



P

LANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO APLICADO A UMA EMPRESA PARANAENSE

Recebido: 26/09/2015
Aprovado: 25/12/2015

¹Anderson Giovane Sontag
²Elza Hofer
³Ronaldo Bulhões

Resumo

O planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga tributária, exigindo conhecimento técnico e estratégico nas organizações. As empresas tradicionalmente realizam o planejamento para escolha do melhor regime tributário, sendo a opção irretroatável para todo ano-calendário. As opções de regime tributário são: Lucro Real, Presumido e Simples Nacional. O objetivo da pesquisa foi realizar um planejamento tributário considerando as alterações do Decreto n. 442 (2015) e verificar qual o impacto imediato na carga tributária. A metodologia utilizada foi uma pesquisa aplicada, qualitativa e de pesquisa ação, buscando a elaboração de diagnósticos, a identificação de problemas e sua solução. A pesquisa foi realizada em uma empresa atacadista em um município no Oeste do Paraná. A coleta dos dados foi com base nas informações repassadas por entrevistas não estruturadas e documentos repassados pelo departamento fiscal da empresa. Os resultados demonstraram que com a publicação do decreto paranaense, este apresentou significativo aumento na carga tributária, embora o regime do simples nacional continue sendo a melhor opção atualmente.

Palavras-chave: Planejamento; Regimes Tributários; Carga Tributária.

¹ Mestrando em Administração pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Brasil.
Pesquisador e desenvolvimento
E-mail: andersonsontag@hotmail.com

² Doutora em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR, Brasil.
Professora adjunta da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil.
E-mail: elza_hofer@uol.com.br

³ Doutor em Economia Aplicada pela Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP, Brasil.
Professor do Curso de Ciências Econômicas da UNIOESTE/Cascavel
E-mail: ronaldo@melros.com.br

Abstract

Tax planning is a licit way to reduce the tax burden, requiring technical and strategic knowledge in organizations. Businesses traditionally do planning for choosing the best tax regime, with the irrevocable option for the entire calendar year. The tax regime options are: Real Profit, Assumed and National Simple. The objective was to realize a tax planning considering the changes of Decree n. 442 (2015) and see what the immediate impact on the tax burden. The methodology was applied research, qualitative and research action, seeking the development of diagnostics, identification of problems and their solution. The survey was conducted on a wholesale company in a municipality in western Paraná. Data collection was based on information passed by unstructured interviews and documents passed on by the tax department of the company. The results showed that with the publication of Paraná decree, this presented a significant increase in the tax burden, although the national simple regime remains the best option currently.

Keywords: Planning; Tax regimes; Tax Burden.

1 Introdução

A complexidade econômica e a expansão do mercado global desafiam as empresas a enfrentarem cenários mais exigentes. As empresas, dessa forma, procuram redesenhar suas estruturas organizacionais em sintonia com o meio em que operam suas atividades econômicas, com a finalidade de identificar sua capacidade e desenvolver políticas que orientem suas estratégias organizacionais. O ambiente em que as organizações encontram maiores custos é o tributário. Assim, a forma de redução dessa carga tributária é o planejamento (Lima & Duarte, 2007).

O planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga tributária, exige uma alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas da empresa. Trata-se de um estudo prévio dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, buscando uma alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (Oliveira, Chierigato, Peres Júnior, & Gomes, 2013).

A essência do planejamento tributário consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, através do emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Tratando-se de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários (Borges, 2000).

As empresas tradicionalmente realizam o planejamento para escolha do regime tributário do próximo exercício. Essa opção uma vez realizada é irrevogável para todo o ano-calendário, logo, é necessária atenção na elaboração deste trabalho. As opções de regime tributário são: lucro real, lucro presumido e simples nacional. Essa escolha também influencia no cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), pois os regimes do lucro real e presumido calculam este pelo regime normal não cumulativo e o simples nacional possui tratamento diferenciado, recolhendo um percentual sobre o faturamento.

