

# **Planejamento Tributário: um estudo de Caso em uma Empresa lucrativa de grande porte**

**Antonio Afonso Barros Valcácio** (UFAM) - valcacio@vivax.com.br

**Ana Maria Lima dos Santos** (UFAM) - anamarials@hotmail.com

**Isa dos Santos Gudinho** (UFAM) - igudinho@hotmail.com

## **Resumo:**

*O objetivo deste estudo foi verificar o impacto econômico do planejamento tributário em uma empresa lucrativa de grande porte localizada na Zona Franca de Manaus, no período de 2006 a 2008. Utilizou-se como metodologia para este trabalho, uma pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso. Os dados foram obtidos por meio de entrevista semi-estruturada com o contador e o Diretor de Controle Administrativo da empresa. Os resultados indicam que o profundo conhecimento da legislação tributária por parte dos profissionais que administram a empresa, bem como o perfeito controle mensal dos tributos federais, e o aproveitamento total dos benefícios concedidos para as empresa localizadas na Zona Franca de Manaus, são imprescindíveis para o sucesso da empresa e para alcançar o objetivo desejado, neste caso, a minimização da carga tributária, utilizando os meios legais permitidos dentro da legislação brasileira.*

**Palavras-chave:** *Planejamento, Tributário, Lucratividade*

**Área temática:** *Controladoria*

## **Planejamento Tributário: um estudo de caso em uma empresa lucrativa de grande porte**

### **Resumo**

O objetivo deste estudo foi verificar o impacto econômico do planejamento tributário em uma empresa lucrativa de grande porte localizada na Zona Franca de Manaus, no período de 2006 a 2008. Utilizou-se como metodologia para este trabalho, uma pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso. Os dados foram obtidos por meio de entrevista semi-estruturada com o contador e o Diretor de Controle Administrativo da empresa. Os resultados indicam que o profundo conhecimento da legislação tributária por parte dos profissionais que administram a empresa, bem como o perfeito controle mensal dos tributos federais, e o aproveitamento total dos benefícios concedidos para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, são imprescindíveis para o sucesso da empresa e para alcançar o objetivo desejado, neste caso, a minimização da carga tributária, utilizando os meios legais permitidos dentro da legislação brasileira.

Palavras-chave: Planejamento, Tributário, Lucratividade.

Área Temática: Controladoria

### **1 Introdução**

Desde a constatação de que o homem era um ser gregário e necessitava viver harmoniosamente em sociedade, e que para manter o bem estar e o convívio social demandado por esta, a importância e essencialidade de cobrança do tributo foi notada. O Estado foi concebido pelo homem para proteger a vida, a liberdade e as propriedades do cidadão contra os atos arbitrários dos que detêm poder. O tributo é o instrumento que permite a existência material do Estado. Segundo Pontes (2000, 101), o tributo encarna o dever patrimonial que os indivíduos devem suportar para viver em coletividade.

Porém num país onde a carga tributária é uma das maiores do planeta, no qual os impostos figuram como um dos custos de maior relevância dentro da maioria das empresas, o planejamento tributário, dentro de uma moldura legal, moral e ética, surge como a tábua de salvação dos empresários, que buscam pagar o mínimo possível de tributo.

As constituições contemporâneas consagram, entre outros direitos fundamentais, o princípio da livre iniciativa, decorrência da proteção constitucional ao direito de propriedade. Esse princípio assegura a todos os indivíduos administrar o seu patrimônio segundo a sua convicção, respeitadas, obviamente, as exigências legais. No que diz respeito à tributação, o princípio da livre iniciativa garante aos empresários a acuidade dos indivíduos de planejarem as suas atividades de modo a obterem o menor ônus tributário possível.

O principal método de planejamento tributário é aquele feito pessoalmente para a empresa ou grupo empresarial. Deve-se atentar para as suas características peculiares: histórico, composição societária, ramo de atividade econômica, filosofia empresarial, pessoal, perfil dos clientes, perfil dos fornecedores, tipo de operações financeiras que realiza, etc. Nesse sentido, Luciano Amaro (1995, p.115) lembra que:

O planejamento tributário envolve o próprio planejamento empresarial, em que a busca do lucro passa pela tomada de inúmeras decisões estratégicas, desde a escolha do setor, do produto, da matéria-prima, do fornecedor, da região; a definição do mercado-alvo e do público-alvo; a definição quanto ao financiamento da produção: se com capital próprio ou de terceiros; a escolha da forma societária, etc.; a previsão da

carga tributária constitui elemento que perpassa a análise de todos estes fatores determinantes para a atividade produtiva.

