FARN

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO
DO RIO GRANDE DO NORTE.

REGINALDO BANDEIRA JALES DANTAS

O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA NO FLUXO DE CAIXA DE UMA EMPRESA INDUSTRIAL NA REGIÃO DE NATAL/RN.

NATAL
2007

FARN

REGINALDO BANDEIRA JALES DANTAS

O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA NO FLUXO DE CAIXA DE UMA EMPRESA INDUSTRIAL NA REGIÃO DE NATAL/RN.

Monografia apresentada ao curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do norte como requisito obrigatório para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Nazareno Habib Bichara, Msc.

NATAL

2007

FARN
BIBLIOTECA

REGINALDO BANDEIRA JALES DANTAS

O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA NO FLUXO DE CAIXA DE UMA EMPRESA INDUSTRIAL NA REGIÃO DE NATAL/RN.

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte e aprovada em _____de _____ de 2007, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

_____

Nazareno Habib Bichara, Msc.

Orientador

_____

Membro Examinador

_____

Membro Examinador

RESUMO

Este trabalho apresenta os resultados dos efeitos causados pelo planejamento tributário sobre o fluxo de caixa de uma empresa industrial na região de Natal/RN, bem como formas de decisões a serem tomadas para reduzir a carga tributária do imposto de renda pessoa jurídica - IRPJ da entidade. Para atingir os objetivos propostos na pesquisa, realizou-se uma revisão bibliográfica, tendo como finalidade levar o pesquisador ao conhecimento do que já foi explorado na literatura especializada, além de uma pesquisa de campo. Através de planilhas Excel efetuou-se a análise dos dados para obtenção dos resultados do trabalho. O estudo visa demonstrar as alternativas para a organização em evidência no tocante ao recolhimento de impostos federais (IRPJ e CSLL) que possam influenciar no fluxo de caixa da entidade analisada, onde se busca orientar para que haja o menor desembolso, colaborando de forma positiva no capital de giro da Empresa Delta Ltda.

Palavras-chave: planejamento tributário, fluxo de caixa, imposto de renda pessoa jurídica.

ABSTRACT

This work presents the results of the effect caused for the planning tributary on the flow of box of an industrial company in Natal/RN, as well as forms of decisions to be taken to reduce the tax burden of the income tax legal entity - IRPJ of the entity. To reach the objectives considered in the research, a bibliographical revision was become fulfilled, having as purpose to take the researcher to the knowledge of that already it was explored in specialized literature, beyond a field research. Through spread sheets excel affected it analysis of the data for attainment of the results of the work. The study it aims at to demonstrate the alternatives for the organization in evidence in the moving one to the collect of federal taxes (IRPJ and CSLL) that they can influence in the flow of box of the analyzed entity, where if search's to guide so that it has the lesser outlay, collaborating of positive form in the capital of turn of the Company Ltda Delta. Word-key: planning tributary, flow of box, income tax legal entity.

Key Words: Planning Tributary, Flow of box, Income tax legal entity.

Dedico esta monografia Primeiramente a Deus, aos meus familiares que me incentivarão e me deram forças para continuar essa luta ate o fim. Aproveito essa oportunidade para expressar meu sentimento de gratidão aos professores que não pouparam seus esforços para nos enriquecer de conhecimentos. E aos colegas pelo companheirismo e ajuda na elaboração de trabalhos e atividades em sala.

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus pela minha vida, sabedoria e força que me deu e me dar a cada dia da minha vida, onde sempre superei com muito êxito.

Aos meus pais por tudo que fizeram por mim e eu ser a pessoa que sou hoje.

As minhas irmãs, sobrinhas e sobrinhos pela força que sempre me deram.

A minha esposa pela compreensão e ausência que precisei e pelas noites que ela sempre me esperava quando chegava da faculdade.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9
1.2 OBJETIVOS 10
1.2.1 OBJETIVOS GERAIS 10
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS 10
1.3 JUSTIFICATIVA 10
2 REFERENCIAL TEÓRICO 12
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 12
2.2 CONSIDERAÇÕES DE ORDEM TRIBUTÁRIA 12
2.2.1 Tributo 12
2.2.2 Imposto 13
2.3 ELISÃO FISCAL X EVASÃO FISCAL 13
2.4 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS 16
2.4.1 Princípio da Liberdade Fiscal 17
2.4.2 Princípio da Capacidade Contributiva 18
2.4.3 Principio da Proporcionalidade 18
2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEI COMPLEMENTAR 104/2001 19
2.6 FLUXO DE CAIXA 21
2.6.1 Objetivos de Fluxo de Caixa 21
2.6.2 Elaboração de Fluxo de Caixa 23
2.6.2.1 Método Direto 24
2.6.2.2 Método Indireto 24
3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO PARA O IRPJ 26
3.1 LUCRO REAL 29
3.1.1 Adições; Exclusões e Compensações 30
3.1.2 Modalidade de Tributação do lucro Real: Trimestral e Anual 31
3.1.2.1 Lucro Real Trimestral 31
3.1.2.2 Lucro Real Anual 33
3.1.3 Escrituração do Lucro Real 34
3.1.3.1 Livros Comerciais 35
3.1.3.1.1 Livro Diário 35
3.1.3.1.2 Livro Razão 35
3.1.3.2 Livros Fiscais 36
3.1.3.2 .1 Livro Registro de inventários 36
3.1.3.2 .2 Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) 36
3.1.3.2 .3 Livro de Registro de Entradas (Compras) 37
3.1.4 Balanço de Suspensão ou redução do imposto 37
3.2 LUCRO PRESUMIDO 38
3.2.1 Base de Calculo do Imposto de Renda 39
3.2.2 Regime de Apuração do lucro Presumido 41
3.2.3 Alíquota de Recolhimento 41
3.2.4 Escrituração do Lucro Presumido 42
3.3 LUCRO ARBITRADO 42
4 METODOLOGIA 46
4.1 PESQUISA BIBLIOGRÁFICA 46

FARN

4.2 PESQUISA DOCUMENTAL 46
4.3 PESQUISA DE CAMPO 46
4.4 COM UTILIZAÇÃO DE ESTUDO DE CASO 47
4.5 COLETA DE DADOS 47
5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS 48
5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS 55
REFERÊNCIAS 57

FARN

4.2 PESQUISA DOCUMENTAL 46
4.3 PESQUISA DE CAMPO 46
4.4 COM UTILIZAÇÃO DE ESTUDO DE CASO 47
4.5 COLETA DE DADOS 47
5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS 48
5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS 55
REFERÊNCIAS 57

1 INTRODUÇÃO

De acordo com artigo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, a realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme ao contribuinte e ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco. Primeiro, em função dos cerca de 61 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições; Segundo, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário. Estão em vigor mais de 3.000 normas, ou seja, o contribuinte deve conhecer esta quantidade de normas para tentar estar em dia com o fisco. Terceiro, em virtude das cerca de 93 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc. O custo que as empresas têm para cumprir com as obrigações acessórias é de cerca de 1% do seu faturamento.

O planejamento tributário se materializa através de uma ação ou omissão do sujeito passivo da obrigação tributária, que impede ou retarda a ocorrência futura do fato gerador, ou reduz seus efeitos econômicos.

A presente pesquisa situa-se na área da tributação do IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica, que resulta da conjunção sistemática dos conhecimentos legais, contábeis, econômicos e financeiros do planejador tributário com a situação do fato da empresa.

Procura-se, então, analisar se o impacto do planejamento tributário do Imposto de Renda pode ajudar no fluxo de caixa de uma empresa industrial no ramo de alimentos na região de Natal contribuinte do IRPJ. Nesse sentido, o problema que se apresenta para o estudo da pesquisa é: **qual o impacto do planejamento**

tributário do imposto de renda no fluxo de caixa de uma empresa industrial na região de Natal/RN?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste trabalho é analisar o impacto do planejamento tributário do imposto de renda no fluxo de caixa de uma empresa industrial na região de Natal/RN.

1.2.2 OBJETIVO ESPECÍFICO

Para atingir o objetivo geral têm-se como objetivos específicos:

- Levantar referencial teórico sobre Planejamento Tributário, Imposto de Renda e Fluxo de Caixa;
- Identificar pontos fortes e pontos fracos da utilização do Lucro Real ou Lucro Presumido;
- Realizar um comparativo entre a opção pelo lucro presumido e o lucro real e sua influência no seu fluxo de caixa.

1.3 JUSTIFICATIVA:

A razão da escolha do tema se deu pelo interesse em pesquisar a forma de como o planejamento tributário influencia no fluxo de caixa de uma empresa industrial na região de Natal/RN, uma vez que Campos (1986, p. 23), afirma "planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior a ocorrência do fato gerador, que vise direta ou indiretamente, economia de tributos".

