceto a receita proveniente de aluguéis, quando a pessoa jurídica não exercer a atividade de locação de imóveis)	
➤ Administração de Consórcios de Bens Duráveis	
➤ Cessão de Direitos de Qualquer Natureza	
➤ Construção por Administração ou por Empreitada, unicamente de Mão-de-Obra	

Fonte: IN SRF nº 93/97.

Além dos percentuais aplicados, conforme a atividade, são acrescidas as bases se cálculo, no mês que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendida nas atividades da empresa. E não integram a base de cálculo rendimentos e ganhos líquidos provenientes de aplicações financeiras de renda fixa e variável.

Segundo o art. 228 RIR/ 99, o imposto será calculado mediante a obtenção da base de cálculo e aplicação das seguintes alíquotas:

- 15% sobre a totalidade da base de cálculo apurada;
- Adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 20.000,00 ao mês.

Sobre o montante a ser pago mensalmente, poderão ser feitas deduções referentes a incentivos fiscais, conforme previsto no art. 229, 475 a 489, 543 e 581 a 588 do R, Lei nº 9.874/99, tais como:

- Programa de Alimentação do trabalhador (PAT): até 4% do imposto, observadas as condições pertinentes;
- Doações e Patrocínios realizados em favor de projetos culturais previamente aprovados pelo Ministério da Cultura: até 4% do imposto, observadas as condições pertinentes;
- Valores aplicados na aquisição primária de Certificados e Investimentos em projetos, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, de produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras, desde que os Certificados e Investimentos tenham sido emitidos e colocados no mercado com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários: até 3% do imposto, observando-se que a dedução cumulativa desse incentivo, com o incentivo referido na letra "b", fica limitada a 4% do imposto;
- Doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente: até o limite de 1% do imposto, vedada a dedução da doação como despesa operacional.

Para fins de pagamento do imposto mensal, calculado por estimativa, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao apurado.

2.15.1.4 Lucro Presumido

É a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O sistema tributário pelo Lucro Presumido é regulamentado pelos arts. 516 a 528 do RIR, Decreto 3.000/99.

O RIR/ 99 em seu art. 516, define que pessoas jurídicas poderão optar pelo Lucro Presumido, observando-se o seguinte:

- A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior R\$ 48.000.000,00, ou R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

- A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

- A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

- O pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, corresponde ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).
- O imposto com base no lucro presumido será determinado nos períodos trimestrais encerrados em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12 (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25).

Base de Cálculo

Conforme o art 518 e 519 do R, a base de cálculo do imposto e do adicional em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

- I - 1,6%, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II – 16% para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;
- III – 32%, para as atividades de prestação de serviço em geral; exceto a de serviços hospitalares, intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

O regime tributário do Lucro Presumido refere-se à apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base de cálculo diferenciada. A variação dos percentuais presumidos de lucro, ou seja, da base de cálculo do IRPJ é grande, podendo ir de 1,6% a 32% sobre a receita bruta, o qual pode ser visto no quadro nº 01.

2.15.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

O art. 195 da CF determina que a seguridade social seja financiada também pela contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas. A CSLL foi instituída pela Lei nº. 7.689, 15 de dezembro de 1988, é um tributo de competência da União.

Segundo Oliveira *et al* (2002, p.191) entende – se que “são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação”.

Conforme Lei nº 8.981/95, art. 57 aplicam-se à “CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”. Devendo ser aplicado a CSLL a mesma forma apuração e pagamento, pela pessoa jurídica optante pelo

Lucro Real, Presumido ou Arbitrado. Tanto o IRPJ, como CSLL deverão ser feitas com base na mesma opção.

Os aspectos quantitativos utilizados para a identificação da base de cálculo são idênticos aos utilizados para o IRPJ. A alíquota para identificação do valor a ser recolhido é de 9% sobre o Lucro Real ou Lucro Presumido.

A partir de 01.09.2003, foi alterado pela Lei 10.684/ 2003, art. 22 a base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido corresponderá a:

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

32% para:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Através da opção por estimativa mensal, as empresas a partir de 01.09.2003, deverão considerar a nova base de cálculo da CSLL de 32% para as seguintes atividades:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, 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 serviços (factoring).

Deverão, ainda, ser somadas á base de cálculo da CSLL no lucro presumido os mesmos acréscimos utilizados na apuração do Imposto de Renda pelo Lucro presumido.

2.15.3 Contribuição Social Sobre o Faturamento (COFINS)

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991.

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direitos privado em geral, inclusive, as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do SIMPLES (Lei 9317/96).

A partir de 01.02.1999, com a edição da Lei 9718/98, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Com as modificações da Lei 9718/98, todas as receitas, exceto as textualmente excluídas, integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, sejam operacionais ou não operacionais. Obviamente, manteve-se também o Faturamento.

As reversões de provisões, os rendimentos de participações societárias e as recuperações de despesas que não representam ingresso de novos valores também integram este grupo, porém, são excluídas da base de cálculo.

No grupo das receitas não operacionais, as receitas mais comuns são as decorrentes de alienação de bens do ativo permanente, tais como bens móveis e imóveis, investimentos, etc. Estas, entretanto, estão textualmente excluídas da base do PIS e da COFINS.

Assim, o conceito de Faturamento, que antes significava o somatório da receita bruta, proveniente daquilo que é o objetivo da empresa (aquelas constantes em Notas Fiscais de venda ou prestação de serviços), para fins de apuração de base de cálculo do PIS e COFINS, abrange todas as receitas da empresa, sejam operacionais ou não operacionais.

A partir 01.01.2000, as receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de créditos e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão considerados, para efeito da base de cálculo do PIS e COFINS, a opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP 2.113-17/2001):

- a) No momento da liquidação da operação correspondente (regime de caixa).
- b) Pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano calendário.

A alíquota geral é de 3% (Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998), para faturamento de pessoas jurídicas, sendo o faturamento entendido como receita bruta, excluídas vendas canceladas, os descontos incondicionais, o IPI e o ICMS cobrado na condição de substituição tributária (art. 3º, inciso 1º). Entretanto, para determinadas operações, a alíquota é diferenciada.

