

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO COMPARATIVO DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL E PRESUMIDO DO CASO DE UMA EMPRESA CONSTRUTORA¹

Cristiane Avila de Oliveira²

Maria de Lurdes Furno da Silva³

RESUMO

A alta carga tributária despendida no Brasil é motivo de preocupação constante dos gestores das empresas, sendo que um planejamento tributário adequado se apresenta como uma ferramenta eficaz para a redução legal do ônus tributário e/ou para postergação do desembolso financeiro do tributo. O objetivo desta pesquisa foi verificar se houve adoção de um adequado planejamento tributário sobre tributação de lucros para uma empresa que atua no ramo da construção civil. A presente pesquisa é classificada quanto à forma de abordagem do problema, como qualitativa; quanto aos objetivos, como estudo de caso e, quanto aos procedimentos de coleta e análise de dados, como documental. Com base nos dados disponibilizados por uma empresa construtora foram efetuadas análises comparativas entre os regimes de tributação pelo Lucro Real e Lucro Presumido, para os anos de 2013, 2014 e 2015, com apuração da carga tributária total que inclui Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a fim de demonstrar o regime de tributação menos oneroso para a empresa. A análise dos dados permitiu identificar que a empresa, objeto de estudo, não adotou planejamento tributário sobre lucros para o período de 2013 a 2015, o que resultou em opção de tributação inadequada para os anos de 2014 e 2015 e pagamento a maior de tributos no total de R\$ 1.075.354,47. Além disso, na tributação escolhida pela empresa não foram adotadas as melhores opções para pagamento do IRPJ e da CSLL durante o ano, o que resultou em antecipação desnecessária de saída de disponibilidades. Os resultados obtidos demonstram que a ausência de um planejamento tributário adequado causou prejuízos para a empresa objeto desse estudo.

Palavras-chave: Lucro Real. Lucro Presumido. Planejamento Tributário. Construção Civil.

TAX PLANNING: A COMPARATIVE STUDY OF TAXATION THROUGH THE ACTUAL PROFIT AND THE PRESUMED PROFIT SYSTEMS IN A CONSTRUCTION COMPANY CASE

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2016, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Aluna do curso de graduação em Ciências Contábeis da UFRGS. E-mail: cristiane_aol@hotmail.com

³ Orientadora: Doutora em Economia, Mestre em Controladoria, Especialista em Auditoria e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: lurdes.furno@ufrgs.br

ABSTRACT

The high taxation charges spent in Brazil is a constant cause of concern for the companies managers, thus an adequate tax planning appears as an effective tool for the legal reduction on the tax burden and/or the postponing of the financial disbursement of the tax. The objective of this research was to verify if there was an adequate adoption of tax planning over taxation of profits for a firm that works in branch of Constructions Company. The present study is classified as qualitative regarding its approach on the problem; as for the objectives, as a case study and in relation to the collection and analysis of data procedures, as documental. On the basis of the available data by a constructing company were incurred a comparative analysis between the taxation regime for Actual Profit and Presumed Profit, on the years of 2013, 2014 and 2015, with ascertainment of total tax burden which includes the IRPJ (Corporate Income Tax), Social Contribution of Net Profits, on the Income and Social Contribution Tax, on The Social Integration Program, in order to demonstrate the least costly taxation system for a Construction Company. The data analysis that the company, study objective, didn't adopt tax planning on the profits for the period of 2013 to 2015, which resulted in an inadequate tax for the years of 2014 and 2015, and a higher payment of tax in total 1.075.354,47. In addition, in the tax chosen by the company weren't adopted better options to pay the IRPJ and CSLL during the year, which resulted on the unnecessary anticipation of the availability of output. The results obtained showed that the lack of adequate tax planning caused damage to the company, subject of study.

Keywords: Actual Profit. Presumed Profit. Tax Planning. Construction Company.

1 INTRODUÇÃO

As empresas de construção no Brasil, assim como as empresas de outros ramos, vêm sofrendo uma transformação de sua contabilidade, em muitos casos, voltada mais para o cumprimento de requisitos fiscais do que ao seu próprio objetivo. Ao mesmo tempo, a legislação tributária brasileira sofre mudanças constantemente, as quais geram reflexos nos resultados econômicos das empresas, em sua maioria, negativos, tornando-as menos competitivas no ramo em que atuam.

Frente a essas mudanças, torna-se necessário que as empresas mantenham um rigoroso controle de gestão financeira, visando à maximização de suas receitas, bem como a redução de seus custos e despesas. A alta carga tributária despendida é uma preocupação das empresas e de seus gestores, pois os tributos impactam diretamente, tanto na composição do preço dos bens produzidos e serviços prestados, quanto nos resultados financeiros. “O gerenciamento das obrigações tributárias não pode ser considerado mais uma necessidade cotidiana, mas sim como algo estratégico dentro das organizações independentemente de seu porte ou setor” (CORAZZA, 2015, p. 18).

Em um mercado competitivo, em que o preço do produto ou serviço pode ser um fator decisivo para a realização de um negócio, é inevitável não pensar na busca de mecanismos e ações que contribuam para a redução da saída de recursos financeiros e, conseqüentemente, a realização de melhores resultados. O desconhecimento da legislação pelos contribuintes e dos próprios profissionais da área contábil e tributária leva, muitas vezes, à escolha de um regime tributário não adequado à realidade da empresa (ZUCATTO et al., 2007, p. 2).

Nesse contexto, o Planejamento Tributário se apresenta como uma ferramenta eficaz, pois visa à redução do ônus tributário. O planejamento tributário se efetiva, a partir das atividades econômicas das empresas, na busca do conhecimento de alternativas legítimas na legislação, analisando-as e adotando as que mais se adaptam à realidade das empresas, resultando na redução de tributos devidos ao fisco. Um exemplo é a forma de tributação sobre lucros a qual as empresas estão enquadradas. Seja por opção ou por obrigatoriedade, as empresas brasileiras devem adotar uma das formas de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real ou Lucro Arbitrado.

Diante da situação apresentada anteriormente, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual a importância do planejamento tributário na escolha do método de tributação sobre lucros menos oneroso para uma empresa que atua no ramo da construção civil?

O objetivo geral deste trabalho é realizar uma análise comparativa da tributação pelo Lucro Real e Lucro Presumido, com base no Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a fim de demonstrar o método de tributação menos oneroso para uma empresa construtora. Através de tal análise, espera-se identificar quais são os reflexos gerados na gestão econômico-financeira e operacional obtidos em cada método de tributação, contribuir para a tomada decisão, visando obter maior lucratividade e competitividade perante o mercado atual e determinar se a empresa deve manter a forma de tributação atual ou alterá-la para outra opção mais vantajosa.

A relevância do Planejamento Tributário, como meio de redução do ônus tributário de forma lícita, é assunto debatido constantemente no meio empresarial, entre profissionais e estudantes das áreas contábeis, econômicas, jurídicas e afins, bem como na comunidade científica. Sob as óticas acadêmica e profissional, a pesquisa é oportuna pois demonstra, através de um estudo de caso, que é possível aplicar os conhecimentos adquiridos no ambiente acadêmico e consolidá-los com os vivenciados no contexto empresarial. O resultado esperado é verificar a possibilidade de redução de ônus, através do planejamento tributário, para uma pessoa jurídica do ramo da construção civil.

O presente trabalho está estruturado da seguinte forma: além da introdução já exposta anteriormente, apresenta-se na segunda seção o referencial teórico sobre planejamento tributário, sistema tributário nacional e construção civil. Na terceira seção são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados e, na quarta seção são apresentados o estudo de caso e a análise dos resultados obtidos que serviram de base para a realização deste trabalho, seguidos pelas considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção foi realizada a busca de definição dos conceitos que serviram de embasamento teórico para a realização deste trabalho, além de estudos relacionados ao Planejamento Tributário na Construção Civil.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Como instrumento de gestão, o planejamento está previsto em várias atividades. Para Ferreira, Silva e Dani (2007), o planejamento é considerado como a principal função dentro da administração, uma vez que determina objetivos, faz-se as previsões, realiza-se as tomadas de decisões e aponta as estratégias.

Nesse mesmo sentido, outros autores como Assed (1986, p. 95 apud Araújo) e Meira (1997, p. 2) definem que “planejamento é a função administrativa que compreende a seleção de objetivos, diretrizes, planos, processos e programas”.

Na área contábil e tributária, o planejamento tributário possibilita às empresas o estudo preventivo sobre a melhor forma de tributação para as suas operações, visando a menor carga tributária possível, observados os preceitos legais.

Fabretti (2015, p. 8) denomina planejamento tributário como “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se os seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

Na visão de Pohlman (2012, p.17) “planejamento tributário é toda e qualquer medida lícita adotada pelos contribuintes no sentido de reduzir o ônus tributário ou postergar a incidência de determinado tributo”.

O planejamento tributário é considerado, pela maioria dos autores de referência, como Elisão Fiscal.

2.1.1 Elisão e Evasão Fiscal

Na área tributária, a reduãção de tributos pode ser lícita ou ilícita e os conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal são importantes para a compreensão dessas reduãções efetuadas pelos contribuintes de tributos.

Oliveira (2009, p.193) conceitua elisão fiscal como “todo procedimento lícito realizado pelo contribuinte antes da ocorrênciã do fato gerador com o objetivo de eliminar ou postergar a obrigaãção tributária ou reduzir o montante devido”. Na visão de Bismara (2015, p. 01), “respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado”.

Segundo Fabretti (2015, p. 137), “a evasão fiscal, ao contrário da elisão, é cometida após a ocorrênciã do fato gerador da obrigaãção tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”. Para Oliveira (2009 p. 192), “a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinaãção legal”.

Para Glaser (2010), na elisão fiscal, as empresas devem estar preparadas para questionamentos pelo fisco.

Todo o administrador tem a obrigaãção/dever de maximizar os lucros e minimizar as perdas das empresas, para assegurar a sua sobrevivênciã no mercado, assim planejando o menor ônus possível para a empresa. O fisco atento a estes aspectos poderá ter interesse em averiguar a real finalidade do planejamento, objetivando encontrar indícios de algum ato ilegal. Nesse momento entram em cena os termos elisão e evasão fiscal, onde o Auditor Fazendário aceita os atos praticados, ou simplesmente desconsidera-os, considerando-os como ilegais aos dispositivos legais (GLASER, 2010, p. 36).

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Oliveira (2009, p. 56) afirma que “O Sistema Tributário Nacional é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária”. De acordo com Santos (1998, apud Oliveira, 2009) os conceitos e institutos que compõem o ordenamento jurídico jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo porque eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça.

Através do sistema tributário, o Governo intervém diretamente na alocação dos fatores de produção e na distribuição de bens e serviços à sociedade brasileira, podendo, desta forma adotar políticas públicas destinadas à redução das desigualdades entre os indivíduos e entre as empresas, por meio da riqueza, da renda e do consumo. Assim sendo, o mecanismo de tributação se constitui em um poderoso instrumento para promoção de ajuste de natureza econômica e social, o qual representa o principal instrumento de política fiscal no atendimento dos recursos necessários para financiamento dos serviços prestados pelo Estado (SANTOS, 2011, p.32).

Segundo Pohlman e Iudícibus (2006, p. 1) “a matéria tributária nunca esteve tão em evidência como nos dias presentes”. Atualmente, a carga tributária no Brasil vem crescendo significativamente. Conforme dados da Receita Federal do Brasil (2016) a carga tributária representou, no ano de 2015, aproximadamente 32% do Produto Interno Bruto. De acordo com o Amaral (2016), a carga tributária brasileira, que é a relação entre a arrecadação de impostos e a produção econômica, em proporção ao PIB, cresceu mais de 70% nos últimos 36 anos.