Verifica-se então, a contribuição, para o entendimento do efeito causado pelo planejamento tributário no fluxo de caixa de uma empresa prestadora de serviço. A

utilidade deste trabalho pode ser evidenciada em exemplos práticos que serão apresentados em seu desenvolvimento através de um estudo de caso.

Enfim, com os argumentos anteriores, busca-se a utilização do planejamento tributário no fluxo de caixa da empresa estudada, apresentando como uma alternativa viável, uma economia dentro da legalidade fiscal que represente a contribuição da entidade pesquisada de forma justa ao governo.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

Planejamento tributário é uma forma de se pagar menos imposto de forma legalizada, e que é fundamental que a ação ou omissão de planejamento tributário seja praticada e formalizada antes da ocorrência do fato gerador.

> [...] O planejamento Tributário como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridas em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal." (BORGES, 2002, p.65)

2.2 CONSIDERAÇÕES DE ORDEM TRIBUTÁRIA

O tópico ora em evidência procura esclarecer de uma forma geral assuntos ligados a tributação das pessoas jurídicas e visa fundamentar o estudo de forma teórica para servir de embasamento na análise dos dados da pesquisa.

Em um primeiro instante apresenta-se à classificação tributária dividida da seguinte forma:

2.2.1 Tributo

O Código Tributário Nacional – CTN define tributo em seu art. 3º como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

O art. 4º do CTN diz que:

> A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I A denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> II Destinação legal do produto da sua arrecadação.

O conceito de tributos abrange as seguintes espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

2.2.2 Imposto:

O Código Tributário Nacional em seu art. 16 define imposto como o "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte". O imposto é de competência privativa, atribuída pela CF, ou seja, é exclusivamente da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal (art. 153 a 155 da CF). Para Latorraca (2000, p.27), o imposto é o tributo que se destina a cobrir as necessidades publicas gerais, o que o distingue das taxas, cuja característica essencial é a sua vinculação à prestação de serviços públicos.

2.3 ELISÃO FISCAL X EVASÃO FISCAL

É um conjunto de sistemas legais que visam diminuir, suspender ou adiar o pagamento de tributos, sua finalidade é de obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.

Planejamento Tributário é, portanto, uma das formas lícitas de economia

fiscal. Existem vários conceitos abordando os aspectos gerenciais ou jurídicos e o momento em que o planejamento tributário deve ser elaborado.

Para Borges (2002, p.65) o planejamento tributário é definido como:

> [...] Uma técnica gerencial que visa projetar as operações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

A abordagem jurídica define planejamento tributário como uma forma lícita de postergar e ou economizar tributos. De acordo com o Professor Fabretti (2005, p.133) "Planejamento Tributário define-se como a atividade preventiva que estuda os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar".

Entende-se, portanto que, a elaboração do planejamento tributário deve acontecer antes da ocorrência do fato gerador.

Para Gubert (2001, p.43), "[...] é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos".

O autor afirma que a temporalidade não é um ponto pacífico para a licitude, ou seja, a elaboração pode ocorrer também após a ocorrência do fato gerador.

A questão da temporalidade é bastante controversa, pois, Borges (2002, p.65) não observa a possibilidade da realização de um planejamento tributário após a ocorrência do fato gerador, contrapondo-se ao conceito apresentado por Fabretti (2005, p.133), que define como um ato antes da ocorrência do fato gerador, de forma preventiva. Então, quebra-se o marco temporal, havendo a possibilidade de realização e elaboração de técnicas que possibilitem a redução do ônus fiscal antes

e após a ocorrência do fato gerador.

No mundo jurídico, há várias denominações para o planejamento tributário, como uma técnica gerencial, tais como: Elisão Fiscal e Evasão Fiscal.

Elisão Fiscal é a primeira fase do Planejamento Tributário, ela ocorre antes do fato gerador. Logo consiste na orientação formal dada pelos advogados e contadores para reduzir a carga tributária das empresas, pautando-se em preceitos e formas legais.

Rocha (1998, p.11) afirma que "elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparências legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias".

O texto diz que na elisão fiscal a preocupação se concentra na busca de meios legais, ou ao menos formalmente lícitos, para se obter redução no pagamento de tributos.

Para Fabretti (2005, p.133) "a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei".

Entende-se, portanto, que é uma forma legal de produzir economia fiscal mediante emprego de atos lícitos. Apesar de algumas críticas, principalmente dos auditores fiscais e de parte dos juristas, a elisão fiscal é um meio legítimo que possuem os contribuintes para recolher suas obrigações tributárias de maneira mais branda.

A evasão fiscal, ao contrário de elisão, é prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

Segundo Fabretti (2005, p.134) "A evasão fiscal está prevista e capitulada na

Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo. (Lei n° 8.137/90)".

A citada lei define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto, das quais se ressaltam as seguintes:

> a) Omitir informações ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias:
> b) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
> c) Falsificar ou alterar nota fiscal de fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
> d) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
> e) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida a Fazenda Pública.
> f) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Dória (1977, p.21), conceitua "evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária".

Se o expediente se der após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte encontrar-se-ia no campo ilícito, evadindo a obrigação tributária. Todavia nem sempre ocorre assim. Muitas vezes, mesmo após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte pode obter vantagens do ponto de vista econômico, através, por exemplo, da denuncia.

2.4 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Princípios são os grandes fundamentos, as grandes diretrizes lógicas, políticas, sociais e econômicas do sistema que prevalecem sobre todas as normas.

Os princípios atuam normativamente, e podem ser relevantes em caso de conflito, para um determinado problema legal, mas não estipulam uma solução particular.

Segundo Amaro (2004, p. 110) "o princípio busca garantir a implementação da causalidade normativa, bem como respeitar a prevenção de causalidade para os fatos já consumados".

Entende-se que o princípio busca garantir e prevenir a prática da causalidade tanto para os fatos que estão por acontecer, quanto para os já ocorridos.

Para Moreira Neto (1998, p. 61). "Os princípios são abstrações de segundo grau, normas de normas, em que se buscam exprimir posições comuns a um determinado sistema de leis".

Enfim, a citação nos mostra que os princípios são normas que buscam demonstrar posições comuns a um determinado sistema de leis.

2.4.1 Princípio da Liberdade Fiscal

O princípio da liberdade fiscal é destinado à garantia dos direitos fundamentais do cidadão e dos contribuintes. Deve, portanto, permear toda a atividade da administração, no que tange à tributação, não permitindo que surjam situações de incerteza e dúvidas em seu agir.

Para Rawls (1997, p. 219), "liberdade é uma certa estrutura de instituições, um certo sistema de normas públicas que definem direito e deveres".

O autor mostra que o princípio da liberdade fiscal, são normas públicas que definem direito e deveres.

Segundo Amaro (2004, p.145) o princípio da liberdade fiscal possui dupla

FARN

face: é ao mesmo tempo um direito fundamental, onde o Estado é constitucionalmente obrigado a reconhecer o principio da liberdade fiscal, aceitando mediante o devido processo legal, a opção fiscal adotada pelo contribuinte quando no limite de sua capacidade contributiva e negocial.

E um dever fundamental que é uma ética de conduta que norteia o cidadão-contribuinte em direção ao dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva.

2.4.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é objetivamente realizada pela simples realização de fatos signos presuntivos de riqueza, os quais, uma vez postos no antecedente de norma tributária e confirmados pela base de cálculo, serão suficientes para desencadear a relação jurídica tributária entre Fisco e contribuinte.

Segundo Amaro (2004, p. 138) o princípio da capacidade contributiva revela-se no aspecto material do fato gerador. "O aspecto material consiste, objetivamente, no pressuposto, no limite máximo e no parâmetro do dever tributário". É pressuposto na medida em que constitui o próprio fundamento do dever tributário, revelado pela realização concreta do fato de conteúdo econômico, que diante do conjunto de regras e princípios do ordenamento, justifica a incidência da norma tributária. É limite máximo, pois ninguém pode legitimamente ser obrigado a recolher um tributo superior a sua capacidade econômica. É parâmetro, para permitir a aferição da conexão razoável entre o fato gerador e o montante do dever tributário, bem como, para que seja apurado se o valor recolhido pelo contribuinte está na medida correta de suas possibilidades

2.4.3 Princípio da Proporcionalidade

Para Amaro (2004, p. 138), "o principio da proporcionalidade tributária é o princípio harmonizador dos objetivos constitucionais previstos nos princípios da liberdade fiscal e capacidade contributiva".

Este princípio apresenta duas dimensões, uma negativa, que veda o arbítrio estatal, ou seja, uma proteção do cidadão contribuinte contra medidas estatais arbitrárias; e uma positiva, na otimização das pretensões constitucionais que possam aparentemente apresentar contraditórias.

