

## ESTUDO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS

Luana Regina Theobald<sup>1</sup>

Luis Valentim Zorzo<sup>2</sup>

Lucas Seffrin Zorzo<sup>3</sup>

### RESUMO

A alta carga tributária e a complexidade do sistema tributário brasileiro são dificuldades enfrentadas pelas empresas atuantes neste mercado. Assim, o objetivo é realizar um estudo tributário para identificar a forma de tributação mais vantajosa a ser adotada por uma empresa varejista de combustíveis. A metodologia caracteriza-se como estudo de caso único, com pesquisa aplicada, descritiva e qualitativa, considerando que para obtenção dos dados e informações foram adotados os procedimentos de análises documentais, entrevistas informais e observações in loco. Constatou-se que a apuração dos tributos pela modalidade do Lucro Presumido é a menos onerosa, uma vez que, se a mesma fosse optante pelo Lucro Real teria um ônus tributário equivalente a 41,17% maior no exercício de 2015. Portanto, o estudo comprovou que a empresa está recolhendo seus tributos pela forma menos onerosa, a qual maximiza seus resultados.

**Palavras-chave:** Contabilidade; Planejamento tributário; Economicidade.

### ABSTRACT

The high tax burden and the complexity of the Brazilian tax system are difficulties faced by the companies operating in this market. Thus, the objective is to conduct a tax study to identify the most advantageous form of taxation to be adopted by a fuel retailer. The methodology is characterized as a single case study, with applied, descriptive and qualitative research, considering that to obtain the data and information were adopted the procedures of documentary analysis, informal interviews and observations in loco. It was verified that the assessment of the taxes by the modality of the Presumed Profit is the least expensive, since, if it were opting for the Real Profit would have a tax burden equivalent to 41.17% greater in the year 2015. Therefore, the study has proven that the company is collecting its taxes for the least costly way, which maximizes its results.

**Keywords:** Accounting; Tax planning; Economicity

---

<sup>1</sup> Bacharel em ciências contábeis. Univ. Reg. Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Cerro Largo. luana.theobald@hotmail.com.

<sup>2</sup> Prof./Coordenador do curso de ciências contábeis. Univ. Reg. Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Cerro Largo. luiszorzo@via-rs.net

<sup>3</sup> Mestre em ciências contábeis (PPGCC/Unisinos). Prof. Dos cursos de ciências contábeis e administração. Univ. Reg. Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Cerro Largo. lucasszorzo@gmail.com.

## 1 INTRODUÇÃO

A carga tributária representa parcela significativa dos custos totais das empresas, impactando diretamente os recursos financeiros. Na busca por melhores resultados, a contabilidade auxilia a administração financeira das empresas, pois são os relatórios contábeis que apresentam a situação financeira e patrimonial fornecendo informações para a realização de planejamentos e tomada de decisões para o futuro da entidade.

A competitividade do mercado faz com que as empresas tenham como um de seus objetivos a redução dos custos para maximização dos lucros. Dessa forma, a gestão dos tributos tem se tornado uma preocupação constante das empresas, uma vez que estas geralmente enfrentam dificuldades quando o tema é tributação.

No Brasil, a elevada carga tributária prejudica a competitividade das organizações. De acordo com a RFB (2015), o montante de impostos que recai sobre os cidadãos e empresas tem se elevado. Enquanto em 2014 correspondia a 32,42% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2015 passou para 32,66%. Mais de um terço que é produzido de riquezas no país é repassado para a administração pública sob a forma de pagamentos de tributos. Estudo da OCDE (2012) indica ainda que o Brasil é o país da América Latina e Caribe com a maior; e crescente; carga tributária em relação ao PIB no período de 1999 a 2010.

Outra dificuldade enfrentada pelas empresas é na interpretação da legislação tributária e da complexa conjuntura tributária nacional. Por isso, avaliar qual o regime de tributação mais vantajoso torna-se tarefa difícil para muitas entidades. Exemplo disso relatam Silva e Marques (2015) ao descobrirem por intermédio da análise da DVA de empresas de diferentes setores que a carga tributária nacional pode variar entre aproximadamente 10 e 67% dependendo do segmento de atuação. Em consequência, muitas organizações acabam optando pela alternativa mais simples a ser adotada diante das opções existentes, mas que muitas vezes não é a menos onerosa.

Um adequado planejamento, com análise da situação tributária e averiguação de alternativas para redução do ônus tributário, pode transformar-se em significativa economia de impostos, bem como trazer benefícios para a organização. Assim, a investigação objetivou

identificar a forma de tributação mais vantajosa a ser adotada por uma empresa do ramo de comércio varejista de combustíveis ao comparar o atual resultado calculado pelo lucro presumido ante o orçado em caso de adoção do lucro real.

Este trabalho se justifica pela sua relevância ao meio profissional, acadêmico e social. Ao meio social e profissional apresenta entendimentos de como o planejamento tributário adequado contribui com o resultado das empresas que atuam como fomentadoras da geração de trabalho e do desenvolvimento econômico. Ao meio acadêmico contribui com interpretações que mostram a relevância de se estudar um complexo sistema tributário diante do impacto que causa na prática às empresas.

Este trabalho estrutura-se além desta introdução, também com a seção 2 que apresenta o referencial teórico. Na seção 3 apresenta-se a metodologia empregada na investigação. Em seguida tem-se a seção que expõe os resultados encontrados. Por fim fazem-se as considerações finais seguidas dos elencos das referências consultadas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Contabilidade e Contabilidade Tributária**

De acordo com Fabretti (2015), a Contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as suas mutações, para então evidenciar os resultados e a situação econômico-financeira das empresas através das demonstrações contábeis. Portanto, ela é uma ferramenta que tem por objetivo proporcionar informações tempestivas e fidedignas para que seus usuários possam tomar decisões corretas, com base em dados confiáveis gerados a partir da mensuração do patrimônio das entidades (MARION, 2009).

Já a Contabilidade Tributária, conforme Crepaldi, S. e Crepaldi, G. (2014), é o ramo cujo escopo é o estudo dos conceitos, princípios, normas contábeis e da legislação tributária, para aplicá-los de forma prática no cotidiano das entidades. Sendo assim, é a área que se preocupa com o gerenciamento dos tributos que incidem sobre as atividades das empresas, considerando que a correta administração tributária no contexto atual vivenciado pela sociedade, é importante para todas as pessoas jurídicas.

## **2.2 Planejamento Tributário**

Diante do complexo sistema tributário do Brasil e da carga tributária elevada que recai sobre as empresas, faz-se necessário um adequado planejamento tributário. Segundo Nilton Latorraca apud Oliveira et al (2011), o planejamento tributário é uma atividade preventiva que projeta os ônus tributários gerados pelas diferentes opções tributárias legais com o objetivo de detectar e adotar, quando possível, os procedimentos que resultam em uma maior economia de tributos.