O planejamento tributário envolve a seleção de alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico de forma intencional ou não. De fato, existem lacunas que podem ser exploradas pelo contribuinte, mas o planejamento tributário não se resume só a isso. Ele tem em foco casos em que a legislação prevê a possibilidade de escolha entre regimes de tributação que podem levar a uma carga tributária menor. É clássica a exemplificação do imposto de renda, onde certas empresas podem optar pela tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro real; a possibilidade que as pessoas jurídicas têm de escolher, no caso de optar pela tributação com base no lucro real, pelo pagamento mensal ou trimestral do imposto.

A liberdade do sujeito privado de realizar, ou não, um ou outro, a sua escolha, dessas opções, por ser ações próprias da sua esfera de liberdade, é que permite, e no qual se insere o fenômeno da Elisão Fiscal. Assim, fica claro que se tem em mente, por parte do contribuinte, não é a lesão aos cofres públicos, mas uma forma de, mesmo recolhendo tributos, fazê-lo sem que isso lhe traga prejuízo ou que venha a tornar o seu produto incompatível com os preços praticados no mercado.

No panorama empresarial de hoje, o mercado exige, cada vez mais, esforços criativos e dinâmicos de estratégia das organizações. É sob este aspecto que o planejamento tributário deve ser visto pelos empresários. Nesse contexto, pretende-se verificar de que forma funciona o planejamento tributário de uma empresa lucrativa de grande porte.

## **2 Fundamentação teórica**

### **2.1 Princípio da livre iniciativa**

Segundo Pontes, o princípio da livre iniciativa assegura a todos os indivíduos a liberdade para empreender e administrar o seu patrimônio segundo a sua própria convicção, respeitadas, obviamente, as exigências legais. Este princípio assegura a todos os indivíduos, a faculdade de planejar as suas atividades de modo a obterem a menor carga tributária possível, desta forma, estarão promovendo o incremento de sua atividade econômica, mediante redução do custo tributário. Desta forma, o autor reforça a idéia de uma sociedade “livre”, onde cada cidadão tem o direito de buscar dentro da legalidade, a melhor maneira de administrar seus tributos tentando reduzir a carga tributária.

PONTES apud GANDRA (2000, p.110), parte do entendimento de que a forma tributária constitui uma norma de rejeição social, reconhece a positividade do direito à busca da menor incidência tributária, entendendo como sendo verdadeira exigência de justiça, pelo fato do excessivo ônus tributário imposto pelo governo.

O princípio da livre iniciativa está respaldado na constituição brasileira em seu artigo 3º, inciso I, Pontes (2000, p. 110) defende que:

Na liberdade de opção, o planejamento tributário encontra fundamento baseado na autonomia da vontade, matriz última de todas as liberdades individuais, tendo de imediato, o princípio da livre iniciativa, garantidores da esfera de ação e de opção dos agentes econômicos, entre diferentes meios igualmente lícitos, mas com efeitos tributários diversos. Considera-se que o princípio da livre iniciativa constitui, na ordem constitucional brasileira, o próprio fundamento da ordem econômica, e o fato de que a atividade de planejamento tributário é exercida, sobretudo, ainda que não exclusivamente, por agentes econômicos (submetidos ao conjunto de regras e princípios da ordem jurídica da economia), entendemos possível derivar a liberdade de planejar do princípio da livre iniciativa, ressalvando, contudo, a possibilidade de se enfatizar tal liberdade também sob o postulado da autonomia da vontade, fundamento último de todo livre-arbítrio.

## **2.2 Elisão x Evasão**

Elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro. Pode ser identificada como a adoção, pelo contribuinte, de condutas lícitas, omissivas ou comissivas, que tenham por finalidade evitar a prática do fato imponible da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento.

Por seu turno, evasão fiscal pode ser definida como a utilização, pelo contribuinte, de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para reduzir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos. É a economia ilícita ou fraudulenta de tributos, onde sua realização passa pelo não cumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. Percebe-se, pois, que o contribuinte pratica o fato imponible da obrigação tributária, mas se furta de pagar tributo através do uso de métodos inidôneos.

O conceito de Elisão fornece um critério objetivo que permite extremá-la da Evasão: ambas representam "não pagamento de tributo"; mas, a primeira ocorre antes da incidência da norma impositiva, enquanto a segunda após. Pela primeira, evita-se o pagamento, impedindo a incidência da norma; pela segunda furta-se ao pagamento, já que, tendo a norma atuado, nasceu a obrigação tributária. Daí a licitude da primeira e a ilicitude da segunda: nascida a obrigação tributária, o que não ocorre na elisão, ela dever ser, com necessidade, adimplida.