O princípio da proporcionalidade também postula ser um método geral para solução de colisão de bens, valores ou princípios constitucionais, estabelecendo ponderações entre distintos bens constitucionais. Sendo estes:

Adequação – verificar no caso concreto se o ato em questão é apto para produzir o efeito desejado, se o meio utilizado para alcançar a finalidade desejada é apropriado, ou ao contrário, se torna ainda mais dificultoso o atingimento do resultado almejado;

Necessidade – verificar se o meio utilizado está na medida justa, ou se pode ser substituído por outro menos gravoso e igualmente eficaz;

Proporcionalidade em sentido estrito – verificar se afigura uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto; se a relação entre o meio adotado e o fim com ele perseguido revela-se proporcional.

2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEI COMPLEMENTAR 104/2001.

O art. 116 do CTN dispõe em seu caput sobre a ocorrência do fato gerador de tributos, desde que haja as condições necessárias para a caracterização o fato que lhe é peculiar, e que esteja definido na legislação pertinente.

A Lei Complementar nº. 104/2001 alterou o artigo do CTN, criando, no parágrafo único, a norma antielisiva geral, assim disposta:

> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá considerar atos ou negócios jurídicos, praticados com a finalidade de dissimuiar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Fabretti (2005, p. 135) explica a estrutura jurídica hierárquica que as leis devem seguir e posteriormente afirma a necessidade de uma lei ordinária que regulamentem quais os atos que serão considerados dissimulados.

> [...] é necessário que seja complementado por lei ordinária posterior, que defina claramente como e em que condições a autoridade fiscal poderá agir. Essa lei ordinária, para ter validade, deverá indicar de forma clara e precisa quais as condutas que podem ser classificadas como "dissimulação " do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A Lei Complementar só poderá ter efeitos sobre o ato de planejamento tributário quando editada a lei ordinária que delimite que tipos de ato podem ser considerados como dissimuladores de fatos geradores de tributos ou de elementos constitutivos de obrigação tributária.

Gubert (2002) considera como infeliz o acréscimo do parágrafo único no art. 116 do CTN, pois, estabelece apenas o momento da ocorrência do fato gerador, e o procedimento a serem adotados pela administração fiscal está estabelecido no art.

149, que já possuía em caput uma disposição sobre a desconsideração verificada à simulação.

Não há como destacar a importância dessa lei complementar, pois, ela inicia um processo para o estabelecimento de uma lei ordinária que irá coibir os atos jurídicos que visem dissimular a ocorrência de fatos geradores de tributos. Contudo, a grande questão será a determinação desses atos jurídicos que simulam situações para reduzir o ônus fiscal.

2.6 FLUXO DE CAIXA

O Fluxo de Caixa é administrado pelas contas caixa, banco, aplicações financeiras de resgate imediato e pelas duplicatas a receber e a pagar. O administrador financeiro utiliza o Fluxo de Caixa como instrumento para uma eficiente gestão financeira, decidindo entre retorno e liquidez, como também organiza e planeja gastos e recebimentos da empresa.

Para Zdanowicz (2000, p.23), "fluxo de caixa é um instrumento que relaciona o futuro conjunto de ingressos e desembolsos de recursos financeiros pela empresa em determinado período".

Portanto, o fluxo de caixa pode ser um instrumento de controle de recursos, em um determinado período, para a averiguação do nível necessário do funcionamento adequado da empresa.

2.6.1 Objetivos e Finalidades do Fluxo de Caixa

Segundo Iudicibius; Martins; Gelbcke (2000 p. 351). "O objetivo primário da

Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC é prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa, ocorrido durante um determinado período".

Ao prognosticar a necessidade de captar recursos, o fluxo de caixa serve também como instrumento que combina as variáveis econômicas da empresa, com o intuito de levantar capital, dinheiro para consecução dos objetivos do empreendimento empresarial. Emprega os recursos obtidos pela empresa, de forma adequada, evitando que estes fiquem ociosos, realizando transações econômico-financeiras, estudando o tempo e a segurança dessas aplicações.

Enfim,· o objetivo do fluxo de caixa é procurar o perfeito equilíbrio entre ingressos e desembolsos de recursos, permitindo o desenvolvimento de mecanismo s de controle de recebimento, pagamentos e compras de materiais e produtos, além de possibilitar para empresa, fluxos de investimentos em ativos, com a rotatividade do capital de giro, oriundo de transações em curto prazo, feitas pela empresa.

De acordo com Iudicibius; Martins Gelbcke (2000, p. 351) a Demonstração do Fluxo de Caixa, tem a finalidade de avaliar:

- ✓ A capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa;
- ✓ A capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;.
- ✓ A liquidez, a solvência e a.flexibilidade financeira da empresa;
- ✓ A taxa de conversão de lucro em caixa;
- ✓ A performance operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos;
- ✓ O grau de precisão das estimativas passadas de fluxo futuros de caixa;

✓ Os efeitos sobre, a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento etc.

Para o cumprimento de sua finalidade, a DFC deverá atender a alguns requisitos, como:

✓ Evidenciar o efeito periódico das transações de caixa segregadas por atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento, nesta ordem;

✓ Evidenciar separadamente, em Notas Explicativas que façam referencia à DFC, as transações de investimento e financiamento que afetam a posição patrimonial da empresa, mas não impactam diretamente os fluxos de caixa do período;

✓ Reconciliar o resultado líquido com o caixa líquido gerado ou consumido nas atividades operacionais.

2.6.2 Elaboração do Fluxo de caixa

Na elaboração do fluxo de caixa devemos considerar os seguintes pontos:

- Identificar os ingressos de recursos oriundos de fatos ocorridos em períodos anteriores;
- Estimar os ingressos de recursos de duplicatas em cobrança que estão atrasadas;
- Identificar os recursos a serem recebidos no período em questão;
- Identificar as despesas que deveram ser pagas no período corrente.

O formato adotado para a DFC é o de classificação das movimentações de caixa por grupo de atividades, diferentemente da DOAR, em que os recursos são

evidenciados em termos de suas origens e aplicações. A classificação dos pagamentos recebimentos de caixa relacionam-se, normalmente, com a natureza da transação que lhe dá origem.

De acordo com Iudicibius; Martins; Gelbcke. (2000, p. 352), os grupos de atividades dividem-se em:

1. Atividades Operacionais – envolvem todas as atividades relacionadas com a produção e entrega de bens e serviços e os eventos que não sejam definidos como atividades de investimento e financiamento;
2. Atividades de Investimento – relacionam-se normalmente com o aumento e diminuição dos ativos de longo prazo que a empresa utiliza para produzir bens e serviços;
3. Atividades de Financiamento – relacionam-se com os empréstimos de credores e investidores à entidade.

Existem dois métodos para elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa, o método direto e o indireto.

2.6.2.1 Método Direto

Explicita as entradas e saídas brutas de dinheiro dos principais componentes das atividades operacionais, como os recebimentos pelas vendas de produtos e serviços e os pagamentos a fornecedores e empregados. O saldo final das operações expressa em volume líquido de caixa provido ou consumido pelas operações durante um período.

2.6.2.2 Método Indireto

Este método já faz a conciliação entre o lucro líquido e o caixa gerado pelas operações, por isso é também chamado de método da reconciliação.

3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO PARA O IRPJ

A legislação do imposto de renda disposta pela lei nº. 5.172/66 (CTN), art. 43, identifica as linhas gerais da matéria tributaria de que trata o imposto, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas. Neves (2007, p. 01) identifica o fato gerador que origina o tributo nas pessoas jurídicas pela obtenção de resultados positivos.

> [...] a ocorrência do fato gerador se dá pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis ou de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital (receitas não-operacionais). O imposto será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

É importante diferenciar o imposto devido e o efetivamente pago. Existem dois momentos no qual é calculado o imposto de renda, após a opção da forma de tributação feita pela empresa; o primeiro se dá na própria apuração do imposto no qual incide a alíquota de 15% e o adicional de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, quando for estipulado por lei o prazo para apuração do tributo, definida pela lei nº 9.249, art. 3º, § 1º, com redação determinada pela lei nº 9.430 de 1996, nesse momento é constituída a provisão para imposto de renda.

Apuração do IR segundo a lei nº 9.430:

Considerando que uma determinada empresa tenha apresentado no quarto trimestre do ano-calendário, lucro real equivalente a R$ 100.000,00, segue-se o quadro:

IMPOSTO: 15% x R$ 100.000,00.....	R$ 15.000,00
ADICIONAL: 10% x (R$ 100.000,00 – 60.000,00*).....	R$ 4.000,00
TOTAL:	R$ 19.000,00

Fonte: Neves (2007, p.2)

QUADRO 1 – Incidência do Adicional sobre o Lucro Real

O segundo momento para o cálculo do imposto de renda é no momento do pagamento, dependendo da forma de como o mesmo é efetuado pela empresa, poderá ser acrescido de juros mais taxa SELIC quando a pessoa jurídica paga o IR a cotas. Quando o IRPJ não é parcelado em quotas o imposto devido será pago integralmente, ou seja, o valor constante na provisão será o mesmo a ser pago no DARF, correspondente ao imposto.