2.2.1 Formas de Tributação dos Lucros das Pessoas Jurídicas

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, têm os seus lucros tributados por uma das seguintes formas: Simples Nacional, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido ou Lucro Real.

2.2.1.1 Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123, de 2006, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, conhecido atualmente como Simples Nacional, vigente desde 01/07/2007. O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar que o instituiu.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições: enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; cumprir os requisitos previstos na legislação; e formalizar a opção pelo Simples Nacional. Nesse sentido, o art. 3º da Lei Complementar 123/2006 define como Microempresa (ME) aquela que tenha auferido em cada ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e, como Empresa de Pequeno Porte (EPP)

aquela que tenha auferido no ano-calendário receita bruta superior R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Segundo o art.13 da referida Lei, o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, correspondente a um percentual com base na receita bruta, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, CPP, ICMS e ISS.

2.2.1.2 Lucro Arbitrado

Conforme conceitua a Receita Federal do Brasil (2014, p. 1): “o arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte”.

O art. 530 do Decreto nº 3.000/1999, estabelece as hipóteses em que o IRPJ será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado (BRASIL, 1999):

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

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

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

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

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

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

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

Ocorridas quaisquer das hipóteses que ensejam o arbitramento de lucro, previstas na legislação fiscal, poderá o arbitramento ser aplicado pela autoridade fiscal, em qualquer dos

casos previstos a legislação do imposto de renda ou ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta.

O art. 531 do Decreto nº 3.000/1999 estabelece que, quando conhecida a receita bruta e desde que ocorridas as hipóteses previstas no art. 530, antes mencionado, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras:

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;

II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração (BRASIL, 1999).

A base de cálculo do lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será determinada mediante os percentuais de arbitramento, previstos pela legislação, a serem aplicados sobre a receita bruta, deduzida de vendas canceladas, devoluções e tributos somados em nota fiscal. À base arbitrada apurada ainda serão adicionadas todas as receitas auferidas e o ganho de capital obtido pela pessoa jurídica, de modo a apurar o Lucro Arbitrado.

Quadro 01 - Coeficientes a serem aplicados sobre as bases alternativas para determinação do lucro arbitrado

Atividade Operacional	Percentual
Atividades em geral (RIR/1999, art. 532)	9,6%
Revenda de combustíveis	1,92%
Serviços de transporte (exceto o de carga);	19,2%
Serviços de transporte de cargas	9,6%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	38,4%
Serviços hospitalares, serviços de auxílio diagnóstico e terapia; patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas.	9,6%
Intermediação de negócios	
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza	38,4%
<i>Factoring</i>	
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	45%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2014)

2.2.1.3 Lucro Presumido

Neves (2007, p. 16) menciona que “a tributação com base no Lucro Presumido é uma modalidade de apurar o lucro das empresas que não estiverem obrigadas à tributação com base no Lucro Real”. Fabretti (2015, p. 232) entende que o lucro presumido tem a finalidade de facilitar o pagamento do IRPJ, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz.

O art. 13 da Lei 12.814/2013 estabelece que:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (BRASIL, 2013).

A base de cálculo do lucro presumido está baseada na presunção do lucro, mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta, conforme a atividade operacional da empresa.

Silva (2016, p. 42) apresenta um quadro com os percentuais a serem aplicados sobre as receitas das atividades operacionais da pessoa jurídica – Decreto nº 3.000/1999, art. 223:

Quadro 02 - Percentuais a serem aplicados sobre as receitas das atividades operacionais da pessoa jurídica

Atividade Operacional	Percentual
Atividades em geral (RIR/1999, art. 532)	8%
Revenda de combustíveis	1,6%
Serviços de transporte (exceto o de carga);	16%
Serviços de transporte de cargas	8%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Serviços hospitalares, serviços de auxílio diagnóstico e terapia; patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas.	8%
Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%

Fonte: Silva (2016, p. 42)

A base de cálculo do Lucro Presumido será determinada mediante os percentuais de presunção, previstos pela legislação, a serem aplicados sobre a receita bruta, deduzida de vendas canceladas, devoluções e tributos somados em nota fiscal. À base presumida apurada ainda serão adicionadas todas as receitas auferidas e o ganho de capital obtido pela pessoa jurídica, de modo a apurar o Lucro Presumido.

Sobre o Lucro Presumido incide a alíquota de 15% (quinze por cento) de IRPJ. Quando a parcela do Lucro Presumido exceder o valor resultante da multiplicação de vinte

mil reais pelo número de meses do período de apuração, a empresa estará sujeita à incidência de adicional de IRPJ à alíquota de dez por cento.

Conforme o Decreto nº 3.000/1999, em seu art. 516, a opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, sendo considerada definitiva para todo o ano-calendário. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido deverão pagar impostos por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

2.2.1.4 Lucro Real

Segundo Santos et al. (2007, p. 58) “lucro real pode ser conceituado como sendo o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições de despesas não dedutíveis, exclusões de receitas não tributadas e compensações de prejuízos fiscais.” O lucro líquido do período de apuração, conforme o Decreto nº 3.000/1999, é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial, ou seja, adotando-se o regime de competência na escrituração contábil.

De acordo com o art. 14 da Lei 9.718/1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa.
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (BRASIL, 1998).

Nesse sentido, Santos et al. (2007, p. 58) explica que “as empresas não enquadradas nos referidos itens poderão optar pelo lucro presumido ou arbitrado, mas se desejarem, poderão optar pelo lucro real”.

Na apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, as empresas podem optar pela apuração trimestral ou anual.

2.2.1.4.1 Lucro Real Trimestral

O art. 1º da Lei nº 9.430/96, dispõe que a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas com base no lucro real será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. À opção do contribuinte, a apuração poderá ser feita por período anual” (SILVA, 2016, p. 52).

A forma de apuração do Lucro Real Trimestral e Anual é semelhante, distinguindo-se em relação ao período de apuração, vencimento dos tributos e compensação de prejuízos ocorridos dentro do ano base.

Higuchi (2012, p. 38), explica que “o lucro real do trimestre anterior não pode ser compensado com prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até limite de 30% (trinta por cento) do lucro real dos trimestres seguintes”.

2.2.1.4.2 Lucro Real Anual

Silva (2016, p. 55) explica que “na apuração do Lucro Real Anual, a legislação permite que o contribuinte apure o IRPJ e a CSLL, durante os meses do período anual, através de uma das seguintes formas, à opção do contribuinte:

- a) de acordo com a apuração do Lucro Real para o PERÍODO ACUMULADO (com a devida transcrição do LALUR); ou
- b) de acordo com estimativa sobre a receita bruta, demais receitas e ganho de capital para o MÊS de apuração”.

Entre as formas de apuração sobre lucros apresentadas, cabe às empresas optarem pela forma de tributação mais vantajosa, através de um planejamento tributário adequado.

2.3 CONSTRUÇÃO CIVIL

A indústria da construção civil pode ser considerada como um importante setor da economia, devido ao seu tamanho e reflexo direto na economia brasileira, assim como sua importância indireta no desenvolvimento do país, subsidiando serviços como instalação de portos, ferrovias, rodovias, energia e comunicação, dentre outros.

Para Teixeira e Carvalho (2005), sem os serviços prestados pela construção civil, algumas atividades primárias, secundárias e terciárias não poderiam funcionar adequadamente e ainda não facilitariam o desenvolvimento de uma grande variedade de outras atividades econômicas.

Na visão de Perobelli *et al.* (2016, p. 332) as atividades do setor da construção civil são importantes para o crescimento econômico em função da sua capacidade de fornecer infraestrutura e criar empregos.

A Construção brasileira retomou nos anos recentes o seu importante papel na receita do desenvolvimento. Após décadas de baixo investimento em infraestrutura e em habitação, o país reencontrou sua rota de progresso e, para isso, não poderia prescindir do setor para a formação de capital e para a promoção de qualidade de vida da população (SIMÃO, 2012).

Para Fernandes e Maraschin (2014), historicamente, a construção civil é apontada como uma espécie de ‘termômetro’ da economia, demonstrando uma correlação entre a produção da construção e o volume de investimentos da economia.

Bonizio (2001, p. 3) descreve que “o setor da construção civil, quando visto de maneira ampla, engloba atividades que vão desde a construção de obras públicas a até a construção de pequenas obras imobiliárias (residenciais ou comerciais) ”.

O setor da construção civil pode ser dividido em dois subsetores, no que tange ao seu porte, remuneração e complexidade das atividades envolvidas, sendo estes: setor de construção de grandes obras (construção pesada) e o setor imobiliário (os prazos de construção, bem como os valores envolvidos são inferiores em relação ao setor de construção pesada).

Além dessa classificação, existem três formas básicas de atuação das empresas de construção:

Prestação de serviços, em que a empresa de construção recebe uma remuneração fixa ou variável pela execução da obra, ficando os riscos da atividade por conta do contratante;

Execução por empreitada, em que a empresa de construção assume os riscos dos custos de construção e o contratante paga um preço predeterminado pela construção;

Incorporação imobiliária: em que a empresa de construção toma a iniciativa da construção e comercialização da (s) unidade (s) imobiliária (s) (BONIZIO, 2001, p. 03).

Para Vanzella e Vanzella (2003, p. 147) “as empresas que se dedicam à edificação de prédios, casas, conjuntos habitacionais, obras públicas, e loteamentos, atuam no mercado através de atividades classificadas como incorporação, obra por empreitada, administração de obras e atividade imobiliária.”.

A empresa objeto de estudo deste trabalho tem como atividade a prestação de serviços de construção de edifícios (obras comerciais, industriais e corporativas).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada, quanto à forma de abordagem do problema, como qualitativa. Richardson (1999, p. 80), menciona que “os estudos que empregam metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e, ainda, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. A pesquisa em questão objetiva realizar uma análise comparativa da adoção do Lucro Real e do Lucro Presumido na apuração do Imposto de Renda Pessoa da Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a fim de demonstrar a forma de tributação menos onerosa para uma empresa construtora.

Quanto aos objetivos, a pesquisa realizada é classificada como descritiva. Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, na concepção de Beuren (2008), os fenômenos do mundo físico e humanos são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Em relação aos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa compreende um estudo de caso. Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) afirmam que o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação. Dessa forma, o presente estudo é classificado por este procedimento técnico, pois foi planejado para ser realizado em uma única empresa.

Quanto aos procedimentos de coleta e análise dos dados, a presente pesquisa classifica-se como documental. O presente estudo contempla uma análise dos dados contidos nos Livros de Apuração do Lucro Real – LALUR, nos balancetes mensais e nas demonstrações contábeis da empresa objeto de estudo para os anos calendários de 2013, 2014 e 2015.

4 ESTUDO DE CASO

A empresa objeto de estudo deste trabalho iniciou suas atividades no ano de 1988 e sua atividade econômica é a prestação de serviços de construção de edifícios (obras comerciais, industriais e corporativas). Localizada na cidade de Porto Alegre/RS, a empresa é constituída sob a forma de sociedade limitada, sendo composta por três sócios, os quais atuam como diretores responsáveis pelas áreas técnica, administrativa e comercial.

Atualmente a empresa possui aproximadamente 200 empregados diretos e 300 indiretos, sendo esses distribuídos no escritório de engenharia (sede) e nas obras em andamento. O perfil de seus clientes está em forma de pessoa jurídica, localizados na região sul, sendo estes: redes de supermercados, escolas, universidades, hospitais, shopping centers entre outros.

Este estudo consiste na análise comparativa dos métodos de tributação Lucro Real e Lucro Presumido nos anos calendários 2013 a 2015, a fim de se identificar qual entre esses métodos é menos oneroso para a empresa. Atualmente a empresa adota o regime de tributação com base no Lucro Real.