Não seria temerário afirmar que uma corrente majoritária distingue os termos de forma a enquadrar como evasão o artifício doloso do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, e; por elisão, o emprego de técnicas legais com a mesma finalidade de outrora.

Por conseguinte, percebe-se uma diferenciação dos conceitos pelo método dos meios empregados, onde Huck (1998:11-12) assinala que:

(...) a elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, enquanto que na evasão atuam meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude, a distorção ocorre no momento da incidência tributária, ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando ou evitando o fato imponible ou gerador do tributo. Na elisão, em suma, o ato ou negócio é engenhosamente (ou não tanto) revestido pelo agente com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo.

## **2.3 Exemplos de elisão fiscal**

Como exemplos de elisão fiscal, cita-se a tributação do IRPJ, os juros sobre o capital próprio, balancete de suspensão ou redução, incentivos fiscais e crédito do ICMS referente à aquisição do imobilizado.

### **2.3.1 Escolha de Tributação do IRPJ**

Como regra, o imposto de renda das pessoas jurídicas é devido trimestralmente com base no lucro real. Mas a apuração trimestral pode trazer desvantagens para a pessoa jurídica. É que, por ser definitiva, a apuração trimestral, dependendo da sazonalidade do faturamento, ou até do descompasso que se verifica em algumas atividades, entre a efetivação das despesas e o ingresso das receitas, podem ocorrer resultados negativos em determinado trimestre que não se compensará automaticamente com resultados positivos de trimestres posteriores por conta da chamada "trava" de 30% na compensação de prejuízos fiscais. Não restam dúvidas de que a melhor forma de apuração do imposto de renda devido em cada ano-calendário, para as empresas não optantes pelo lucro presumido, é a apuração anual, com recolhimentos mensais calculados por estimativa (antecipação).

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto de renda e adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada (art. 222 do RIR/99). A base de cálculo estimada é determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente. Percentuais diferentes de 8%, a serem aplicados sobre a receita bruta de atividades específicas, estão previstos no art. 15 Lei nº 9.249/95 (art. 223 do RIR/99).

São acrescidos à base de cálculo estimada, para efeito de incidência do imposto de renda e adicional, os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no conceito de receita bruta (art. 225 do RIR/99).

O imposto de renda a ser pago mensalmente deve ser determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento. A parcela da base de cálculo mensal que exceder a R\$20.000,00 (vinte mil reais) fica sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento (art. 228 do RIR/99).

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma descrita deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, abrangendo os resultados do ano civil (art. 221 do RIR/99). Nesse caso, o imposto pago mensalmente pode ser deduzido do montante apurado na declaração anual.

### **2.3.2 Remuneração dos Sócios - Juros sobre o Capital Próprio - JCP**

Sá e Sá (2008) definem Juros sobre Capital Próprio, como sendo o valor que deve representar o interesse ou compensação do capital aplicado em uma empresa, e que tal despesa representa o valor que renderia um capital aplicado.

Em um conceito posterior a edição da Lei nº 9.249/95, Ruiz (2003, p.1) afirma:

Juros sobre capital próprio são proventos que o acionista recebe da empresa. Diferente dos dividendos, porque não são pagos conforme o desempenho da empresa no período. São baseados nas reservas de lucros, nos resultados apresentados em anos anteriores, mas que ficaram retidos na empresa.

A partir de 1996, através da Lei nº 9.249/95, foi extinta a correção monetária das demonstrações financeiras. Ao mesmo tempo, o art. 9º do mesmo diploma legal propiciou às empresas a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio na apuração do lucro real, de acordo com as normas e limitações definidas na legislação.

A pessoa jurídica poderá deduzir na determinação do lucro real, observado o regime de competência, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação *pro rata* dia da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; RIR/1999, art. 347; e IN SRF nº 93, de 1997, art. 29).

Trata-se de um mecanismo de remuneração dos sócios com valores apurados com base em um percentual do patrimônio líquido da empresa, limitado à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, ou seja, os juros sobre o capital próprio (JCP) podem ser calculados pela taxa que a empresa considerar conveniente para remunerar o capital, desde que não exceda à variação, *pro rata dia*, da TJLP. Contudo a dedutibilidade desses juros remuneratórios limita-se a 50% do maior entre os seguintes valores:

- Lucro líquido do exercício antes da provisão de imposto de renda e dos juros remuneratórios correspondente ao período de apuração dos juros;
- Saldo dos lucros acumulados e reserva de lucros, de períodos de apurações anteriores.