A COFINS chega ao fim da cumulatividade, para opção pelo Lucro Real, a partir de 01.02.2004, conforme Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Em seu art. 1º, expressa “A COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

Para a opção pelo Lucro Real, a determinação do valor da COFINS, aplica-se, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (art. 2º).

Também em seu art. 3º, do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devoluções, cujas receitas de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A partir de 01.05.2004, a Lei 10.865/2004 introduziu mudanças na sistemática de determinados créditos, como depreciação e despesas financeiras.

O recolhimento do PIS e da COFINS deverá ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena (dia 15 ou o último dia útil anterior, se o dia 15 não for útil) do mês seguinte ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

2.15.4 Programa de integração social (PIS)

O PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 07 de novembro de 1970. São contribuintes do Programa de Integração Social (PIS), as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do SIMPLES (Lei 9.317/96).

O decreto nº 4.524 de 17 de dezembro de 2002, em seu art. 1º, regulamentou a contribuição para o PIS devido pelas pessoas jurídicas em geral “a contribuição para o PIS

tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil”.

A partir de 01 de fevereiro de 1999, com a edição da Lei 9.718/ 98 , a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

A Lei 10.637/2002 dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Com a Lei 10.637/2002, para as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01 de dezembro de 2002, acaba a cumulatividade do PIS sobre a receita bruta. As referidas disposições foram regulamentadas pela Instrução Normativa SRF 209/2002, posteriormente substituída pela Instrução Normativa SRF 247/2002.

Entretanto, a alíquota é de 1,65% para opção pelo Lucro Real (arts. 1º a 11 da Lei 10.637/02). Mas em seu art. 8º permitiu a permanência de cumulatividade, com a alíquota de 0,65%, as pessoas jurídicas enquadradas nas outras hipóteses de opção.

O fato gerador será o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. E o prazo de recolhimento será, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador (art.10).

Para fins de utilização dos créditos do PIS, são considerados créditos admissíveis, conforme Lei nº 10.637/ 2002:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária ou submetidos à incidência monofásica do PIS;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

IV - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VI - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VII - bens recebidos em devoluções, cujas receitas de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

VIII – a partir de 01.02.2003, a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Medida Provisória 107/ 2003).

Ainda nesta mesma Lei, está como deverá ser feito o cálculo do crédito, sendo assim o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota sobre o valor da soma de:

- Dos itens mencionados em 1 e 2 acima, adquirido no mês;
- Dos itens mencionados em 3, 4 e 8, incorridos no mês;
- dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados em 5 e 6, incorridos no mês;
- dos bens mencionados em 7, devolvidos no mês.

Conforme a alteração da COFINS pela Lei nº 10.865/2004 o PIS também sofreu as mesmas alterações.

A empresa se utiliza dos créditos do PIS e da COFINS, sobre a manutenção e reparo, insumo para o gado, depreciação e a energia elétrica consumida na empresa.

Para que se possa ser feito um bom planejamento tributário o controller deve observar as brechas encontradas na Legislação vista por uma boa gestão tributária, apoiada a contabilidade, como instrumentos de geração de informação para melhor escolha de opção na hora de tributar.

2.16 CONTABILIDADE – CONCEITO E OBJETIVOS

Segundo o Comitê de terminologia - AIA⁴ citado por Hendriksen (1999, p.28), “A Contabilidade é uma arte de registro, classificação e sintetização, de maneira significativa em termos monetários, de transações e eventos que são em parte, de natureza financeira, e de interpretação de seus resultados”.

Ao ver de Lopes de Sá (1999, p.42), “Contabilidade é uma ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com a realidade, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

⁴ Comitê de Terminologia do Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accountants – AIA), predecessor do Instituto Americano de Contadores Públicos Registrados (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), em 1941.

A Contabilidade têm vislumbrado autores a ponto de ser classificada como ciência ou arte. Para Calderelli (1998, p.170) a Contabilidade, “é o conjunto de leis, normas e princípios, com a finalidade de estudar e registrar todos os atos e fatos ligados a uma empresa administrada”.

As diferentes definições procuram sempre explicar o que é correto afirmar, a Contabilidade registra as informações e as repassam aos seus usuários através de relatórios que são disponibilizados em demonstrações. Isso fica claro na definição dada por Favero, et al (1995, p.13):

A Contabilidade, que tem por finalidade analisar, interpretar e registrar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, busca demonstrar aos seus usuários, através de relatórios próprios (Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou Demonstrações de Lucros e Prejuízos Acumulados, Balanços Patrimonial, Demonstrações de Origens de Recursos e outros), as informações sobre o comportamento dos negócios para a tomada de decisões.

Contudo cabe salientar, que essas informações e demonstrações de resultados são geradas a fim de atender as necessidades dos usuários, sendo eles internos ou externos.

A Contabilidade tem por objeto de estudo, o patrimônio econômico – financeiro das entidades, que consiste no conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes a uma pessoa ou mais. Segundo Lopes de Sá (1979 p.21), temos:

Conceito: Contabilidade é a Ciência que estuda os fenômenos patrimoniais da aziendas com a finalidade de observar as relações entre estes e o fim aziendal.

Objetivo da Contabilidade: o objetivo da Contabilidade é o estudo dos fenômenos patrimoniais para aziendas.

Fim da Contabilidade: o fim da contabilidade é observar o fato patrimonial sob aspecto do governo do mesmo, a fim que se conheça se o escopo aziendal é atingido na medida adequada.

Para Hendriksen (1999, p.93) o objetivo da Contabilidade é:

1. Medir os recursos possuídos por entidades específicas.
2. Refletir os direitos contra essa entidade e os interesses nela existentes.
3. Medir as variações desses recursos, direitos e interesses.
4. Atribuir às variações do período determináveis.
5. Exprimir os dados anteriores em termos monetários como denominador comum.

Essa definição deve dar sustentação ao balanço patrimonial e demonstrações do resultado do exercício, medindo seus níveis qualitativos e quantitativos.