4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos dados coletados foram preparadas apurações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de acordo com a tributação pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido, cujas demonstrações serão a seguir apresentadas.

4.1.1 Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar no ano 2013:

Quadro 03 - Lucro Presumido - Apuração do IRPJ e da CSLL ano calendário 2013

LUCRO PRESUMIDO ANO CALENDÁRIO 2013					
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Receita bruta	6.068.347,88	9.308.725,85	13.719.453,78	26.072.070,49	55.168.598,00
(-) IPI	-	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	6.068.347,88	9.308.725,85	13.719.453,78	26.072.070,49	55.168.598,00
(x) Percentual de Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
(=) Base Presumida da Atividade	485.467,83	744.698,07	1.097.556,30	2.085.765,64	4.413.487,84
(+) Outras Adições					
Receitas Financeiras	-	-	15.000,00	-	15.000,00
Outras Receitas Operacionais	-	-	-	-	-
Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	485.467,83	744.698,07	1.112.556,30	2.085.765,64	4.428.487,84
Cálculo IRPJ					
Lucro Presumido	485.467,83	744.698,07	1.112.556,30	2.085.765,64	4.428.487,84
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	72.820,17	111.704,71	166.883,45	312.864,85	664.273,18
IRPJ Adicional					
Lucro Presumido	485.467,83	744.698,07	1.112.556,30	2.085.765,64	4.428.487,84
(-) Redução da Base de Cálculo	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(240.000,00)
(=) Base do Adicional	425.467,83	684.698,07	1.052.556,30	2.025.765,64	4.188.487,84
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
(=) IRPJ Adicional	42.546,78	68.469,81	105.255,63	202.576,56	418.848,78
IRPJ a Pagar	115.366,96	180.174,52	272.139,08	515.441,41	1.083.121,96
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	4º Trimestre
Receita Bruta					
Receita Fornecimento de Material	4.281.603,00	6.349.008,44	9.156.183,94	17.201.970,67	36.988.766,05
Receita Prestação de Serviço	1.786.744,88	2.959.717,41	4.563.269,84	8.870.099,82	18.179.831,95
(-) IPI	-	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-	-
(=) Receita total após deduções	6.068.347,88	9.308.725,85	13.719.453,78	26.072.070,49	55.168.598,00
Base de cálculo - Receita de fornecimento de material	4.281.603,00	6.349.008,44	9.156.183,94	17.201.970,67	36.988.766,05
(x) Percentual de Presunção Fornecimento de Material	12%	12%	12%	12%	12%
(=) Base Presumida da Atividade Fornecimento de Material	513.792,36	761.881,01	1.098.742,07	2.064.236,48	4.438.651,93
Base de cálculo - Receita de prestação de serviços	1.786.744,88	2.959.717,41	4.563.269,84	8.870.099,82	18.179.831,95
(x) Percentual de Presunção Prestação de Serviço	32%	32%	32%	32%	32%
(=) Base Presumida da Atividade Prestação de Serviço	571.758,36	947.109,57	1.460.246,35	2.838.431,94	5.817.546,22
(+) Outras Adições					
Receitas Financeiras	-	-	-	-	-
Outras Receitas Operacionais	-	-	15.000,00	-	15.000,00
Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	1.085.550,72	1.708.990,58	2.573.988,42	4.902.668,42	10.271.198,15
Cálculo da CSLL					
Base de Cálculo da CSLL	1.085.550,72	1.708.990,58	2.573.988,42	4.902.668,42	10.271.198,15
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a Pagar	97.699,56	153.809,15	231.658,96	441.240,16	924.407,83
Total IRPJ e CSLL a Pagar	213.066,52	333.983,67	503.798,03	956.681,57	2.007.529,79

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2013)

Conforme o quadro anterior, no ano de 2013 os valores apurados de IRPJ e CSLL foram, respectivamente: no 1º trimestre, R\$ 115.366,96 e R\$ 97.699,56; no 2º trimestre R\$ 180.174,52 e R\$ 153.809,15; no 3º trimestre R\$ 272.139,08 e R\$ 231.658,96 e no 4º trimestre R\$ 515.441,41 e R\$ 441.240,16. O valor total apurado para o IRPJ e a CSLL no ano 2013 foi de R\$ 2.007.529,79.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar no ano 2014:

Quadro 04 - Lucro Presumido - Apuração do IRPJ e da CSLL ano calendário 2014

LUCRO PRESUMIDO ANO CALENDÁRIO 2014					
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Receita bruta	5.130.969,08	7.995.073,46	5.280.149,23	18.673.933,85	37.080.125,61
(-) IPI	-	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	5.130.969,08	7.995.073,46	5.280.149,23	18.673.933,85	37.080.125,61
(x) Percentual de Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
(=) Base Presumida da Atividade	410.477,53	639.605,88	422.411,94	1.493.914,71	2.966.410,05
(+) Outras Adições					
Receitas Financeiras	-	-	-	-	-
Outras Receitas Operacionais	-	-	-	-	-
Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	410.477,53	639.605,88	422.411,94	1.493.914,71	2.966.410,05
Cálculo IRPJ					
Lucro Presumido	410.477,53	639.605,88	422.411,94	1.493.914,71	2.966.410,05
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	61.571,63	95.940,88	63.361,79	224.087,21	444.961,51
IRPJ Adicional					
Lucro Presumido	410.477,53	639.605,88	422.411,94	1.493.914,71	2.966.410,05
(-) Redução da Base de Cálculo	(40.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(220.000,00)
(=) Base do Adicional	370.477,53	579.605,88	362.411,94	1.433.914,71	2.746.410,05
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
(=) IRPJ Adicional	37.047,75	57.960,59	36.241,19	143.391,47	274.641,00
IRPJ a Pagar	98.619,38	153.901,47	99.602,98	367.478,68	719.602,51
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Receita Bruta					
Receita Fornecimento de Material	2.828.173,45	4.967.121,25	2.846.686,74	12.135.852,90	22.777.834,34
Receita Prestação de Serviço	2.302.795,63	3.027.951,86	2.433.463,56	6.538.080,85	14.302.291,90
(-) IPI	-	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-	-
(=) Receita total após deduções	5.130.969,08	7.995.073,11	5.280.150,30	18.673.933,75	37.080.126,24
Base de cálculo - Receita de fornecimento de material	2.828.173,45	4.967.121,25	2.846.686,74	12.135.852,90	22.777.834,34
(x) Percentual de Presunção Fornecimento de Material	12%	12%	12%	12%	12%
(=) Base Presumida da Atividade Fornecimento de Material	339.380,81	596.054,55	341.602,41	1.456.302,35	2.733.340,12
Base de cálculo - Receita de prestação de serviços	2.302.795,63	3.027.951,86	2.433.463,56	6.538.080,85	14.302.291,90
(x) Percentual de Presunção Prestação de Serviço	32%	32%	32%	32%	32%
(=) Base Presumida da Atividade Prestação de Serviço	736.894,60	968.944,60	778.708,34	2.092.185,87	4.576.733,41
(+) Outras Adições					
Receitas Financeiras	-	-	-	-	-
Outras Receitas Operacionais	-	-	-	-	-
Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	1.076.275,42	1.564.999,15	1.120.310,75	3.548.488,22	7.310.073,53
Cálculo da CSLL					
Base de Cálculo da CSLL	1.076.275,42	1.564.999,15	1.120.310,75	3.548.488,22	7.310.073,53
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a Pagar	96.864,79	140.849,92	100.827,97	319.363,94	657.906,62
Total IRPJ e CSLL a Pagar	195.484,17	294.751,39	200.430,95	686.842,62	1.377.509,13

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2014)

Conforme o quadro anterior, no ano de 2014 os valores apurados de IRPJ e CSLL foram, respectivamente: no 1º trimestre R\$ 98.619,38 e R\$ 96.864,79; no 2º trimestre R\$ 153.901,47 e R\$ 140.849,92; no 3º trimestre R\$99.602,98 e R\$ 100.827,97 e no 4º trimestre R\$ 367.478,68 e R\$ 319.363,94. O valor total apurado para o IRPJ e a CSLL no ano 2014 foi de R\$ 1.377.509,13.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar no ano 2015:

Quadro 05 - Lucro Presumido - Apuração do IRPJ e da CSLL ano calendário 2015

LUCRO PRESUMIDO ANO CALENDÁRIO 2015					
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Receita bruta	4.204.123,00	6.016.557,13	6.425.231,45	11.078.344,46	27.724.256,04
(-) IPI	-	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	4.204.123,00	6.016.557,13	6.425.231,45	11.078.344,46	27.724.256,04
(x) Percentual de Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
(=) Base Presumida da Atividade	336.329,84	481.324,57	514.018,52	886.267,56	2.217.940,48
(+) Outras Adições					
Receitas Financeiras	-	-	-	-	-
Outras Receitas Operacionais	-	-	-	-	-
Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	336.329,84	481.324,57	514.018,52	886.267,56	2.217.940,48
Cálculo IRPJ					
Lucro Presumido	336.329,84	481.324,57	514.018,52	886.267,56	2.217.940,48
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	50.449,48	72.198,69	77.102,78	132.940,13	332.691,07
IRPJ Adicional					
Lucro Presumido	336.329,84	481.324,57	514.018,52	886.267,56	2.217.940,48
(-) Redução da Base de Cálculo	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(240.000,00)
(=) Base do Adicional	276.329,84	421.324,57	454.018,52	826.267,56	1.977.940,48
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
(=) IRPJ Adicional	27.632,98	42.132,46	45.401,85	82.626,76	197.794,05
IRPJ a Pagar	78.082,46	114.331,14	122.504,63	215.566,89	530.485,12
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido					
Receita Bruta					
Receita Fornecimento de Material	2.732.960,30	4.289.617,63	3.834.277,13	7.405.543,63	18.262.398,69
Receita Prestação de Serviço	1.471.162,70	1.726.939,50	2.590.954,32	3.672.800,83	9.461.857,35
(-) IPI	-	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-	-
(=) Receita total após deduções	4.204.123,00	6.016.557,13	6.425.231,45	11.078.344,46	27.724.256,04
Base de cálculo - Receita de fornecimento de material	2.732.960,30	4.289.617,63	3.834.277,13	7.405.543,63	18.262.398,69
(x) Percentual de Presunção Fornecimento de Material	12%	12%	12%	12%	12%
(=) Base Presumida da Atividade Fornecimento de Material	327.955,24	514.754,12	460.113,26	888.665,24	2.191.487,84
Base de cálculo - Receita de prestação de serviços	1.471.162,70	1.726.939,50	2.590.954,32	3.672.800,83	9.461.857,35
(x) Percentual de Presunção Prestação de Serviço	32%	32%	32%	32%	32%
(=) Base Presumida da Atividade Prestação de Serviço	470.772,06	552.620,64	829.105,38	1.175.296,27	3.027.794,35
(+) Outras Adições					
Receitas Financeiras	-	-	-	-	-
Outras Receitas Operacionais	-	-	-	-	-
Ganhos de Capital	-	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	798.727,30	1.067.374,76	1.289.218,64	2.063.961,50	5.219.282,19
Cálculo da CSLL					
Base de Cálculo da CSLL	798.727,30	1.067.374,76	1.289.218,64	2.063.961,50	5.219.282,19
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	0,09	9%
CSLL a Pagar	71.885,46	96.063,73	116.029,68	185.756,54	469.735,40
Total IRPJ e CSLL a Pagar	149.967,92	210.394,87	238.534,31	401.323,42	1.000.220,52

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2015)

Conforme o quadro anterior, no ano de 2015 os valores apurados de IRPJ e CSLL foram, respectivamente: no 1º trimestre R\$ 78.082,46 e R\$ 71.885,46; no 2º trimestre R\$ 114.331,14 e R\$ 96.063,73; no 3º trimestre R\$ 122.504,63 e R\$ 116.029,68 e no 4º trimestre R\$ 215.566,89 e R\$ 185.756,54. O valor total apurado para o IRPJ e a CSLL no ano 2014 foi de R\$ 1.000.220,52.