O cálculo é efetuado sobre as contas do PL, exceto as reservas de reavaliações (ainda que capitalizada), que não tenham sido adicionadas na determinação do Lucro Real e da BC da CSLL (Art. 347, § 4º do RIR/99). Para efeito de cálculo dos referidos juros, não deve ser computado o lucro do próprio período de apuração. Além disso, O valor dos juros pagos ou

creditados poderá ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios a que têm direito os acionistas, na forma do art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, §7º; RIR/1999, art. 347, §§ 2º e 3º; e IN SRF nº 11, de 1996, art. 30).

De acordo com a previsão do §9º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, por opção da pessoa jurídica, o valor dos juros sobre o capital próprio poderia ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital. A dedutibilidade era garantida, desde que o IRRF de 15% previsto fosse assumido pela pessoa jurídica, não sendo reajustável a base de cálculo nem dedutível o imposto pago para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. Este dispositivo só vigorou durante o ano de 1996. A partir do ano de 1997, a previsão legal foi revogada pelo art. 88, Inc. XXVI, da Lei nº 9.430/96.

A IN SRF nº 93/97, baseada na Lei nº 9.430/96, previu que somente teriam dedutibilidade fiscal os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, não sendo dedutíveis os montantes incorporados ao capital social ou mantidos em conta de reserva destinada a aumento de capital, todavia esse entendimento administrativo foi modificado através do art. 1º da IN SRF nº 41/98. Tal norma previu que, para efeito de dedutibilidade, os juros deveriam ser registrados como despesa, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a passivo exigível representativo de direito de crédito do beneficiário. Tal valor, líquido do IRRF, poderia ser utilizado para integralização de aumento de capital na empresa, sem prejuízo da dedutibilidade da despesa, tanto para efeito de lucro real, quanto da base de cálculo da CSLL.

Neves e Viceconti (2003, p.415-16) tecem considerações sobre a conveniência da distribuição de juros sobre o capital próprio sob o ponto de vista do ônus tributário. Argumentam que, quando se tratar de beneficiário pessoa física, os juros sobre o capital próprio proporcionarão menor carga tributária, tendo em vista que o ônus de 15% de IRRF é compensado com o abatimento do IRPJ, na mesma alíquota. Haverá, nesse caso, economia da CSL. Quando a fonte pagadora for pessoa jurídica sujeita ao adicional de 10%, a economia tributária é maior, de acordo com os autores.

Neves e Viceconti (2003, p.416-17) analisam que, quando a pessoa jurídica investida (fonte pagadora) e a pessoa jurídica investidora (beneficiária) não estiverem sujeitas ao adicional do IRPJ, é indiferente efetuar a remuneração do capital próprio, do ponto de vista do ônus tributário. Narram que a mesma situação vai ocorrer se a pessoa jurídica pagadora e a pessoa jurídica beneficiária estiverem sujeitas ao adicional.

Finalmente, Neves e Viceconti (2003, p.366) argumentam que, se a pessoa jurídica recebedora não estiver sujeita ao adicional e a pessoa jurídica pagadora estiver, haverá economia tributária de 10%. No caso contrário, se a fonte pagadora não estiver sujeita ao adicional e a pessoa jurídica beneficiária estiver, não é conveniente efetuar a distribuição, opinam os autores.

### **2.3.3 Balancete de Suspensão ou Redução**

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto mensal por estimativa poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (art. 230 do RIR/99).

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas acima descritas. Nesse caso, a base de cálculo estimada da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal, corresponderá a doze por cento da receita bruta.

Medida imprescindível para o acompanhamento do planejamento fiscal do IRPJ e CSLL devidos por estimativa é realizar, mensalmente, a comparação dos referidos recolhimentos com aqueles efetivamente gerados pelos resultados da empresa. Obviamente, sempre escolher a opção que resultar menor valor a recolher.

Os balanços ou balancetes de suspensão ou redução deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Diário e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário (art. 230, § 1º, do RIR/99). O valor do imposto devido, com base no balanço ou balancete de suspensão ou redução, corresponderá à soma:

I - do imposto incidente sobre o lucro real do período, calculado à alíquota de 15%;

II - do adicional do Imposto de Renda, incidente à alíquota de 10% sobre a parcela do lucro real do período que ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses transcorridos do mês de janeiro ou do mês do início das atividades até o mês a que se referir o balanço ou balancete de redução ou suspensão do imposto.