Reduzir ao máximo a carga tributária das empresas é a principal meta do planejamento tributário. Contudo, Ribeiro e Pinto (2014) destacam que o objetivo é buscar anular, reduzir ou postergar a ocorrência do fato gerador do tributo através da prática de elisão fiscal, optando pela melhor forma de reduzir o ônus tributário de acordo com as normas e legislações vigentes, e não de forma ilícita. Muitas empresas, devido a um mau planejamento ou a falta dele, acabam reduzindo o montante de tributos a serem pagos através da prática de evasão fiscal, o que é caracterizado como crime de sonegação fiscal e pode resultar em problemas para a organização.

Diante do exposto cabe destacar que, as empresas que possuem um planejamento tributário adequado geralmente conseguem reduzir a sua carga tributária com eficiência e controlar suas necessidades de recursos, evitando imprevistos em relação aos gastos existentes. Contudo, para que isso seja possível é necessário que os responsáveis por este planejamento tenham amplo conhecimento sobre as legislações que envolvem os tributos e bom senso para a tomada de decisões estratégicas diante da situação tributária da entidade (OLIVEIRA et al., 2011).

## **2.3 Sistema Tributário Nacional**

O sistema tributário no Brasil era simplificado até a Constituição Federal (CF) de 1934, considerando que a única fonte da receita tributária era o imposto de importação. Contudo, ao longo dos anos ocorreram mudanças no âmbito da tributação, de forma que foi com a aprovação da Lei nº 5.172/1966, que o sistema tributário passou a desenvolver um novo

cenário no país, instituindo um conjunto de normas fiscais de forma unificada e organizada para ser adotado em âmbito nacional (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2014).

De acordo com o Art. 7º do Ato Complementar nº 36 de 1967, a Lei nº 5.172/1966 e todas as suas alterações posteriores passaram a denominar-se de Código Tributário Nacional (CTN). Destaca-se que, quando elaborada e aprovada a Constituição Federal de 1988, vigente atualmente, escolheu-se o conteúdo compatível do CTN (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2014). Logo, o CTN é o instrumento que atualmente fornece as diretrizes quando o assunto é legislação tributária, pois proporciona a base jurídica necessária quando se trata de tributos.

### **3 METODOLOGIA**

Considerando os diferentes métodos existentes, o trabalho se classifica como uma pesquisa aplicada, descritiva e qualitativa. Como aplicada classifica-se devido seu caráter prático, em que se analisará em profundidade um caso específico. Como descritivo classifica-se por seu objetivo metodológico não ser, nem de explorar algo totalmente desconhecido nem de explicar os fatores que ocasionam o problema - como ocasiona -, mas sim, de descrever os resultados observados sem interferência na ocorrência dos fatos (GIL, 2010). Como qualitativo classifica-se em função de não se utilizar de métodos estatísticos no tratamento dos dados que permearão o atendimento do objetivo geral de investigação (KLEIN et al, 2015).

Já a estratégia de pesquisa é de estudo de caso único. Neste procedimento, atentar-se-á as orientações de Yin (2015) em que discorre sobre a confecção do protocolo do estudo de caso como mecanismo de planejamento da coleta e tratamento dos dados. Neste processo de coleta de dados, que ocorreu de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2015, empregaram-se os procedimentos de análise documental, entrevistas informais e observações in loco.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A empresa em estudo iniciou suas atividades em outubro de 2011, optando inicialmente pela tributação do Simples Nacional, pela qual foi tributada no ano de 2011 e 2012. Contudo, devido o seu faturamento ultrapassar o limite anual de R\$ 3.600.000,00 determinado pela LC nº 123/2006, a empresa passou a ser tributada pela modalidade do Lucro Presumido a partir de 2013, na qual é optante até os dias atuais. A seguir, discute-se os cálculos e análises dos custos tributários quanto às modalidades do Lucro Presumido e do Lucro Real para avaliar qual forma de tributação é a menos onerosa.

##### 4.1 Apresentação de Dados Utilizados na Realização dos Cálculos dos Tributos

Para realizar a apuração dos tributos devidos pela empresa, efetuou-se o levantamento das compras e vendas mensais do exercício de 2015. A partir destes valores, foram realizados os cálculos para determinar o montante a recolher dos impostos e contribuições que incidem sobre a empresa, pelas duas modalidades de tributação. A tabela 1 apresenta os custos mensais da empresa com compras para revenda.

Tabela 1 - Compras mensais

Período	Combust.	Lubrif.	Merc. Tributada	Subst. Tributária	Merc. Conven.	Total
Janeiro	358.209,00	7.883,01	850,00	1.535,14	121,20	368.598,35
Fevereiro	359.879,67	4.267,58	-	2.107,21	263,13	366.517,59
Março	390.023,97	5.845,56	-	1.634,46	121,40	397.625,39
Abril	463.390,76	3.124,79	-	1.197,11	110,39	467.823,05
Mai	394.923,34	7.369,00	442,00	4.923,21	180,84	407.838,39
Junho	382.691,66	3.983,26	161,64	2.043,48	-	388.880,04
Julho	327.378,80	5.122,85	28,43	1.868,80	71,06	334.469,94
Agosto	363.032,02	4.426,80	325,00	4.003,25	99,23	371.886,30
Setembro	358.975,26	6.577,75	-	1.898,57	-	367.451,58
Outubro	534.635,50	3.861,19	49,25	1.517,02	-	540.062,96
Novembro	422.270,29	6.965,58	194,50	1.743,88	240,30	431.414,55
Dezembro	509.869,60	7.238,55	-	1.485,94	-	518.594,09
<b>Total</b>	<b>4.865.279,87</b>	<b>66.665,92</b>	<b>2.050,82</b>	<b>25.958,07</b>	<b>1.207,55</b>	<b>4.961.162,23</b>

Fonte: dados conforme pesquisa

De acordo com os dados, a empresa realizou compras no valor total de R\$ 4.961.157,40 no exercício de 2015, sendo que a maioria é referente á combustíveis, principal atividade econômica da entidade. Contudo, além de combustíveis, a empresa revende também

lubrificantes, mercadorias com tributação de ICMS como fluídos para radiador, líquido de freio, líquido ARLA, ceras e estopas para polimentos, como também filtros e peças para veículos que são mercadorias com substituição tributária, e ainda mercadorias de loja conveniência, como chicletes, chocolates, salgadinhos e bebidas.

Na tabela 2 apresenta-se a receita bruta mensal das vendas dos meses de 2015, elaborada de acordo com os dados registrados na contabilidade.