Esses acréscimos constantes no momento do pagamento são definidos pela lei nº. 9.430 no art. 5º, § 3º, que se refere ao pagamento do tributo. O imposto devido poderá ser pago em 3 (três) quotas mensais iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subseqüentes ao encerramento do trimestre. Nenhuma dessas quotas pode ter o valor inferior a R$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R$ 2.000,00 (dois mil reais) deverá ser pago em quota única. Na primeira quota não há incidência de juros e taxa SELIC; na segunda quota existirá um acréscimo de juros de 1%; e na terceira quota incidirá a taxa SELIC calculada sobre a segunda quota, acrescida de juros de 1% da segunda quota.

Exemplo:

Considerando que uma determinada empresa apurou lucro real, referente ao primeiro trimestre de determinado ano-calendário, no valor de R$ 40.000,00.

IMPOSTO: 15% x 40.000,00 = R$ 6.000,00, segue-se o demonstrativo:

*R$ 60.000,00 = R$ 20.000,00 x 3 meses

TABELA 1 - Demonstração da incidência dos juros e taxa SELIC

QUOTA	VENCIMENTO	JUROS	IR DEVIDO
1ª	30.04.X0	nihil	R$ 2.000,00
2ª	30.05.X0	1% x R$ 2.000,00 = R$ 20,00	R$ 2.020,00
3ª	30.06.X0	(*) 2,7% x R$ 2.000,00 = 54,00	R$ 2.054,00

Fonte: Neves (2007, p. 3)

TABELA 2 – Taxa SELIC mês

MÊS	TAXA SELIC
Abril	1,75%
Maio	1,70%
Junho	1,65%

Fonte: Neves (2007, p. 3)

Estes momentos distintos encontrados no pagamento do imposto de renda pessoa jurídica, com o intuito de explicar como se estrutura juridicamente esse tributo no que diz respeito as suas modalidades de tributação, têm respaldo na lei nº. 9.249 de 1995 que se referem às pessoas jurídicas, e posteriormente na lei nº. 9.430 que revogou parte dessa lei e trouxe mais algumas disposições.

A lei nº. 9.430, que consta no CTN (Código Tributário Nacional) nos artigos a que se referem ao IR, é a única lei que regula as pessoas jurídicas em se tratando de incidência do referido imposto, todavia não é ressaltada no CTN a modalidade de tributação específica em que estão inseridas as ME (Micro Empresas) e as EPP (Empresa de Pequeno Porte), o SIMPLES FEDERAL, contemplando somente as

FARN

modalidades de tributação para efeito de apuração do IR o lucro real, presumido ou arbitrado, ressaltando as características gerais somente para essas modalidades.

(*) 2,7% = 1,7%(taxa SELIC de maio) + 1%

O parcelamento definido por lei e a diferença entre o apurado, provisionado e pago, são levantados como possibilidades exclusivas das empresas optantes pelo lucro real, presumido e arbitrado, não sendo aplicados as ME e EPP optantes pelo simples federal, existindo para essa modalidade de tributação legislação específica.

3.1 LUCRO REAL

O Lucro Real é o resultado (lucro ou prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda.

Estão obrigadas a apurar o lucro real, conforme art. 14 da Lei 9.718/98, as seguintes empresas:

a) cuja receita total, no ano calendário anterior, seja superior a R$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

b) cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;

c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;

d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

e) que, no decorrer do ano calendário, tenha efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto;

f) cuja atividade seja de “factoring”.

As demais empresas, que não se enquadrarem em nenhuma das situações acima previstas podem optar pelo lucro presumido, caso for a melhor alternativa.

3.1.1 Adições, Exclusões e Compensações

- Adições:

O objetivo da adição é, portanto, evitar que seja computada na base de cálculo do tributo uma despesa que afetou o lucro líquido, mas que a legislação tributária considera indedutível e que, não deve, portanto, influir no valor do lucro real. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

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

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

- Exclusões

O objetivo das exclusões é o de não computar na base de calculo do imposto receitas que aumentaram o lucro líquido da pessoa jurídica, mas que a legislação do imposto considera como não-tributáveis.

- Compensação

A legislação admite que, se a pessoa jurídica houver incorrido em prejuízo fiscal em períodos de apuração anteriores, este prejuízo seja compensado com lucros futuros (ou seja, possa ser deduzido de lucros de períodos de apuração subseqüentes). Esta compensação não poderá reduzir o lucro real em mais de 30% do valor que teria caso a compensação não fosse realizada.

3.1.2 Modalidade de Tributação do Lucro Real: Trimestral e Anual

A pessoa jurídica que optar pelo lucro real, poderá escolher entre dois períodos de tributação: o trimestral e o anual.

3.1.2.1 Lucro Real Trimestral

A empresa que optar por esse regime de lucro real deverá a cada trimestre do ano (31/mar., 30/jun., 30/set. e 31/dez.) levantar balanço acumulado no período trimestral e definitivamente apurar o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

Estatisticamente a opção pelo lucro real trimestral é a menos vantajosa devido ao fato de que empresa fica limitada em compensar os prejuízos fiscais dentro do próprio ano em 30% do seu lucro.

Exemplo:

No 1º Trimestre Prejuízo Fiscal de R$ 300.000,00

No 2º Trimestre Prejuízo Fiscal de R$ 50.000,00

No 3º Trimestre Prejuízo Fiscal de R$ 50.000,00

No 4º Trimestre Lucro Fiscal de R$ 400.000,00

No 4º Trimestre a empresa poderá compensar somente R$ 120.000,00 (30% de R$ 400.000,00 - lucro), ficando, assim, um lucro tributável de R$ 280.000,00 (400.000,00 – 120.000,00), incidindo sobre esse valor o Imposto de Renda +

Adicional e a Contribuição Social sobre o Lucro, totalizando um desembolso R$ 89.200,00 (9% CSSL + 25% IRPJ –6.000,00, que é o limite de isenção do adicional IRPJ.

Porém, se a opção fosse pelo lucro real ANUAL a compensação do prejuízo dentro do próprio ano seria automática, pois pelo lucro real anual o resultado é apurado acumuladamente dentro do exercício (janeiro a dezembro), sendo o resultado tributável do ano calendário igual a zero, inexistindo o pagamento de IRPJ e CSSL.

O único benefício que o Lucro Real Trimestral em relação ao Lucro Real Anual proporciona é quando a empresa tem lucro em todos os trimestres do ano, assim paga o imposto de renda e a contribuição social a cada trimestre e tem a opção em dividi-los em 03 quotas iguais, sendo cada quota superior a R$ 1.000,00, acrescidas pela variação da SELIC (art. 5º da Lei 9.430/96). Porém é muito arriscado prever que a empresa terá lucro fiscal em todos os trimestres do exercício.

3.1.2.2 Lucro Real Anual

O lucro Real Anual será apurado no período compreendido de janeiro a dezembro de cada ano, sendo que a empresa terá que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa com base na Receita Bruta ou em Balanços / Balancetes de suspensão ou redução, conforme descrito abaixo:

Com base no resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescidos do ganho de capital e demais receitas. Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da pessoa jurídica e constam no artigo 15 da Lei nº 9.249/95:

A base de cálculo do imposto, em cada mês, é determinada mediante a aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1,6% sobre a receita bruta mensal auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

b) 8% sobre a receita bruta mensal proveniente da venda de produtos de fabricação própria; da venda de mercadorias adquiridas para revenda; da industrialização de produtos em que a matéria-prima, ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização; da atividade rural; de serviços hospitalares; do transporte de cargas; das atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços;

c) 16% sobre a receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas;

d) 32% sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis. ou direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste subitem.

As atividades de corretagem (seguros, imóveis, etc.) e as de representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios.

As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionadas na alínea d "intermediação de negócios" e "prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste subitem", cuja receita bruta anual seja de até R$120.000,00, podem utilizar, para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal, o percentual de 16% (dezesseis por cento).

Se a receita bruta anual acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite anual de R$120.000,00 (cento e vinte mil reais), a pessoa jurídica deve determinar nova base de cálculo do imposto com a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) e apurar a diferença do imposto postergado em cada mês transcorrido, no mês em que foi excedido o limite.

3.1.3 ESCRITURAÇÃO DO LUCRO REAL

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

3.1.3.1 Livros Comerciais

A pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério (Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, art. 1º).

3.1.3.1.1 Livro Diário

É o livro utilizado para o registro de toda a escrituração contábil. Devem ser lançados nesse livro, dia a dia, todos os atos ou operações das atividades empresariais, que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial, econômica e financeira da pessoa jurídica. Deve ser encadernado com folhas numeradas seguidamente. Pode ser substituído por fichas seguidamente numeradas, no caso da escrituração mecanizada. Tanto o livro quanto às fichas devem conter termos de abertura e de encerramento e ser submetido à autenticação pelo órgão competente.