Já para Iudicibus (2000, p. 19), o “objetivo da Contabilidade, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Assim, podemos concluir que a Contabilidade é um instrumento que fornece o máximo de informações dentro e fora da empresa, auxiliando as tomadas de decisões. Tem por finalidade demonstrar a situação patrimonial e fornecer informação de sua composição e variações; e como meios para atingir sua finalidade, utiliza-se de técnicas para ter sustentação, tais como:

- **Escrituração:** Para Calderelli (1999, p.318) é a “designação dada à técnica contábil para a aplicação das normas e princípios da ciência, nos livros adotados”.

O método de escrituração é uniforme, constante, agrupando e historiando todos os fatos que ocorrem no patrimônio.

- **Demonstrações Contábeis:** Demonstrações expõem os fenômenos patrimoniais. O registro e seleção dos fatos, dados seu volume e heterogeneidade, não são elementos suficientes para atingir a finalidade informativa da Contabilidade.

Quando essas demonstrações fazem exposições dos componentes patrimoniais, recebe o nome de Balanço Patrimonial. Quando visam demonstrar os resultados patrimoniais, bem como o resultado econômico, recebem a denominação de Demonstração do Resultado do Exercício. Outras demonstrações contábeis consagradas pelo uso:

- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, para demonstrar a movimentação ocorrida no resultado de exercícios anteriores;

- Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos, destinadas a demonstrar como surgiram os recursos econômico-financeiros manipulados no exercício e onde foram aplicados.

- **Orçamento:** o sistema orçamentário global segundo Sanvicente (1995, p. 15):

É um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite à administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.

O sistema orçamentário auxilia na utilização de técnicas e procedimentos contábeis orçando com antecedência os fatos, a fim de visualizar os resultados desejados, gerando demonstrativos que apoiarão nas tomadas de decisões futuras, com condições e fatos para determinar o desenvolvimento do exercício.

- **Análise de Financeira:** é caracterizado por Iudicibus (1988, p. 25) como a “arte de saber extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamento, se for o caso”. A

análise nos permitirá avaliar a empresa, gestão de caixa, lucros e o desempenho administrativo para que possamos atingir resultados com mais fidedinidade.

- **Contabilidade Tributária:** A essa área da contabilidade daremos mais ênfase por ser a de maior apoio ao estudo, a qual será vista na seqüência.

A Contabilidade se tornou uma ferramenta de suma importância na vida de uma empresa, além disso, sua aplicação pode ser dada qualquer tipo de pessoa, físicas ou jurídicas, que realizem atividades econômicas com fins lucrativos ou não.

Contudo, as informações contidas nas escriturações, demonstrações e relatórios oferecidos pela contabilidade, deverão ser gerados pelas pessoas jurídicas, que quando na forma de lei se apresenta associada a outras (Calderelli, 1997), já que a pessoa física tem outros métodos de declaração para pagamento dos tributos.

3 - METODOLOGIA

3.1 - DEFINIÇÃO DO TIPO DE PESQUISA

O trabalho foi feito através de Estudo de Caso, o qual consiste num intensivo e detalhado estudo do caso a ser pesquisado. Segundo Salomon (1972, p.207), o estudo de caso “é o tratamento escrito de um tema específico que resulte na interpretação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência, exigindo uma limitação do tema, para se dar um tratamento aprofundado e exaustivo”.

Assim, este método se baseia em detalhes que devem ser investigados, buscando trazer respostas claras e de grande proveito.

De acordo com Gil (1999, p.73) o estudo de caso vem sendo utilizado com freqüência cada vez maior devido ter os seguintes propósitos e vantagens:

- Explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos;
- Descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação;
- Explicar as variáveis causadas de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

No entanto, este método também tem suas desvantagens, como por exemplo:

- O acadêmico/ pesquisador, muitas vezes, acaba por colocar suas considerações e conclusões, o que compromete a confiabilidade da pesquisa;
- O tempo destinado à pesquisa demanda muito tempo, o que pode fazer com que seus resultados sejam pouco consistentes;
- A análise de um único ou poucos casos fornece uma base muito frágil para uma generalização.

3.2 - DEFINIÇÃO DAS PERGUNTAS DA ENTREVISTA

- Já foi elaborado algum Planejamento Tributário para esta empresa?
- A opção tributária aplicada pela empresa é, economicamente, a mais viável?

- Os impostos pagos estão coerentes com o que determina a legislação?

3.3 - MÉTODO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi feita através de:

- Visitas à empresa;
- Entrevistas diretas com o Controller e Contador;
- Análises de demonstrações contábeis diversas e relatórios gerenciais.

3.4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS

De acordo com a conceituação básica que foi apresentada no Capítulo II – Revisão de Literatura - os dados coletados foram analisados mediante tal, e verificou a sua credibilidade, passando em um segundo momento a aplicá-los na prática das operações da empresa.

3.5 - LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Os resultados obtidos com a pesquisa deverão se restringir somente à empresa objeto de estudo. Empresas do mesmo ramo não poderão se basear nos resultados, pois apresentam características próprias e especificações diferentes, devido ao método de trabalho da diretoria, devido ao mercado de comércio almejado, e devido a diversos outros requisitos.

4 - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CASO ESTUDADO

O presente estudo aborda como pesquisa o impacto da tributação federal em uma empresa no ramo Agropecuária.

Inicia-se com breve histórico sobre a empresa em estudo, observando quadros, os quais representam os valores tributários de 2006 apurados pela empresa, considerando sua atual opção tributária o Lucro Real.

Com base nos dados da empresa, faremos uma simulação através de quadros demonstrativos do orçamento tributário calculado através da opção pelo Lucro Presumido e Lucro Real.

Para fins de compensação a empresa apresentou um prejuízo fiscal decorrente do exercício de 2005 de R\$ 264.545,60.

O capítulo se encerra com a análise dos resultados apurados.

