

Comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido em empresas revendedoras varejistas de derivados de petróleo: estudo de caso de A. A. M. Comércio de Varejista de Petróleo LTDA.

Francisco Thiago da Cunha Silva¹

Edileuza Lobato da Cunha²

RESUMO

É sabido que, em razão das sucessivas políticas de governo, o estado brasileiro tem o petróleo e seus derivados como um elemento central na composição de suas receitas. A importância da referida commodity se acentua quando verificado o papel central que o modal rodoviário desempenha ao ligar os extremos de um país continental. Neste sentido, considerando a instabilidade no preço dos combustíveis ocasionada por uma controvérsia política de preço, a presente investigação objetivou analisar sob os métodos qualitativos e quantitativos a estrutura tributária mais adequada a uma empresa do comércio varejista de petróleo. Para tanto, procedeu-se uma revisão bibliográfica e documental a fim de revisar os conceitos de planejamento tributário, elisão fiscal, bem como os principais regimes tributários vigentes no país. Em seguida, compreendeu-se a incidência tributária na composição de preço dos combustíveis derivados de petróleo. Finalmente, analisou-se a A. A. M. Comércio de Varejista de Petróleo LTDA em matéria tributária a fim de identificar o regime mais adequado às empresas que atuam na mesma atividade. A presente investigação se constituiu a partir de um estudo de caso que, norteado por uma abordagem empírica, concluiu que o regime tributário menos oneroso para uma empresa varejista de petróleo é o Lucro Presumido. A presente investigação pretende contribuir para as discussões acerca do regime tributário mais adequado às empresas do mesmo ramo, bem como a propagação da noção de elisão fiscal e suas implicações.

Palavras-chave: Planejamento tributário, elisão fiscal, vendas varejistas de petróleo.

RESUMEN

Es sabido que, en razón de las sucesivas políticas de gobierno, el estado brasileño tiene el petróleo y sus derivados como un elemento central en la composición de sus ingresos. La importancia de la referida comodita acentúa cuando se verifica el papel central que el modal carretero desempeña al conectar los extremos de un país continental. En este sentido, considerando la inestabilidad en el precio de los combustibles ocasionada por una controversia política de precios, la presente investigación objetivó analizar bajo los métodos cualitativos y cuantitativos la estructura tributaria más adecuada a una empresa del comercio de petróleo. Para tanto, se procedió a una revisión bibliográfica y documental a fin de revisar los conceptos de planificación tributaria, elisión fiscal, así como los principales regímenes tributarios vigentes en el país. A continuación, se comprendió la incidencia tributaria en la composición de precio de los combustibles derivados del petróleo. Finalmente, se analizó a A. A. M. Comercio de Varejista de Petróleo LTDA en materia tributaria a fin de identificar el régimen más adecuado a las empresas que actúan en la misma actividad. La presente investigación se basa en un estudio de caso que, orientado por un enfoque empírico, concluyó que el régimen tributario menos

¹ Acadêmico do 8º período de Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Amazonas.

² Professora Mestra do curso de Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Amazonas

costoso para una empresa de comercio de combustibles es el presunto lucro. La presente investigación pretende contribuir a las discusiones sobre el régimen tributario más adecuado a las empresas del mismo ramo, así como la propagación de la noción de elusión fiscal y sus implicaciones.

Palabras-clave: planificación tributaria, elusión fiscal, minoristas de petróleo

INTRODUÇÃO

Competividade do varejo, relevância dos combustíveis para transporte de cargas e passageiros, alta carga tributária e margens reduzidas são aspectos que permeiam qualquer discussão que trata a revenda varejista de derivados de petróleo. Desde outubro de 2016, a petrolífera estatal, Petrobrás, adota uma nova política de preços que afeta a todos os setores da sociedade pela importância dos combustíveis, com aumentos diários sob a justificativa de adequação ao cenário internacional.

Entre os aspectos inerentes à revenda somadas a abrupta mudança na política de preços da estatal e a elevação dos tributos dos combustíveis, destaca-se os aumentos das alíquotas do PIS/Cofins, em junho de 2017, que causaram uma transformação nos preços dos combustíveis ao consumidor final.

Em 2017, a Carga Tributária, que é a razão entre a arrecadação total e o Produto Interno Bruto (PIB), foi de 32,36% (TESOURO NACIONAL, 2018). Isto significa que um terço de toda riqueza produzida no país foi oriunda do setor produtivo que paga tributos. Por todos estes aspectos, a discussão sobre o peso dos tributos tem que ser objeto de constante atenção do empresário varejista.

Assim, considerando a elevada carga tributária brasileira que compromete uma vultosa parcela das vendas líquidas das entidades empresariais, onerando o setor produtivo e agravando o chamado Custo-Brasil, bem como a legislação tributária nacional cuja complexidade também se assenta na compreensão pública dos tributos incidentes nas operações comerciais; este estudo se propõe a analisar sob métodos qualitativos e quantitativos a estrutura tributária mais adequada a uma empresa do comércio varejista de petróleo.