3.1.3.1.2 Livro Razão

O Razão é um livro contábil de uso obrigatório utilizado para resumir e totalizar, por conta e subconta, os lançamentos efetuados no livro Diário. Deve constar do Razão, em cada lançamento contábil, o número do documento, o que facilita a localização da documentação de suporte, no caso de fiscalizações e conciliações de contas. A escrituração do Razão deve ser individualizada e em ordem cronológica.

O livro Razão está dispensado de registro e autenticação nos órgãos de registro de comércio, embora entendamos ser adequado o registro nas juntas comerciais

3.1.3.2 Livros Fiscais

De acordo com o art. 260 do RIR/99, a pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

3.1.3.2.1 Livro Registro de Inventário

As empresas tributadas com base no lucro real são obrigadas a transcrever no livro Registro de Inventario os estoques existentes ao final de cada trimestre-período de apuração, no caso de apurarem o lucro real trimestralmente, ou somente em 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optaram pela alternativa de efetuar o pagamento do imposto de renda mensal por estimativa. Também são obrigadas ao registro nesse livro de seus estoques existentes em 31 de dezembro de cada ano-calendário as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, bem como as optantes pelo Simples.

3.1.3.2.2 Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)

Destina-se a controlar os registros que influenciarem a determinação do lucro real, que pode ser diferente do lucro contábil, devido as exclusões e inclusões permitidas por lei. Devem ser encadernados e ter suas folhas tipograficamente numeradas em seqüência, sem interrupção. Deve conter termos de abertura e de encerramento, com a assinatura do contabilista e de um sócio ou administrador. Não precisa ser registrado ou autenticado na Junta Comercial ou qualquer órgão fazendário.

3.1.3.2.3 Livro de Registro de Entradas (Compras)

Esse livro fiscal deve possuir as mesmas exigências extrínsecas e intrínsecas, exigidas por lei, para o livro fiscal de registro de inventário, entretanto sua função é o registro das entradas de mercadorias, matérias primas dentre outros insumos que venham a compor os estoques, sua função, portanto será destacar os impostos, incidentes na entrada de estoques na empresa (IPI e ICMS), a fim de que sejam comprovados os valores constantes na DRE, referente a essas despesas que irão diminuir a base de cálculo do IRPJ, apurado pelo lucro real.

3.1.4 Balanço de Suspensão ou Redução do Imposto

A empresa poderá também reduzir ou suspender o pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social de cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional (art. 2º da Lei 9.430/96) da seguinte forma:

A suspensão do recolhimento do imposto ocorre quando a empresa demonstra através de balancete que em um determinado mês, o resultado acumulado de janeiro até esse mês, resultou em prejuízo fiscal, inexistindo imposto a pagar.

A outra forma de suspensão do recolhimento do imposto e da contribuição social ocorre quando a empresa demonstra através de balancete, com resultado acumulado, que os valores pagos nos meses anteriores são superiores ao valor do imposto apurado nesse mês.

A redução ocorre quando a empresa, em um determinado mês, demonstra que o valor apurado do imposto menos o valor já pago durante o período acumulado é inferior ao cálculo pela estimativa como base na receita.

3.2 LUCRO PRESUMIDO

É uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas que, partindo dos valores globais da receita, presume o lucro a ser tributado.

Considera-se lucro presumido o total resultante da soma dos resultados operados pela aplicação de percentuais específicos do lucro presumido sobre a receita bruta, devidamente ajustada, auferida nas atividades, mais os ganhos de capital obtidos nas alienações de ativos, demais resultados positivos, rendimentos e ganhos líquidos obtidos por aplicações financeiras de renda fixa e variável e relativo à remuneração de capital próprio.

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas serão determinados com base no lucro presumido por períodos de apuração trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Poderão optar pela tributação com base no lucro presumido, as empresas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior ao da opção tenha sido igual ou inferior a R$ 48.000.000,00 ou R$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, para opção exercida a partir do ano-calendário de 2003.

A opção pelo lucro presumido se dá mediante o pagamento do DARF, código lucro presumido, sendo que durante o ano-calendário não pode alterar a opção para o lucro real (art.13, Lei 9.718/98). Assim, mesmo que a empresa tenha prejuízo na

sua atividade deve pagar o IRPJ e a CSSL nos quatro trimestres do ano em que optou pelo presumido.

Por força do art. 22 da Lei 10.684/2003, a pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres.

Por força do art. 7 da MP 206/2004, a pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao terceiro e quarto trimestre-calendário de 2004, apurar o Imposto de Renda com base no lucro real trimestral, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos dois primeiros trimestres, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

A empresa optante pelo lucro presumido poderá considerar o valor da recita bruta, para fins de determinação do lucro presumido, pelo regime de caixa ou competência, conforme o disposto no § 2º do art. 516 do RIR/99.

Neves (2007, p. 645), diz que "a receita bruta total compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia".

3.2.1 Base de Cálculo do Imposto de Renda

A base de cálculo do Imposto de Renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 15 da Lei 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de

outras receitas, rendimentos e ganho de capital (art.25, Lei 4.930/96). O Imposto retido na fonte será considerado como antecipação do devido no trimestre.

Os coeficientes fixados pelo art.15, da Lei nº 9.249/95 para a aplicação sobre a receita bruta da atividade são:

a) 8% para atividades comerciais em geral, e as atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, atividade rural, atividade gráfica quando atuar nas áreas industrial e comercial e da industrialização de produtos em que a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;

b) 8% para atividades de prestação de serviços hospitalares e de transportes de cargas;

c) 16% para os demais serviços de transportes;

d) 32% para atividades de prestação de serviços, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação legalmente regulamentada;

e) 32% para atividades de intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

f) 32% para atividades de construção por administração ou empreitada unicamente de mão-de-obra;.

g) 32% para atividades de prestação de serviços em geral, exceto os citados na letra ***b*** e ***c***, inclusive a atividade gráfica de prestação de serviços, assim entendida aquela feita por encomenda, com ou sem fornecimento de material;

h) 1,6% para atividades de revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

i) 16% para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionadas nas letras ***e*** e ***g*** cuja receita bruta anual seja de até R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais).

A pessoa jurídica, cuja receita bruta anual acumulada até determinado trimestre do ano-calendário exceder o limite anual de R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), deve determinar nova base de cálculo do imposto com a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento), e apurar a diferença do imposto postergado em cada trimestre transcorrido, no trimestre em que foi excedido o limite.

Esta diferença deve ser paga em quota única, por meio de Darf separado, no código 2089, até o último dia útil do mês subseqüente ao trimestre em que ocorrer o excesso. Após este prazo, a diferença será paga com os acréscimos legais.

3.2.2 Regime de Apuração do Lucro Presumido

A pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido poderá segundo sua opção, reconhecer o valor das receitas para fins de apuração do imposto trimestral devido o regime de caixa ou de competência, o que for escolhido como base de escrituração.

3.2.3 Alíquota de Recolhimento

O imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo correspondente. A parcela do lucro presumido, apurada trimestralmente, que exceder a R$ 60.000,00 estará sujeita à incidência do adicional de imposto de renda calculado à alíquota de 10%.

3.2.4 Escrituração do Lucro Presumido

A empresa habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

a) Escrituração contábil, nos termos da legislação comercial;

b)Livro Registro de Inventario, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

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

d)Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), quando tiver lucros diferidos de períodos anteriores, inclusive saldo de lucro inflacionário a tributar.

3.3 LUCRO ARBITRADO

O lucro arbitrado é aplicado a sociedades de qualquer natureza e as pessoas físicas quando equiparadas a pessoas jurídicas pela pratica de operações imobiliárias. O arbitramento é realizado quando a pessoa jurídica optante pelo regime de Lucro Real e Lucro Presumido deixa de atender as obrigações necessárias para a comprovação do imposto devido. NEVES (2007, p.20), baseado no art. 538 do RIR/99, afirma que o arbitramento do lucro não pode ser encarado como um modelo optativo de tributação, pois, representa a determinação do lucro e do imposto devido ao descumprimento de dispositivos legais.

> Não deve ser encarado como modalidade optativa ou favorecida de tributação, pois representa coercitivamente a determinação do lucro e do

> imposto para contribuintes que descumprirem as disposições legais relativas ao Lucro Real e ao Lucro Presumido.

Essa forma de cálculo do imposto ocorre quando o contribuinte, que obrigado a tributar com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma do disposto em lei, ou houver indícios de fraude nas mesmas.

O arbitramento do lucro também ocorrerá quando a pessoa jurídica optar indevidamente pelo lucro presumido.