4.1.1 Histórico da empresa

Em 04 de março de 1999 constitui-se a sociedade mercantil por cotas de responsabilidade limitada, a empresa Agropecuária Café no Bule Ltda, com o CNPJ 03.024.119/0001-92. Inicialmente com sede na av: Sete de Setembro, nº 4698, sl 1605 em Curitiba, contendo uma filial na estrada de Camapuã a Rio Pardo no município de Ribas do Rio Pardo/ MS. Em 2004 a empresa alterou seu endereço para Ribas do Rio Pardo, onde era a filial.

Em março de 1999 foi adquirida a Fazenda Café no Bule I – Fazenda Chapadão, denominada Pontal, no município de Camapuã/ MS, com área total de 6.286,99 Ha, em abril de 1999 foi adquirida a Fazenda Café no Bule II, denominada Fazenda Tarumã, com área de 2.228,40 Ha, em dezembro de 1999 foi adquirida a Fazenda Café no Bule III,

denominada Fazenda Triângulo, situada em Ribas do Rio Pardo/ MS, com área total de 500,00 Ha, em agosto de 2000, foi adquirida a Fazenda Café Bule IV, denominada Fazenda Tererê, situada na comarca de Camapuã, com área total de 1.760,70 Ha, em outubro de 2000 foi adquirida Fazenda Café no Bule V, denominada R4, situada no município de Ribas o Rio Pardo, com área total de 2.082,90 Ha, em junho de 2003 foi adquirida a Fazenda Café no Bule VI, denominada Fazenda Riata, situada no município de Bandeirantes/ MS, com área total de 7.793,89 Ha. Todas a Fazendas acima citadas formaram a Agropecuária Café no Bule Ltda, sendo a Fazenda Riata a filial , tendo como objetivo social à exploração da atividade pecuária, abrangendo o manejo de animais de pequeno e grande porte, agricultura extensiva, a piscicultura, florestamento e reflorestamento, com espécies nativa e exóticas. A empresa teve filial no Estado do Paraná, as quais foram vendidas e baixadas em 2002. Desde 2002 a empresa explora no ramo da pecuária e agricultura, a qual teve sua ultima safra em 2003. Atualmente a empresa somente explora o ramo pecuário o qual a empresa trabalha com gado de corte, de engorda, cria e recria, com raças Nelores, Devon, Simental Africano, Limuosin e Meio Sangue.

A empresa possui um total de 31 funcionários, todos qualificados na área de Agropecuária, sendo os mesmos treinados para coleta de dados em campo.

Sua política de qualidade é a de comprometer-se em vender seu gado com a melhor qualidade do mercado, procurando satisfazer os clientes oferecendo melhoria em seu produto que é a carne bovina.

4.2 DIAGNÓSTICO TRIBUTÁRIO

A apresentação do caso estudado está organizada no seguinte modo:

No quadro 4.1 estarão os dados referentes à demonstração do resultado do exercício referente ao ano de 2006, conforme opção feita pela empresa.

Quadro 4.1: Demonstração do Resultado do Exercício 2006

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
Receita Bruta	4.545.344,05
(-) deduções	420.444,32
(=) receita líquida da atividade	4.124.899,73
(-) custos do produto vendido	1.954.497,94
(=) lucro bruto	2.170.401,79
(-) despesas operacionais	1.215.116,57
(=) lucro da compensação	955.285,22
(-) prejuízo compensado	264.545,60
(=) lucro antes dos impostos	690.739,62
(-) impostos e taxas	216.298,91
(=) Lucro Exercício	474.440,71

Fonte: dados apurados pela empresa. adaptado pelo acadêmico.

A empresa apurou seus tributos através da opção Lucro Real Trimestral, nessa apuração a empresa tinha um prejuízo fiscal de 2005, que foi utilizado compensação para fins dos cálculos de Imposto de Renda e Contribuição Social.

No quadro 4.2 será demonstrado de maneira detalhada a opção feita pela empresa para cálculo do IRPJ e da CSLL, de maneira a ser observado os totais trimestrais, que é uma das opções a serem calculadas pelo Lucro Real .

Quadro 4.2 – Cálculo do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Trimestral.

DRE TRIMESTRAL	%	1º TRIM/ 06	2º TRIM/ 06	3º TRIM/ 06	4º TRIM/ 06	EXERCÍCIO
REC. OP. BRUTA		954.733,99	1.028.942,92	1.143.781,76	1.417.885,38	4.545.344,05
Vendas		954.733,99	1.028.942,92	1.143.781,76	1.417.885,38	4.545.344,05
DED.REC BRUTA		(88.312,89)	(95.177,22)	(105.799,81)	(131.154,40)	(420.444,32)
COFINS e PIS		(88.312,89)	(95.177,22)	(105.799,81)	(131.154,40)	(420.444,32)
RECEITA OP. LÍQ.		866.421,10	933.765,70	1.037.981,95	1.286.730,98	4.124.899,73
CPV		(410.535,62)	(442.445,46)	(491.826,16)	(609.690,71)	(1.954.497,94)
LUCRO BRUTO		455.885,48	491.320,24	546.155,79	677.040,27	2.170.401,79
REC/ (DESP) OP.		(293.838,74)	(315.806,70)	(261.230,83)	(344.240,30)	(1.215.116,57)
LUCRO ANT IMP.		162.046,74	175.513,54	284.924,96	332.799,97	955.285,22
100% prejuízo		162.046,74	102.498,86	0	0	264.545,60
BASE CALCULO		-	73.014,68	284.924,96	332.799,97	690.739,62
Imposto Renda	15		10.881,00*	42.438,16*	49.739,21*	103.058,37
Adicional IRPJ	10		1.301,47	22.492,50	27.280,00	51.073,97
Contribuição Social	9	-	6.571,32	25.643,25	29.952,00	62.166,57
LUCRO LÍQ EX.		-	54.260,89	194.351,05	225.828,76	474.440,71

Fonte: dados apurados pela empresa, adaptado pelo acadêmico.

* Valo descontado – PAT.

A empresa utiliza o incentivo fiscal PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, sobre o valor apurado de IRPJ, obedecendo assim seu limite e prazo.