4.1.2 Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real Trimestral

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar no ano 2013:

Quadro 06 - Lucro Real Trimestral - Apuração do IRPJ e da CSLL ano calendário 2013

LUCRO REAL TRIMESTRAL ANO CALENDÁRIO 2013					
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Resultado antes do IR e CSLL	(824.600,61)	(765.717,85)	(1.363.187,08)	6.826.520,49	6.826.520,49
(+) Adições	35.302,17	19.874,03	19.959,15	22.618,22	22.618,22
(-) Exclusões	-	-	-	-	-
(=) Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos Fiscais	(789.298,44)	(745.843,82)	(1.343.227,93)	6.849.138,71	6.849.138,71
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	-	-	-	(2.054.741,61)	(2.054.741,61)
(=) Lucro Real Após Compensação de Prejuízos Fiscais	(789.298,44)	(745.843,82)	(1.343.227,93)	4.794.397,10	4.794.397,10
Cálculo do IRPJ					
IRPJ Alíquota Normal					
Base de Cálculo IRPJ Normal	-	-	-	4.794.397,10	4.794.397,10
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	-	-	-	719.159,56	719.159,56
IRPJ Alíquota Adicional					
Base de Cálculo IRPJ Adicional	-	-	-	4.794.397,10	4.794.397,10
(-) Dedução	-	-	-	(60.000,00)	(60.000,00)
(=) Base de Cálculo IRPJ Adicional	-	-	-	4.734.397,10	4.734.397,10
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
IRPJ Adicional	-	-	-	473.439,71	473.439,71
IRPJ Total	-	-	-	1.192.599,27	1.192.599,27
Deduções					
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	-	-	-	(15.768,61)	(15.768,61)
IRPJ a pagar	-	-	-	1.176.830,66	1.176.830,66
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido					
Resultado antes do IRPJ e CSLL	(824.600,61)	(765.717,85)	(1.363.187,08)	6.826.520,49	6.826.520,49
(+) Adições	35.302,17	19.874,03	19.959,15	1.215.217,48	1.290.352,83
(-) Exclusões	-	-	-	-	-
(=) Base de cálculo da CSLL antes da compensação de Base de cálculo negativa da CSLL	(789.298,44)	(745.843,82)	(1.343.227,93)	8.041.737,97	8.041.737,97
(-) Compensação de base de cálculo negativa da CSLL	-	-	-	(2.054.741,61)	(2.054.741,61)
(=) Base de cálculo da CSLL APÓS compensação de	(789.298,44)	(745.843,82)	(1.343.227,93)	5.986.996,36	5.986.996,36
Base de cálculo negativa da CSLL	(789.298,44)	(745.843,82)	(1.343.227,93)	5.986.996,36	5.986.996,36
(x) Alíquota normal	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a pagar	-	-	-	538.829,67	538.829,67
Total IRPJ e CSLL a Pagar	-	-	-	1.715.660,34	1.715.660,34

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2013)

Conforme o quadro anterior, nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2014 não houve valor a recolher de IRPJ e CSLL, devido ao prejuízo fiscal apurado. Os valores apurados para o IRPJ e a CSLL no 4º trimestre foi de R\$ 1.176.830,66 e R\$ 506.629,49, respectivamente, totalizando no ano de 2013 o montante de R\$ 1.715.660,34.

Observa-se que nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2013 apurou-se prejuízos fiscais de R\$ 789.298,44; R\$ 745.843,82 e R\$ 1.343.227,93, respectivamente, totalizando um montante de R\$ 2.878.370,20 de prejuízo fiscal acumulado. No 4º trimestre foi possível amortizar do montante de prejuízo fiscal acumulado apenas R\$ 2.054.741,61 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente - tendo em vista o limite de compensação previsto em lei - 30% do lucro real do período de apuração. Do resultado dessa compensação restou um prejuízo fiscal não compensável no valor de R\$ 823.628,59.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar no ano 2014:

Quadro 07 - Lucro Real Trimestral - Apuração do IRPJ e da CSLL ano calendário 2014

LUCRO REAL TRIMESTRAL ANO CALENDÁRIO 2014					
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Resultado antes do IR e CSLL	(2.662.316,15)	(508.819,69)	(1.390.189,72)	7.595.903,41	7.595.903,41
(+) Adições	10.618,34	21.161,26	10.941,83	12.848,68	12.848,68
(-) Exclusões	-	-	-	-	-
(=) Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos Fiscais	(2.651.697,81)	(487.658,43)	(1.379.247,89)	7.608.752,09	7.608.752,09
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	-	-	-	(2.282.625,63)	(2.282.625,63)
(=) Lucro Real Após Compensação de Prejuízos Fiscais	(2.651.697,81)	(487.658,43)	(1.379.247,89)	5.326.126,46	5.326.126,46
Cálculo do IRPJ					
IRPJ Alíquota Normal					
Base de Cálculo IRPJ Normal	-	-	-	5.326.126,46	5.326.126,46
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	-	-	-	798.918,97	798.918,97
IRPJ Alíquota Adicional					
Base de Cálculo IRPJ Adicional	-	-	-	5.326.126,46	5.326.126,46
(-) Dedução	-	-	-	(60.000,00)	(60.000,00)
(=) Base de Cálculo IRPJ Adicional	-	-	-	5.266.126,46	5.266.126,46
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
IRPJ Adicional	-	-	-	526.612,65	526.612,65
IRPJ Total	-	-	-	1.325.531,62	1.325.531,62
Deduções					
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	-	-	-	(18.814,07)	(18.814,07)
IRPJ a pagar	-	-	-	1.306.717,55	1.306.717,55
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido					
Resultado antes do IRPJ e CSLL	(2.662.316,15)	(508.819,69)	(1.390.189,72)	7.595.903,41	7.595.903,41
(+) Adições	10.618,34	21.161,26	10.941,83	12.848,68	12.848,68
(-) Exclusões	-	-	-	-	-
(=) Base de cálculo da CSLL antes da compensação de Base de cálculo negativa da CSLL	(2.651.697,81)	(487.658,43)	(1.379.247,89)	7.608.752,09	7.608.752,09
(-) Compensação de base de cálculo negativa da CSLL	-	-	-	(2.282.625,63)	(2.282.625,63)
(=) Base de cálculo da CSLL APÓS compensação de	(2.651.697,81)	(487.658,43)	(1.379.247,89)	5.326.126,46	5.326.126,46
Base de cálculo negativa da CSLL	(2.651.697,81)	(487.658,43)	(1.379.247,89)	5.326.126,46	5.326.126,46
(x) Alíquota normal	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a pagar	-	-	-	479.351,38	479.351,38
Total IRPJ e CSLL a Pagar	-	-	-	1.786.068,93	1.786.068,93

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2014)

Conforme o quadro anterior, nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2014 não houve valor a recolher de IRPJ e CSLL, devido ao prejuízo fiscal apurado. O valor apurado para o IRPJ e a CSLL no 4º trimestre foi de R\$ 1.306.717,55 e R\$ 598.649,23, respectivamente, totalizando no ano de 2014 o montante de R\$ 1.905.366,77.

Considerando-se que nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2014 apurou-se prejuízos fiscais de R\$ 2.651.697,81; R\$ 487.658,43 e R\$ 1.379.247,89, respectivamente, totalizando um montante de R\$ 4.518.604,14 de prejuízo fiscal acumulado, somente no 4º trimestre foi possível amortizar parcialmente o montante de prejuízo fiscal, reduzindo R\$ 2.282.625,63 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. De tal redução, restou um prejuízo fiscal não compensável no valor de R\$ 2.235.978,51.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar no ano 2015:

Quadro 08 - Lucro Real Trimestral - Apuração do IRPJ e da CSLL ano calendário 2015

LUCRO REAL TRIMESTRAL ANO CALENDÁRIO 2015					
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Resultado antes do IR e CSLL	(4.541.448,41)	(1.278.681,38)	2.717.794,65	9.113.698,98	11.831.493,63
(+) Adições	21.277,27	20.626,33	18.840,15	22.082,92	40.923,07
(-) Exclusões	-	-	-	-	-
(=) Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos Fiscais	(4.520.171,14)	(1.258.055,05)	2.736.634,80	9.135.781,90	11.872.416,70
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	-	-	(820.990,44)	(2.740.734,57)	(3.561.725,01)
(=) Lucro Real Após Compensação de Prejuízos Fiscais	(4.520.171,14)	(1.258.055,05)	1.915.644,36	6.395.047,33	8.310.691,69
Cálculo do IRPJ					
IRPJ Alíquota Normal					
Base de Cálculo IRPJ Normal	-	-	1.915.644,36	6.395.047,33	8.310.691,69
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	-	-	287.346,65	959.257,10	1.246.603,75
IRPJ Alíquota Adicional					
Base de Cálculo IRPJ Adicional	-	-	1.915.644,36	6.395.047,33	8.310.691,69
(-) Dedução	-	-	(60.000,00)	(60.000,00)	(120.000,00)
(=) Base de Cálculo IRPJ Adicional	-	-	1.855.644,36	6.335.047,33	8.190.691,69
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
IRPJ Adicional	-	-	185.564,44	633.504,73	819.069,17
IRPJ Total	-	-	472.911,09	1.592.761,83	2.065.672,92
Deduções					
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	-	-	(11.493,87)	(16.314,27)	(27.808,14)
IRPJ a pagar	-	-	461.417,22	1.576.447,56	2.037.864,79
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido					
Resultado antes do IRPJ e CSLL	(4.541.448,41)	(1.278.681,38)	2.717.794,65	9.113.698,98	11.831.493,63
(+) Adições	21.277,27	20.626,33	18.840,15	22.082,92	40.923,07
(-) Exclusões	-	-	-	-	-
(=) Base de cálculo da CSLL antes da compensação de Base de cálculo negativa da CSLL	(4.520.171,14)	(1.258.055,05)	2.736.634,80	9.135.781,90	11.872.416,70
(-) Compensação de base de cálculo negativa da CSLL	-	-	(820.990,44)	(2.740.734,57)	(3.561.725,01)
(=) Base de cálculo da CSLL APÓS compensação de	(4.520.171,14)	(1.258.055,05)	1.915.644,36	6.395.047,33	8.310.691,69
Base de cálculo negativa da CSLL	(4.520.171,14)	(1.258.055,05)	1.915.644,36	6.395.047,33	8.310.691,69
(x) Alíquota normal	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a pagar	-	-	172.407,99	575.554,26	747.962,25
Total IRPJ e CSLL a Pagar	-	-	633.825,22	2.152.001,82	2.785.827,04

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2015)

Conforme o quadro anterior, no 3º trimestre de 2015 o valor apurado para o IRPJ foi R\$ 461.417,22 e no 4º trimestre o valor apurado foi R\$ 1.576.447,56, totalizando no ano de 2015 o montante de R\$ 2.037.864,79 de IRPJ. Nota-se que nos 1º e 2º trimestres de 2015 não há valor a recolher de IRPJ e CSLL, pois nestes períodos apurou-se prejuízos fiscais de R\$ 4.520.171,14 e R\$ 1.258.055,05, respectivamente, totalizando um montante de R\$ 5.778.226,19 de prejuízo fiscal acumulado. Nos 3º e 4º trimestres o prejuízo fiscal acumulado foi compensado parcialmente, deduzindo R\$ 3.561.725,01 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano calendário 2015. De tal dedução, restou um prejuízo fiscal não compensável no valor de R\$ 2.216.501,18.