Desta feita, tem-se o impacto dos tributos na cadeia de consumo dos combustíveis e o emaranhado de normas tributárias onerando a revenda varejista fenômeno que reverbera nas obrigações acessórias exigidas para prestação de contas com os entes tributários, implicando no dispêndio de mais tempo para apuração dos tributos, isto é, há o pagamento de mais honorários, mais funcionários e outros custos indiretos que seriam poupados caso imperasse a razoabilidade do poder de tributar.

A dificuldade em entender o que está realmente se pagando de tributos, decorre da predominância dos tributos indiretos que afetam o consumo e acarreta uma outra problemática: a percepção, muitas vezes equivocada, do consumidor que somente ele, como agente final da cadeia sofre todo o impacto da majoração de preços dos combustíveis.

A fim de ilustrar o impacto retrocitado, toma-se, exemplificadamente, o fenômeno da paralisação do setor de transporte rodoviário do país. Quando a poucas semanas, os caminhoneiros de todo Brasil paralisaram suas atividades e o transporte, o país passou a enfrentar um período de instabilidade sensível em todos os setores da economia; em um país de dimensões continentais cujo principal modal de transporte de mercadorias e produtos é o rodoviário, o “tempo de crise” estava formado. Complementares as discussões de cunho social, foram alçados à discussão a pauta econômica, dentre estas, a formação de preços de vendas dos combustíveis.

Quando minuciosamente analisada, a formação de preços dos combustíveis leva ao cerne do debate o peso dos tributos sobre o preço final dos combustíveis. O custo de distribuição varia de estado para estado em razão, principalmente das diferentes alíquotas do ICMS de cada unidade da federação e dos custos do Etanol Anidro que variam conforme os contratos das distribuidoras com os produtores, tendo em vista que cada distribuidora mistura o Etanol separadamente.

No Amazonas, o custo somente com os tributos sobre consumo (ICMS), CIDE e PIS/Cofins representam cerca de 61,81% dos custos de distribuição, excetuando frete, IRPJ, CSLL e demais custos operacionais. Vale ressaltar, ainda, que o controle de custos para aperfeiçoamento da competitividade, é tema relevante e recorrente nos estudos internos das corporações e essencial para manutenção da empresa dentro do ambiente concorrencial.

Este trabalho teve por finalidade estabelecer através de parâmetros materiais, os entendimentos sobre o melhor regime tributário a ser adotado pela entidade, em questão, e por outros que atuam sob o mesmo ramo de atividade, de tal forma que, se utilizando de um adequado planejamento tributário, possam gerar elisão fiscal, isto é, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

1. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO FISCAL

O intenso intercâmbio de informações globais, os ambientes de competitividade cada vez mais seletivos e o emaranhado normativo que compõe a legislação tributária nacional são temas que exigem o levantamento das discussões sobre os mecanismos lícitos que as empresas dispõem para otimizar seu pagamento de tributos, reduzindo o ônus da carga tributária sobre suas atividades.

Assim, para se discutir o que leva à elisão fiscal, vamos primeiro analisar a definição de termos essenciais a essa pesquisa. Tratar-se-ão dos entendimentos doutrinários acerca de planejamento tributário, elisão fiscal, elusão fiscal e sonegação fiscal.

Segundo Greco (2004), o planejamento tributário e a elisão fiscal são importantes, principalmente sob a ótica de 3 (três) prismas: economicamente, pois a uniformidade na cobrança e na arrecadação dos tributos é fator que equaciona o ambiente concorrencial, evitando distorções na competitividade; juridicamente relevante ao tocar 2 (dois) pilares fundamentais do ordenamento jurídico: a isonomia e a liberdade de competição; e politicamente, porque os tributos são pauta recorrente nas discussões político-eleitorais e orienta, também, questões de cunho econômico.

Trazer à luz da ciência a discussão sob o regime tributário mais adequado para um revendedor varejista de petróleo, leva em conta não apenas a simples comparação entre o regime de presunção de lucro e o da apuração contábil do lucro, e sim, o diálogo sobre os efeitos da elevada carga tributária que nos combustíveis chega a ser 50% da composição de preço (REVISTA COMBUSTÍVEIS, p. 162).

Levando-se em conta, apenas, ICMS, PIS/COFINS e CIDE já há uma elevada participação dos tributos na composição dos preços, incluir na equação o IRPJ e a CSLL que incidem sobre toda cadeia, da refinaria a revenda, oneraria ainda mais o custo da revenda.

No Brasil, a Carga Tributária representou 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB), em 2016, considerando a arrecadação obtida com todas as espécies de tributos, nas 3 (três) esferas governamentais – federal, estaduais e municipais. (RECEITA FEDERAL, 2016). Portanto, em termos comparativos, a carga de tributos correspondeu, naquele ano, um terço de toda riqueza produzida no país.

Sob todos estes aspectos, é essencial que as entidades empresariais se atentem cada vez mais aos benefícios do planejamento tributário como instrumento para redução do peso desses custos econômicos que tanto afetam os resultados das companhias. Isto posto, não se

deve deixar de considerar que um eficiente planejamento tributário seja capaz de melhorar a posição da empresa frente ao ambiente competitivo.