Tabela 2 - Receitas de vendas mensais

Período	Combust.	Lubrif.	Merc. Tribut.	Subst. Tribut.	Conv.	Prest. Serviço	Total
Janeiro	420.179,69	16.007,66	155,00	4.644,11	657,50	413,86	442.057,82
Fever	385.718,33	58.454,97	233,74	10.669,75	63,00	483,95	455.623,74
Março	484.190,61	9.485,33	538,88	3.125,50	-	767,42	498.107,74
Abril	506.604,84	8.842,94	437,00	3.401,44	-	700,67	519.986,89
Março	425.530,23	18.195,77	1.047,00	12.113,57	-	576,13	457.462,70
Junho	414.208,68	6.656,28	458,75	4.172,05	-	475,38	425.971,14
Julho	365.486,79	5.285,48	-	3.261,21	-	420,69	374.454,17
Agosto	409.773,07	6.677,38	16,85	3.262,43	-	398,23	420.127,96
Setemb	426.695,54	7.037,56	10,00	3.996,91	-	266,91	438.006,92
Outubro	595.563,34	8.388,51	248,18	3.392,41	-	436,24	608.028,68
Novem	482.936,73	6.838,04	178,00	2.670,22	-	406,08	493.029,07
Dezemb	571.835,90	5.984,43	173,00	2.847,00	-	699,60	581.539,93
<b>Total</b>	<b>5.488.723,75</b>	<b>157.854,35</b>	<b>3.496,40</b>	<b>57.556,60</b>	<b>720,50</b>	<b>6.045,16</b>	<b>5.714.396,76</b>

Fonte: dados conforme pesquisa

A tabela 2 mostra que as receitas totalizaram R\$ 5.714.396,76 no período. Além das receitas referentes às vendas de combustíveis, lubrificantes e loja conveniência, a empresa realiza também prestações de serviços. Os dados apresentados nas tabelas anteriores formam a base dos cálculos dos tributos ISSQN, ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

#### 4.1.1 Apuração do ISSQN

O ISSQN é de competência municipal e apuração mensal. O cálculo para determinar o montante devido é o mesmo independentemente da modalidade tributária adotada. Portanto, o valor a recolher tanto pelo Lucro Presumido como pelo Lucro Real será o mesmo. A tabela 3 apresenta a apuração do ISSQN no exercício de 2015:

Tabela 3 - Apuração do ISSQN

Período	Receita Prest. Serviço	ISSQN a recolher 2%
Janeiro	413,86	8,28
Fevereiro	483,95	9,68
Março	767,42	15,35
Abril	700,67	14,01
Maiο	576,13	11,52
Junho	475,38	9,51
Julho	420,69	8,41
Agosto	398,23	7,96
Setembro	266,91	5,34
Outubro	436,24	8,72
Novembro	406,08	8,12
Dezembro	699,60	13,99
<b>Total</b>	<b>6.045,16</b>	<b>120,90</b>

Fonte: dados conforme pesquisa

As receitas de prestação de serviços são referentes a lavagem de veículos. A alíquota no município da empresa é de 2% sobre o total de receita bruta. Conforme a tabela 3, a empresa apurou no período um valor de R\$ 120,90 a ser recolhido

#### 4.1.2 Apuração do ICMS

O ICMS possui competência estadual e apuração mensal. O valor a recolher/recuperar de ICMS será o mesmo, seja a empresa tributada pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real. A modalidade tributária adotada não modifica a apuração. Contudo, a seguir (Tabela 4) apresenta-se a base de cálculo dos débitos de ICMS:

Tabela 4 - Apuração da base de cálculo dos débitos de ICMS

Período	Receita total	Deduções/ exclusões	Base de cálculo
Janeiro	442.057,82	441.902,82	155,00
Fevereiro	455.623,74	455.390,00	233,74
Março	498.107,74	497.568,86	538,88
Abril	519.986,89	519.549,89	437,00
Maiο	457.462,70	456.415,70	1.047,00
Junho	425.971,14	425.512,39	458,75
Julho	374.454,17	374.454,17	0,00
Agosto	420.127,96	420.111,11	16,85
Setembro	438.006,92	437.996,92	10,00
Outubro	608.028,68	607.780,50	248,18
Novembro	493.029,07	492.851,07	178,00
Dezembro	581.539,93	581.366,93	173,00
<b>Total</b>	<b>5.714.396,76</b>	<b>5.710.900,36</b>	<b>3.496,40</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa

A base de cálculo dos débitos de ICMS é determinada pelo total de receitas de vendas mensais de mercadorias tributadas por este imposto. Logo, das receitas totais excluíram-se as receitas já tributadas anteriormente ou que não possuem incidência de ICMS, sendo o caso dos combustíveis, lubrificantes, das mercadorias com substituição tributária e de loja conveniência, bem como as receitas de prestação de serviço.

Do mesmo modo, também foi realizada a apuração da base de cálculo dos créditos de ICMS, sobre a qual foram calculados os valores de ICMS que podem ser aproveitados:

Tabela 5 - Apuração da base de cálculo dos créditos de ICMS

Período	Compra total	Deduções/exclusões	Base de cálculo
Janeiro	368.598,35	367.748,35	850,00
Fevereiro	366.517,59	366.517,59	0,00
Março	397.625,39	397.625,39	0,00
Abril	467.823,05	467.823,05	0,00
Mai	407.838,39	407.396,39	442,00
Junho	388.880,04	388.718,40	161,64
Julho	334.469,94	334.441,51	28,43
Agosto	371.886,30	371.561,30	325,00
Setembro	367.451,58	367.451,58	0,00
Outubro	540.062,96	540.013,71	49,25
Novembro	431.414,55	431.220,05	194,50
Dezembro	518.594,09	518.594,09	0,00
<b>Total</b>	<b>4.961.162,23</b>	<b>4.959.111,41</b>	<b>2.050,82</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa

Para apuração da base de cálculo dos créditos são consideradas as compras de mercadorias com tributação de ICMS. Excluiu-se aqueles referentes a compra de combustíveis, lubrificantes, de substituição tributária e para loja conveniência. Após determinada a base de cálculo, para apurar os débitos e créditos de ICMS aplicou-se a alíquota básica de 17% prevista pelo Art. 12 da Lei nº 8.820/1989 e vigente no estado do Rio Grande do Sul em 2015.

