

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDERSON BONFANTE SIMONI

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA: UMA ABORDAGEM DAS OPÇÕES DE REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL DE
MELEIRO SC**

**CRICIÚMA
2013**

ANDERSON BONFANTE SIMONI

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA: UMA ABORDAGEM DAS OPÇÕES DE REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL DE
MELEIRO SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, do curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: José Luiz Possolli

CRICIÚMA

2013

ANDERSON BONFANTE SIMONI

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA: UMA ABORDAGEM DAS OPÇÕES DE REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL DE
MELEIRO SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 10 de julho de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Jose Luiz Possolli - (UNESC) - Orientador

Prof. Rafael Pereira Antunes - (UNESC) – Examinador 1

Prof. Tiago Stock - (UNESC) – Examinador 2

Dedico esta monografia à minha família, que sempre me deu muita força, de modo especial a meus pais, Ademir e Eni Terezinha, que com muito amor e carinho me guiaram em toda a minha vida e sempre estiveram do meu lado nos obstáculos da vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que sempre olhou por mim, estando ao meu lado todos os momentos da minha vida, jamais deixando desanimar, me dando saúde e força para lutar e alcançar todos os meus objetivos.

À minha família, que sempre me apoiou, e me ensinou a ter fé em Deus nas horas difíceis, em especial aos meus pais Ademir e Eni e meu irmão Everaldo, que tiveram compreensão e preocupação demonstrada em toda minha trajetória até aqui.

À minha noiva Joice, que juntos vivemos o dia-a-dia de toda essa trajetória, sempre um ajudando ao outro, na caminhada para realização de um dos nossos sonhos.

Ao meu orientador José Luiz Possolli, que não mediu esforços para realização da presente monografia, auxiliando-me e acompanhando toda a realização do trabalho. Estendo por meio dele o agradecimento a todos os professores que lecionaram durante minha graduação.

Aos amigos que estiveram do meu lado me dando força, e pela compreensão por muitas vezes estar ausente, no companheirismo.

Ao Escritório de Contabilidade Wilson Cristian Nazario e todos os seus colaboradores, que desde o primeiro momento estiveram dispostos a me ajudar, gerando as informações necessárias para a realização deste trabalho.

Enfim, registro aqui o meu muito obrigado a todos aqueles que, de um modo ou de outro, me ajudaram a realizar esta conquista de grande importância profissional e pessoal para mim.

A todos, o meu Muito Obrigado!

"Durante nossa breve existência nesse mundo devemos nos ocupar de todos os esforços para que faça sentido nossa vida, senão, seremos apenas mais um ser que um dia existiu nesse mundo".

Alexsandro Rego

RESUMO

SIMONI, Anderson Bonfante. **Análise Tributária: Uma Abordagem das Opções de Regime de Tributação para uma Empresa de Representação Comercial de Meleiro SC.** 2013. 72 pgs. Orientador José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A presente monografia tem por objetivo realizar um planejamento tributário, buscando minimizar os gastos tributários da empresa, apresentando como o objetivo geral identificar a melhor opção de tributação para uma empresa de representação comercial, entre as modalidades de tributação do lucro real e lucro presumido. Diante disso, o primeiro capítulo evidenciou o tema pelo qual se dirigiu a pesquisa; na justificativa levantou-se a realidade e a importância deste estudo perante a sociedade e a metodologia explicou a forma de apuração de dados para realização da presente pesquisa, que traz a pesquisa explicativa, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de caso. No segundo capítulo desenvolveu-se a fundamentação teórica evidenciando os princípios constitucionais tributários, o sistema tributário nacional, a competência tributária, conceito e classificação de tributos, além de planejamento tributário, os tributos federais incidentes para empresa estudada, que são o programa de integração social (PIS), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e também a forma de arrecadação do imposto de renda retido na fonte (IRRF). A abordagem de tais temas enquadrados nos regimes de tributação existentes no Brasil, hoje a Lei considera quatro regimes de tributação, que são Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. A legislação específica na empresa estudada, veda a opção pelo Simples Nacional, portanto, a maior ênfase da presente pesquisa é pelas opções de Lucro Real e Lucro Presumido. No terceiro capítulo realizou-se aplicação prática, abordado por meio de estudo de caso, onde foi realizada uma pesquisa documental da empresa, levantando dados da atual opção de regime de tributação. Por meio de características societárias da empresa, análise de dados, cálculo lucro presumido, cálculo IRPJ, cálculo CSLL, cálculo PIS/COFINS cumulativo, além de simulação de cálculo lucro real, simulação de cálculo IRPJ, simulação de cálculo CSLL, simulação de cálculo PIS/COFINS não cumulativo. Este último abordou-se considerando leis e soluções da Receita Federal. Em seguida realizado confronto entre as opções de Lucro Real e Lucro Presumido para, assim, determinar o melhor regime de tributação para a empresa estudada.