Na medida em que onera certas atividades ou pessoas, o tributo pode causar interferência no regime de competição entre as empresas, se não tiver adequadamente formulado ou não for devidamente exigido (GRECO, 2004). Os princípios da isonomia e da livre competição são, portanto, essenciais para garantia de ambiente igualitário entre os participantes do mercado.

Neste tocante, define-se planejamento tributário como sendo:

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário. O planejamento tributário exige, antes de tudo, bom senso do planejador. (FABRETTI, 2012, p 08)

Ressalta-se, ainda, que mesmo sendo constantemente utilizados para mesma conceptualização, planejamento tributário não deve ser confundido com a elisão fiscal, nem a com sonegação fiscal.

Segundo Fabretti (2012, p. 09), o planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária. Analogamente falando, planejamento tributário seria o processo, parte essencial do estudo prévio para o alcance da elisão fiscal que nesse sentido seria o fim, o objetivo a ser atingido.

Por outro lado, a evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática contrária à lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou oculta-la (FABRETTI, 2012, p 136). Sendo, portanto, a sonegação fiscal a tipificação penal do crime que o indivíduo incide ao praticar a evasão fiscal.

Quando se discute a questão da sonegação fiscal, tratamos também da figura do devedor contumaz, que seria aquele agente que se utiliza do não pagamento de tributos como modelo de negócios; o *modus operandi* consiste em criar e fechar empresas, quando a empresa se exaure, abre-se firmas em nomes de laranjas, mas a operação da entidade continua.

Há, ainda, uma terceira via quando se trata do entendimento conceitual, tendo por alicerce as ideias de Torres *apud* Oliveira (p. 191, 2012), que defende a existência de outro conceito intermediário as concepções de elisão e evasão fiscal. Seria, a elusão fiscal que se difere da elisão, que é completamente lícita, e da evasão, por utilizar de ilícitos típicos.

A elusão fiscal é a utilização dos caminhos oferecidos pelo Estado para que o contribuinte opte por uma modalidade de tributação que melhor o satisfaça dentro do escopo oferecido, isto sem que haja abuso das formas que seria a utilização de meios aparentemente lícitos para subverter a estrutura estatal.

Diante de todos estes destes conceitos estabelecidos pela doutrina, destaca-se a relevância do planejamento tributário alinhado a busca pela redução do ônus tributário, a fim de se alcançar a elisão fiscal como instrumento para o aperfeiçoamento da competitividade da entidade diante da cada vez mais elevada concorrência.

2. MATERIAIS E MÉTODOS

O presente trabalho se utilizou do estudo de caso como meio de investigação, considerando ser este um método adequado e amplamente difundido nos estudos de ciências sociais aplicadas. Assim, se buscou o entendimento amplo da carga tributária e da legislação tributária a partir de um estudo minucioso de uma empresa do segmento.

Conforme elucida Martins (2000, p. 36), estudo de caso trata-se de uma técnica de pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que se analisa profunda e intensamente. Considera a unidade social estudada em sua totalidade, seja um indivíduo, uma família, uma instituição, uma empresa ou uma comunidade, com objetivos de compreendê-los em seus próprios termos.

Quanto a finalidade, esta pesquisa se enquadra nos termos do entendimento de Vergara (2011, p.42), onde, a pesquisa aplicada é, fundamentalmente, motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, mais imediatos ou não. Tais compreensões enquadram esta pesquisa na modalidade classificada como empírica, ou seja, baseada na realidade, que apresenta fatos concretos e com finalidade prática.

Este estudo se norteou considerando a análise documental de dados primários – Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), Guias da Previdência Social (GPS) e Guias de Recolhimento de FGTS (GRF) – e secundários tais como Demonstrativos do Resultado, Balanços Patrimoniais e Relatórios de Compra e Venda de Mercadorias gerados pela entidade nos anos de 2016 e 2017.

3. FUDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

No Brasil, considera-se a existência de 3 (três) regimes de tributação que são segundo a Legislação Tributária Brasileira, nomeadamente o Simples Nacional, o Lucro Real e o Lucro Presumido.

A União instituiu a Lei n. 9317/1996, criando o Simples, um sistema simplificado de recolhimento de tributos e contribuições federais que, mediante convênio, poderia abranger os tributos devidos aos Estados e Municípios. (CREPALDI, 2014, p.361). Tal regime de apuração simplificada dos tributos possibilitaria um enorme avanço no tratamento tributário de micro e pequenas empresas, agregando todos os tributos federais, estaduais e municipais em uma mesma alíquota.

Em 2004, foi apresentado o projeto de lei que se tornaria a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, criando o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte estabelecendo, ainda, os parâmetros iniciais do Simples Nacional, especialmente no que se refere, segundo Crepaldi (2014, p. 362):

- À apuração e ao recolhimento dos impostos e contribuições federais, estaduais e municipais, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
- Ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
- Ao acesso ao crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, tecnologia, associativismo e regras de inclusão.