Para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques segundo a legislação específica, estando dispensada a escrituração do Livro Registro de Inventário (IN SRF n. 93/97).

Ocorrendo apuração de prejuízo fiscal, a pessoa jurídica estará dispensada do pagamento do imposto e da CSLL correspondente ao mês em que foi levantado o balanço ou balancete de suspensão ou redução (art. 230, § 2º, do RIR/99).

Na apuração do lucro real no balancete ou balanço de redução ou suspensão do imposto e da CSLL, podem ser compensados os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro do ano-calendário anterior, que tenham sido registrados na Parte B do LALUR, observado o limite máximo de compensação de 30% do lucro real apurado, não sendo aplicável esse limite apenas nos casos de prejuízo fiscal (arts. 470, I, 510 e 512 do RIR/99 e art. 16 da Lei n. 9.065/95):

A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda mensal com base em balanço ou balancete de suspensão ou de redução deverá adotar o mesmo procedimento para efeito de determinação do valor da Contribuição Social sobre o Lucro (arts. 28 a 30 da Lei no 9.430/96 e IN SRF nº 390/04). Isto significa que se o IRPJ pago for calculado com base no lucro líquido ajustado, apurado em balanço ou balancete levantado para esse efeito, a CSLL também deverá ser calculada com base no resultado efetivamente apurado no balanço ou balancete levantado.

### **2.3.4 Incentivos Fiscais**

Em se tratando de incentivos fiscais, a empresa utilizou-se do lucro da exploração e Incentivo Fiscal sobre COFINS/PIS - Regime especial para Gás – GLP, os quais trata-se a seguir.

#### **2.3.4.1 Lucro da Exploração**

É o lucro das atividades relativas aos setores ou empreendimentos objeto de incentivo fiscal ou de tributação favorecida, o qual serve como base de cálculo de isenção e/ou redução do imposto de renda das atividades ou empreendimentos objeto de incentivo, já que, por disposição legal, os benefícios desses incentivos fiscais devem ser calculados em função do lucro da exploração (DL nº 1.598/77, art. 19, § 1º e Lei nº 7.959/89, art. 2º).

Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 19, e Lei nº 7.959, de 1989, art. 2º):

a) a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;

b) os rendimentos e prejuízos das participações societárias;  
c) os resultados não operacionais;  
d) os resultados obtidos em operações realizadas no exterior;  
e) os baixados na conta de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de: receita não operacional; e patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

f) a reserva especial (art. 2º da Lei nº 8.200, de 1991) computada para determinação do lucro real em razão da realização de bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título;

g) a parcela do lucro inflacionário apurado na fase pré-operacional, realizado a partir do período em que o empreendimento instalado na área de atuação das extintas Sudene ou Sudam, entrar em fase de operação;

h) os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, na forma dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.

Esse Lucro deve ser calculado pelas empresas que tenham direito à isenção ou redução do imposto de renda, na forma da legislação pertinente, em função de incentivo regional, setorial.

#### 2.3.4.2 Incentivo Fiscal sobre COFINS/PIS – Regime especial para Gás - GLP

A Lei n. 10.865/2004 modificou a redação do art. 4º da Lei n. 9718/1998 e do art. 2º da Lei 10.560/2002 para facultar aos produtores e aos importadores de gás liquefeito de Petróleo (GLP), derivado de petróleo, gás natural, óleo diesel, querosene de aviação e gasolinas (exceto gasolina de aviação) a adoção de regime especial de apuração e pagamento da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de metro cúbico do produto, excetuando-se os casos de gás liquefeito de Petróleo (GLP) e do gás natural que são fixados por tonelada no valor de R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos) respectivamente.

#### 2.3.5 Crédito do ICMS referente à aquisição do imobilizado

O contribuinte pode se creditar do ICMS na aquisição de Imobilizado, com base na Lei Complementar 102/2000 que dispõe: “o contribuinte credita, no Livro de Apuração do ICMS, o imposto incidente sobre a entrada de bens destinados ao Ativo Imobilizado que será apropriado à razão de 1/48 avos mensais”.

### 3 Metodologia

Realizou-se uma pesquisa exploratória baseada no método de estudo de caso. Conforme definido por Gil (2006, p. 41), as pesquisas exploratórias “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses”. O emprego do método de estudo de caso como estratégia de pesquisa ocorreu com o propósito de explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos. Isto porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados da vida real.