O arbitramento é estimado de duas formas: quando a receita é conhecida e quando a receita não é conhecida. Na hipótese da receita bruta conhecida o lucro arbitrado resultará da aplicação de percentuais específicos sobre o valor da receita bruta trimestral.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-1996, os referidos

percentuais estão descriminados no quadro a seguir.

a) 1,92% para atividades de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; b) 19,2% para atividades de prestação de serviços de transporte, exceto cargas; prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas na Lei nº 9.250/95, art. 40; c) 38,4% para atividades de prestação de serviços em geral inclusive os relativos aos exercícios de profissão regulamentada, exceto a de serviços hospitalares; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; *factoring*; construção por empreitada, unicamente de lavor ou de por administração; d) 45% para pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de créditos imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e cambio, distribuidoras de títulos e valores *mobiliarias*, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; e) 9,6% sobre a recita bruta auferida na revenda de mercadorias, na venda de produtos de fabricação própria, na venda de imóveis, no transporte de cargas, na atividade rural, na prestação de serviços hospitalares e demais atividades não mencionadas nas atividades anteriores.

QUADRO 2 – Percentuais específicos para Receita Bruta Conhecida

Fonte: Neves (2007, p.21)

No caso da receita bruta não conhecida, os percentuais de arbitramento recaem sobre outros parâmetros que estão descriminados na tabela a seguir.

TABELA 4 – Percentual para Receita Bruna Não Conhecida

Base de cálculo quando a recita bruta não for conhecida	**Coeficiente**
a) Lucro real auferido no último período em que a empresa manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais b)	1,5
c) Valor do aluguel devido do trimestre	0,9
d) soma dos valores devidos no trimestre a empregados (critério a ser utilizado, de preferência, em caso de prestação de serviço)	0,8
e) valor das compras de mercadorias efetuadas no trimestre (critério a ser utilizado, de preferência, em caso de atividade comercial)	0,4
f) soma, em cada trimestre, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas,	0,4

FARN

produtos intermediários e material de embalagem (em caso de industrias)	
g) valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do ultimo balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade	0,21
h) valor do patrimônio liquido constante do ultimo balanço patrimonial conhecido	0,15
i) soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existente no ultimo balanço patrimonial conhecido	0,12

Fonte: Neves (2007, p.22)

A alíquota de imposto de renda a ser aplicada sobre o lucro arbitrado é de 25% conforme o art. 53, sem prejuízo do adicional previsto nos incisos III e IV do art. 39 da Lei 8.981/95, deduzindo o IRPJ devido o valor do imposto já pago, exceto sobre o valor adicional que deverá ser recolhido integralmente de acordo com o § 2º do art. 39.

e reduzindo as disponibilidades desta. A descontinuidade ou a má organização da escrita O arbitramento pode ser prejudicial à empresa, pois, numa visão administrativa, o lucro arbitrado pode ser maior que o lucro real da empresa elevando o ônus fiscal da entidade poderá trazer-lhe penalidades apesar do arbitramento do lucro, conforme art. 538 da lei 8.981/95, podendo ser decisivo para o bom funcionamento da organização.

4 METODOLOGIA

> [...] Pesquisa metodológica é o estudo que refere-se a instrumentos de captação ou de manipulação da realidade. Está, portanto, associado a caminhos, formas, maneiras, procedimentos para atingir determinado fim. Construir um instrumento para avaliar o grau de descentralização decisória de uma organização é exemplo de pesquisa metodológica. Vergara (2000, p.47):

Fica demonstrado então que a metodologia da pesquisa é uma integração de métodos, onde serão empregadas a pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e o estudo de caso.

4.1 Pesquisa Bibliográfica

A metodologia a ser adotado é a Pesquisa bibliográfica que é o "estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, *isto é, material acessível ao público em geral*". Vergara (2000, p. 48)

Beuren apud Cervo; (1983, p.55) Definem a pesquisa bibliográfica como a que: "Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental".

Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais do cientista no passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema.

4.2 Pesquisa Documental

Para Vergara (2000, p.48): "Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados [...]".

4.3 Pesquisa de Campo

De acordo com Vergara (2000, p.47); Pesquisa de campo "é a investigação empírica realizada no local onde ocorre um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo". Para incluir entrevistas, aplicação de questionário, testes e observação participante ou não.

4.4 Com Utilização de Estudo de Caso

> Estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou mesmo um pais. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado em campo. (VERGARA, 2000, P.49)

Raupp; Beuren, (2003, p.84) definem: "a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso[...], objetivando a *investigação do lucro fiscal, lucro real e lucro presumido* impactando o fluxo de caixa da empresa.

4.4 Coleta de Dados

Os dados serão coletados nos documentos oficiais de uma empresa no ramo industrial, através de comparativo utilizando recursos de planilha Excel para ser analisados resultados, bem como exame dos Documentos Oficiais da Empresa e observação in loco.

Onde Barros; Hehfeld (2000, p.89) compreendem que coleta de dados significa "a fase da pesquisa em que se indaga e se obtêm dados da realidade pela aplicação de técnicas".

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

A empresa em estudo está localizada no município de Natal/RN, no centro comercial, está em atividade desde janeiro de 1984, possuindo como atividade econômica a prestação de serviços no ramo industrial. A entidade em questão é uma empresa familiar de médio porte, gerenciada por seus sócios. Os dados são oriundos dos livros fiscais e contábeis da empresa que no intuito de manter o sigilo necessário, será denominada Empresa Delta LTDA.

Os dados da presente pesquisa foram coletados a partir do estudo de caso com comparativo através de planilhas Excel para obtenção dos resultados do trabalho.

A entidade no ano de 2006 era optante pelo pagamento de impostos federais através do Lucro Presumido. O estudo visa demonstrar a alternativa mais viável para a organização no tocante ao recolhimento de impostos federais (IRPJ e CSLL) que possam influenciar no fluxo de caixa da entidade analisada, onde se busca orientar para que haja o menor desembolso, colaborando de forma positiva no capital de giro da Empresa Delta LTDA.

O planejamento tributário tem como metodologia à estrutura proposta por Borges (2002), onde é realizado o levantamento e a delimitação do objeto, posteriormente é realizada a análise documental e da legislação simulando e comparando os resultados.

A análise realizada na entidade considerou o ano-calendário de 2006.

A empresa Delta LTDA é optante pelo regime de Lucro Presumido conforme Decreto nº. 3000, sendo que a mesma possui faturamento dentro dos limites estabelecidos pelo art. 516 do referido dispositivo legal e não está obrigada a tributação pelo Lucro Real conforme art. 516 § 2º a art. 246.

No intuito de apresentar a análise de dados e demonstrar os devidos resultados do confronto da apuração do IRPJ e CSSL pelo Lucro Presumido e Lucro Real, segue a seguir os quadros das respectivas apurações dos impostos:

DISCRIMINAÇÃO			APURAÇÃO
Receita de Venda		+	**688.460,18**
(-) IPI		(-)	0,00
TOTAL DAS RECEITAS			**688.460,18**
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ / CSLL		=	**688.460,18**
C. SOC. S/BASE DE CALC	**0,72**	%	4.956,81
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC	**1,20**	%	8.261,52
TOTAL IMPOSTOS S/LUCROS		=	**13.218,33**
PIS S/FATURAMENTO	**0,65**	%	4.474,99
COFINS S/FATURAMENTO	**3,00**	%	20.653,81
TOTAL IMPOSTOS S/FATURAMENTO		=	**25.128,80**
TOTAL IMPOSTOS		=	**38.347,13**

Quadro 3 – Apuração do IRPJ através do Lucro Presumido 1º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

DISCRIMINAÇÃO			APURAÇÃO		CONTROLE DE PREJUÍZOS	
Receita de Vendas		+	688.460,18			
Outras Receitas		+	0,00			
TOTAL DAS RECEITAS			688.460,18			
Despesas		-	809.267,12			
Deduções das Receitas		-	42.260,10			
TOTAL DAS DESPESAS			851.527,22			
RESULT LIQ. CONTABIL ANTES DO IRPJ		=	(163.067,04)		SALDO ANT(+)	163.067,04
ADIÇÕES		+	0,00		VLR. COMP (-)	(48.920,11
EXCLUSÕES		-	0,00		SD PERIODO(+)	0,00
LUCRO REAL		=	(163.067,04)		SD ATUAL (=)	114.146,93
COMPENS.DE PREJ.ANTER	LIMITE 30% (48.920,11	COMPENSAR 48.920,11	-	0,00	TRIBUTAÇÃO DO LUCRO	
BASE CÁLC. P/C. SOCIAL			=	(163.067,04)	LUCRO CONTÁBIL	(163.067,04
C. SOC. S/BASE DE CALC	9,0		%	(14.676,03)	C.SOC 0,00	14.676,03
BASE CÁLC. P/ IRPJ-PJ				(163.067,04)	IRPJ-PJ 0,00	24.460,06
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC	15,0		%	(24.460,06)	LUCRO LIQUIDO	(123.930,95
			-	0,00		
TOTAL IMPOSTO S / LUCRO DEVIDO			=	(39.136,09)		

Quadro 4 – Apuração do IRPJ através do Lucro Real 1º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