A seguir os quadros que demonstram os tributos decorrentes da opção pelo Lucro Real.

A partir de 01 de dezembro de 2002 entrou em vigor a Lei 10.637/02 da não cumulatividade do PIS, e a alíquota passou para 1,65% sobre o faturamento, havendo, porém, o direito ao crédito, utilizando a mesma alíquota.

Os valores para a base de cálculo dos créditos do PIS, são referentes aos valores totais de insumos, como manutenção e reparos e energia elétrica e outros que integram a base de cálculo.

A partir de fevereiro de 2004, houve uma mudança na alíquota da COFINS passando de 3%, para 7,6%. Por tanto, a empresa optante pelo Lucro Real fará a apuração de forma não cumulativa onde poderão ser aproveitados o valor dos créditos referentes a COFINS.

Essa apuração de cálculos de PIS e COFINS, são utilizadas tanto para o Lucro Real Trimestral, quanto para o Lucro Real por estimativa mensal.

Segue a demonstração pela opção Lucro Real, os calculos do PIS e COFINS referentes ao ano de 2006. No quadro 4.3 tem apuração dos impostos, já aproveitando os créditos dos mesmos.

Quadro 4.3 – PIS e COFINS pelo Lucro Real.

2006	BASE DE CALCULO IMPOSTO			TRIBUTOS		CREDITOS		TRIBUTOS	
	BALANCETE			PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
	VENDAS	O REC.	TOTAL	1,65%	7,6%			TOTAL	TOTAL
Jan	273.509,19	115,24	273.624,43	4.514,80	20.795,46	1.940,55	8.938,28	2.574,25	11.857,18
Fev	372.143,63	270,01	372.413,64	6.144,83	28.303,44	2.640,36	12.161,65	3.504,47	16.141,79
Mar	309.081,17	37,31	309.118,48	5.100,45	23.493,00	2.192,93	10.100,77	2.907,52	13.392,23
Abr	197.325,15	11,00	197.336,15	3.256,05	14.997,55	1.400,02	6.448,59	1.856,03	8.548,96
Mai	535.554,32	463,67	536.017,99	8.844,30	40.737,37	3.799,76	17.501,92	5.044,54	23.235,45
Jun	296.063,45	1.807,95	297.871,40	4.914,88	22.638,23	2.100,57	9.675,35	2.814,31	12.962,88
Jul	577.977,47	14,07	577.991,54	9.536,86	43.927,36	4.100,75	18.888,30	5.436,11	25.039,06
Ago	398.030,75	1.937,03	399.967,78	6.599,47	30.397,55	2.824,03	13.007,64	3.775,44	17.389,91
Set	167.773,54	287,18	168.060,72	2.773,00	12.772,61	1.190,35	5.482,84	1.582,65	7.289,77
Out	396.740,89	1.923,39	398.664,28	6.577,96	30.298,49	2.814,88	12.965,49	3.763,08	17.333,00
Nov	589.287,10	1.716,29	591.003,39	9.751,56	44.916,26	4.180,99	19.257,90	5.570,57	25.658,36
Dez	431.857,39	3.204,24	435.061,63	7.178,52	33.064,68	3.064,03	14.113,10	4.114,49	18.951,58
T.T.	4.545.344,05	11.787,38	4.557.131,43	75.192,68	346.342,00	32.249,22	148.541,83	42.943,46	197.800,17

Fonte: dados apurados pela empresa. adaptado pelo acadêmico.

Através da opção pelo Lucro Real também poderá ser feita a apuração de imposto por estimativa mensal. Nessa opção será aplicado o percentual sobre a receita bruta conforme quadro do Lucro Real, para fins de determinação da base de cálculo estimada (RIR/ 1999, art.223).

Sobre a base de calculo aplica-se a alíquota do IRPJ , juntamente com o adicional, caso tenha e a CSLL. O imposto deve ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente a da apuração (RIR/ 1999, art.858).

O IRPJ e a CSLL recolhidos com base na estimativa deverão ser compensados na apuração com base no Lucro Real em 31 de dezembro, no encerramento do exercício.

No quadro abaixo teremos a apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real, com estimativa mensal.

Quadro 4.4 – IRPJ - Lucro Real Estimativa Mensal.

MÊS	%	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	EXERCÍCIO
Rec. venda		273.509,19	372.143,63	309.081,17	197.325,15	535.554,32	296.063,45	1.983.676,91
Base cálculo		273.509,19	372.143,63	309.081,17	197.325,15	535.554,32	296.063,45	1.983.676,91
Sobre GADO	8	21.880,74	29.771,49	24.726,49	15.786,01	42.844,35	23.685,08	158.694,16
Sobre vendas	32							
Outras Rec.		115,24	270,01	37,31	11,00	463,67	1.807,95	2.705,18
Base Cálculo		21.995,98	30.041,50	24.763,80	15.797,01	43.308,02	25.493,03	161.399,34
IRPJ	15	3.299,40	4.506,23	3.714,57	2.369,55	6.496,20	3.823,95	24.209,90
ADIC IRPJ	10	199,60	1.004,15	476,38	0	2.330,80	549,30	4.139,93
IRPJ a Recolhido		3.499,00	5.510,38	4.190,95	2.369,55	8.827,00	4.373,25	28.770,13

MÊS	%	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	EXERCÍCIO
Rec. Venda		577.977,47	398.030,75	167.773,54	396.740,89	589.287,10	431.857,39	2.561.667,14
Base cálculo		577.977,47	398.030,75	167.773,54	396.740,89	589.287,10	431.857,39	2.561.667,14
Sobre GADO	8	46.238,20	31.842,46	13.421,88	31.739,27	47.142,97	34.548,59	204.933,37
Sobre vendas	32							
Outras Rec.		14,07	1.937,03	287,18	1.923,39	1.716,29	3.204,24	9.082,20
Base Cálculo		46.252,27	33.779,49	13.709,06	33.662,66	48.859,26	37.752,83	214.015,57
IRPJ	15	6.937,84	5.066,92	2.056,36	5.049,40	7.328,89	5.662,92	32.102,34
ADIC IRPJ	10	2.625,23	1.377,95	0	1.366,27	2.885,93	1.775,28	9.401,57
IRPJ a Recolhido		9.563,07	6.444,87	2.056,36	6.415,67	10.214,82	7.438,20	41.503,91

Fonte: dados apurados pela empresa. adaptado pelo acadêmico.