O Decreto n. 442 (2015) estabeleceu novas regras para recolhimento do ICMS em operações interestaduais, exigindo o pagamento antecipado do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual relativa às operações que tenham origem em outra unidade federada

sujeitas à alíquota de 4% (Resolução n. 13, 2012), aplicável aos produtos importados, exceto aqueles submetidos ao regime de substituição tributária.

As empresas do regime normal de ICMS podem compensar o diferencial de alíquota em conta gráfica, representando na prática uma antecipação, enquanto as empresas optantes do simples nacional, que recolhem o ICMS com base no faturamento, devem considerar esse diferencial como custo. Diante desse cenário, **o presente estudo tem como objetivo realizar um planejamento tributário considerando as alterações do Decreto 442 (2015) e os regimes tributários, considerando seu impacto na carga tributária na atual situação e se estivesse em vigor no exercício anterior**, permitindo a gestão tributária. As mudanças na legislação podem afetar diretamente a estrutura da organização, relacionado principalmente ao custo e a formação de preço de venda, conseqüentemente a rentabilidade.

2 Referencial Teórico

Existem atualmente quatro formas de tributação para as empresas: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional, cada uma com suas características. O lucro real a base de cálculo do imposto sobre a renda, esta apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais (Sontag, 2012).

O lucro real é aquele apurado pela contabilidade, com base na escrituração contábil fiscal, com a observância dos princípios de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais (Oliveira, Chierigato, Peres Júnior, & Gomes, 2013). Empresas que excedam um determinado limite de receita total, instituições financeiras, *factorings* e empresas que usufruem de benefícios fiscais de isenção ou redução do imposto de renda são exemplos de contribuintes obrigados a apurar o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no Lucro Real (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010).

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas ao lucro real no ano calendário (Sontag, 2012). O lucro presumido é apurado pela aplicação do percentual correspondente ao tipo de atividade sobre a receita bruta auferida para aquela atividade no período (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010). No cálculo da receita bruta é permitida a dedução do IPI, descontos incondicionais e vendas canceladas.

O simples nacional é uma forma de tributação mais específica, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias (Sontag, 2012). O Simples Nacional é regulamentado pela Lei Complementar nº 123 (2006). A inscrição no Simples Nacional também dispensa a empresa do pagamento das contribuições ao SESC, SESI, SENAC e SEBRAE e seus congêneres, bem como, as relativas à contribuição sindical patronal (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010).

O lucro arbitrado é uma forma de apuração do IRPJ utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributável quando a empresa deixa de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido. Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte efetuará o pagamento do imposto nas regras do lucro arbitrado (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010; Sontag, 2012).

Já em relação aos tributos, o Código Tributário Nacional (CTN) (1966), no art. 3, define tributo como “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Os tributos estão divididos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Relacionado à competência tributária, compete a União instituir tributos sobre a importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operação de crédito, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores imobiliários, propriedade territorial rural, grandes fortunas, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e empréstimos compulsórios (Oliveira, Chierigato, Peres Júnior, & Gomes, 2013; Rezende, Pereira, & Alencar, 2010).

Aos Estados e Distrito federal competem instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte municipal e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedades de veículos automotores (Oliveira, Chierigato, Peres Júnior, & Gomes, 2013; Rezende, Pereira, & Alencar, 2010). Aos Municípios compete instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, transmissão *inter vivos*,

por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais, serviços de qualquer natureza (Oliveira, Chierigato, Peres Júnior, & Gomes, 2013; Rezende, Pereira, & Alencar, 2010).

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem observar as limitações ao poder de tributar com base nos princípios constitucionais: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco e liberdade de tráfego (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010). Os principais tributos relacionados na pesquisa são: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e Contribuição previdenciária (INSS).

O IRPJ é um imposto direto, de natureza fiscal, ou seja, arrecadatória. A base de cálculo é o lucro, que pode ser calculado de formas alternativas apontadas na legislação, é de competência da União e sua alíquota é de 15%, mais adicional de 10% sobre a parcela de lucro que exceder a R\$ 20.000,00 mensais (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010). A CSLL é amparada no art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil (1988), que trata do custeio da seguridade social. É uma contribuição social, de competência da União, incide sobre o lucro das pessoas jurídicas. Tem a função fiscal, o fato gerador é a obtenção de lucro no exercício e a alíquota é de 9%.