Realizou-se um estudo de caso único numa empresa lucrativa de grande porte, a qual solicitou para não ser identificada e sigilo dos dados numéricos fornecidos. Sendo assim, ela será chamada neste estudo de Empresa “A” e os dados numéricos foram substituídos por dados fictícios, para dar um exemplo ilustrativo. Os dados foram obtidos por meio de entrevista semi-estruturada com o contador e o Diretor de Controle Administrativo da



empresa. Optou-se pela aplicação de roteiro de entrevista como principal método de coleta de dados visando possibilitar ao pesquisador estimular o entrevistado a enriquecer e detalhar respostas, que no caso de um questionamento sem entrevista, poderiam ser pobres e genéricos.

Quanto à abordagem do problema, esse estudo tem uma abordagem qualitativa, que segundo Beuren: “[...] visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade desse último”. Efetuou-se a análise dos dados por meio da descrição das variáveis estudadas, as quais foram assim classificadas: a) Identificação do controle de exigibilidades tributárias; b) Fatores que contribuíram para a adoção do controle de exigibilidades tributárias; c) Controle de Exigibilidades Tributárias; d) Funcionamento de Exigibilidades Tributárias. Após esta etapa, realizaram-se análises do caso a luz da teoria apresentada.

O método de estudo de caso apresenta como principal limitação a impossibilidade de generalização dos resultados encontrados, além disso, a entrevista não é capaz de abordar com exatidão todos os pontos importantes, pois depende das percepções do entrevistador e do entrevistado.

## **4 Resultados**

### **4.1 Perfil da empresa pesquisada**

A atividade principal da Empresa “A” é envasilhamento e revenda de gás liquefeito de petróleo, a empresa tem cerca de 500 funcionários e um faturamento anual em torno de 250 milhões de reais.

A empresa é uma Sociedade Ltda., cujos sócios são pessoas físicas de uma mesma família, caracterizando, assim, a empresa como familiar. Está situada na cidade de Manaus a mais de 60 anos e goza dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, concedidos pelo Decreto-Lei 288 de 28 de fevereiro de 1967.

### **4.2 Descrição das variáveis da pesquisa**

#### **a) Identificação do controle de exigibilidades tributárias:**

- A empresa “A” não dispõe de um planejamento tributário formal, todavia realiza o controle de suas exigibilidades tributárias.

- A principal pessoa encarregada desse controle é o Diretor de Controle Administrativo, sendo auxiliado pela assessoria jurídica. Participam também o Presidente da Empresa e o contador.

#### **b) Fatores que contribuíram para a adoção do controle de exigibilidades tributárias:**

- O principal motivo que levou a empresa a implantar um sistema de controle de suas exigibilidades tributárias foi a redução da carga tributária;

- Para esse controle a empresa dispõe do sistema de informação SAP/R3, o qual permite análises em qualquer instante do período-base, bem como efetua cálculos por meio de planilhas;

- São demandadas pela empresa no sentido de realizar esse controle, informações contábeis e tributárias;

- A formação dos profissionais envolvidos nesse controle são as seguintes: Contador (Mestre); Contador (especialização em auditoria); economista e advogado.

#### **c) Controle de Exigibilidades Tributárias:**

- A empresa “A” realiza controle de exigibilidades fiscais para os seguintes tributos: IRPJ; CSLL; COFINS/PIS e ICMS.

- Esse controle é realizado por meio de acompanhamento mensal dos tributos com base em planilhas e análise do sistema, contemplando aspectos financeiros e econômicos.

- Os setores da empresa que se comunicam no sentido de proporcionar a análise dos atos que refletem nas exigibilidades fiscais são os seguintes: Diretoria, Contabilidade, Assessoria Jurídica e Recursos Humanos.

**d) Funcionamento de Exigibilidades Tributárias:**

Segundo entrevista com o Contador, a Empresa “A” acompanha continuamente a legislação a fim de aproveitar qualquer elisão que possa reduzir, suspender ou postergar o pagamento de tributos, mas ele destacou como os que mais contribuem para a economia tributária da empresa, os seguintes tipos de elisão fiscal:

- IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio; Lucro da Exploração; Balancete de Suspensão ou Redução.

- Juros sobre capital próprio (JCP) – A empresa “A” calcula e apropria o JCP mensalmente dentro dos limites dedutíveis. Foi identificado que a empresa utiliza o balancete de suspensão e redução, bem como planilhas eletrônicas para determinar o percentual de JCP dentro dos limites da TJLP.