Tabela 6 - Apuração de débitos e créditos de ICMS

Período	Débitos ICMS 17%		Créditos ICMS 17%	
	Base de cálculo	Valor ICMS	Base de cálculo	Valor ICMS
Janeiro	155,00	26,35	850,00	144,50
Fevereiro	233,74	39,74	0,00	0,00
Março	538,88	91,61	0,00	0,00

Abril	437,00	74,29	0,00	0,00
Maio	1.047,00	177,99	442,00	75,14
Junho	458,75	77,99	161,64	27,48
Julho	0,00	0,00	28,43	4,83
Agosto	16,85	2,86	325,00	55,25
Setembro	10,00	1,70	0,00	0,00
Outubro	248,18	42,19	49,25	8,37
Novembro	178,00	30,26	194,50	33,07
Dezembro	173,00	29,41	0,00	0,00
<b>Total</b>	<b>3.496,40</b>	<b>594,39</b>	<b>2.050,82</b>	<b>348,64</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa

A Tabela 6 mostra os valores apurados, sendo um total de R\$ 594,39 de débitos e um total de R\$ 348,64 de créditos. Para determinar o montante de ICMS a recolher/recuperar, realizou-se a confrontação dos débitos com os créditos (Tabela 7).

Tabela 7 - Apuração do ICMS a recolher/ recuperar mensal

Período	Débitos	Créditos	ICMS do período	Créditos Anteriores	ICMS a recolher/ recuperar
Janeiro	26,35	144,50	118,15	0,00	-118,15
Fevereiro	39,74	0,00	39,74	-118,15	-78,41
Março	91,61	0,00	91,61	-78,41	13,20
Abril	74,29	0,00	74,29	0,00	74,29
Maio	177,99	75,14	102,85	0,00	102,85
Junho	77,99	27,48	50,51	0,00	50,51
Julho	0,00	4,83	4,83	0,00	-4,83
Agosto	2,86	55,25	-52,39	-4,83	-57,22
Setembro	1,70	0,00	1,70	-57,22	-55,52
Outubro	42,19	8,37	33,82	-55,52	-21,70
Novembro	30,26	33,07	-2,81	-21,70	-24,51
Dezembro	29,41	0,00	29,41	-24,51	4,90
<b>Total</b>	<b>594,39</b>	<b>348,64</b>	<b>245,75</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa.

A tabela 7 apresenta ICMS a recolher nos meses de março, abril, maio, junho e dezembro, totalizando o montante de R\$ 245,75 a ser recolhido. Nos outros meses os créditos de ICMS foram superiores aos débitos, ou houve aproveitamento de créditos acumulados de períodos anteriores, zerando o montante a recolher.

#### 4.1.3 Apuração dos tributos federais pelo Lucro Presumido

##### 4.1.3.1 Apuração de PIS e COFINS

A pessoa jurídica que opta pelo Lucro Presumido deve apurar as contribuições de PIS e COFINS pelo regime cumulativo, que não permite o aproveitamento de créditos. A tabela 8 apresenta a apuração da base de cálculo mensal dessas contribuições:

Tabela 8 - Apuração da base de cálculo de PIS e COFINS pelo regime cumulativo

Período	Receita total	Deduções/ exclusões	Base de cálculo
Janeiro	442.057,82	423.537,87	18.519,95
Fevereiro	455.623,74	389.350,80	66.272,94
Março	498.107,74	484.190,61	13.917,13
Abril	519.986,89	506.604,84	13.382,05
Mai	457.462,70	425.530,23	31.932,47
Junho	425.971,14	414.208,68	11.762,46
Julho	374.454,17	365.486,79	8.967,38
Agosto	420.127,96	409.773,07	10.354,89
Setembro	438.006,92	426.695,54	11.311,38
Outubro	608.028,68	595.563,34	12.465,34
Novembro	493.029,07	482.936,73	10.092,34
Dezembro	581.539,93	571.835,90	9.704,03
Total	5.714.396,76	5.495.714,40	218.682,36

Fonte: dados conforme a pesquisa

A legislação tributária prevê que a base de cálculo do PIS e COFINS é o faturamento mensal. São permitidas exclusões/deduções, como exemplo as receitas de produtos com tributação monofásica (combustíveis). A Tabela 9 apresenta a apuração de PIS e COFINS.

Tabela 9 - Apuração de PIS e COFINS a recolher pelo regime cumulativo

Período	Base de Cálculo	PIS 0,65%	COFINS 3%
Janeiro	18.519,95	120,38	555,60
Fevereiro	66.272,94	430,77	1.988,19
Março	13.917,13	90,46	417,51
Abril	13.382,05	86,98	401,46
Mai	31.932,47	207,56	957,97
Junho	11.762,46	76,46	352,87
Julho	8.967,38	58,29	269,02
Agosto	10.354,89	67,31	310,65
Setembro	11.311,38	73,52	339,34
Outubro	12.465,34	81,02	373,96
Novembro	10.092,34	65,60	302,77
Dezembro	9.704,03	63,08	291,12
Total	218.682,36	1.421,44	6.560,47

Fonte: dados conforme a pesquisa

Sobre a base de cálculo apurada, aplicou-se as alíquotas do regime cumulativo de 0,65% para PIS e 3% para COFINS para determinar o valor mensal devido pela empresa. O

montante de PIS e COFINS a ser recolhido no decorrer do ano de 2015 pela modalidade do Lucro Presumido é respectivamente de R\$ 1.421,44 e R\$ 6.560,47

#### 4.1.3.2. Apuração do IRPJ

A apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido deve ser realizada trimestralmente. Para determinar a base de cálculo, utilizam-se os percentuais de presunção de lucro previstos pelo Art. 15 da Lei nº 9.249/1995, sendo de 1,6% para receita de venda de combustíveis, 8% para receita de venda de mercadorias em geral e de 32% para receitas de prestação de serviços. A tabela a seguir apresenta a apuração do IRPJ devido pelo Lucro Presumido.

Tabela 10 - Apuração de IRPJ pelo Lucro Presumido

Receitas	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim
Receitas de venda de combustíveis	1.290.088,63	1.346.343,75	1.201.955,40	1.650.335,97
Venda de combustíveis	1.290.088,63	1.346.343,75	1.201.955,40	1.650.335,97
<b>(=) Lucro estimado 1,6%</b>	<b>20.641,42</b>	<b>21.541,50</b>	<b>19.231,29</b>	<b>26.405,38</b>
Receitas de venda de mercadorias	104.035,44	55.324,80	29.547,82	30.719,79
Venda de lubrificantes	83.947,96	33.694,99	19.000,42	21.210,98
Venda de merc. tributada ICMS	927,62	1.942,75	26,85	599,18
Venda de merc. subst. tributária	18.439,36	19.687,06	10.520,55	8.909,63
Venda de merc. loja conveniência	720,50	0,00	0,00	0,00
<b>(=) Lucro estimado 8%</b>	<b>8.322,84</b>	<b>4.425,98</b>	<b>2.363,83</b>	<b>2.457,58</b>
Receitas de prestação de serviços	1.665,23	1.752,18	1.085,83	1.541,92
Prestação de serviços	1.665,23	1.752,18	1.085,83	1.541,92
<b>(=) Lucro estimado 32%</b>	<b>532,87</b>	<b>560,70</b>	<b>347,47</b>	<b>493,41</b>
(+) Lucro estimado 1,6%	20.641,42	21.541,50	19.231,29	26.405,38
(+) Lucro estimado 8%	8.322,84	4.425,98	2.363,83	2.457,58
(+) Lucro estimado 32%	532,87	560,70	347,47	493,41
(+) Receitas de tributação direta	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base de cálculo IRPJ	29.497,13	26.528,18	21.942,58	29.356,37
(=) IRPJ a recolher 15%	4.424,57	3.979,23	3.291,39	4.403,46