O PIS e a COFINS são contribuições sociais com funções fiscais, ou seja, de arrecadação, incidindo sobre as receitas auferidas por todas as entidades. É um tributo de competência da União e possuem duas formas de tributação: regime de incidência cumulativa e regime de incidência não cumulativa. Na cumulativa as alíquotas são aplicadas ao valor da receita bruta, ajustadas por algumas exclusões permitidas na legislação, suas alíquotas são 0,65% PIS e 3% COFINS. No regime não cumulativo as alíquotas são aplicadas de maneira similar ao regime cumulativo, mas permite o crédito sobre os valores de compras de bens para revenda, insumos utilizados na produção ou serviços, as despesas e custos com energia elétrica, aluguéis pagos a pessoas jurídicas, arrendamento, depreciação e amortização, dentro das condições estabelecidas na legislação. Suas alíquotas neste regime são 1,65% PIS e 7,6% COFINS (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010).

O ICMS é um imposto de competência dos Estados, que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços interestaduais e intermunicipais, e serviços de comunicação, ainda que iniciados no exterior. Sua função é predominantemente fiscal e as alíquotas

variam em função do tipo do bem ou serviço, também do domicílio do vendedor e comprador (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010). Deve ser observada a legislação específica de cada Estado, isso torna este tributo complexo em sua aplicação, principalmente em função da guerra fiscal entre os estados.

O FGTS é um fundo público de poupança compulsória, formado pela contribuição de 8% sobre a folha salarial das empresas e tem por função formar um fundo de indenização para o trabalhador demitido sem justa causa, possuindo uma função extrafiscal. O INSS compreende um conjunto de ações destinadas a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social, sendo este de competência da União, tem função parafiscal. A alíquota para o empregador são 20% sobre os salários, mais o Seguro Acidente de Trabalho (SAT), que varia de 1% a 3% conforme o risco da atividade. Para o empregado, as alíquotas variam de 8% a 11% conforme a faixa de salário (Rezende, Pereira, & Alencar, 2010).

3 Metodologia

A tipologia quanto à natureza foi conceituado como uma pesquisa aplicada. Na abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, na análise e desenvolvimento, e quantitativa, com a utilização de planilhas eletrônicas nos cálculos da carga tributária. Em relação aos objetivos da pesquisa, ela é exploratória, visando proporcionar uma maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito.

Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa ação, sendo um método de pesquisa aplicada de natureza participativa, buscando a elaboração de diagnósticos, a identificação de problemas e sua solução, exigindo do pesquisador maiores habilidades de comunicação e trato com pessoas e grupos. Como se trata de pesquisa e intervenção, a mesma busca alcançar dois grandes objetivos: (1) o objetivo da descrição, descrevendo a situação-problema e; (2) o objetivo de intervenção, apontando que os conhecimentos derivados das inferências são inseridos na elaboração das estratégias ou ações (Macke, 2006; Thiollent, 2009). Assim, o pesquisador colabora com a solução das situações problemas nas organizações, deixando de ser um mero observador e passando a ser um agente transformador, assumindo assim a sua responsabilidade.

A pesquisa segue o formato de relato tecnológico que é o produto final de um trabalho que descreve as experiências nas organizações e escrito com base no rigor científico e metodológico

(Biancolino, Kniess, Maccari, & Rabechini, 2012). Os dados para elaboração do relato foram obtidos por meio de reuniões e documentos fornecidos pela empresa no período de estudo. A interação aconteceu entre os pesquisadores e o departamento contábil e fiscal da empresa por meio de contatos telefônicos, correio eletrônico e visitas técnicas. O contato com a organização aconteceu entre o último trimestre de 2014 e primeiro trimestre de 2015. As habilidades profissionais empregadas para o planejamento tributário requeridas no desenvolvimento do projeto são o conhecimento na área contábil tributária.