A Lei Complementar nº 155/2016 modificou em vários aspectos o tratamento do Simples Nacional, alterando as faixas e suas alíquotas de faturamento, excluindo anexos e modificando a partilha dos tributos. Segundo o *caput* da referida lei, tais mudanças objetivam reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes do Simples Nacional.

Por seu turno, o Lucro Real é a base cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais (CREPALDI, 2014, p. 325). Possui determinações contidas na Instrução Normativa SRF n. 28/1978 e demais atos legais e infralegais posteriores.

Comumente, qualquer empresa pode se enquadrar no regime de apuração pelo Lucro Real, no entanto, há os casos previstos em lei em que as empresas, por características próprias são obrigadas a fazerem parte do lucro real.

Destaco que, segundo o art. 14 da Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998), são pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação do lucro real, em cada ano-calendário, as pessoas jurídicas:

- cuja receita total anual ultrapasse R\$ 78.000.000,00 ou de R\$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses do período;
- bancos comerciais, banco de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamentos e investimentos (...);
- que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- que explorem as atividades de prestação de serviço 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 creditícios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

São essas as principais características que são obrigadas, na forma da lei, a serem enquadradas como Lucro Real. Esta, trata-se de uma modalidade que se utiliza de uma apuração de lucro com adições e exclusões conforme determina o Regulamento do Imposto de Renda/99.

Consoante o entendimento de Oliveira (2009, p. 110), a apuração trimestral do IRPJ com base no lucro presumido constitui uma forma de tributação simplificada a ser exercida pelas empresas de modesto porte desde que não sejam obrigadas, no ano calendário, à complexa apuração trimestral do IRPJ baseada no lucro real, que pressupõe uma escrituração fiscal do trimestre, antes do último dia útil do mês subsequente.

Este ponto de vista corrobora a compreensão de que o Lucro Presumido deve ser levado em consideração como alternativa aos custos atribuíveis à apuração do Lucro Real, os quais são relativas à escrituração contábil permanente e a prestação continuada de obrigações acessórias diversas (LALUR e SPED, por exemplo). A sistemática de tributação pelo Lucro Presumido é regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda /99 e pela Lei 9.249/1995 que altera a legislação sobre imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Consoante o art. 15, da lei 9.249/1995, as bases de cálculo para o lucro presumido são, conforme apresentado no quadro I:

QUADRO I – COMPILADO DE BASES DE CÁLCULO PARA O LUCRO PRESUMIDO

Bases de Cálculo para o Lucro Presumido (Art. 15, Lei 9249/1995)	
Alíquota (aplicada sobre a Receita Bruta)	Atividades
1,6%	Revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural
8%	Venda de mercadorias e produtos
8%	Prestação de serviços de transporte de carga
8%	Empresas que têm como atividade a intermediação de imóveis
16%	Prestação de serviços de transporte, exceto de carga
16%	Prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas, com receita bruta anual até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissões regulamentadas (Lei nº 9250/95)
32%	Prestação de demais serviços, exceto hospitalares

Elaborado pelo Autor (2018)

Para a revenda varejista de derivados de petróleo, considera-se a base de cálculo de 1,6% sobre a receita bruta, a fim de se encontrar o lucro líquido presumido que será pelo qual poderemos aplicar a alíquota de 15% do imposto de renda.

3.2 REQUISITOS ESSENCIAIS PARA AUTORIZAÇÃO

Segundo a art. 46, da Lei 10.637/2002, a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado 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.

Observe-se que o primeiro requisito é não estar obrigada ao regime de tributação pelo lucro real. Assim, por exemplo as empresas de *factoring* e as que usufruam de benefícios fiscais, como as empresas instaladas no Polo Industrial de Manaus, não poderão optar pelo lucro presumido, tendo em vista que tais empresas necessitam de uma contabilidade completa e

permanente e de elaboração de anexos específicos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

3.3 TRIBUTOS INCIDENTES EM REVENDA VAREJISTA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO

Incidem sobre o comércio varejista de produtos derivados de petróleo:

- Imposto de Renda (IR), incide sobre o lucro tributável apurado a alíquota de 15%, segundo o que estabelece a Lei 9.430/1996 e o RIR/99;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incide sobre o lucro tributável apurado a alíquota de 9%, conforme posto na Lei 9430/1996.
- Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins) segundo o que estabelece o Decreto 9.101/2017, incidem as alíquotas *ad valorem* sobre a Gasolina em R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes e sobre o Óleo Diesel em R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;
- Imposto sobre Comercialização de Mercadorias e Serviços (ICMS), segundo o que estabelece o Decreto n. 20.686/99 (SEFAZ-AM), o ICMS sobre combustíveis é apurado e recolhido sobre o regime de substituição tributária, ou seja, o revendedor varejista paga diretamente na fonte.
- Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis): alterada pela lei 8.395, de 2015, estabelece alíquotas variáveis para cobrança dessa contribuição parafiscal, que tem por finalidade contribuir para estabilização do mercado de consumo interno, no caso da Gasolina trata-se de R\$ 100,00 por metro cubico e para o Diesel são R\$ 50,00 por metro cubico.