Fonte: dados conforme a pesquisa

Efetuiu-se a soma dos lucros estimados com as receitas de venda de combustíveis, de venda de mercadorias e de prestação de serviços, sendo que a empresa não obteve outras receitas com tributação direta. Sobre a base, aplicou-se o percentual de 15% previsto na legislação, resultando no valor a recolher. A empresa não apresentou adicional de IRPJ, pois não ultrapassou o limite de R\$ 60.000,00 em nenhum trimestre. Conforme a tabela 10, o montante de IRPJ a recolher foi de R\$ 16.098,64.

#### 4.1.3.3 Apuração da CSLL

A CSLL pelo Lucro Presumido é apurada trimestralmente. Os percentuais de presunção que determinam a base de cálculo são 12% para receitas de venda de mercadorias e 32% para receitas de prestação de serviço, conforme Art. 22 da Lei 10.684/2003.

Tabela 11 - Apuração da CSLL pelo Lucro Presumido

Receitas	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim
Receitas de venda mercadorias	1.394.124,07	1.401.668,55	1.231.503,22	1.681.055,76
Venda de combustíveis	1.290.088,63	1.346.343,75	1.201.955,40	1.650.335,97
Venda de lubrificantes	83.947,96	33.694,99	19.000,42	21.210,98
Venda de merc. tributada ICMS	927,62	1.942,75	26,85	599,18
Venda de merc. subst. tributária	18.439,36	19.687,06	10.520,55	8.909,63
Venda de merc. loja conveniência	720,50	0,00	0,00	0,00
<b>(=) Lucro estimado 12%</b>	<b>167.294,89</b>	<b>168.200,23</b>	<b>147.780,39</b>	<b>201.726,69</b>
Receitas de prestação de serviços	1.665,23	1.752,18	1.085,83	1.541,92
Prestação de serviços	1.665,23	1.752,18	1.085,83	1.541,92
<b>(=) Lucro estimado de 32%</b>	<b>532,87</b>	<b>560,70</b>	<b>347,47</b>	<b>493,41</b>
(+) Lucro estimado 12%	167.294,89	168.200,23	147.780,39	201.726,69
(+) Lucro estimado 32%	532,87	560,70	347,47	493,41
(+) Receitas de tributação direta	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base de cálculo CSLL	167.827,76	168.760,92	148.127,85	202.220,11
(=) CSLL a recolher 9%	15.104,50	15.188,48	13.331,51	18.199,81

Fonte: dados conforme a pes

Após aplicar os percentuais de presunção sobre o total de receitas do trimestre, realizou-se a soma dos lucros estimados. Considerando que a empresa não apresentou outras receitas com tributação direta, a soma resulta na base de cálculo da CSLL, sobre a qual foi aplicado o percentual de 9%, determinando o montante devido de R\$ 61.824,30.

#### 4.1.4 Apuração dos tributos federais pelo Lucro Real

##### 4.1.4.1 Apuração de PIS e COFINS

Pelo Lucro Real, a apuração do PIS e COFINS realiza-se mensalmente pelo regime não cumulativo, onde há o direito de aproveitamento de créditos sobre determinados custos e despesas.

A base de cálculo para efetuar a apuração dos débitos de PIS e COFINS sobre as receitas de venda no regime não cumulativo é equivalente à base de cálculo apurada no regime cumulativo, do Lucro Presumido. Na tabela 12 apresenta-se a apuração da base de cálculo:

Tabela 12 - Apuração da base de cálculo de débitos de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo

Período	Receita Total	Deduções/ Exclusões	Base de Cálculo
Janeiro	442.057,82	423.537,87	18.519,95
Fevereiro	455.623,74	389.350,80	66.272,94
Março	498.107,74	484.190,61	13.917,13
Abril	519.986,89	506.604,84	13.382,05
Mai	457.462,70	425.530,23	31.932,47
Junho	425.971,14	414.208,68	11.762,46
Julho	374.454,17	365.486,79	8.967,38
Agosto	420.127,96	409.773,07	10.354,89
Setembro	438.006,92	426.695,54	11.311,38
Outubro	608.028,68	595.563,34	12.465,34
Novembro	493.029,07	482.936,73	10.092,34
Dezembro	581.539,93	571.835,90	9.704,03
<b>Total</b>	<b>5.714.396,76</b>	<b>5.495.714,40</b>	<b>218.682,36</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa

Portanto, conforme percebe-se nas tabelas 8 e 13, a base de cálculo dos débitos de PIS e COFINS é a mesma pelas duas formas de tributação, o que altera são as alíquotas que incidem sobre ela.

Tabela 13 - Apuração de débitos de PIS e COFINS sobre receitas de venda pelo regime não cumulativo

Período	Base de cálculo	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
Janeiro	18.519,95	305,58	1.407,52
Fevereiro	66.272,94	1.093,50	5.036,74
Março	13.917,13	229,63	1.057,70
Abril	13.382,05	220,80	1.017,04
Mai	31.932,47	526,89	2.426,87
Junho	11.762,46	194,08	893,95
Julho	8.967,38	147,96	681,52
Agosto	10.354,89	170,86	786,97
Setembro	11.311,38	186,64	859,66
Outubro	12.465,34	205,68	947,37
Novembro	10.092,34	166,52	767,02
Dezembro	9.704,03	160,12	737,51
<b>Total</b>	<b>218.682,36</b>	<b>3.608,26</b>	<b>16.619,86</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa

As alíquotas que incidem sobre a base de cálculo no regime não cumulativo são mais elevadas, sendo de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS, conforme o Art. 2 das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Ao aplicar as alíquotas sobre a base de cálculo, obtém-se o valor dos débitos referentes as receitas de venda sujeitas a tributação.