O JCP é apropriado mensalmente em conta do passivo nominativa de cada sócio, sendo efetuado o pagamento duas vezes ao ano, geralmente, março e setembro. O Diretor de Controle Administrativo informou que já houve casos em que parte do valor apropriado foi utilizado para aumento de aumento de capital.

Exemplo ilustrativo do cálculo do JCP nos últimos três anos:

LUCRO COM DEDUÇÃO DO JCP				IMPOSTOS RECOLHIDOS COM JCP			
ANO	PL	JCP	LAIR	IRPJ	CSLL	IRRF	TOTAL
2006	133.000	12.000	12.000	2.994	1.080	1.800	5.874
2007	147.000	13.000	19.000	4.744	1.710	1.950	8.404
2008	177.000	11.000	28.000	6.994	2.520	1.650	11.164
<b>ACUMULADO TRÊS ANOS</b>				<b>14.732</b>	<b>5.310</b>	<b>5.400</b>	<b>25.442</b>

Quadro 1 – Demonstrativo de lucro com o uso do JCP (Fonte: os autores)

LUCRO SEM DEDUÇÃO DO JCP				IMPOSTOS RECOLHIDOS SEM JCP			
ANO	PL	JCP	LAIR	IRPJ	CSLL	IRRF	TOTAL
2006	133.000	12.000	24.000	5.994	2.160	-	8.154
2007	147.000	13.000	32.000	7.994	2.880	-	10.874
2008	177.000	11.000	39.000	9.744	3.510	-	13.254
<b>ACUMULADO TRÊS ANOS</b>				<b>23.732</b>	<b>8.550</b>	<b>-</b>	<b>32.282</b>

Quadro 2 – Demonstrativo de lucro sem o uso do JCP (Fonte: os autores)

ACUMULADO TRÊS ANOS	COMPARATIVO DE RECOLHIMENTOS			
	IRPJ	CSLL	IRRF	TOTAL
LUCRO COM DEDUÇÃO DO JCP	14.732	5.310	5.400	25.442
LUCRO SEM DEDUÇÃO DO JCP	23.732	8.550	-	32.282
<b>ECONOMIA COM USO DO JCP</b>	<b>9.000</b>	<b>3.240</b>	<b>(5.400)</b>	<b>6.840</b>

Quadro 3 – Demonstrativo de recolhimentos com e sem o uso do JCP (Fonte: os autores)

- Balancete de suspensão ou redução: Pela legislação vigente, a empresa “A” é obrigada a pagar o IRPJ pelo Lucro Real, sendo sua opção pelo pagamento mensal do imposto por estimativa. Essa opção permite a empresa mensalmente realizar balancete de suspensão ou redução, cuja finalidade maior é comparar os referidos recolhimentos com aqueles efetivamente gerados pelos resultados da empresa, permitindo a empresa, sempre que necessário, suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL.

- Incentivos Fiscais: A empresa “A” calcula o Lucro da Exploração o qual lhe permite uma redução no IRPJ e paga COFINS/PIS por tonelada beneficiado pelo Regime especial para Gás GLP.

A empresa “A” até o ano 2006, vinha utilizando o regime especial também para o gás iso-butano, que no entendimento da empresa se enquadra como GLP, e que o fisco federal, questionou esse enquadramento. A empresa suspendeu o pagamento por regime especial, e está aguardando resposta da Receita Federal a consulta sobre o assunto.

- ICMS: Crédito do ICMS referente à aquisição do Imobilizado.

A empresa não tem débito de ICMS, haja vista que o principal produto de comercialização da empresa já foi tributado até o consumidor final no momento de sua aquisição, neste caso o ICMS –Substituição Tributária. Contudo verificou-se que a empresa adquire grande valor em ativo fixo, gerando crédito fiscal. Este crédito é apropriado mensalmente à proporção de 1/48 avos, conforme Lei Complementar 102/2000.

#### **4.3 Análise das variáveis**

A empresa “A” é uma empresa lucrativa de grande porte que tem seu principal produto tabelado e uma única concorrente no mercado local. Esta empresa embora não disponha de um planejamento formal, busca aproveitar todas as oportunidades que a legislação lhe permite para reduzir sua carga tributária.