Quadro 4.5 – CSLL - Lucro Real Estimativa Mensal.

MÊS	%	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	EXERCÍCIO
Rec. Venda		273.509,19	372.143,63	309.081,17	197.325,15	535.554,32	296.063,45	1.983.676,91
Base Cálculo		273.509,19	372.143,63	309.081,17	197.325,15	535.554,32	296.063,45	1.983.676,91
Sobre GADO	12	32.821,10	44.657,24	37.089,74	23.679,02	64.266,52	35.527,61	238.041,23
Sobre vendas	32							
Outras Rec.		115,24	270,01	37,31	11,00	463,67	1.807,95	2.705,18
Base Cálculo		32.936,34	44.927,25	37.127,05	23.690,02	64.730,19	37.335,56	240.746,41
CSLL Recolhido	9	2.964,27	4.043,45	3.341,43	2.132,10	5.825,72	3.360,20	21.667,18

MÊS	%	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	EXERCÍCIO
Rec. vendas		577.977,47	398.030,75	167.773,54	396.740,89	589.287,10	431.857,39	2.561.667,14
Base Cálculo		577.977,47	398.030,75	167.773,54	396.740,89	589.287,10	431.857,39	2.561.667,14
Sobre GADO	12	69.357,30	47.763,69	20.132,82	47.608,91	70.714,45	51.822,89	307.400,06
Sobre vendas	32							
Outras Rec.		14,07	1.937,03	287,18	1.923,39	1.716,29	3.204,24	9.082,20
Base Cálculo		69.371,37	49.700,72	20.420,00	49.532,30	72.430,74	55.027,13	316.482,26
CSLL Recolhido	9	6.243,42	4.473,06	1.837,80	4.457,91	6.518,77	4.952,44	28.483,40

Fonte: dados apurados pela empresa. adaptado pelo acadêmico.

O IRPJ e a CSLL, pagos mensalmente no regime estimativa poderão ser compensados no final do período, devendo, portanto, serem contabilizados no Ativo Circulante, em IRPJ a recuperar e CSLL a recuperar.

QUADRO 4.6 – Compensações de IRPJ e CSLL recolhidos.

LUCRO REAL	TRIMESTRAL	ESTIMATIVA MENSAL	VALOR A RECOLHER
IRPJ + AD IRPJ	154.132,34	69.853,74	84.278,60
CSLL	62.166,57	50.150,58	12.015,99

Fonte: dados apurados pelo acadêmico.

O saldo apurado em 31 de dezembro no Balanço Anual, será pago em quota única até o último dia do mês de março do ano subsequente, se positivo acrescido de juros calculados à taxa SELIC, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento (Lei 9.430/ 96, art 6, § 2º). E se negativo, terá a opção de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

As demonstrações a seguir são baseadas na apuração feita pelo Lucro Presumido.

A empresa estudada pode fazer a opção pelo Lucro Presumido, haja vista que sua receita e atividade permitem fazê-la. A opção dá-se com o pagamento da primeira e única quota do primeiro trimestre e é definitiva para todo o ano.

QUADRO 4.7 – IRPJ – Lucro Presumido Trimestral.

DESCRIÇÃO	%	1º TRIM/ 06	2º TRIM/ 06	3º TRIM/ 06	4º TRIM/ 06	EXERCÍCIO
Receita de vendas		954.733,99	1.028.942,92	1.143.781,76	1.417.885,38	4.545.344,05
Base de Cálculo		954.733,99	1.028.942,92	1.143.781,76	1.417.885,38	4.545.344,05
Sobre GADO	8%	76.378,72	82.315,43	91.502,54	113.430,83	363.627,52
Outras Receitas		165,91	490,48	335,43	4.713,32	5.705,14
Base de Cálculo		76.544,63	82.805,91	91.837,97	118.144,15	369.332,66
Alíquota		15%	15%	15%	15%	15%
IRPJ		11.481,70	12.420,89	13.775,70	17.721,62	55.399,91
ADIC DO IRPJ	10%	1.654,47	2.280,60	3183,80	5.814,42	12.933,27
IRPJ a Recolher		13.136,17	14.701,49	16.959,50	23.536,04	68.333,18

Fonte: dados apurados pela empresa. adaptado pelo acadêmico.

O Imposto de Renda pelo Lucro Presumido é calculado à alíquota de 15% e 10% de adicional do lucro que ultrapassar o valor de R\$ 60.000,00 trimestrais.

A seguir temos a apuração da CSLL pelo Lucro Presumido, conforme demonstração do quadro.

QUADRO 4.8 – CSLL – Lucro Presumido Trimestral.

DESCRIÇÃO	1º TRIM/ 06	2º TRIM/ 06	3º TRIM/ 06	4º TRIM/ 06	EXERCÍCIO
Receita de vendas	954.733,99	1.028.942,92	1.143.781,76	1.417.885,38	4.545.344,05
Base de Cálculo	954.733,99	1.028.942,92	1.143.781,76	1.417.885,38	4.545.344,05
Alíquota	12%	12%	12%	12%	12%
Sobre GADO	114.568,08	123.473,15	170.808,52	453.723,32	862.573,07
Outras Receitas	165,91	490,48	335,43	4.713,32	5.705,14
Base de Cálculo	114.733,99	123.963,63	171.143,95	458.436,64	868.278,21
Alíquota	9%	9%	9%	9%	9%
CSL a Recolher	10.326,06	11.156,73	15.402,96	41.259,30	78.145,05

Fonte: dados apurados pela empresa, adaptado pelo acadêmico.

A base de cálculo da CSLL é apurada à alíquota de 12%, acrescida de 100% das demais receitas.