Contudo, no ano de 2015 houve alteração na legislação em relação à tributação sobre receitas financeiras. O Decreto nº 5.442/2005 que reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras até a data de 30 de junho de 2015 foi revogado, entrando em vigor o Decreto nº 8.426/2015 que restabeleceu as alíquotas. A partir de 01 de julho de 2015 as receitas financeiras passaram a ser tributadas no regime não cumulativo, com alíquotas de 0,65% para PIS e 4% para COFINS, conforme determina o Art. 1º do Decreto em vigência. A tabela 14 apresenta tais cálculos:

Tabela 14 - Apuração de débitos de PIS e COFINS sobre receitas financeiras

Período	Base de cálculo	PIS 0,65%	COFINS 4%
Julho	1.616,40	10,51	64,66
Agosto	1.866,82	12,13	74,67
Setembro	1.820,72	11,83	72,83
Outubro	2.356,75	15,32	94,27
Novembro	2.072,02	13,47	82,88
Dezembro	3.146,07	20,45	125,84
Total	12.878,78	83,71	515,15

Fonte: dados conforme a pesquisa.

Como a empresa possui rendimentos de aplicações financeiras, foi apresentado o cálculo dos débitos separadamente em virtude das alíquotas diferenciadas. Assim, no período em estudo a empresa teve R\$ 3.691,97 de débitos de PIS, sendo R\$ 3.608,26 sobre vendas e R\$ 83,71 de receitas financeiras. Quanto a COFINS, os débitos foram de R\$ 17.135,01, sendo R\$ 16.619,86 com receitas de vendas e R\$ 515,15 de receitas financeiras.

Pelo regime não cumulativo a empresa poderá aproveitar-se de créditos sobre as compras de mercadorias tributadas de PIS e COFINS e de determinadas despesas permitidas pela legislação. Considerando o ramo de atividade da empresa, ao analisar suas despesas constata-se que o gasto com energia elétrica gera crédito. A tabela 15 apresenta a apuração da base de cálculo dos créditos das contribuições pelo Lucro Real.

Tabela 15 - Apuração da base de cálculo de créditos de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo

Período	Compras do período	Deduções/exclusões	Desp. energia elétrica	Base de cálculo
Janeiro	368.598,35	358.209,00	1.158,40	11.547,75
Fevereiro	366.517,59	359.879,67	1.011,94	7.649,86

Março	397.625,39	390.023,97	1.081,33	8.682,75
Abril	467.823,05	463.390,76	1.087,74	5.520,03
Maio	407.838,39	394.923,34	1.402,14	14.317,19
Junho	388.880,04	382.691,66	1.290,47	7.478,85
Julho	334.469,94	327.378,80	1.224,50	8.315,64
Agosto	371.886,30	363.032,02	1.384,14	10.238,42
Setembro	364.735,02	358.975,26	1.361,58	7.121,34
Outubro	542.779,52	534.635,50	1.226,60	9.370,62
Novembro	431.414,55	422.270,29	1.150,18	10.294,44
Dezembro	518.594,09	509.869,60	1.375,76	10.100,25
<b>Total</b>	<b>4.961.162,23</b>	<b>4.865.279,87</b>	<b>14.754,78</b>	<b>110.637,14</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa.

Dessa forma, a base de cálculo é determinada a partir das compras totais, das quais devem ser excluídas as compras que não geram direito a créditos, como é o caso das compras de combustíveis. Sendo a energia elétrica uma despesa que gera crédito de PIS e COFINS, foram adicionados à base de cálculo os valores mensais desta despesa que totalizaram em 2015 o valor de R\$ 14.754,78 que foram integradas a base de cálculo sobre a qual a empresa apurará os créditos a serem aproveitados.

Tabela 16 - Apuração de créditos de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo

Período	Base de Cálculo	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
Janeiro	11.547,75	190,54	877,63
Fevereiro	7.649,86	126,22	581,39
Março	8.682,75	143,27	659,89
Abril	5.520,03	91,08	419,52
Maio	14.317,19	236,23	1.088,11
Junho	7.478,85	123,40	568,39
Julho	8.315,64	137,21	631,99
Agosto	10.238,42	168,93	778,12
Setembro	7.121,34	117,50	541,22
Outubro	9.370,62	154,62	712,17
Novembro	10.294,44	169,86	782,38
Dezembro	10.100,25	166,65	767,62
<b>Total</b>	<b>110.637,14</b>	<b>1.825,51</b>	<b>8.408,42</b>

Fonte: dados conforme a pesquisa.

Ao apurar o valor mensal dos créditos foram aplicadas sobre a base de cálculo as mesmas alíquotas utilizadas para determinar os débitos de PIS e COFINS. Conforme a tabela 16, a empresa apresentou no ano de 2015 um total de R\$ 1.825,51 de créditos de PIS e R\$ 8.408,42 de créditos de COFINS, que poderão ser deduzidos dos débitos já apurados dessas contribuições. Caso a empresa não aproveitar todo o saldo de créditos no período, este

poderá ser aproveitado nos períodos subsequentes em que houver valor a recolher de PIS e COFINS.

Após calcular os valores dos débitos e dos créditos, apurou-se o montante de PIS e COFINS a recolher/recuperar. Ao realizar a confrontação dos débitos com os créditos, a empresa apresentou como resultado PIS e COFINS a recolher em todos os meses, ou seja, os débitos apurados foram maiores que os créditos, resultando assim, em valores a pagar.

Tabela 17 - Apuração de PIS e COFINS mensal

Período	Apuração PIS				Apuração COFINS				
	Débitos	Créditos	Recolher	Débitos	Créditos	Recolher	Débitos	Créditos	Recolher
Janeiro	305,58	-	190,54	115,04	1.407,52	-	877,63	529,89	
Fevereiro	1.093,50	-	126,22	967,28	5.036,74	-	581,39	4.455,35	
Março	229,63	-	143,27	86,37	1.057,70	-	659,89	397,81	
Abril	220,80	-	91,08	129,72	1.017,04	-	419,52	597,51	
Mai	526,89	-	236,23	290,65	2.426,87	-	1.088,11	1.338,76	
Junho	194,08	-	123,40	70,68	893,95	-	568,39	325,55	
Julho	147,96	10,51	137,21	21,26	681,52	64,66	631,99	114,19	
Agosto	170,86	12,13	168,93	14,06	786,97	74,67	778,12	83,52	
Setembro	186,64	11,83	117,50	80,97	859,66	72,83	541,22	391,27	
Outubro	205,68	15,32	154,62	66,38	947,37	94,27	712,17	329,47	
Novembro	166,52	13,47	169,86	10,13	767,02	82,88	782,38	67,52	
Dezembro	160,12	20,45	166,65	13,91	737,51	25,84	767,62	95,73	
<b>Total</b>	<b>3.608,26</b>	<b>83,71</b>	<b>1.825,51</b>	<b>1.866,46</b>	<b>16.619,86</b>	<b>515,15</b>	<b>8.408,42</b>	<b>8.726,59</b>	

Fonte: dados conforme a pesquisa

Portanto, como apresentado na tabela 17, se a empresa optasse pela modalidade de tributação pelo Lucro Real, o montante a recolher de PIS seria de R\$ 1.866,46 enquanto que o de COFINS seria de R\$ 8.726,59 no exercício de 2015.