4.1.3 Apuração do IRPJ E da CSLL pelo Lucro Real Anual

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar pelo Lucro Real Anual – Com Base na Receita Bruta e Acréscimos - no período analisado:

Quadro 09 - Lucro Real Anual - Apuração do IRPJ e da CSLL com Base na Receita Bruta e Acréscimos - anos calendário 2013, 2014 e 2015

LUCRO REAL ANUAL - COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS - ANOS 2013, 2014 E 2015				
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	2013	2014	2015	Total do Período
Receita bruta	55.168.598,00	37.080.125,61	27.724.256,04	119.972.979,65
(-) IPI	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	55.168.598,00	37.080.125,61	27.724.256,04	119.972.979,65
(x) Percentual de Presunção	8%	8%	8%	8%
(=) Base Presumida da Atividade	4.413.487,84	2.966.410,05	2.217.940,48	9.597.838,37
(+) Outras Adições	15.000,00	-	-	15.000,00
Receitas Financeiras	-	-	-	-
Outras Receitas Operacionais	15.000,00	2.966.410,05	2.217.940,48	5.199.350,53
Ganhos de Capital	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	4.428.487,84	2.966.410,05	2.217.940,48	9.612.838,37
Cálculo IRPJ				
IRPJ Normal				
Lucro Presumido	4.428.487,84	2.966.410,05	2.217.940,48	9.612.838,37
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	664.273,18	444.961,51	332.691,07	1.441.925,76
IRPJ Adicional				
Lucro Presumido	4.428.487,84	2.966.410,05	2.217.940,48	1.441.925,76
(-) Redução da Base de Cálculo	(240.000,00)	(220.000,00)	(240.000,00)	(700.000,00)
(=) Base do Adicional	4.188.487,84	2.746.410,05	1.977.940,48	741.925,76
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%
(=) IRPJ Adicional	418.848,78	274.641,00	197.794,05	74.192,58
IRPJ a Pagar	1.083.121,96	719.602,51	530.485,12	1.516.118,33
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	2013	2014	2015	Total do Período
Receita Bruta				
Receita Fornecimento de Material	36.988.766,05	22.777.834,34	18.262.398,69	78.028.999,08
Receita Prestação de Serviço	18.179.831,95	14.302.291,90	9.461.857,35	41.943.981,20
(-) IPI	-	-	-	-
(-) ICMS Substituição Tributária	-	-	-	-
(-) Devolução de Vendas	-	-	-	-
(=) Receita total após deduções	-	-	-	-
Base de cálculo - Receita de fornecimento de material	36.988.766,05	22.777.834,34	18.262.398,69	78.028.999,08
(x) Percentual de Presunção Fornecimento de Material	12%	12%	12%	12%
(=) Base Presumida da Atividade Fornecimento de Material	4.438.651,93	2.733.340,12	2.191.487,84	9.363.479,89
Base de cálculo - Receita de prestação de serviços	18.179.831,95	14.302.291,90	9.461.857,35	41.943.981,20
(x) Percentual de Presunção Prestação de Serviço	32%	32%	32%	32%
(=) Base Presumida da Atividade Prestação de Serviço	5.817.546,22	4.576.733,41	3.027.794,35	13.422.073,98
(+) Outras Adições	15.000,00	-	-	15.000,00
Receitas Financeiras	-	-	-	-
Outras Receitas Operacionais	15.000,00	-	-	15.000,00
Ganhos de Capital	-	-	-	-
(=) Lucro Presumido	10.271.198,15	7.310.073,53	5.219.282,19	22.800.553,87
Cálculo da CSLL				
Base de Cálculo da CSLL	10.271.198,15	7.310.073,53	5.219.282,19	22.800.553,87
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%
CSLL a Pagar	924.407,83	657.906,62	469.735,40	2.052.049,85
Total IRPJ e CSLL a Pagar	2.007.529,79	1.377.509,13	1.000.220,52	3.568.168,18

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (anos 2013, 2014 e 2015)

Conforme o quadro anterior, no ano 2013 os valores apurados de IRPJ e CSLL a pagar foram, respectivamente, R\$ 1.083.121,96 e R\$ 924.407,83. No ano 2014 os valores apurados de IRPJ e CSLL a pagar foram, respectivamente, R\$ 719.602,51 e R\$ 657.906,62. No ano 2015 os valores apurados de IRPJ e CSLL a pagar foram, respectivamente, R\$ 530.485,12 e R\$ 469.735,40.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de IRPJ e CSLL a pagar pelo Lucro Real Anual – Suspensão e Redução - no período analisado:

Quadro 10 - Lucro Real Anual - Apuração do IRPJ e da CSLL por Suspensão e Redução - anos calendários 2013, 2014 e 2015

LUCRO REAL ANUAL APURAÇÃO POR SUSPENSÃO E REDUÇÃO - ANOS 2013, 2014 E 2015				
Apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	2013	2014	2015	Total do Período
Resultado antes do IR e CSLL	3.515.645,78	4.133.911,34	5.266.573,77	12.916.130,89
(+) Adições	455.122,73	469.914,42	611.888,25	1.536.925,40
(-) Exclusões	-	-	-	-
(=) Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos Fiscais	3.970.768,51	4.603.825,76	5.878.462,02	14.453.056,29
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	-	-	-	-
(=) Lucro Real Após Compensação de Prejuízos Fiscais	3.970.768,51	4.603.825,76	5.878.462,02	14.453.056,29
Cálculo do IRPJ				
IRPJ Alíquota Normal				
Base de Cálculo IRPJ Normal	3.970.768,51	4.603.825,76	5.878.462,02	14.453.056,29
(x) Alíquota Normal	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ Normal	595.615,28	690.573,86	881.769,30	2.167.958,44
IRPJ Alíquota Adicional				
Base de Cálculo IRPJ Normal	3.970.768,51	4.603.825,76	5.878.462,02	14.453.056,29
(-) Dedução	(240.000,00)	(240.000,00)	(240.000,00)	(720.000,00)
(=) Base de Cálculo IRPJ Adicional	3.730.768,51	4.363.825,76	5.638.462,02	13.733.056,29
(x) Alíquota Adicional	10%	10%	10%	10%
IRPJ Adicional	373.076,85	436.382,58	563.846,20	1.373.305,63
IRPJ Total	968.692,13	1.126.956,44	1.445.615,51	3.541.264,07
(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	(23.824,61)	(27.622,95)	(35.270,77)	(86.718,34)
IRPJ a Pagar	944.867,52	1.099.333,49	1.410.344,73	3.454.545,73
Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido				
2013				
Resultado antes do IRPJ e CSLL	3.873.014,95	4.548.255,66	5.795.635,35	14.216.905,96
(+) Adições	97.753,56	55.570,10	82.826,67	236.150,33
(-) Exclusões	-	-	-	-
(=) Base de cálculo da CSLL antes da compensação de	3.970.768,51	4.603.825,76	5.878.462,02	14.453.056,29
Base de cálculo negativa da CSLL				
(-) Compensação de base de cálculo negativa da CSLL	-	-	-	-
(=) Base de cálculo da CSLL APÓS compensação de	3.970.768,51	4.603.825,76	5.878.462,02	14.453.056,29
Base de cálculo negativa da CSLL	3.970.768,51	4.603.825,76	5.878.462,02	14.453.056,29
(x) Alíquota normal	9%	9%	9%	9%
CSLL a pagar	357.369,17	414.344,32	529.061,58	1.300.775,07
Total IRPJ E CSLL a Pagar	1.302.236,68	1.513.677,80	1.939.406,31	4.755.320,80

Fonte: elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (anos 2013, 2014 e 2015)

Conforme o quadro anterior, no ano 2013 os valores apurados de IRPJ e CSLL a pagar foram, respectivamente, R\$ 944.867,52 e R\$ 357.369,17. No ano 2014 os valores apurados de IRPJ e CSLL a pagar foram, respectivamente, R\$ 1.099.333,49 e R\$ 414.344,32. No ano 2015 os valores apurados de IRPJ e CSLL a pagar foram, respectivamente, R\$ 1.410.344,73 e R\$ 529.061,58.

4.1.4 Apuração do PIS e da COFINS

Para efeitos de objetividade, a análise dos resultados da apuração do PIS e da COFINS foi apresentada separadamente da análise do IRPJ e da CSLL, tendo em vista o disposto no artigo 10 (inciso XX) da Lei 10.833/2003, o qual determina que as pessoas jurídicas, ainda que sujeitas à incidência não cumulativa (Lucro Real e Arbitrado), submetem à incidência cumulativa as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil.

Dessa forma, o método de apuração do PIS e da COFINS para a empresa estudada, em termos monetários, é igual para ambos os métodos de tributação analisados (Lucro Real e Presumido), ou seja, na Modalidade Cumulativa.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de PIS e da COFINS a pagar no ano 2013:

Quadro 11 - Apuração do PIS e da COFINS na Modalidade Cumulativa – ano calendário 2013

APURAÇÃO DO PIS e DA COFINS NA MODALIDADE CUMULATIVA - ANO 2013					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Receita Bruta da Atividade	6.068.347,88	9.308.725,85	13.719.453,78	26.072.070,49	55.168.598,00
(-) Receitas Isentas e/ou Tributadas à Alíquota Zero	-	-	-	-	-
(-) Impostos somados em Nota Fiscal	-	-	-	-	-
(-) Devoluções e Vendas Canceladas	-	-	-	-	-
(+) Outras Receitas	-	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	6.068.347,88	9.308.725,85	13.719.453,78	26.072.070,49	55.168.598,00
Base de cálculo do PIS	6.068.347,88	9.308.725,85	13.719.453,78	26.072.070,49	55.168.598,00
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
PIS a Pagar	39.444,26	60.506,72	89.176,45	169.468,46	358.595,89
Base de Cálculo da COFINS	6.068.347,88	9.308.725,85	13.719.453,78	26.072.070,49	55.168.598,00
Alíquota COFINS	3%	3%	3%	3%	3%
COFINS a Pagar	182.050,44	279.261,78	411.583,61	782.162,11	1.655.057,94
Total PIS e COFINS a Pagar	221.494,70	339.768,49	500.760,06	951.630,57	2.013.653,83

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2013)

Conforme o quadro anterior, os valores apurados de PIS e COFINS no ano 2013 foram, respectivamente, no 1º trimestre: R\$ 39.444,26 e R\$ 182.050,44; no 2º trimestre: R\$ 60.506,72 R\$ 279.261,78, 3º trimestre R\$ 89.176,45 e R\$ 411.583,61 e no 4º trimestre: R\$ 169.468,46 e R\$ 782.162,11. Os valores totais de PIS e COFINS a pagar no 1º, 2º, 3º e 4º semestre foram R\$ 221.494,70, R\$ 339.768,49, R\$ 500.760,06 e R\$ 951.630,57, respectivamente.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de PIS e da COFINS a pagar no ano 2014:

Quadro 12 - Apuração do PIS e da COFINS na Modalidade Cumulativa - ano calendário 2014

APURAÇÃO DO PIS e DA COFINS NA MODALIDADE CUMULATIVA - ANO 2014					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Receita Bruta da Atividade	5.130.969,08	7.995.073,11	5.280.150,30	18.673.933,75	37.080.126,24
(-) Receitas Isentas e/ou Tributadas à Alíquota Zero	-	-	-	-	-
(-) Impostos somados em Nota Fiscal	-	-	-	-	-
(-) Devoluções e Vendas Canceladas	-	-	-	-	-
(+) Outras Receitas	-	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	5.130.969,08	7.995.073,11	5.280.150,30	18.673.933,75	37.080.126,24
Base de cálculo do PIS	5.130.969,08	7.995.073,11	5.280.150,30	18.673.933,75	37.080.126,24
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
PIS a Pagar	33.351,30	51.967,98	34.320,98	121.380,57	241.020,82
Base de Cálculo da COFINS	5.130.969,08	7.995.073,11	5.280.150,30	18.673.933,75	37.080.126,24
Alíquota COFINS	3%	3%	3%	3%	3%
COFINS a Pagar	153.929,07	239.852,19	158.404,51	560.218,01	1.112.403,79
Total PIS e COFINS a Pagar	187.280,37	291.820,17	192.725,49	681.598,58	1.353.424,61