3.4 FORMAÇÃO DE PREÇOS DO COMBUSTÍVEIS NO AMAZONAS

A formação de preços dos combustíveis no Estado do Amazonas é tema fundamental para o entendimento dos elevados custos deste insumo no estado. As distâncias continentais, que afetam o preço do frete, a carga tributária e custo do Etanol Anidro, que faz a mistura com a Gasolina A, são elementos que devem ser sempre observados como diferenciais que elevam o preço da Gasolina C.

O Óleo Diesel é também fortemente tributado com alíquotas que correspondem a 92% da CIDE e PIS/Cofins. Por se tratar de insumo essencial ao transporte, este combustível, em todos os estados tem alíquotas de ICMS menores que as praticadas para a Gasolina.

A composição de preços abaixo representada nos quadros II e III é resultado de dados coletados em 26 de maio de 2018, através do site da Petrobrás e de consulta ao preço de pauta do ICMS em Nota Fiscal da Distribuidora Equador de Produtos de Petróleo LTDA.

a) GASOLINA C

QUADRO II – COMPOSIÇÃO DO PREÇO DA GASOLINA NO AMAZONAS

73% Gasolina A	27% Etanol Anidro ³	73% CIDE ⁴	73% PIS/Cofins ⁵
R\$ 1,4670	R\$ 0,5960	R\$ 0,0730	R\$ 0,5790
Carga ICMS	Custo da Distribuição	Alíquota ICMS	Preço de Pauta ⁶
R\$ 1,1260	R\$ 3,8410	25%	R\$ 4,5048

Elaborado pelo Autor (2018)

A partir da tabela de composição dos preços, observa-se que os tributos federais (CIDE e PIS/COFINS) e o ICMS correspondem a 46,29% em média do custo de distribuição da Gasolina C, no Amazonas. Considerando o preço de médio ponderado ao consumidor final como o custo final do produto, os tributos representam 39,47% do insumo comercializado, ou seja, sem considerar ainda o IRPJ e CSLL, a gasolina já tem um terço do seu preço composto por tributos.

b) ÓLEO DIESEL MARÍTIMO

QUADRO III – COMPOSIÇÃO DO PREÇO DO ÓLEO DIESEL NO AMAZONAS

92%. Diesel Marítimo	8% Biocombustível ⁷	92% CIDE ⁸	92% PIS/Cofins ⁹
R\$ 1,9335	R\$ 0,2120	R\$ 0,0460	R\$ 0,4250

³ Preço do produtor acrescido de PIS/Cofins de R\$ 0,1309/L.

⁴ Segundo o Decreto 8.395, de 2015.

⁵ Segundo o Decreto 9.101, de 2017.

⁶ Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) – pauta ICMS.

⁷ Trata-se do preço do leilão acrescido do frete.

⁸ Segundo o Decreto 8.395, de 2015

⁹ Segundo o Decreto 9.101, de 2017.

Carga ICMS	Custo da Distribuição	Alíquota ICMS	Preço de Pauta ¹⁰
R\$ 0,6452	R\$ 3,2617	18%	R\$ 3,5845

Elaborado pelo Autor (2018).

Em comparação com o custo da Gasolina C já podemos notar que o Diesel puro é relativamente mais caro que a Gasolina, no entanto, por uma política de Estado, o óleo Diesel é subsidiado a fim de não onerar ainda mais o custo dos fretes das mercadorias em geral, tendo que no Brasil, o modal terrestre é o principal meio de transporte.

A CIDE é metade da aplicada a Gasolina, ou seja, R\$ 50,00 por metro cúbico e a PIS/Cofins é R\$ 461,50 o que representa 58,23% da alíquota das mesmas contribuições da Gasolina. No âmbito estadual, o subsídio é no ICMS, enquanto no Amazonas a alíquota do ICMS é 25% para Gasolina, para o Diesel esta alíquota é de 18%.

3.5 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa A A M Comércio Varejista de Derivados de Petróleo LTDA. foi inaugurada em 10 de agosto de 2014, seu fundador Antônio Josimar Lima da Cunha operava no ramo desde 2004, mas somente após 10 anos de atuação no mercado, decidiu investir em estabelecimento próprio e ingressar como empresário na revenda varejista de produtos derivados de petróleo o Sr. Antônio constitui sua empresa levando a cabo toda *expertise* adquirida por anos.

A referida empresa está localizada a Margem Direita do Rio Negro, sob uma embarcação que é conhecida regionalmente como pontão. O público alvo são os ribeirinhos, embarcações de médio e pequeno portes, pescadores, moradores de comunidades situadas nas proximidades, empresas turísticas, etc. Todos os que se utilizam de automotores para se locomover sobre as águas fazem parte do público-alvo.