O PIS devido pelas empresas optantes pelo Lucro Presumido é calculado à alíquota de 0,65% assim como a da COFINS é de 3%. Nesta opção o cálculo é pelo regime da cumulatividade. No quadro 4.9, temos a apuração do PIS e COFINS no período de 2006.

QUADRO 4.9 – PIS e COFINS – Lucro Presumido Trimestral.

MÊS E ANO	BASE DE CALCULO IMPOSTO			IMPOSTOS	
	BALANCETE			PIS 0,65%	COFINS 3,0%
	VENDAS	O REC.	TOTAL		
jan/ 06	273.509,19	115,24	273.624,43	1.778,56	8.208,73
fev/ 06	372.143,63	270,01	372.413,64	2.420,69	11.172,41
mar/ 06	309.081,17	37,31	309.118,48	2.009,27	9.273,55
abr/ 06	197.325,15	11,00	197.336,15	1.282,68	5.920,08
mai/ 06	535.554,32	463,67	536.017,99	3.484,12	16.080,54
jun/ 06	296.063,45	1.807,95	297.871,40	1.936,16	8.936,14
jul/ 06	577.977,47	14,07	577.991,54	3.756,95	17.339,75
ago/ 06	398.030,75	1.937,03	399.967,78	2.599,79	11.999,03
set/ 06	167.773,54	287,18	168.060,72	1.092,39	5.041,82
out/ 06	396.740,89	1.923,39	398.664,28	2.591,32	11.959,93
nov/ 06	589.287,10	1.716,29	591.003,39	3.841,52	17.730,10
dez/ 06	431.857,39	3.204,24	435.061,63	2.827,90	13.051,85
SOMAS	4.545.344,05	11.787,38	4.557.131,43	29.621,35	136.713,93

Fonte: dados apurados pela empresa, adaptado pelo acadêmico.

No quadro 4.10, estão dispostos às opções de tributação permitida pela empresa em estudo. Nela podem ser vistas os impostos federais conforme apuração escolhida pela empresa, utilizada para tributar seus impostos em 2006.

QUADRO 4.10 – Comparativo por Sistema Tributário 2006

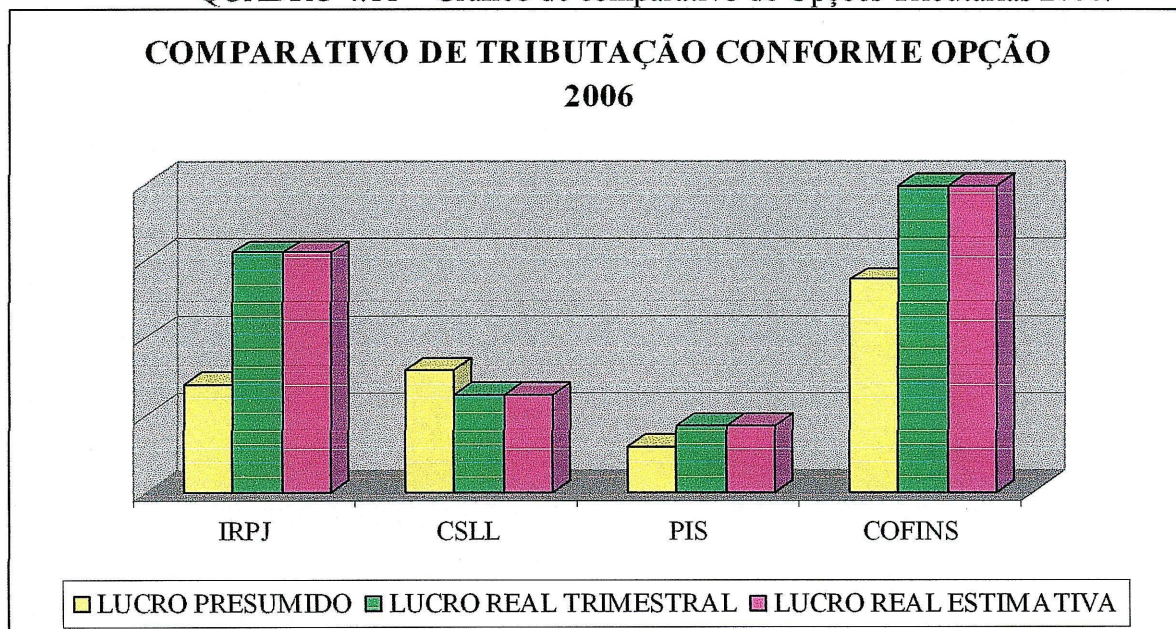
LUCRO PRESUMIDO					
TRIBUTAÇÃO	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	T O T A L
1º trim/06	13.136,17	10.326,06	6.208,52	28.654,69	58.325,44
2º trim/06	14.701,49	11.156,73	6.702,96	30.936,76	63.497,94
3º trim/06	17.588,59	15.402,96	7.449,13	34.380,60	74.821,28
4º trim/06	23.536,04	41.259,30	9.260,74	42.741,88	116.797,96
T O T A L	68.962,29	78.145,05	29.621,35	136.713,93	313.442,62
LUCRO REAL TRIMESTRAL					
TRIBUTAÇÃO	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	T O T A L
1º trim/06	-	-	8.986,24	41.391,20	50.377,44
2º trim/06	12.182,47	6.571,32	9.714,88	44.747,29	73.215,96
3º trim/06	64.930,66	25.643,25	10.794,20	49.718,74	151.086,85
4º trim/06	77.019,21	29.952,00	13.448,14	61.942,94	182.362,29
T O T A L	154.132,34	62.166,57	42.943,46	197.800,17	457.042,54
LUCRO REAL ESTIMATIVA					
TRIBUTAÇÃO	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	T O T A L
1º trim/06	13.136,17	10.326,06	8.986,24	41.391,20	73.839,67
2º trim/06	14.701,49	11.156,73	9.714,88	44.747,29	80.320,39
3º trim/06	17.588,59	15.402,96	10.794,20	49.718,74	93.504,49
4º trim/06	108.706,09	25.280,82	13.448,14	61.942,94	209.377,99
T O T A L	154.132,34	62.166,57	42.943,46	197.800,17	457.042,54

Fonte: dados apurados pelo acadêmico.