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2014)

Conforme o quadro anterior, os valores apurados de PIS e COFINS no ano 2014 foram, respectivamente, no 1º trimestre: R\$ 33.351,30 e R\$ 153.929,07; no 2º trimestre: R\$ 51.967,98 e R\$ 239.852,19; no 3º trimestre R\$ 34.320,98 e R\$ 158.404,51 e no 4º trimestre: R\$ 121.380,57 e R\$ 560.218,01. Os valores totais de PIS e COFINS a pagar no 1º, 2º, 3º e 4º semestre foram R\$ 187.280,37; R\$ 291.820,17; R\$ 192.725,49 e R\$ 681.598,58, respectivamente.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de PIS e da COFINS a pagar no ano 2015:

Quadro 13 - Apuração do PIS e da COFINS na Modalidade Cumulativa - ano calendário 2015

APURAÇÃO DO PIS e DA COFINS NA MODALIDADE CUMULATIVA - ANO 2015					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total do ano
Receita Bruta da Atividade	4.204.123,00	6.016.557,13	6.425.231,45	11.078.344,46	27.724.256,04
(-) Receitas Isentas e/ou Tributadas à Alíquota Zero	-	-	-	-	-
(-) Impostos somados em Nota Fiscal	-	-	-	-	-
(-) Devoluções e Vendas Canceladas	-	-	-	-	-
(+) Outras Receitas	-	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	4.204.123,00	6.016.557,13	6.425.231,45	11.078.344,46	27.724.256,04
Base de cálculo do PIS	4.204.123,00	6.016.557,13	6.425.231,45	11.078.344,46	27.724.256,04
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
PIS a Pagar	27.326,80	39.107,62	41.764,00	72.009,24	180.207,66
Base de Cálculo da COFINS	4.204.123,00	6.016.557,13	6.425.231,45	11.078.344,46	27.724.256,04
Alíquota COFINS	3%	3%	3%	3%	3%
COFINS a Pagar	126.123,69	180.496,71	192.756,94	332.350,33	831.727,68
Total PIS e COFINS a Pagar	153.450,49	219.604,34	234.520,95	404.359,57	1.011.935,35

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2015)

Conforme o quadro anterior, os valores apurados de PIS e COFINS no ano 2015 foram, respectivamente, no 1º trimestre: R\$ 27.326,80 e R\$ 126.123,69; no 2º trimestre: R\$ 39.107,62 e R\$ 180.496,71; no 3º trimestre R\$ 41.764,00 e R\$ 192.756,94 e no 4º trimestre: R\$ 72.009,24 e R\$ 332.350,33. Os valores totais de PIS e COFINS a pagar no 1º, 2º, 3º e 4º semestre foram R\$ 153.450,49; R\$ 219.604,34; R\$ 234.520,95 e R\$ 404.359,57, respectivamente.

No quadro a seguir, seguem os resultados apurados de PIS e da COFINS a pagar no período analisado:

Quadro 14 - Apuração do PIS e da COFINS na Modalidade Cumulativa - anos calendários 2013, 2014 e 2015

APURAÇÃO DO PIS e DA COFINS NA MODALIDADE CUMULATIVA ANOS 2013 - 2014 -2015				
	2013	2014	2015	Total do Período
Receita Bruta da Atividade	55.168.598,00	37.080.125,61	27.724.256,04	119.972.979,65
(-) Receitas Isentas e/ou Tributadas à Alíquota Zero	-	-	-	-
(-) Impostos somados em Nota Fiscal	-	-	-	-
(-) Devoluções e Vendas Canceladas	-	-	-	-
(+) Outras Receitas	-	-	-	-
(=) Base de Cálculo	55.168.598,00	37.080.125,61	27.724.256,04	119.972.979,65
Base de cálculo do PIS	55.168.598,00	37.080.125,61	27.724.256,04	119.972.979,65
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
PIS a Pagar	358.595,89	241.020,82	180.207,66	779.824,37
Base de Cálculo da COFINS	55.168.598,00	37.080.125,61	27.724.256,04	119.972.979,65
Alíquota COFINS	3%	3%	3%	3%
COFINS a Pagar	1.655.057,94	1.112.403,77	831.727,68	3.599.189,39
Total PIS e COFINS a Pagar	2.013.653,83	1.353.424,58	1.011.935,35	4.379.013,76

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (anos 2013, 2014, 2015)

Conforme o quadro anterior, os valores apurados de PIS e COFINS foram, respectivamente, no ano 2013: R\$ 358.595,89 e R\$ 1.655.057,94; no ano 2014: R\$ 241.020,82 e R\$ 1.112.403,77 e no ano 2015: R\$ 180.207,66 e R\$ 831.727,68. O valor total de PIS e COFINS a pagar nos anos 2013, 2014 e 2015 foram, respectivamente: R\$ 2.013.653,83, R\$ 1.353.424,58 e R\$ 1.011.935,35.

4.1.5 Comparativo dos Encargos Tributários

No quadro a seguir, segue um comparativo dos tributos a pagar por regime de tributação no período analisado:

Quadro 15 - Comparativo dos Tributos a Pagar por Regime de Tributação anos 2013, 2014, 2015

COMPARATIVO DOS TRIBUTOS A PAGAR POR REGIME DE TRIBUTAÇÃO						
		IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	Total/Ano
Lucro Real Anual	2013	944.867,52	357.369,17	358.595,89	1.655.057,94	3.315.890,51
	2014	1.099.333,49	414.344,32	241.020,82	1.112.403,79	2.867.102,41
	2015	1.410.344,73	529.061,58	180.207,66	831.727,68	2.951.341,66
Lucro Real Trimestral	2013	1.176.830,66	538.829,67	358.595,89	1.655.057,94	3.729.314,16
	2014	1.306.717,55	479.351,38	241.020,82	1.112.403,79	3.139.493,53
	2015	2.037.864,79	747.962,25	180.207,66	831.727,68	3.797.762,38
Lucro Presumido	2013	1.083.121,96	924.407,83	358.595,89	1.655.057,94	4.021.183,62
	2014	719.602,51	657.906,62	241.020,82	1.112.403,79	2.730.933,74
	2015	530.485,12	469.735,40	180.207,66	831.727,68	2.012.155,86

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (anos 2013 2014 e 2015)

Conforme o quadro anterior, observa-se que o Lucro Real Anual – adotado pela empresa em todo o período analisado – se mostrou o método de tributação mais vantajoso

(menor ônus tributário) somente no ano 2013, sendo o Lucro Presumido a melhor opção para os anos 2014 e 2015.

No quadro a seguir, segue um comparativo dos valores de tributos a pagar por regime de tributação, bem como a diferença entre a forma de tributação adotada pela empresa e a melhor opção no período analisado:

Quadro 16 - Comparativo dos Tributos a Pagar por Regime de Tributação anos 2013, 2014, 2015

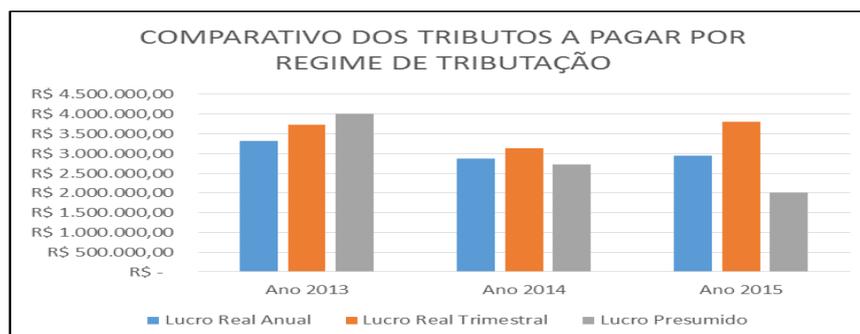
COMPARATIVO DOS TRIBUTOS A PAGAR POR REGIME DE TRIBUTAÇÃO				
Formas de Tributação	Ano 2013	Ano 2014	Ano 2015	Total
Lucro Real Anual	3.315.890,51	2.867.102,41	2.951.341,66	9.134.334,58
Lucro Real Trimestral	3.729.314,16	3.139.493,53	3.797.762,38	10.666.570,08
Lucro Presumido	4.021.183,62	2.730.933,74	2.012.155,86	8.764.273,22
Diferença entre a forma de tributação adotada pela empresa e a melhor opção	-	136.168,67	939.185,80	1.075.354,47

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (anos 2013 2014 e 2015)

Conforme demonstrado no quadro anterior, na hipótese em que a empresa tivesse optado pelo Lucro Presumido nos anos 2014 e 2015 teria obtido, nos respectivos anos, uma economia de R\$ 136.168,67 e R\$ 939.185,80, totalizando um montante de R\$ 1.075.354,47 de economia tributária. O fato de o Lucro Presumido ser a melhor opção para os anos 2014 e 2015 pode ser compreendido tendo em vista que, nestes anos, a margem de lucro obtida pela empresa superou às margens de lucratividade estimadas no Lucro Presumido (8% para fins de presunção de IRPJ; 12% e 32% para fins de CSLL). No ano 2013 o efeito foi contrário: a margem de lucro obtida pela da empresa foi inferior às margens estimadas no Lucro Presumido, portanto, a opção pelo Lucro Real foi efetivamente a forma de tributação mais vantajosa para a empresa.

No gráfico a seguir, é demonstrado um comparativo dos valores de tributos a pagar por regime de tributação:

Gráfico 01 - Comparativo dos Tributos a Pagar por Regime de Tributação anos 2013, 2014, 2015



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (anos 2013 2014 e 2015)

Outro fato relevante constatado é que a empresa optou pelo regime de tributação Lucro Real Anual sem avaliar a melhor a opção de apuração do IRPJ e CSLL permitida pelo fisco, entre Lucro Real Acumulado – suspensão e redução e Lucro Real Base Estimada – receita bruta e acréscimos.

4.1.6 Melhor opção de caixa no Lucro Real

Na opção pelo Lucro Real Anual, o contribuinte pode escolher como quer apurar e pagar o imposto devido entre duas formas: pela Receita Bruta e acréscimos ou pelo Balancete de Suspensão ou Redução. Na Receita Bruta e acréscimos, a apuração é feita de modo semelhante à apuração do Lucro presumido, exceto no que se refere ao período, que é mensal. Na apuração com base em Balancetes de Suspensão ou Redução, as apurações seguem o Lucro Real, sendo calculado pelo período acumulado e são descontados os valores devidos em meses anteriores. Como o contribuinte pode escolher uma entre as duas formas, é função do contador efetuar planejamento contábil, escolhendo a forma que resultar em menor saída do caixa durante o ano. Ao final do exercício é apurado Ajuste Anual, sendo eventual diferença recolhida ao final do mês de março do ano seguinte.

4.1.6.1 Comparativo entre Lucro Real Acumulado - Suspensão e Redução - e Base Estimada no Ano 2013

Foi efetuado estudo sobre as melhores formas entre a apuração com base na Receita Bruta e Acréscimos e com base em Balancete de Suspensão ou Redução.