Os principais produtos comercializados pela entidade empresarial são a Gasolina C Comum (Cód. ANP 320102001), o Óleo Diesel Marítimo (Cód. ANP 420201001) e óleos lubrificantes diversos que por também se tratarem de derivados de petróleo, têm o mesmo tratamento dos combustíveis referenciados.

¹⁰Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) – pauta ICMS.

4. DADOS

Considerado que o lucro presumido é o regime de tributação da empresa objeto do presente estudo nos anos que são referenciados para pesquisa, primeiro se colocam os dados conforme utilizados para a apuração, em 2016 e 2017. Para facilitação no cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, utilizaremos alíquotas que já compilam a base de cálculo dos tributos com a alíquota nominal do mesmo.

Dessa forma, teremos para o IR alíquota real de 0,24%, que seria: 1,6% (base de cálculo) x 15% (alíquota do IR) = 0,0024 ou 0,24%; e para a CSLL alíquota de 1,08%, sendo: 12% (base de cálculo) x 9% (alíquota da CSLL) = 0,0108 ou 1,08%. Estas são, portanto, alíquotas que podem ser empregadas diretamente para conhecimento dos valores relativos a IR e CSLL, adiantando-se o cálculo da base.

4.1. Lucro Presumido

a) 2016

QUADRO IV – RECEITA TOTAL DA EMPRESA, EM 2016.

A A M Comércio Varejista de Petróleo LTDA.				
Faturamento 2016				
Produto	Vendas	Presunção de IR (0,24%)	Presunção de CSLL (1,08%)	Total
Gasolina C Comum	R\$ 2.143.433,12	R\$ 5.144,23	R\$ 23.149,08	R\$ 28.293,31
Óleo Diesel Marítimo	R\$ 513.910,35	R\$ 1.233,39	R\$ 5.550,23	R\$ 6.783,62
Óleos Lubrificantes	R\$ 80.999,50	R\$ 194,40	R\$ 874,79	R\$ 1.069,19
	R\$ 2.738.342,97	R\$ 6.572,02	R\$ 29.574,11	R\$ 36.146,13

Elaborado pelo Autor (2018).

Como demonstrado pela tabela acima, no ano de 2016 a empresa pagou de IR e CSLL, R\$ 36.146,13 o que representa 1,32% de seu faturamento no mesmo ano, considera-se na tabela apenas o IR e CSLL, à medida que na revenda varejista de petróleo, ICMS é cobrado, mas diretamente na refinaria por meio da Substituição Tributária que tributa o combustível até o consumidor final.

O PIS/Cofins é cobrado por meio de instituto semelhante ao ICMS-ST que é o regime monofásico de incidência, em suma, cobra-se do fabricante ou importador o PIS/Cofins

incidentes em toda cadeia de comercialização até o consumidor final. Dessa maneira, o revendedor varejista não paga PIS/Cofins, tendo em vista já haver a cobrança desde a refinaria.

b) 2017

QUADRO V – RECEITA TOTAL DA EMPRESA, EM 2017.

A A M Comércio Varejista de Petróleo LTDA				
<i>Faturamento 2017</i>				
Produto	Vendas	Presunção de IR (0,24%)	Presunção de CSLL (1,08%)	Total
Gasolina C Comum	R\$ 1.871.954,01	R\$ 4.492,69	R\$ 20.217,10	R\$ 24.709,79
Óleo Diesel Marítimo	R\$ 427.189,67	R\$ 1.025,26	R\$ 4.613,65	R\$ 5.638,90
Óleos Lubrificantes	R\$ 71.443,00	R\$ 171,46	R\$ 771,58	R\$ 943,05
	R\$ 2.370.586,68	R\$ 5.689,41	R\$ 25.602,34	R\$ 31.291,74

Elaborado pelo Autor (2018).

Em 2017, observa-se uma variação no total a pagar de IR e CSLL em 13,43%, isto, tendo em vista a variação ocorrida também no volume de vendas que em 2017 foi menor R\$ 367.756,29 ou 13,43%. O PIS/Cofins estão a alíquota 0 (zero) para o revendedor, ou seja, como no ano anterior não há pagamento.

4.2. Lucro Real

Em 2016 e 2017, a referida empresa foi optante do regime de tributação baseada no Lucro Presumido, portanto a fim de se estabelecer os critérios de comparação entres os regimes de tributação, considerando que foram utilizados os Demonstrativos de Resultado do Exercício dos anos de 2016 e 2017 com as devidas alterações – adições e exclusões, conforme determina o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), para desta feita simular a tributação no regime tributário pelo Lucro Real, o que se demonstra nos quadros VI e VII:

a) 2016

QUADRO VI – DRE AJUSTADA COM ADIÇÕES E EXCLUSÕES, EM 2016.