DISCRIMINAÇÃO			APURAÇÃO
Receita de Vendas		+	**796.467,61**
(-) IPI		-	**0,00**
TOTAL DAS RECEITAS			**796.467,61**
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ / CSLL		=	**796.467,61**
C. SOC. S/BASE DE CALC.	**0,72**	%	5.734,57
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC.	**1,20**	%	9.557,61
TOTAL IMPOSTOS S/LUCROS		=	**15.292,18**
PIS S/FATURAMENTO	**0,65**	%	5.177,04
COFINS S/FATURAMENTO	**3,00**	%	23.894,03
TOTAL IMPOSTOS S/FATURAMENTO		=	**29.071,07**
TOTAL IMPOSTOS		=	**44.363,25**

Quadro 5 – Apuração do IRPJ através do Lucro Presumido 2º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

DISCRIMINAÇÃO				APURAÇÃO		CONTROLE DE PREJUÍZOS	
Receita de Vendas			+	**796.467,61**			
Outras Receitas			+	**0,00**			
TOTAL DAS RECEITAS				***796.467,61***			
Despesas			-	**715.511,30**			
Deduções das Receitas			-	**48.265,74**			
TOTAL DAS DESPESAS				**763.777,04**			
RESULT LIQ. CONTABIL ANTES DO IRPJ			=	**32.690,57**		SALDO ANT(+)	163.067,04
ADIÇÕES			+	0,00		VLR. COMP (-)	(9.807,17)
EXCLUSÕES			-	0,00		SD PERIODO(+)	0,00
LUCRO REAL			=	**32.690,57**		**SD ATUAL (=)**	**153.259,87**
COMPENS.DE	LIMITE 30%	COMPENSAR				**TRIBUTAÇÃO**	
PREJ.ANTER	9.807,17	9.807,17	-	**9.807,17**		**DO LUCRO**	
BASE CÁLC. P/C. SOCIAL			=	**22.883,40**		**LUCRO CONTÁBIL**	**32.690,57**
C. SOC. S/BASE DE CALC.		**9,0**	%	**2.059,51**		**C.SOC. 0,00**	**(2.059,51)**
BASE CÁLC. P/ IRPJ-PJ				**22.883,40**		**IRPJ-PJ... 0,00**	**(3.432,51)**
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC.		**15,0**	%	**3.432,51**		**LUCRO LIQUIDO**	**27.198,55**
			-	**0,00**			
TOTAL IMPOSTO S / LUCRO DEVIDO			=	**5.492,02**			

Quadro 6 – Apuração do IRPJ através do Lucro Real 2º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

DISCRIMINAÇÃO			APURAÇÃO
Receita de Vendas		+	874.526,27
(-) IPI		-	0,00
TOTAL DAS RECEITAS			874.526,27
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ / CSLL		=	874.526,27
C. SOC. S/BASE DE CALC.	0,72	%	6.296,59
IRPJ-PJ S/ BASE DE CALC.	2,88	%	7.601,00
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC.	1,20	%	10.494,32
TOTAL IMPOSTOS S/LUCROS		=	24.391,91
PIS S/FATURAMENTO	0,65	%	5.684,42
COFINS S/FATURAMENTO	3,00	%	26.235,79
TOTAL IMPOSTOS S/FATURAMENTO		=	31.920,21
TOTAL IMPOSTOS		=	56.312,12

Quadro 7 – Apuração do IRPJ através do Lucro Presumido 3º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

DISCRIMINAÇÃO				APURAÇÃO		CONTROLE DE PREJUÍZOS	
Receitas de Vendas			+	874.526,27			
Outras Receitas			+	0,00			
TOTAL DAS RECEITAS				874.526,27			
Despesas			-	746.876,00			
Deduções das Receitas			-	47.320,00			
TOTAL DAS DESPESAS				794.196,00			
RESULT LIQ. CONTABIL ANTES DO IRPJ			=	80.330,27		SALDO ANT(+)	153.259,87
ADIÇÕES			+	0,00		VLR. COMP (-)	(24.099,08)
EXCLUSÕES			-	0,00		SD PERIODO(+)	0,00
LUCRO REAL			=	80.330,27		**SD ATUAL (=)**	**129.160,79**
COMPENS. DE	LIMITE 30%	COMPENSAR				**TRIBUTAÇÃO**	
PREJ.ANTER.	24.099,08	24.099,08	-	24.099,08		**DO LUCRO**	
BASE CÁLC. P/C. SOCIAL			=	56.231,19		**LUCRO CONTÁBIL**	80.330,27
C. SOC. S/BASE DE CALC.		9,0 %		5.060,81		**C.SOC. 0,00**	(5.060,81)
BASE CÁLC. P/ IRPJ-PJ				56.231,19		**IRPJ-PJ 0,00**	(8.434,68)
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC.		15,0 %		8.434,68		**LUCRO LIQUIDO**	66.834,78
			-	0,00			
TOTAL IMPOSTO S / LUCRO DEVIDO			=	13.495,49			

Quadro 8 – Apuração do IRPJ através do Lucro Real 3º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

DISCRIMINAÇÃO			APURAÇÃO
Receita de Vendas		+	957.790,93
(-) IPI		-	0,00
TOTAL DAS RECEITAS			957.790,93
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ / CSLL		=	957.790,93
C. SOC. S/BASE DE CALC.	0,72	%	6.896,09
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC.	1,20	%	11.493,49
TOTAL IMPOSTOS S/LUCROS		=	18.389,58
PIS S/FATURAMENTO	0,65	%	6.225,64
COFINS S/FATURAMENTO	3,00	%	28.733,73
TOTAL IMPOSTOS S/FATURAMENTO		=	34.959,37
TOTAL IMPOSTOS		=	53.348,95

Quadro 9 – Apuração do IRPJ através do Lucro Presumido 4º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

DISCRIMINAÇÃO				APURAÇÃO		CONTROLE DE PREJUÍZOS	
Receita de Vendas			+	957.790,93			
Outras Receitas			+	0,00			
TOTAL DAS RECEITAS				957.790,93			
Despesas			-	817.455,78			
Deduções das Receitas			-	55.178,27			
TOTAL DAS DESPESAS				872.634,05			
RESULT LIQ. CONTABIL ANTES DO IRPJ			=	85.156,88		SALDO ANT(+)	129.160,79
ADIÇÕES			+	0,00		VLR. COMP (-)	(25.547,06)
EXCLUSÕES			-	0,00		SD PERIODO(+)	0,00
LUCRO REAL			=	85.156,88		**SD ATUAL (=)**	**103.613,73**
COMPENS.DE	LIMITE 30%	COMPENSAR				**TRIBUTAÇÃO**	
PREJ.ANTER.	25.547,06	25.547,06	-	25.547,06		**DO LUCRO**	
BASE CÁLC. P/C. SOCIAL			=	59.609,82		**LUCRO CONTÁBIL**	**85.156,88**
C. SOC. S/BASE DE CALC.		9,0	%	5.364,88		**C.SOC. 0,00**	**(5.364,88)**
BASE CÁLC. P/ IRPJ-PJ				59.609,82		**IRPJ-PJ. 0,00**	**(8.941,47)**
IRPJ-PJ S/BASE DE CÁLC.		15,0	%	8.941,47		**LUCRO LIQUIDO**	**70.850,53**
			-	*0,00*			
TOTAL IMPOSTO S / LUCRO DEVIDO			=	14.306,35			

Quadro 10 – Apuração do IRPJ através do Lucro Real 4º trimestre

Fonte: Pesquisa Documental (2007)

Após, demonstrada as respectivas apurações dos impostos, é necessários compararmos trimestralmente os respectivos valores para se entender o comportamento dos valores apurados, conforme descrito abaixo:

	1 Trimestre		2 Trimestre		3 Trimestre		4 Trimestre	
	Lucro Presumido	Lucro Real	Lucro Presumido	Lucro Real	Lucro Presumido	Lucro Real	Lucro Presumido	Lucro Real
IRPJ	8.261,52	24.460,06	9.557,61	3.432,51	18.095,32	8.434,68	11.493,49	8.941,47
CSSL	4.956,81	14.676,03	5.734,57	2.059,51	6.296,59	5.060,81	6.896,09	5.364,88

Quadro 11 – Comparativo dos Trimestres para os Impostos em Análise

	Anual	
	Lucro Presumido	Lucro Real
IRPJ	47.407,94	45.268,72
CSLL	27.893,68	27.161,23
Total	**75.301,62**	**72.429,95**

Quadro 12 – Demonstrativo do Efeito Total dos Impostos

Percebe-se que no 1º trimestre para efeito do fluxo de caixa há um desembolso maior pela tributação do lucro real, porém quando analisado os demais trimestres visualiza-se *que a empresa teria um efeito de desembolso menor se optante* pelo Lucro Real. Tal fato é efetivamente demonstrado no quadro 12 quando se compara os efeitos totais do IRPJ e da CSLL onde a empresa teria uma economia de R$ 2.871,67.