4 Contexto do projeto e situação problema

A empresa possui como atividade principal o comércio atacadista de ferragens e ferramentas (CNAE 4672-9/00), o regime tributário atual da empresa é Simples Nacional (2015) e no anterior Lucro Presumido (2014). Trata-se uma empresa de natureza privada, composta como uma sociedade limitada, a propriedade do capital é exclusivamente nacional, com sócios pessoas físicas, sendo um empreendimento familiar. O porte da empresa é de empresa de pequeno porte (EPP), com faturamento entre 900.000,00 a 1.080.000,00, localizada no oeste do Estado do Paraná, atuando principalmente no mercado interno. Atualmente a empresa possui 3 colaboradores e 2 sócios.

O nome do projeto é “Planejamento tributário da empresa *Alfa*”. A gestão tributária neste estudo acontece conjuntamente entre o escritório de contabilidade e a empresa. Os planejamentos são elaborados pelo contador e discutidos com os sócios e o departamento fiscal. Para Oliveira, Chierigato, Peres Júnior e Gomes (2013), a gestão tributária deve ser executada de forma independente da contabilidade, mas em determinadas empresas, principalmente de menor porte a gestão é executada pelo contador. Neste caso, a gestão é dividida, havendo transparência nas informações prestadas e estando inseridas nas estratégias da organização.

O projeto define-se no planejamento tributário da empresa e no acompanhamento constante da carga tributária, face às constantes alterações das normas e ajustes fiscais, buscando alternativas para redução desta carga de forma legal e transparente. O planejamento tributário nas empresas deve ser constante, sendo que em dezembro de 2014 realizou-se para verificar a opção para 2015 entre os regimes tributários do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. A opção dentro da situação naquele momento foi Simples Nacional. Em fevereiro de 2015 o governo do Paraná publicou o Decreto 442 (2015) que estabeleceu o recolhimento do diferencial de alíquota para

compra de mercadorias e matéria-prima quando o ICMS interestadual fosse de 4%, ou seja, a empresa deverá recolher a diferença dos 4% para os 12% (alíquota interestadual), a partir da publicação da norma, impactando diretamente no custo do produto pelo regime tributário atual.

O objetivo e motivação da consultoria é analisar o impacto dos 8% (12% - 4%) no resultado da empresa, realizando um comparativo da carga tributária total do último trimestre de 2014 com e sem a aplicação do diferencial de alíquota, verificando a influência na decisão tomada anteriormente e realizando um comparativo da carga tributária na Demonstração de Resultado de março de 2015, primeiro mês completo da nova vigência do Decreto 442 (2015). Em relação ao mês de Março de 2015 foi efetuado um novo comparativo com os regimes tributários: Simples Nacional (atual), presumido e real para acompanhamento dos impactos tributários.

5 Tipos de intervenção e mecanismos adotados

Para realização da intervenção, em conjunto com o departamento contábil e fiscal da empresa *Alfa*, elaborou-se um relatório com base nas Demonstrações de Resultado (DR) do último trimestre de 2014 e do mês de março de 2015 com o objetivo de analisar os impactos do Decreto n. 442 (2015). Inicialmente buscou-se verificar o impacto na carga tributária, se o decreto estivesse em vigor no trimestre anterior e se impactaria na escolha do regime tributário para 2015. Na sequência é analisada a DR do mês de março de 2015 analisando se a opção pelo Simples Nacional ainda representa a melhor opção mesmo com a publicação do Decreto n. 442 (2015).

A demonstração de resultado apresenta o resumo das variações positivas (receitas e ganhos) e negativas (custos, despesas e perdas), ocorridas em um determinado período (Braga, 2012). O método da análise vertical na DR consiste no relacionamento dos valores de cada conta componente do resultado com as respectivas receitas e/ou despesas etc. (Braga, 2012). Os dados da contabilidade são ajustados para o formato *Excel*, na sequência é realizada uma análise vertical dos impostos e do lucro com base no faturamento de cada período.