A A M Comércio Varejista de Petróleo LTDA	
<i>Demonstração do Resultado do Exercício – 2016</i>	
1. Receita Operacional Bruta (+)	R\$ 2.738.342,97
2. Deduções e Abatimentos	R\$ 0,00
(-) Tributos sobre vendas	R\$ 0,00

(-) Vendas Anuladas	R\$ 0,00
(-) Descontos Incondicionais Concedidos	R\$ 0,00
3. Receita Operacional Líquida	R\$ 2.738.342,97
4. Custo da Mercadoria Vendida (-)	R\$ 2.249.740,06
5. Lucro Operacional Bruto (LOB)	R\$ 488.602,91
6. Despesas Operacionais	R\$ 146.850,84
(-) Despesas com Vendas	R\$ 101.824,08
(-) Despesas Gerais e Administrativas	R\$ 7.120,80
(-) Despesas com Depreciação	R\$ 12.054,50
(-) Despesas Financeiras	R\$ 25.851,46
7. Lucro Operacional Bruto	R\$ 341.752,07
8. Outras Despesas e Receitas	R\$ 0,00
9. Lucro Antes da Provisão de IR e CSLL	R\$ 341.752,07
(-) Provisão para o IR (15%)	R\$ 51.262,81
(-) Provisão para CSLL (9%)	R\$ 30.757,69
10. Lucro Líquido do Exercício	R\$ 259.731,57

Elaborado pelo Autor (2018).

Pode-se observar que no ano de 2016, a apuração da DRE evidencia que a provisão para IR e CSLL é R\$ 82.020,50, esta cifra representa 2,995% do faturamento no ano, ou seja, quando comparado em valores relativos, a revenda teria pago, caso optante do Regime de Apuração pelo Lucro Real, a empresa, 126,91% a mais quando comparado ao valor estipulado para o mesmo ano no Lucro Presumido que é de R\$ 36.146,13.

Assim como no Lucro Presumido, no Lucro Real, o revendedor não paga o PIS/Cofins, tendo em vista a alíquota 0 (zero) para revenda e a tributação monofásica do PIS/Cofins, pelo qual já há o pagamento desta contribuição pelo produtor ou importador.

b) 2017

QUADRO VI – DRE AJUSTADA COM ADIÇÕES E EXCLUSÕES, EM 2017.

A A M Comércio Varejista de Petróleo LTDA.	
<i>Demonstração do Resultado do Exercício – 2017</i>	
1. Receita Operacional Bruta (+)	R\$ 2.370.586,68
2. Deduções e Abatimentos	R\$ 0,00
(-) Tributos sobre vendas	R\$ 0,00
(-) Vendas Anuladas	R\$ 0,00
(-) Descontos Incondicionais Concedidos	R\$ 0,00
3. Receita Operacional Líquida	R\$ 2.370.586,68
4. Custo da Mercadoria Vendida (-)	R\$1.984.839,39
5. Lucro Operacional Bruto (LOB)	R\$385.747,29

6. Despesas Operacionais	R\$162.794,00
(-) Despesas com Vendas	R\$106.406,16
(-) Despesas Gerais e Administrativas	R\$ 7.478,84
(-) Despesas com Depreciação	R\$ 24.109,00
(-) Despesas Financeiras	R\$ 24.800,00
7. Lucro Operacional Bruto	R\$ 222.953,29
8. Outras Despesas e Receitas	R\$ 0,00
9. Lucro Antes da Provisão de IR e CSLL	R\$ 222.953,29
(-) Provisão para o IR (15%)	R\$33.442,99
(-) Provisão para CSLL (9%)	R\$ 20.065,80
10. Lucro Líquido do Exercício	R\$ 169.444,50

Elaborado pelo Autor (2018).

Em 2017, a apuração da DRE deixa evidenciado que no Lucro Real haveria pagamento de mais tributos, caso fosse esse o regime de tributação da entidade empresarial estudada. Somando os valores de IR e CSLL, teríamos como resultado o valor de R\$ 53.508,79, cifra 71% maior que o valor encontrado de IR e CSLL no regime de apuração pelo Lucro Presumido.

Analisando as rubricas de Receita Operacional Bruta e Despesas Operacionais, observa-se que entre 2016 e 2017, houve uma redução no faturamento com uma respectiva elevação das despesas operacionais, sendo isso reflexo do agravamento da crise financeira e da política de valorização dos salários dos colaboradores, ou seja, vendas caíram e salários subiram.

Ainda assim, conservando-se a rentabilidade de um período a outro, o regime de tributação pelo Lucro Presumido manteve-se mais vantajoso que o Lucro Real. Nos 2 (dois) anos analisados, os tributos pagos pela empresa sendo optante pelo Lucro Presumido foram bem menos onerosos. Em 2016 e 2017, os pagamentos dos tributos seriam 126,91% e 71% maior caso a empresa optasse pelo Lucro Real.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a conciliação dos dados, pode-se afirmar que, em condições normais, isto é, quando a entidade empresarial apresenta lucro contábil e atende aos indícios que reafirmam sua continuidade empresarial, o regime tributário menos oneroso para uma empresa varejista de petróleo é o Lucro Presumido, uma vez que a empresa tem lucro contábil, superior ao presumido pelo Fisco.