Palavra-chave: Sistema Tributário Nacional. Planejamento Tributário. Princípios Constitucionais Tributários.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Percentuais do Arbitramento do Lucro	52
Quadro 2 – Premissas	56
Quadro 3 – Demonstração do Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido	57
Quadro 4 – Demonstração do Cálculo da CSSL – Lucro Presumido	58
Quadro 5 – Demonstração do Cálculo do PIS/COFINS – Cumulativo	59
Quadro 6 – Demonstração do Resultado do Exercício	60
Quadro 7 – Demonstração do Cálculo do IRPJ – Lucro Real Anual	61
Quadro 8 – Demonstração do Cálculo da CSLL – Lucro Real Anual	62
Quadro 9 – Demonstração do Cálculo do PIS/COFINS – Não-Cumulativo sem Apropriação de Créditos	63
Quadro 10 – Demonstração do Cálculo do PIS/COFINS – Não-Cumulativo com Utilização Crédito	65
Quadro 11 - Comparativo entre Lucro Presumido e Lucro Real Anual Sem Créditos	66
Quadro 12: Comparativo entre Lucro Presumido e Lucro Real Anual Com Créditos	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. = Artigo

BP = Balanço Patrimonial

BTN = Bônus do Tesouro Nacional

CEPAL = Comissão Econômica para América Latina e Caribe

CF = Constituição Federal

COFINS = Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CSLL = Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN = Código Tributário Nacional

DRE = Demonstração do Resultado do Exercício

INC = Inciso

IPI = Imposto Sobre Produtos Industrializado

IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IRRF = Imposto de Renda Retido na Fonte

LC = Lei Complementar

OCDE = Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP = Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB = Produto Interno Bruto

PIS = Programa de Integração Social

RIR = Regulamento do Imposto de Renda

STN = Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	15
2.1.1 Princípio da Legalidade	15
2.1.2 Princípio da Isonomia	16
2.1.3 Princípio da Irretroatividade	16
2.1.4 Princípio da Anterioridade	17
2.1.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal	18
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	19
2.2.1 Competência Tributária	19
2.2.2 Tributo	20
2.2.2.1 Imposto.	20
2.2.2.2 Taxas.....	21
2.2.2.3 Contribuições de Melhoria.....	21
2.2.2.4 Contribuições Especiais	22
2.2.2.5 Empréstimo Compulsório	23
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	23
2.3.1 Elisão Fiscal	24
2.3.2 Evasão Fiscal	24
2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	25
2.4.1 Lucro Real	25
2.4.1.1 Adições.	26
2.4.1.2 Exclusões	27
2.4.1.3 Compensações	29
2.4.1.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ.....	29
2.4.1.4.1 <i>Fato Gerador</i>	30
2.4.1.4.2 <i>Base de Cálculo</i>	30
2.4.1.4.3 <i>Alíquota</i>	31
2.4.1.4.4 <i>Adicional do IRPJ</i>	31