Em relação à intervenção realizada, trata-se de uma assessoria, pois busca o acompanhamento e avaliação do planejamento tributário da organização. Para realização do trabalho é necessário observar alguns pontos: (1) o faturamento da empresa mensal dos últimos 12 meses; (2) os itens comercializados, preferencialmente a respectiva Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM); (3) o valor da folha de pagamento; (4) o valor das compras mensais; (5) a

origem interestadual ou interna das compras; (6) os itens adquiridos de origem interestadual trata-se de produtos com alíquota de 4%; (7) as características tributárias dos clientes da organização. É necessária uma constante relação entre pesquisador e empresa para obtenção dos dados, ocorrendo principalmente por correio eletrônico para envio dos documentos. Os resultados ao final são discutidos com o departamento fiscal e sócios da empresa.

6 Apresentação e análise dos resultados

Nessa seção são apresentados os resultados e a análise da pesquisa. Para a elaboração do planejamento alguns pontos foram observados. O faturamento é um ponto importante, principalmente no enquadramento das empresas optantes do simples nacional. A alíquota devida para este regime varia conforme a faixa de faturamento, assim como a atividade desenvolvida entre comércio, indústria e serviço. No Paraná, a primeira faixa para as empresas que faturam até 180.000,00 nos últimos 12 meses é de 2,75% variando até a última faixa de 11,16% com faturamento de 3.420.000,00 a 3.600.000,00 para empresas comerciais.

A empresa atualmente paga 6,98% pelo simples nacional, pois está no faturamento entre 900.000,00 a 1.080.000,00 nos últimos 12 meses. Essa situação se manteve em todas as simulações. Uma tendência é de que as empresas que possuem um faturamento menor sejam optantes do simples, enquanto empresas maiores optem pelo lucro real ou presumido.

Os itens comercializados na empresa também influenciam no planejamento tributário, logo, é extremamente importante o correto enquadramento do produto na sua Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Essa informação influencia na tributação do ICMS e ICMS-ST, no cálculo do PIS e COFINS, alguns, por vezes, sendo monofásicos e na própria escolha do regime, pois esses produtos podem ser impeditivos em determinados regimes como do simples. Os produtos comercializados pela empresa são do regime normal do ICMS em regra geral, sendo que, eventualmente um item possui substituição tributária do ICMS. A alíquota do ICMS também se enquadra em 18% para consumidor final, já para contribuintes utiliza o deferimento de 33,33%, sendo nessa situação equivalente a 12%.

Em relação ao PIS e COFINS, não são produtos monofásicos, ou seja, aplica-se a regra geral para o presumido de 0,65% e 3% sobre o faturamento respectivamente. Para o lucro real a alíquota é de 1,65% e 7,60%, podendo tomar o crédito sobre os valores de compras de bens para revenda e

nas despesas específicas previstas na legislação. Com exceção de casos específicos, a opção do regime tributário para o imposto de renda determina a forma de tributação do PIS e COFINS, dessa forma, lucro presumido é cumulativo e lucro real é não cumulativo.

O valor da folha de pagamento normalmente implica na decisão do regime tributário, pois o custo trabalhista tem um percentual significativo nos regimes presumido e real, sendo 20% INSS, mais SAT e outras entidades, cujo percentual varia conforme a atividade. Na empresa em estudo a carga tributária sobre a folha de pagamento é de 24% nesses regimes.

O valor das compras mensais e a origem também são determinantes nesse estudo, pois o ponto a ser considerado são os itens de origem do exterior (4%) enquadrados no Decreto 442/2015. A empresa a partir da entrada em vigor do decreto incluiu esse critério na análise de compras, pois impacta atualmente diretamente no custo do produto revendido. Houve nessa situação uma preferência pelo produto 100% nacional, evitando assim o recolhimento na entrada no território paranaense.

Outro ponto analisado no planejamento tributário é a característica dos clientes da empresa, se são optantes do simples nacional, é destinado ao uso e consumo ou industrialização, se são contribuintes do ICMS. Essas informações são relevantes para análise da aplicação do deferimento e pela preferência de alguns clientes pelo crédito. Empresas do simples nacional, nas vendas para empresas do regime normal são forçados a baixar o preço de venda para compensar a ausência ou crédito menor de ICMS.