O quadro a seguir demonstra um comparativo dos valores de IRPJ e CSLL a pagar entre o Lucro Real Acumulado (suspensão e redução) e a Base Estimada (receita bruta e acréscimos), bem como a melhor opção de pagamento (menor saída de caixa da empresa) e a diferença paga a maior pela empresa no ano 2013:

Quadro 17 - Comparativo Lucro Real Suspensão e Redução e Base Estimada ano 2013

COMPARATIVO LUCRO REAL SUSPENSÃO/REDUÇÃO E BASE ESTIMADA - ANO 2013									
	Valores a Pagar pelo Lucro Real Acumulado (Suspensão e Redução)			Valores a Pagar pela Base Estimada (Receita Bruta e Acréscimos)			Melhor Opção de Pagamento (Menor Saída de Caixa da Empresa)		
	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total
jan/13	95.562,02	35.985,99	131.548,01	60.896,57	50.659,20	111.555,76	60.896,57	50.659,20	111.555,76
fev/13	-	-	-	15.586,38	17.271,60	32.857,97	-	-	-
mar/13	-	-	-	38.884,01	29.768,77	68.652,79	-	-	-
abr/13	28.841,21	-	28.841,21	76.641,94	65.808,26	142.450,20	28.841,21	-	28.841,21
mai/13	3.453,70	-	3.453,70	77.944,81	62.787,97	140.732,78	3.453,70	-	3.453,70
jun/13	-	-	-	25.587,77	25.212,92	50.800,69	-	-	-
jul/13	-	-	-	56.072,36	46.987,85	103.060,21	-	-	-
ago/13	-	-	-	79.547,48	66.755,73	146.303,21	-	-	-
set/13	-	-	-	136.519,24	117.915,37	254.434,61	-	-	-
out/13	-	-	-	204.521,15	171.092,96	375.614,12	-	-	-
nov/13	902.967,54	324.891,26	1.227.858,80	213.085,66	179.796,22	392.881,88	213.085,66	179.796,22	392.881,88
dez/13	638.590,39	126.913,75	765.504,14	97.834,60	90.350,98	188.185,57	97.834,60	90.350,98	188.185,57
Ajuste Anual	306.277,13	230.455,42	536.732,55	(138.254,44)	(567.038,67)	(705.293,11)	540.755,79	36.562,77	577.318,56
Total	944.867,52	357.369,17	1.302.236,69	944.867,52	357.369,17	1.302.236,68	944.867,52	357.369,17	1.302.236,68
	Posição Acumulada das escolhas que deveriam ter sido feitas, considerando a menor saída de caixa			Escolhas Efetuadas pela Empresa (Base Estimada - Receita Bruta e Acréscimos)			Diferença Paga a Maior entre Melhor Opção de Pagamento e Escolha Efetuada pela Empresa		
	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total
jan/13	60.896,57	50.659,20	111.555,76	60.896,57	50.659,20	111.555,76	-	-	-
fev/13	60.896,57	50.659,20	111.555,76	15.586,38	17.271,60	32.857,97	15.586,38	17.271,60	32.857,97
mar/13	60.896,57	50.659,20	111.555,76	38.884,01	29.768,77	68.652,79	38.884,01	29.768,77	68.652,79
abr/13	89.737,77	50.659,20	140.396,97	76.641,94	65.808,26	142.450,20	47.800,73	65.808,26	113.608,99
mai/13	93.191,47	50.659,20	143.850,67	77.944,81	62.787,97	140.732,78	74.491,11	62.787,97	137.279,09
jun/13	93.191,47	50.659,20	143.850,67	25.587,77	25.212,92	50.800,69	25.587,77	25.212,92	50.800,69
jul/13	93.191,47	50.659,20	143.850,67	56.072,36	46.987,85	103.060,21	56.072,36	46.987,85	103.060,21
ago/13	93.191,47	50.659,20	143.850,67	79.547,48	66.755,73	146.303,21	79.547,48	66.755,73	146.303,21
set/13	93.191,47	50.659,20	143.850,67	136.519,24	117.915,37	254.434,61	136.519,24	117.915,37	254.434,61
out/13	93.191,47	50.659,20	143.850,67	204.521,15	171.092,96	375.614,12	204.521,15	171.092,96	375.614,12
nov/13	306.277,13	230.455,42	536.732,55	213.085,66	179.796,22	392.881,88	-	-	-
dez/13	404.111,73	320.806,39	724.918,12	97.834,60	90.350,98	188.185,57	-	-	-
Ajuste Anual	540.755,79	36.562,77	577.318,56	(138.254,44)	(567.038,67)	(705.293,11)			
Total	944.867,52	357.369,16	1.302.236,68	944.867,52	357.369,16	1.302.236,68	679.010,23	603.601,44	1.282.611,67

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2013)

Conforme o quadro anterior, no ano 2013, caso a empresa tivesse optado por pagar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real Acumulado, teria desembolsado até dezembro o total de R\$ 765.504,14 e após o ajuste anual o total de R\$ 536.732,55. Na opção pela Base Estimada, a empresa pagou até dezembro o total de R\$ 2.007.529,79 e no ajuste anual apurou-se um crédito fiscal de R\$ 705.293,11. Considerando-se a melhor opção de pagamento, a empresa teria pago até dezembro total de R\$ 724.918,12 e após o ajuste anual R\$ 577.318,56. Desta comparação, conclui-se que houve pagamento antecipado desnecessariamente ao longo do ano 2013 no valor de R\$ 1.282.611,67.

4.1.6.2 Comparativo entre Lucro Real Acumulado Suspensão e Redução e Base Estimada no Ano 2014

O quadro a seguir demonstra um comparativo dos valores de IRPJ e CSLL a pagar entre o Lucro Real Acumulado (suspensão e redução) e a Base Estimada (receita bruta e

acréscimos), bem como a melhor opção de pagamento (menor saída de caixa da empresa) e a diferença paga a maior pela empresa no ano 2014:

Quadro 18 - Comparativo Lucro Real Suspensão e Redução e Base Estimada ano 2014

COMPARATIVO LUCRO REAL SUSPENSÃO/REDUÇÃO E BASE ESTIMADA - ANO 2014									
	Valores a Pagar pelo Lucro Real Acumulado (Suspensão e Redução)			Valores a Pagar pela Base Estimada (Receita Bruta e Acréscimos)			Melhor Opção de Pagamento (Menor Saída de Caixa da Empresa)		
	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total
jan/14	-	-	-	-	-	-	-	-	-
fev/14	-	-	-	44.793,79	50.578,94	95.372,73	-	-	-
mar/14	-	-	-	53.825,59	46.285,85	100.111,44	-	-	-
abr/14	-	-	-	40.372,85	42.817,18	83.190,02	-	-	-
mai/14	-	-	-	62.255,55	55.667,50	117.923,05	-	-	-
jun/14	-	-	-	51.273,08	42.365,24	93.638,32	-	-	-
jul/14	-	-	-	38.313,63	38.308,46	76.622,09	-	-	-
ago/14	-	-	-	46.767,35	44.676,19	91.443,55	-	-	-
set/14	-	-	-	14.522,00	17.843,31	32.365,31	-	-	-
out/14	-	-	-	104.459,48	87.462,41	191.921,89	-	-	-
nov/14	-	-	-	87.858,49	78.862,30	166.720,80	-	-	-
dez/14	1.099.333,49	414.344,32	1.513.677,80	175.160,71	153.039,22	328.199,93	175.160,71	153.039,22	328.199,93
Ajuste Anual	-	-	-	379.730,97	(243.562,30)	136.168,67	924.172,78	261.305,10	1.185.477,87
Total	1.099.333,49	414.344,32	1.513.677,80	1.099.333,49	414.344,32	1.513.677,80	1.099.333,49	414.344,32	1.513.677,80
	Posição Acumulada das escolhas que deveriam ter sido feitas, considerando a menor saída de caixa			Escolhas Efetuadas pela Empresa (Base Estimada - Receita Bruta e Acréscimos)			Diferença Paga a Maior entre Melhor Opção de Pagamento e Escolha Efetuada pela Empresa		
	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total
jan/14	-	-	-	-	-	-	-	-	-
fev/14	-	-	-	44.793,79	50.578,94	95.372,73	44.793,79	50.578,94	95.372,73
mar/14	-	-	-	53.825,59	46.285,85	100.111,44	53.825,59	46.285,85	100.111,44
abr/14	-	-	-	40.372,85	42.817,18	83.190,02	40.372,85	42.817,18	83.190,02
mai/14	-	-	-	62.255,55	55.667,50	117.923,05	62.255,55	55.667,50	117.923,05
jun/14	-	-	-	51.273,08	42.365,24	93.638,32	51.273,08	42.365,24	93.638,32
jul/14	-	-	-	38.313,63	38.308,46	76.622,09	38.313,63	38.308,46	76.622,09
ago/14	-	-	-	46.767,35	44.676,19	91.443,55	46.767,35	44.676,19	91.443,55
set/14	-	-	-	14.522,00	17.843,31	32.365,31	14.522,00	17.843,31	32.365,31
out/14	-	-	-	104.459,48	87.462,41	191.921,89	104.459,48	87.462,41	191.921,89
nov/14	-	-	-	87.858,49	78.862,30	166.720,80	87.858,49	78.862,30	166.720,80
dez/14	175.160,71	153.039,22	328.199,93	175.160,71	153.039,22	328.199,93	-	-	-
Ajuste Anual	924.172,78	261.305,10	1.185.477,87	379.730,97	(243.562,30)	136.168,67			
Total	1.099.333,49	414.344,32	1.513.677,80	1.099.333,49	414.344,32	1.513.677,80	544.441,80	504.867,40	1.049.309,20

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2014)

Conforme o quadro anterior, no ano 2014, caso a empresa tivesse optado por pagar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real Acumulado, teria desembolsado até dezembro o total de R\$ 1.513.677,80 e no ajuste anual não haveria valor a pagar nem geraria crédito fiscal. Na opção pela Base Estimada, a empresa pagou até dezembro o total de R\$ 1.377.509,13 e no ajuste anual o total de R\$ 136.168,67. Considerando-se a melhor opção de pagamento, a empresa teria pago até dezembro o total de R\$ 328.199,93 e após ajuste anual R\$ 1.185.477,87. Desta comparação, conclui-se que houve pagamento antecipado desnecessariamente ao longo do ano 2014 no total de R\$ 1.049.309,20.