Verificou-se que a empresa pesquisada, utiliza-se da faculdade que o princípio da livre iniciativa garante a ela, que é buscar sempre o menor ônus tributário. A empresa “A” se utiliza principalmente de alternativas de elisão para redução dos tributos federais IRPJ e CSLL, para os quais há incentivos fiscais do lucro da exploração, regulamentados pelo decreto lei nº 1598/77.

Além disso, para redução desses tributos, a empresa optou por remunerar os sócios, por meio da apropriação dos Juros sobre o Capital Próprio. Conformou-se a argumentação de Neves e Viceconti que no caso do sócio ser pessoa física, os juros sobre o capital próprio proporcionaram menor carga tributária. Dessa forma, a utilização do JCP proporcionou a empresa uma economia média de 22% nos três últimos anos nos pagamentos de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro real.

O balancete de suspensão ou redução é o instrumento o qual permite que a empresa “A”, ao realizar o ajuste anual, não tenha efetuado pagamentos acima do efetivamente gerado pelo resultado.

O Diretor de Controle Administrativo, auxiliado pela assessoria jurídica, é o responsável por acompanhar continuamente as mudanças da legislação, pois nem sempre as possibilidades estão óbvias, daí a necessidade de se estar sempre atualizados na legislação e atentos às novidades.

A base de um adequado planejamento fiscal é a existência de dados regulares e confiáveis. A contabilidade, sendo um sistema de registros permanentes das operações, é um pilar desse planejamento. Nesse sentido, a empresa “A” mantém um sistema de informação que permite análises gerenciais em qualquer instante do período-base.

## 5 Considerações finais

Este estudo teve o objetivo verificar o impacto econômico do planejamento tributário em uma empresa lucrativa de grande porte localizada na Zona Franca de Manaus, no período de 2006 a 2008. A empresa pesquisada não dispõe de um planejamento formal, mas busca na legislação formas de elisão que permitam a ela reduzir a alta carga tributária brasileira.

No estudo em tela, verificou-se a redução da carga tributária com a utilização do JCP, do Lucro da Exploração e do Balancete de Suspensão ou Redução, conforme foi mostrado, reduziu o pagamento do IRPJ e da CSLL. Daí percebe-se a importância de estudar a legislação e extrair dela todas as maneiras de economizar tributos.

A própria legislação induz o empresário a se utilizar de regras que reduzem a carga tributária, contudo deve-se estar atento para não buscar um modelo pronto, pois poderá não trazer resultados satisfatórios, haja vista que cada grupo empresarial, ou cada empresa, tem mecanismos diferentes entre si.

O principal método de planejamento tributário é aquele feito pessoalmente para a empresa ou grupo empresarial. Deve-se atentar para as suas características peculiares: histórico, composição societária, ramo em que atua, filosofia empresarial, pessoal, perfil dos clientes, perfil dos fornecedores, tipo de operações financeiras que realiza, etc. Assim, utilizando-se do planejamento tributário, a empresa terá um diferencial a mais para competir no mercado. Aproveitar os meios legais para redução no pagamento de tributos é uma forma inteligente de fazer com que a empresa se torne mais competitiva.

Fazer o planejamento tributário não é uma questão de escolha, mas sim uma obrigatoriedade para todas as empresas, independente do seu porte, pois a organização que não utilizar estes meios legais para reduzir seus impostos, poderá perder seu poder de competitividade.

A empresa estudada é de grande porte, lucrativa, bem conceituada no mercado, e embora não mantenha um planejamento tributário formal, busca diminuir seus custos aproveitando as oportunidades que a legislação apresenta, bem como se aproveitando também das lacunas da Lei.

## Referências

AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e evasão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Fiscal** – teoria e prática. São Paulo : Dialética, 1995.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 5 de maio de 2007.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 dez. 1976.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.22301-22304, 27 dez. 1995.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.430, de 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.28805-28814, 30 dez. 1996.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p.31519-31525, 29 dez. 1997.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3902004.htm>. Acesso em: 7 de maio de 2007.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lei10865.htm>. Acesso em: 5 de junho de 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade avançada**: e análise das demonstrações financeiras. 12. ed. São Paulo: Frase, 2003.

PENHA, José Ribamar Barros. et al. **Regulamento do Imposto de Renda**, comentado e anotado APET/2006. São Paulo: MP Editora, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. 2000.

RUIZ, Manoel. **Investimento em bolsa em quatro capítulos (capítulo III)**. Disponível em: <<http://sociedadedigital.com.br/artigo.php?artigo=82&item=4> > Acesso em 09.fev.2009.

SÁ, A. Lopes de; SÁ, A. M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2008.