Sob este ponto de vista, a empresa objeto deste estudo de caso só não teria vantagem no Lucro Presumido caso apresentasse prejuízo contábil, sendo que no Lucro Presumido mesmo a empresa apresentando prejuízo há o pagamento de tributos, pois neste Regime de Tributação se presume um lucro a partir do Receita Operacional Bruta (Faturamento Total) da entidade.

Nos anos de 2016 e 2017, respectivamente, a AA M Comercio de Varejista de Petróleo LTDA, caso optasse pelo regime de tributação pelo Lucro Real teria pago 126,91% e 71% a mais de IRPJ e CSLL, ou seja, quando a opção pelo regime de tributação pelo lucro presumido demonstra um acerto e evidencia a elisão fiscal ocorrida pelo planejamento tributário que antecede a ocorrência do fato gerador.

Ressaltamos que, por apresentar uma contabilidade mais simplificada quando comparada as exigentes obrigações acessórias do Lucro Real, a tributação pelo Lucro Presumido é estigmatizada como uma opção de tributação somente utilizada por empresas que não possuem um estudo sério do seu sistema de custos, nem uma contabilidade íntegra e tempestiva.

Por outro lado, analisando os resultados, vê-se que no caso da empresa objeto desse estudo de caso, a direção da mesma foi assertiva na escolha do regime de apuração pelo Lucro Presumido, pois este mostrou-se menos oneroso do ponto de vista do pagamento de tributos, ou seja, foi-se alcançada a elisão fiscal que é a busca por meios lícitos para o menor dispêndio de recursos para os tributos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O aprimoramento sobre estudo dos custos dos produtos que são vendidos pelas entidades empresarias, ao emaranhado de normas que é a legislação tributária e altíssima carga de tributária se mostram como faces de uma mesma discussão sobre a competitividade das empresas. Conhecer, portanto, a formação de preços de seus insumos e qual dos regimes tributários propostos pela legislação é mais vantajoso para entidade, são noções essenciais que devem permear o debate empresarial.

A inclusão da sessão que trata da formação de preços dos combustíveis no Amazonas tem sua importância voltada para a constituição do entendimento de que somente os tributos federais PIS/Cofins e Cide e o estadual ICMS representam cerca de 49,91% dos custos de distribuição da Gasolina C, no Amazonas, ou seja, mais uma vez podemos constatar o peso da carga tributária e a necessidade da empresa possuir um estudo tributário permanente.

O Lucro Presumido, por se tratar de um regime tributário simplificado quanto a complexidade das informações prestadas ao fisco, é tido como uma modalidade utilizada apenas por aqueles que desconhecem o Lucro Real ou não possuem conhecimento técnico para utilizar o mesmo. No entanto, pudemos constatar que além de se tratar de um regime mais simplificado, este é menos oneroso para um revendedor varejista de derivados de petróleo.

Em condições convencionais, isto é, quando a empresa é superavitária, o Lucro Presumido se mostrou mais vantajoso. Nos 2 (dois) anos que serviram de recorte para este trabalho a empresa teria pago a mais em comparação ao Lucro Presumido, em valores absolutos, R\$ 42.874,37 de tributos no primeiro ano (2016) e R\$ 22.217,05 no segundo ano (2017), o que representa um acréscimo de 126,91% e 71% de IRPJ e CSLL, respectivamente.

Desta feita, podemos afirmar que o Lucro Presumido é menos oneroso que o Lucro Real para uma empresa que comercializa derivados de petróleo, portanto trata-se de um regime adequado, sendo mais simplificado e menos oneroso que o Lucro Real. Demonstrou-se que o peso da carga tributária exige permanente estudo dos tributos incidentes na revenda e que o Lucro Presumido não é um regime de amadoríssimo, e sim, uma opção constituída através de planejamento.

7. REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como contribuição social sobre o lucro líquido. Brasília, DF, dez 1995.

_____. Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996. Dispões sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta. Brasília, DF, dez 1996.

_____. Decreto 3000, 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, mar 1999.

_____. Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados. Brasília, DF, dez 2001.

_____. Lei 9718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, nov 1998.

_____. Decreto 8.395, de 28 de janeiro de 2015. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004 e o Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004. Brasília, DF, jan 2015.

_____. Decreto 9.101, de 20 de julho de 2017. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, que reduzem as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a importação. Brasília, DF, jul 2017.

_____. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica (...). Brasília, DF, dez 2002.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Fiscal e Tributária: teoria e prática**. São Paulo, 2014.

FABRETTI, Lúcio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FORMAÇÃO de Preços. **Revista Combustíveis & Conveniência**. Rio de Janeiro, nº 169, mar 2018.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

VERGARA, Sílvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 13 Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

GRECO, Marco Antônio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

TESOURO NACIONAL. *Carga tributária bruta do Governo Geral foi de 32,36% do PIB em 2017*. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017>> Acesso em 27 de maio de 2018.

RECEITA FEDERAL. *Carga Tributária em 2016*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>> Acesso em 01 de junho de 2018.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. Ed. rev. e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2009.