Portanto o desembolso a maior no primeiro trimestre é compensado pela economia gerada nos demais trimestres do ano, vale lembrar que não foram levados em consideração os efeitos da atualização monetária.

É importante ressaltar que as modalidades possuem características que serão adequadas a cada situação econômico-financeira apresentada em cada entidade, sendo que para a empresa Delta LTDA baseada nas informações obtidas e analisada seria interessante que a empresa optasse pelo Lucro Real e não pelo Lucro Presumido, onde o objetivo de economia e postergação de tributos é mais bem atendido, uma vez que elevaria a liquidez do caixa da empresa DELTA LTDA desde o primeiro trimestre do ano em análise.

FARN

Este impacto representa uma variação na ordem entre as modalidades apuradas, bem como uma economia de 1,94% quando comparado à diferença de impostos com o Lucro Presumido.

Demonstra-se abaixo a participação do Lucro Real em relação ao Lucro Presumido.

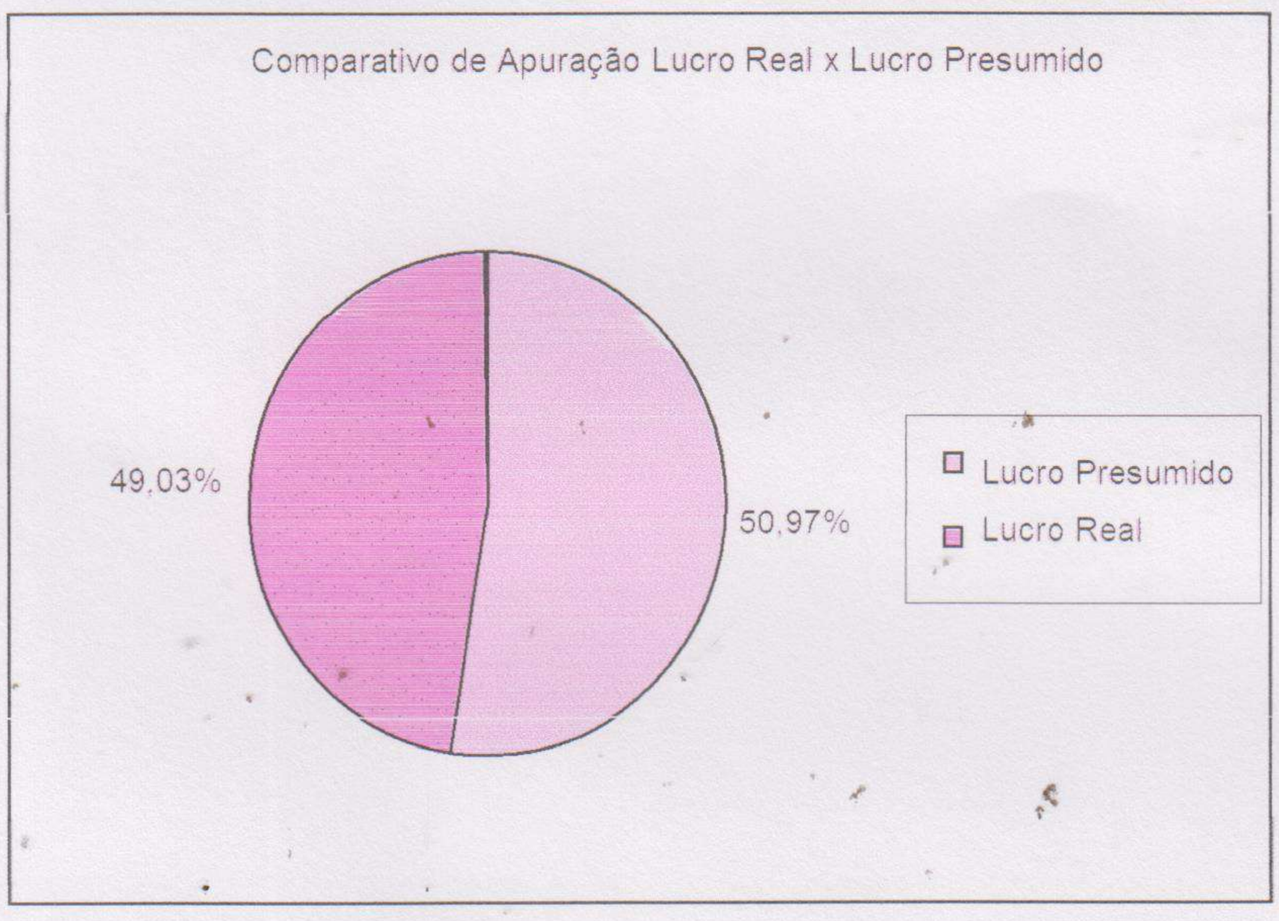


Gráfico 01: Comparativo de Apuração Lucro Real x Lucro Presumido

Fonte: Dados da pesquisa (2007)

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário é um instrumento gerencial de análise tributária para a economia de impostos. O objetivo do planejamento tributário é a anulação, redução e/ou postergação do pagamento de tributos por meio de práticas e procedimentos lícitos, podendo ser realizado pelo questionamento da validade e ou abrangência de dispositivos legais ou pela opção de formas de tributação previstas em lei.

O planejamento tributário teve como objeto o IRPJ e a CSLL, porém, devido às disposições da legislação do tributo não foram considerados outros tributos como PIS, COFINS e INSS a cargo da empresa na realização do planejamento sem as devidas definições conceituais.

A realização do planejamento é feita por meio do levantamento e delimitação do objeto, a análise legislativa, a tabulação dos dados e a apresentação dos resultados obtidos.

A pesquisa respondeu ao problema levantado quando discute os assuntos nos seus itens 2, 3 e 4, bem como responde os seus objetivos gerais nos itens 4 e 5, quando da analise e discussão dos dados, onde demonstra e compara os efeitos da escolha da forma de tributação quer seja ela pelo Lucro Presumido e/ou pelo Lucro Real.

Na análise documental realizada na empresa Delta LTDA, constatou-se que esta é optante pelo Lucro Presumido, não tendo realizado nenhuma análise para averiguar qual a melhor opção. Após a coleta de dados e as simulações constatou-se que a melhor opção seria pelo Lucro Real conforme demonstrado e analisado no item cinco (5) desta pesquisa.

Os resultados obtidos são aplicáveis a outras entidades que possuam a mesma situação econômico-financeira e que tenham o mesmo porte que a empresa Delta LTDA, observando os critérios de opção para cada modalidade de tributos, para que não haja opção indevida e consequentemente possam a vir a ser multada e/ou tributadas por outra modalidade de apuração dos tributos estudados.

A abrangência do planejamento não se limita apenas a encontrar a melhor opção para a entidade, mas acompanhar permanentemente o comportamento da tributação dentro da entidade.

Este estudo não tem pretensões alguma de esgotar o assunto em questão e nem tampouco chegar a conclusões definitivas sobre os mesmos. Afirma-se isto com o intuito de que esta pesquisa seja o ponto inicial de outros estudos e/ou de aprofundamento do mesmo. No decorrer da pesquisa encontramos outros assuntos que se deixa como sugestão para novos estudos, como:

- Realizar um estudo que inclua os efeitos do PIS, COFINS e INSS e;
- Confrontar com a apuração do Super Simples com estas outras formas de tributação.

Entende-se, portanto, que todo estudo por mais que não conclusivo nunca será em vão.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro:** De acordo com a Lei Complementar n. 118/2005. 11ª ed. Guarulhos-SP: Saraiva, 2005.

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário**: IPI, ICMS, ISS, IR. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. ***Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:*** Teoria e prática: São Paulo: Atlas 2003.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFIELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica:** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

BRASIL.Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1996/9430.htm. Acesso em 19 de junho de 2007.

BRASIL.Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1996/9430.htm>. Acesso em 19 de junho de 2007.

BRASIL. Decreto 3000 de 26 de março de 2005. Regulamenta o IR. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/L2Parte1.htm>. Acesso em: 19 de junho de 2007.

BRASIL. O que é Lucro Real e Lucro Presumido? Disponível em <http://www.sebraesp.com.br/principal/melhorando%20seu%20neg%C3%B3cio/orienta%C3%A7%C3%B5es/finan%C3%A7as/legislacao/lucrorealpresumido.aspx>. Acesso em: 19 de junho de 2007.

CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento tributário**: Imposto de renda pessoas jurídicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushtsky, 1977.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário**: Análise jurídica e ética. Curitiba: Juruá, 2001.

IUDICIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: Aplicável às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: Imposto de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**, Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NEVES, Silvério das. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos e conexos (CSLL, PIS E COFINS)**. São Paulo: Frase, 2007.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes. 1997.
ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética.

VERGARA, Silvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração:** São Paulo: Atlas, 2000.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**. 8. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzato, 2000.