O primeiro planejamento tributário realizado na pesquisa no último trimestre de 2014 (Tabela 1), para opção do regime de tributação 2015, sendo a base para a tomada de decisão. Naquele momento foi vantajoso para a empresa passar do Lucro Presumido para o Simples Nacional com expectativa de redução da carga tributária de 15,81% para 6,98%. A alteração resultaria em um aumento de 8,83% de lucro sobre o faturamento.

Tabela 1:

Planejamento tributário no último Trimestre/2014 da empresa Alfa			
IMPOSTOS	PRESUMIDO %	SIMPLES NACIONAL %	LUCRO REAL %
ICMS	8,44%	0,00%	8,44%
PIS	0,65%	0,00%	0,55%
COFINS	2,99%	0,00%	2,55%
IRPJ	1,20%	0,00%	1,30%
CSLL	1,08%	0,00%	0,78%
SIMPLES NACIONAL	0,00%	6,98%	0,00%

INSS EMPRESA	1,45%	0,00%	1,45%
TOTAL	15,81%	6,98%	15,08%
RESULTADO	5,85%	14,68%	6,58%

Nota. % em relação ao faturamento. Fonte: dados da pesquisa (2015).

Com a publicação do Decreto n. 442 (2015), publicada em fevereiro de 2015, a empresa optou em refazer o planejamento do período anterior (Tabela 2) para verificar o impacto da norma considerando o novo cenário no ano anterior. Nessas condições, a alternativa viável continua sendo o Simples Nacional, mas com um aumento de 4,96% de aumento na carga tributária. Não há aumento na carga tributária no Presumido e Lucro Real, pois o ICMS é não cumulativo nestes regimes e o Decreto torna-se uma antecipação do imposto, não refletido na carga tributária final.

Tabela 2:

Planejamento no último Trimestre/2014 com aplicação do Decreto n. 442 (2015) da empresa Alfa			
IMPOSTO	PRESUMIDO %	SIMPLES NACIONAL %	LUCRO REAL %
ICMS	8,44%	4,96%	8,44%
PIS	0,65%	0,00%	0,55%
COFINS	2,99%	0,00%	2,55%
IRPJ	1,20%	0,00%	1,30%
CSLL	1,08%	0,00%	0,78%
SIMPLES NACIONAL	0,00%	6,98%	0,00%
INSS EMPRESA	1,45%	0,00%	1,45%
TOTAL	15,81%	11,94%	15,08%
RESULTADO	5,85%	9,71%	6,58%

Nota. % em relação ao faturamento. Fonte: dados da pesquisa (2015).

Na sequência analisou-se a situação atual da empresa (Tabela 3). Optou-se pelo mês de março de 2015 por ser o primeiro mês completo após a aplicação do Decreto.

Tabela 3:

Planejamento Tributário Março de 15 da empresa Alfa			
IMPOSTO	PRESUMIDO %	SIMPLES NACIONAL %	LUCRO REAL %
ICMS	5,00%	1,99%	5,00%
PIS	0,65%	0,00%	0,54%
COFINS	3,00%	0,00%	2,49%
IRPJ	1,20%	0,00%	1,94%
CSLL	1,08%	0,00%	1,17%
SIMPLES NACIONAL	0,00%	6,98%	0,00%
INSS EMPRESA	2,24%	0,00%	2,24%
TOTAL	13,17%	8,95%	13,39%
RESULTADO	10,07%	14,29%	9,85%

Nota. % em relação ao faturamento. Fonte: dados da pesquisa (2015).

O planejamento tributário requer um acompanhamento contínuo, dessa forma, os demonstrativos com a carga tributária são mensalmente analisados. Na situação de Março/2015 o

Simple Nacional ainda apresentou a melhor alternativa. Houve uma diminuição em relação ao ICMS do Decreto 442/2015, pois parte das aquisições foram de mercadorias não abrangidas no decreto, representando assim uma melhora no resultado.