#### 4.1.4.2 Apuração da CSLL

Para determinar a CSLL a recolher pela empresa, parte-se da DRE trimestral. O resultado antes dos impostos apurado foi transferido para o livro LACS, no qual foram efetuadas as adições exigidas e as exclusões e/ou compensações permitidas conforme determinam os Arts. 249 e 250 do RIR/1999. A tabela 18 apresenta os cálculos.

Tabela 18 - Livro de Apuração da Contribuição Social

	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim
(+) Resultado antes dos Impostos	112.878,71	75.348,70	71.988,92	130.433,35
(+) Adições	2.673,81	209,08	385,61	1.746,49

Despesas diversas	91,66	209,08	385,61	546,49
Brindes	2.480,00	0,00	0,00	1.200,00
Multas de trânsito	102,15	0,00	0,00	0,00
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base de cálculo Compensações	115.552,52	75.557,78	72.374,53	132.179,84
(-) Compensações	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base de cálculo	115.552,52	75.557,78	72.374,53	132.179,84
(=) CSLL a recolher 9%	10.399,73	6.800,20	6.513,71	11.896,19

Fonte: dados conforme a pesquisa

Ao apurar a base de cálculo da CSLL, analisou-se as receitas, os custos e as despesas com o objetivo de avaliar a natureza das contas. A partir desta análise foram adicionadas ao lucro líquido apurado na DRE as despesas diversas, despesas com brindes e de multa de trânsito que são classificadas pela legislação tributária como indedutíveis, por não serem consideradas despesas necessárias, usuais e normais para as atividades da empresa. Não houve nenhum caso de exclusão, e como a empresa apresentou lucro em todos trimestres também não houve nenhum saldo para compensação.

Após a realização dos ajustes do lucro líquido e determinada a base de cálculo da CSLL, foi aplicada a alíquota de 9% para apurar o valor a recolher em cada período. De acordo com a tabela 18, se a empresa optasse pelo Lucro Real como forma de tributação, o montante a recolher de CSLL seria de R\$ 35.609,82 no exercício de 2015.

#### 4.1.4.3 Apuração do IRPJ

Assim como na apuração da CSLL, a apuração do IRPJ também parte da DRE, devendo ser transferido o resultado antes do cálculo do IRPJ para o livro LALUR, no qual foram realizados os ajustes necessários para determinar o lucro real da empresa. A tabela 19 apresenta o cálculo do IRPJ pela modalidade do Lucro Real Trimestral.

Tabela 19 - Livro de Apuração do Lucro Real

	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim
(=) Resultado antes do IRPJ	102.478,98	68.548,50	65.475,22	118.537,16
(+) Adições	13.073,54	7.009,28	6.899,32	13.642,68
Despesas diversas	91,66	209,08	385,61	546,49
CSLL	10.399,73	6.800,20	6.513,71	11.896,19
Brindes	2.480,00	-	-	1.200,00
Multa de trânsito	102,15	-	-	-
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Real antes Compensações	115.552,52	75.557,78	72.374,53	132.179,84

(-) Compensações	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Real	115.552,52	75.557,78	72.374,53	132.179,84
IRPJ 15%	17.332,88	11.333,67	10.856,18	19.826,98
Adicional 10%	5.555,25	1.555,78	1.237,45	7.217,98
(=) IRPJ a recolher	22.888,13	12.889,45	12.093,63	27.044,96

Fonte: dados conforme a pesquisa.

Ao resultado líquido antes do IRPJ efetuou-se as devidas adições das despesas indedutíveis. A empresa não apresentou receitas cuja exclusão seja permitida e considerando que não há prejuízos fiscais de períodos anteriores a serem compensados, encontrou-se o lucro real, sobre o qual aplicou-se a alíquota do IRPJ de 15%, e sobre o montante que ultrapassou o limite trimestral de R\$ 60.000,00, aplicou-se a alíquota adicional de 10%.

Conforme revela a tabela 19, a empresa apresentou lucro real superior a R\$ 60.000,00 em todos os trimestres do ano de 2015, ficando obrigada a recolher o adicional de 10% de IRPJ. Dessa forma, de acordo com a apuração realizada, o montante a recolher de IRPJ pela modalidade do Lucro Real seria de R\$ 74.916,17 no exercício de 2015.

#### 4.2 Discussão dos Resultados Comparativamente

A seguir pela tabela 20 mostra-se o total apurado de cada tributo apurado no exercício de 2015 pelas modalidades do lucro presumido e do lucro real, sendo que declinou-se da modalidade do Simples pelo não enquadramento da empresa.

Tabela 20 – Comparativo dos tributos pelas modalidades de tributação

Tributos	Lucro Presumido	Lucro Real	Diferença
ICMS	245,75	245,75	0,00
ISSQN	120,90	120,90	0,00
PIS	1.421,44	1.866,46	445,02
COFINS	6.560,47	8.726,59	2.166,12
CSLL	61.824,30	35.609,82	-26.214,48
IRPJ	16.098,64	74.916,17	58.817,53
Total	86.271,49	121.485,68	35.214,19

Fonte: dados conforme a pesquisa.

Ao observar o comparativo, nota-se que os impostos ICMS e ISSQN não apresentaram diferenças no montante devido pela empresa. Como já justificado, isto ocorre em consequência da apuração não sofrer alterações ao modificar a modalidade de tributação,

resultando no mesmo valor a recolher de R\$ 245,75 de ICMS e R\$ 120,90 de ISSQN tanto no Lucro Presumido quanto no Lucro Real.

As contribuições de PIS e COFINS apresentaram um aumento aproximado de 31,31% e de 33,02% respectivamente, na apuração pelo Lucro Real. Esta elevação no regime não cumulativo ocorre em consequência das alíquotas incidentes sobre as receitas tributadas serem mais altas que no regime cumulativo e pelo fato da empresa não possuir muitas despesas que geram créditos que podem ser aproveitados para reduzir a carga tributária dessas contribuições. Além disso, ainda houve um aumento no valor a recolher apurado devido a incidência de PIS e COFINS sobre receitas financeiras a partir de julho de 2015, que anteriormente eram tributadas a alíquota zero.