Após apuração das opções de tributação permitida pela empresa, pode – se notar que a opção mais vantajosa é apuração feita pelo Lucro Presumido. Visto que a empresa optou pelo Lucro Real trimestral, seu desembolso com o pagamento dos impostos foi maior. Mesmo tendo créditos para compensar, prejuízos fiscais a serem compensados e incentivos fiscais, não optou de maneira menos onerosa.

Segue agora as demonstrações em gráfico, para uma melhor visualização dos resultados.

QUADRO 4.11 – Gráfico de comparativo de Opções Tributárias 2006.



Fonte: dados apurados pelo acadêmico.

5 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

É fundamental, o conhecimento dos conceitos constitucionais que regem as tributações para a compreensão da magnitude do direito do Estado, autorizada pelos termos da Lei, em aplicar sobre o patrimônio do contribuinte, para financiar as suas atividades em prol de toda a sociedade.

Não foge ao acima exposto o preciso domínio dos tratamentos tributários mais favorecidos, previstos para as empresas de pecuárias, para melhor adequá-los aos seus interesses negociais.

Dois fatores determinam à importância e a necessidade do planejamento fiscal na empresa. O primeiro é o elevado ônus tributário incidente no universo dos negócios. O outro é a compreensão do grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente.

A efetiva interação desses fatores no contexto atual exige das empresas e do controller uma maneira de identificar todas as alternativas legais disponíveis a suas transações e operações no mercado, no sentido de adotar aquela que resulta em conseqüências tributárias menos onerosas.

A empresa em estudo pratica a atividade pecuária, visando a economia de tributos, foi estudada a melhor opção tributária para a empresa.

A opção feita é pela tributação com base no Lucro Presumido, que diminuirá de maneira vantajosa o desembolso com pagamento de tributos.

Após cálculos e análise das opções de regime de tributação, pode ser observado que o Lucro Presumido reverte em menor desembolso fiscal, de maneira lícita. Sendo assim indicado como melhor opção tributária para o exercício seguinte.

A economia total gerada quando comparada ao desembolso total entre o Lucro Presumido e o Lucro Real (regime mais oneroso) é de 32%, sendo que tal diferença proporcionará à empresa se tornar mais competitiva, garantindo assim sua continuidade.

Conclui-se, que a empresa estudada não fez a melhor opção, quando escolheu o Lucro Real , apesar de ter tido prejuízo fiscal para compensar no exercício.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Após estudos realizados, podemos fazer as seguintes recomendações:

- A empresa deve estar sempre atenta às mudanças ocorridas na Legislação, observando e percebendo suas brechas, as quais podem proporcionar uma vantajosa economia de tributos;
- Mesmo com o aumento de suas receitas, a empresa deverá estar atenta, manter o seu planejamento, verificando através de cálculos qual a melhor opção de tributação, visando sempre economia de tributos e melhores resultados;

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Carga Tributária Brasileira**. Disponível na Internet via: <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/estudos.html>. Primeiro semestre de 2006.

BORGES, Eduardo Carvalho e et al. **Tributação no Agronegócio**. 1ª ed. São Paulo: Quartir Latin do Brasil 2005.

CALDERELLI, Antonio. **Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira**. São Paulo: CETEC, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13ª edição. São Paulo: Saraiva 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CATELLI, Armando e et al. **Controladoria Uma Abordagem da Gestão Econômica**. 1ª ed. São Paulo: Editora Atlas S. A. 1994.

CHEMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: Sinopses Jurídicas**. Volume 16. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CNT, Código Tributário Nacional.

COSTA, Adriano Soares da. **Apontamentos sobre a responsabilidade tributária**. Jus Navigandi, Teresina, a. 4, n. 36, nov. 1999. [on-line] Disponível na Internet via: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1337>>. Acesso em: 03 out. 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado, e COELHO, Sacham Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FABRETTI, Laúdio Camargo; Dilene R. **Direito Tributário: para cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FAVERO, Hamilton Luiz; et al. **Contabilidade Teoria e Prática**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FRANCO, Adenilson. **Artigo - Federal - 2004/0803**. [on-line] Disponível na Internet via: http://www.fiscssoft.con.br/main_index.php?home=home_artigos&m=&nx&viewid=125370. Agosto, 2006.

FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria Teoria e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HADDAD, Richard. **Direito Tributário Vol. II**. 2ª ed. São Paulo: Pró – concurso, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S; Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi e Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda nas Empresas**. 28ª ed. São Paulo: Atlas 2003.

IBGE - Indicadores [on-line] Disponíveis na Internet via:
<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/ctrivolvacome2t03.pdf>. IBPT,
Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário: Acesso em 15 de agosto 2006.

Internet – www.receita.fazenda.gov.br (Receita Federal).

Internet – www.inss.gov.br (Previdência Social).

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUNIOR, Antonio Spolador. **ICMS no estado do Paraná anotado**: Cenofisco Publicações Tributárias. São Paulo, 2003.

LOPES, Carlos T. Guimarães. **Planejamento e estratégia empresarial**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme: LED Editora de Direito, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. 1ª ed. São Paulo: Atlas 1996.

MELLO, Cláudio José de Almeida. **Sonegação Fiscal**. [on-line] Disponível na Internet via:
http://www.tributarista.org.br/con_fiscal.html. Outubro 2006.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobProIndIPI/ImpSobProIndIPI1.htm>

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.

RECEITA ESTADUAL. **Não cumulatividade da cobrança PIS/ PASEP**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobProIndIPI/ImpSobProIndIPI1.htm>. Acesso 25 de setembro de 2006.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALOMON, Décio Vieira. **Como fazer uma monografia**: elementos de metodologia do trabalho científico. 2ª ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1973.

SANVICENTE, Antonio Zaratto. **Orçamento na Administração de Empresas**: Planejamento e Controle. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

TAPAI, Giselle de Mello Braga, **Código Tributário Nacional**: revisada, atual e ampliada. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.