5 Considerações Finais

Considerando o objetivo da pesquisa o impacto no planejamento tributário com a publicação do decreto paranaense, este apresentou um aumento de 4,96% na carga tributária sobre o faturamento na simulação com o último trimestre de 2014. O regime tributário Simple Nacional escolhido pela empresa continua sendo a melhor opção, parte deve-se a seleção nas compras de mercadorias de origem interna em que não há aplicação do Decreto n. 442/2015. Destaca-se a importância do planejamento como uma alternativa lícita para redução da carga tributária, sendo importante sua realização anualmente para escolha adequada do regime tributário.

É importante que o fisco observe os princípios constitucionais da legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco e liberdade de tráfego. Em especial, nesta pesquisa, o princípio da anterioridade, pois não permite adaptação da empresa as novas exigências tributárias. Outro ponto é que o Decreto 442 (2015) não observou o art. 5 da Lei Complementar n. 107 (2005) que garante aos contribuintes que “somente a lei, observado o princípio da anterioridade, pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo”.

Como sugestão para novas pesquisas tem-se os fatores econômicos da carga tributária, ou seja, a divisão do montante do tributo pago pelas empresas e pelos consumidores. Considerando que os produtos com menor elasticidade, quem arca com o ônus tributário é o consumidor e os produtos com maior elasticidade (supérfluos), o ônus é do industrial. Dessa forma, o peso tributário é diferente conforme a atividade da empresa e o segmento em que atua.

Referências

Biancolino, C. A., Kniess, C. T., Maccari, E. A., & Rabechini Jr., R. (2012). Protocolo para Elaboração de Relatos de Produção Técnica. *Revista Gestão e Projetos*, 3(2), 294-307. Recuperado em 20 de maio, 2015, de <http://www.revistagep.org/ojs/index.php/gep/article/view/121/297>.

Borges, H. B. (2000) *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS*. (3a. ed.). São Paulo: Atlas.

Braga, H. R. (2012). *Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação*. (7a. ed.). São Paulo: Atlas.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Diário Oficial da União. Brasília, DF. Recuperado em 20 de maio, 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

Decreto n. 442, de 06 de fevereiro de 2015. Introduce no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012, a alteração que especifica. Diário Oficial do Estado do Paraná, Curitiba, PR. Recuperado em 20 de maio, 2015, de <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=280990>.

Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Recuperado em 20 de maio, 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

Lei Complementar n. 107, de 11 de janeiro de 2005. Estabelece normas gerais sob os direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná. Diário Oficial do Estado do Paraná. Curitiba, PR. Recuperado em 20 de maio, 2015, de <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=7416&codItemAto=63615>.

Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. (2006). Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. Diário Oficial da União. Brasília, DF. Recuperado em 20 de maio, 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm.

Lima, F. B.; Duarte, A. M. P. (2007). Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. *Qualit@s Revista Eletrônica*, 6(1), 1-24. Recuperado em 20 de maio, 2015, de <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/106/75>.

Macke, J. A. (2006) pesquisa-ação como estratégia de pesquisa participativa. In: Godoi, C. K.; Bandeira-de-Mello, R.; Silva, A. B. (Eds.). (2006). *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais*. São Paulo: Saraiva.

Oliveira, L. M. D., Chierigato, R., Peres Júnior, J. H., & Gomes, M. (2013). *Manual de Contabilidade Tributária*. São Paulo: Atlas.

Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012. (2012). Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Recuperado em 20 de maio, 2015, de <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp>.

Rezende, A. J.; Pereira, C. A.; Alencar, R. D. (2010). *Contabilidade tributária: Entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas*. (12a. ed.). São Paulo: Atlas.

Sontag, A. G. (2012). Tributação do ISS para os escritórios de contabilidade optantes do Simples Nacional: um comparativo entre o ISS fixo e variável no município de Marechal Cândido Rondon – PR. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 11(1), 175-193. Recuperado em 20 de maio, 2015, de <http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/6758/5068>.

Thiollent, M. (2009). *Pesquisa-ação nas organizações*. São Paulo: Atlas.