O IRPJ foi o imposto que mais sofreu aumento na apuração pelo Lucro Real. Conforme os dados analisados, do total do faturamento da empresa, 96% das receitas são referentes a venda de combustíveis. Na apuração pelo Lucro Presumido a alíquota incidente sobre essas receitas para determinar a base de cálculo do IRPJ é de 1,6%, resultando em um lucro estimado menor do que o lucro apurado na DRE trimestral pela modalidade do Lucro Real. Dessa forma, o valor a recolher de IRPJ pelo Lucro Real apresentou-se 4,65 vezes maior do que no Lucro Presumido, impactando diretamente o resultado.

Com base no exposto, todos os tributos apurados pelo Lucro Real apresentaram valores mais elevados do que na apuração pelo Lucro Presumido, com exceção da CSLL que apresentou uma redução de 42,4%. Esta redução ocorreu pelo fato que na apuração da CSLL pelo Lucro Presumido incidem sobre as receitas de venda em geral a alíquota de 12%, inclusive as receitas de venda de combustíveis, para calcular o lucro estimado, resultando em um lucro de aproximadamente 145,22% maior do que o lucro real gerado pelas operações da empresa. Portanto, ao analisar individualmente, recolher a CSLL pelo Lucro Real seria menos oneroso para a empresa, pois economizaria o total de R\$ 26.214,48 por esta modalidade. No entanto, a análise geral evidencia que o Lucro Real não é a melhor opção para a empresa.

Com base nos dados coletados e nos cálculos realizados, conclui-se que apurar os tributos pela modalidade do Lucro Presumido é mais vantajoso para a empresa estudada. O comparativo revela de forma clara que o total de tributos a recolher pelo Lucro Presumido

seria de R\$ 86.271,49, enquanto que pelo Lucro Real o montante de tributos apurados totaliza R\$ 121.485,68, resultando em uma diferença de R\$ 35.214,19 de uma modalidade para a outra, na análise do exercício 2015. Portanto, dessa maneira, a empresa certifica-se de que a modalidade tributária em uso atualmente é a forma de tributação menos onerosa.

Sabe-se que pela modalidade de tributação do Lucro Real, a empresa pode optar pela apuração trimestral definitiva ou pela apuração anual, com pagamento mensal por estimativa ou levantamento de balanço de suspensão ou redução, para efetuar o recolhimento da CSLL e IRPJ. Contudo, no presente trabalho foram realizados os cálculos dos tributos devidos pela empresa somente pelo Lucro Real trimestral, considerando-se irrelevante a realização da apuração anual pelo fato dessa modalidade apresentar-se mais onerosa para a empresa em estudo. Além disso, de acordo com o contador responsável, caso a modalidade do Lucro Real resultasse em uma menor carga tributária, a empresa optaria pela apuração trimestral.

## 5. CONCLUSÃO

A elevada carga tributária que incide sobre as operações das empresas e a complexidade do sistema tributário nacional são dificuldades enfrentadas diariamente pelas organizações que se encontram no mercado brasileiro. Os tributos impactam diretamente sobre os recursos financeiros das organizações, e diante desta realidade, o planejamento tributário pode ser a alternativa para a redução dos custos e maximização dos resultados.

As modalidades de tributação que podem ser adotadas pelas empresas no Brasil são o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Entretanto, no estudo de caso realizado, os tributos foram apurados somente pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real, pois o faturamento da empresa no período em estudo ultrapassou os limites do Simples Nacional previsto pela legislação, e, portanto, a empresa não se enquadra neste regime de tributação.

Com o objetivo de identificar a modalidade de tributação mais vantajosa para a empresa, primeiramente foi averiguada a situação tributária da entidade e avaliados os seus controles internos e o nível de organização. A partir das entrevistas, observações in loco e análise de documentos foi possível detectar que a empresa possui algumas dificuldades de

controle como também apresentou certos equívocos de escrituração contábil que devem ser corrigidos. No entanto, em uma análise geral, a empresa demonstrou ter capacidade de atender as exigências de uma modalidade de tributação mais rigorosa como o Lucro Real.

Contudo, ao realizar o estudo tributário com base no exercício de 2015, constatou-se que a apuração dos tributos pela modalidade do Lucro Presumido é a mais vantajosa para a empresa em estudo, uma vez que, se a mesma fosse optante pelo Lucro Real teria um ônus tributário de aproximadamente 40,81% maior em 2015, equivalente a um desembolso de R\$ 35.214,19 a mais com tributos federais. Portanto, o estudo de caso comprovou que a empresa está recolhendo os seus impostos e contribuições pela forma de tributação menos onerosa a ser adotada, considerando que ela é optante pelo Lucro Presumido desde 2013.

Este estudo tributário realizado de forma adequada, com embasamento na legislação vigente e considerando a situação tributária da empresa, pode garantir para a entidade melhores resultados e economia tributária. Contudo, para que este planejamento seja eficiente e traga resultados positivos para a empresa, é necessário um controle interno confiável, que mantenha a escrituração contábil em dia e forneça informações integras que expressem a real situação econômica e financeira da empresa, para que esta possa planejar e tomar decisões que resultem em um menor ônus tributário.

Embora os resultados não possam ser generalizados, fica evidente como o planejamento tributário em prol da elisão fiscal pode contribuir para com a boa administração financeira empresarial. Como sugestões de estudos futuros, indica-se análises comparativas com empresas de outros ramos para confrontar os resultados.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Ato complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina "Código Tributário Nacional" a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm)>. Acesso em: 15 out. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 out. 2016.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S.. Contabilidade fiscal e tributária: teoria e prática. São Paulo: Saraiva, 2014.

FABRETTI, L. C. Contabilidade tributária. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KLEIN, A. Z.; SILVA, L. V.; MACHADO, L; AZEVEDO, D. Metodologia de pesquisa em administração: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2015.

MARION, J. C. Contabilidade básica. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. 2012. Estatísticas tributárias na América Latina 1990-2010. DOI: [http://dx.doi.org/10,1787 / 9789264183889-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787 / 9789264183889-en-fr).

OLIVEIRA, L. M. et al. Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as repostas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, C. L. Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBEIRO, O. M.; PINTO, M. A. Introdução à contabilidade tributária. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RFB – Receita Federal do Brasil. Carga tributária bruta atinge 32,66% do PIB em 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/setembro/carga-tributaria-bruta-atinge-32-66-do-pib-em-2015-1>. Acesso em: 08 out. 2016.

SILVA, M. R.; MARQUES, M. A. C. R. Demonstração do valor adicionado (DVA): um instrumento para aferição da carga tributária por unidade ou segmentos produtivos. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, v.1, n.2, p.217-232, 2015.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento

Data recebimento do artigo: 29/03/2017

Data do aceite de publicação: 30/04/2017