4.1.6.3 Comparativo entre Lucro Real Acumulado Suspensão e Redução e Base Estimada no Ano 2015

O quadro a seguir demonstra um comparativo dos valores de IRPJ e CSLL a pagar entre o Lucro Real Acumulado (suspensão e redução) e a Base Estimada (receita bruta e acréscimos), bem como a melhor opção de pagamento (menor saída de caixa da empresa) e a diferença paga a maior pela empresa no ano 2015:

Quadro 19 - Comparativo Lucro Real Suspensão e Redução e Base Estimada ano 2015

COMPARATIVO LUCRO REAL SUSPENSÃO/REDUÇÃO E BASE ESTIMADA - ANO 2015									
	Valores a Pagar pelo Lucro Real Acumulado (Suspensão e Redução)			Valores a Pagar pela Base Estimada (Receita Bruta e Acréscimos)			Melhor Opção de Pagamento (Menor Saída de Caixa da Empresa)		
	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total
jan/15	-	-	-	3.999,25	5.000,61	8.999,86	-	-	-
fev/15	-	-	-	23.487,78	24.057,77	47.545,55	-	-	-
mar/15	-	-	-	50.595,44	42.827,08	93.422,52	-	-	-
abr/15	-	-	-	31.776,47	27.952,63	59.729,10	-	-	-
mai/15	-	-	-	47.398,10	40.773,21	88.171,32	-	-	-
jun/15	-	-	-	35.156,57	27.337,89	62.494,46	-	-	-
jul/15	-	-	-	56.318,41	52.917,05	109.235,47	-	-	-
ago/15	-	-	-	12.149,42	13.387,34	25.536,76	-	-	-
set/15	-	-	-	54.036,79	49.725,29	103.762,08	-	-	-
out/15	-	-	-	34.563,05	34.029,22	68.592,27	-	-	-
nov/15	521.885,82	200.613,62	722.499,44	75.173,33	65.389,57	140.562,90	75.173,33	65.389,57	140.562,90
dez/15	1.335.171,40	463.672,01	1.798.843,41	105.830,51	86.337,74	192.168,25	105.830,51	86.337,74	192.168,25
Ajuste Anual	75.173,33	65.389,57	140.562,90	879.859,61	59.326,18	939.185,79	1.229.340,89	377.334,27	1.606.675,16
Total	1.410.344,73	529.061,58	1.939.406,31	1.410.344,73	529.061,58	1.939.406,31	1.410.344,73	529.061,58	1.939.406,31
	Posição Acumulada das escolhas que deveriam ter sido feitas, considerando a menor saída de caixa			Escolhas Efetuadas pela Empresa (Base Estimada - Receita Bruta e Acréscimos)			Diferença Paga a Maior entre Melhor Opção de Pagamento e Escolha Efetuada pela Empresa		
	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL	Total
jan/15			-	3.999,25	5.000,61	8.999,86	3.999,25	5.000,61	8.999,86
fev/15			-	23.487,78	24.057,77	47.545,55	23.487,78	24.057,77	47.545,55
mar/15			-	50.595,44	42.827,08	93.422,52	50.595,44	42.827,08	93.422,52
abr/15			-	31.776,47	27.952,63	59.729,10	31.776,47	27.952,63	59.729,10
mai/15			-	47.398,10	40.773,21	88.171,32	47.398,10	40.773,21	88.171,32
jun/15			-	35.156,57	27.337,89	62.494,46	35.156,57	27.337,89	62.494,46
jul/15			-	56.318,41	52.917,05	109.235,47	56.318,41	52.917,05	109.235,47
ago/15			-	12.149,42	13.387,34	25.536,76	12.149,42	13.387,34	25.536,76
set/15			-	54.036,79	49.725,29	103.762,08	54.036,79	49.725,29	103.762,08
out/15			-	34.563,05	34.029,22	68.592,27	34.563,05	34.029,22	68.592,27
nov/15	75.173,33	65.389,57	140.562,90	75.173,33	65.389,57	140.562,90	-	-	-
dez/15	181.003,84	151.727,31	332.731,15	105.830,51	86.337,74	192.168,25	-	-	-
Ajuste Anual	1.229.340,89	377.334,27	1.606.675,16	879.859,61	59.326,18	939.185,79			
Total	1.410.344,73	529.061,58	1.939.406,31	1.410.344,73	529.061,58	1.939.406,31	349.481,28	318.008,09	667.489,36

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (ano 2015)

Conforme o quadro anterior, no ano 2015, caso a empresa tivesse optado por pagar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real Acumulado, teria desembolsado até dezembro o total de R\$ 1.798.843,41 e no ajuste anual o total de R\$ 140.562,90. Na opção pela Base Estimada, a empresa pagou até dezembro o total de R\$ 1.000.220,52 e no ajuste anual o total de R\$ 939.185,79. Considerando-se a melhor opção de pagamento, a empresa teria pago até dezembro o total de R\$ 332.731,15 e após ajuste anual R\$ 1.606.675,16. Desta comparação,

conclui-se que houve pagamento antecipado desnecessariamente ao longo do ano 2015 no valor de R\$ 667.489,36.

Ao longo do período analisado a diferença paga a maior foi R\$ 2.999.410,24. Considerando-se as diferenças de valores pagas a maior ao longo do período analisado, foi possível realizar uma estimativa de retorno financeiro (juros recebíveis) caso a empresa tivesse destinando-os à aplicação financeira. Utilizou-se como exemplo hipotético a caderneta de poupança, com rendimento de 0,5% ao mês, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 20 - Composição dos Juros Recebíveis sobre Pagamentos Efetuados a Maior

COMPOSIÇÃO DOS JUROS RECEBÍVEIS SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A MAIOR		
Ano	Diferença Paga a Maior	Juros Recebíveis (Acumulado)
2013	1.282.611,67	29.029,23
2014	1.049.309,20	26.083,57
2015	667.489,36	18.127,02
Total	2.999.410,24	73.239,81

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (anos 2013, 2014 e 2015)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente foi efetuado estudo de caso, cujo objetivo verificar se houve planejamento tributário para escolha da melhor forma de tributação para uma empresa construtora. Para tanto foram realizadas análises comparativas entre os regimes de tributação pelo Lucro Real e Lucro Presumido com a utilização de dados reais de uma empresa construtora para os anos de 2013, 2014 e 2015. Verificou-se que a empresa adotou o regime Lucro Real nos três anos analisados. Na análise dos dados foi possível constatar que para o ano 2013 o Lucro Real se mostrou o método de tributação menos oneroso, já para os anos 2014 e 2015, o Lucro Presumido teria sido a melhor opção.

Tendo em vista a opção pelo Lucro Real em todo o período analisado, conclui-se que a empresa sofreu um desembolso desnecessário de R\$ 1.075,354,47 em tributos. Caso a empresa tivesse efetuado planejamento tributário, considerando expectativas orçamentárias, poderia ter optado para os anos 2014 e 2015 pelo Lucro Presumido, que teria sido a melhor opção, pois a margem de lucro obtida nestes anos superou a margem presumida de lucratividade prevista pela legislação.

Outro fato relevante observado é que a empresa não avaliou a melhor opção legal de apuração do IRPJ e CSLL entre o Lucro Real Acumulado - Suspensão e Redução e Base

Estimada. Tal fato resultou em valores pagos antecipadamente durante cada ano, totalizando um montante de R\$ 2.999.410,24, cujos valores, correspondentes a cada exercício, impactaram negativamente no caixa da empresa. Caso a empresa tivesse adotado a melhor opção de apuração entre do Lucro Real, entre a Base Estimada e a Suspensão ou Redução, poderia ter destinado o valor pago a maior para a manutenção das atividades operacionais da empresa ou ainda poderia tê-los investido em aplicações financeiras e, somente após o ajuste anual, desembolsar a diferença devida ao fisco. Essas medidas contribuiriam para o melhor desempenho dos recursos financeiros da empresa.

Assim, esse trabalho atingiu o objetivo proposto, identificando que a empresa não efetuou planejamento tributário sobre lucros, de modo que não identificou adequadamente a melhor forma de tributação sobre lucros para empresa para os anos de 2014 e 2015, resultando em maior carga tributária com conseqüente redução do resultado líquido de cada exercício. O trabalho permitiu demonstrar a importância do Planejamento Tributário como ferramenta de gestão, pois através dele é possível reduzir o ônus tributário e/ou postergar o desembolso financeiro do tributo que resulta em melhores resultados econômicos e financeiros para as empresas.

A limitação do trabalho refere-se ao fato de ter estudada a apuração de tributos sobre lucros para uma empresa específica, por esse motivo sugerem-se novas pesquisas para outras empresas do ramo da construção civil, tais como para aquelas que exercem atividades de incorporação imobiliária ou de administração de obras, de modo a verificar se os efeitos tributários e as conclusões são semelhantes àqueles aqui apurados.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Dívida dos contribuintes ultrapassa a arrecadação nacional**. São Paulo, jul. 2016. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/noticia/2494/Divida-dos-contribuintes-ultrapassa-a-arrecadacao-nacional>>. Acesso em 04 out. 2016.

ASSED, José Alexandre. **Construção civil: viabilidade, planejamento, controle**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1986.

BISMARA, Celso. Diferenciação de evasão a elisão fiscal. **Artigos Jusbrasil**. Rio de Janeiro, abr. 2015. Disponível em: <<http://celsobismara.jusbrasil.com.br/artigos/178241003/diferenciacao-de-evasao-a-elisao-fiscal>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

BONIZIO, R. C. *Um estudo sobre os aspectos relevantes da contabilidade e o seu uso em empresas do setor de construção civil*. 2001. 188 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e

Contabilidade) - Faculdade Economia Administração e Contabilidade, FEARP. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BRASIL, Presidência da República. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília-DF, 26 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL, Presidência da República. **Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília-DF, 27 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL, Presidência da República. **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília-DF, 27 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Presidência da República, **Lei Complementar nº 123 de 14 dez 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Presidência da República, **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília-DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Presidência da República, **Lei nº 12.814 de 16 de maio de 2013.** Brasília-DF, 16 mai. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm> Acesso em: 06 jun. 2016.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc. **de Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica.** Rio de Janeiro: F. Alves, 1977.

Capítulo XIV - Lucro Arbitrado 2014. **Receita Federal do Brasil**, Brasília, 31 dez. 2013. Disponível em: <https://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XIV_LucroArbitrado2014.pdf>. Acesso em: 04 out. 2016.

CORAZZA, Paulo. *Incentivos Fiscais à Inovação Tecnológica.* 2015. 53 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 15 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERNANDES, J.J; MARASCHIN R.V. Análise dos Indicadores de Localização das Empresas de Construção Civil nas Microrregiões do Rio Grande do Sul nos Anos de 2005 e 2009. In: 7º Encontro de Economia Gaúcha 2014, 4. 2014, Porto Alegre. **Anais...** Porto

Alegre: FEE/RS, 2014. Disponível em:
<<http://www.fee.rs.gov.br/wp-content/uploads/2014/05/201405237eeg-mesa4-analiseindicadoreslocalizacaoempresasconstrucao.pdf>>. Acesso em: 28 nov. 2015. Não paginado.

FERREIRA, Luiz Felipe; SILVA, Edith Nunes da; DANI, Erica Elisa. Contribuições da controladoria ao planejamento tributário em empresas do ramo da construção civil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, ano 2007, v. 6, nº 18, p. 25-40, agosto/nov. 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GLASER, Alexander. **Reorganização societária como forma de planejamento tributário**. 2010. 59 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. 37 ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

NEVES, Silvério das. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**. 15ª Ed. São Paulo: Frase Editora, 2007.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PEROBELLI, Fernando Salgueiro et al. Avaliação do setor da construção civil para as principais economias mundiais: uma análise sistêmica a partir de uma abordagem de insumo-produto para o período de 1995 a 2009. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, ano 2016, v. 37, nº 2, p. 331-336, set. 2016.

POHLLMANN, Marcelo Colleto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Everson Vieira dos. **Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico da Região Metropolitana de Porto Alegre**. 2011. 154 f. Tese (Doutorado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em:
<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/30853/000778674.pdf?sequence=1>>
Acesso em: 06 out. 2016.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro real: interpretação e prática**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Maria de Lurdes Furno da. **Contabilidade e Planejamento Tributário II – DDCA – FCE-UFRGS**. Porto Alegre: UFRGS, 2016.

SIMÃO, Paulo Safady. **A produtividade da Construção Civil brasileira**. Câmara Brasileira da Indústria da Construção. Belo Horizonte, agosto/2012. Disponível em: <http://www.cbicdados.com.br/media/anexos/066.pdf> >. Acesso em: 29 nov. 2015.

VANZELLA, S.; VANZELLA, C. R. Apuração de resultados na construção civil e incorporação imobiliária. **Revista Ciência Empresariais da UNIPAR**, Toledo, v. 4, n.º. 2, jul. 2003.

ZUCATTO, Luís Carlos. Planejamento Tributário: um estudo comparativo entre as formas de tributação para o imposto de renda pessoa jurídica – com base no lucro real e presumido. In: **XIV Congresso Brasileiro de Custos**, 14. João Pessoa-PB, 2007. **Anais... Associação Brasileira de Custos**: São Leopoldo/RS, 2007. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1589/0> > Acesso em: 06 jun. 2016.