2.4.1.5 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	32
2.4.1.5.1 Base de Cálculo	32
2.4.1.5.2 Alíquota	33
2.4.1.6 Obrigatoriedade da Opção Pelo Lucro Real.....	33
2.4.1.7 Pagamento Mensal por Estimativa.....	34
2.4.1.8 Suspensão ou Redução	36
2.4.1.9 Lucro Real Trimestral.....	38
2.4.2 Lucro Presumido.....	39
2.4.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Base de Cálculo.....	40
2.4.2.2 Acréscimos à Base de Cálculo.....	41
2.4.2.3 Alíquota	41
2.4.2.4 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – Base de Cálculo	41
2.4.2.4.1 Alíquota	42
2.4.3 Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF	42
2.4.3.1 Alíquota e Base de Cálculo	43
2.4.3.2 Fato Gerador.....	43
2.4.3.3 Responsável pelo Recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte.....	43
2.4.3.4 Dispensa de Retenção	43
2.4.4 Programa de Integração Social – PIS	44
2.4.4.1 Alíquota	44
2.4.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS.....	44
2.4.5.1 Alíquota	45
2.4.6 Contribuintes do PIS e da COFINS - Faturamento.....	45
2.4.7 Base de Cálculo PIS e COFINS - Faturamento.....	45
2.4.8 Modalidades de Apuração de PIS e COFINS.....	46
2.4.8.1 PIS e COFINS Cumulativo	46
2.4.8.2 PIS e COFINS Não Cumulativo.....	47
2.4.8.3 Créditos de PIS e COFINS.....	47
2.4.9 Simples Nacional.....	49
2.4.9.1 Alíquota	50
2.4.9.2 Vedações ao Simples Nacional.....	50
2.4.10 Lucro Arbitrado	51
3 METODOLOGIA	53

4 DESCRIÇÃO DA ANÁLISE DE DADOS	55
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA.....	55
4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS	55
4.2.1 Cálculo no Lucro Presumido.....	56
4.2.1.1 Cálculo do IRPJ.....	56
4.2.1.2 Cálculo da CSSL	58
4.2.1.3 Cálculo PIS e COFINS – Cumulativo	59
4.2.2 Simulação do Cálculo no Lucro Real Anual	59
4.2.2.1 Simulação de Cálculo do IRPJ	61
4.2.2.2 Simulação de Cálculo da CSSL.....	62
4.2.2.3 Simulação de Cálculo de PIS/COFINS – Não Cumulativo – Sem Créditos...62	
4.2.2.4 Simulação de Cálculo de PIS/COFINS Não Cumulativo Considerando as Despesas Como “Insumos”	63
4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS	65
4.3.1 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual Sem Utilização de Créditos.....	66
4.3.2 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Com Utilização de Créditos ...	66
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS.....	70

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo aborda o tema e o problema apresentado, juntamente com o objetivo geral e os objetivos específicos a serem alcançados para elaboração desse trabalho, em seguida será abordado à justificativa e metodologia da pesquisa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente, sob o ponto de vista econômico e financeiro, torna-se cada vez mais necessária uma boa administração tributária nas empresas, sejam elas de pequeno, médio ou de grande porte.

A carga tributária influencia diretamente na formação do custo do produto ou da prestação de serviço, fazendo com que o poder aquisitivo das pessoas e das empresas se torne menor, gerando menos movimentação na economia brasileira.

Buscando minimizar os impactos tributários, os profissionais responsáveis pela contabilidade tributária devem estar sempre atualizados, com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos por meio de elisão fiscal e da utilização de possíveis incentivos fiscais. É importante, também, estar atento à legislação tributária, para evitar possíveis notificações impostas pelo fisco.

Diante disso levanta-se a seguinte questão: qual a melhor opção de Tributação do Lucro para uma Empresa de representação comercial de Meleiro/SC?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho consiste em apresentar a melhor opção de tributação para uma empresa de representação comercial, entre as modalidades de tributação do lucro real e lucro presumido.

Para atingir o objetivo geral, têm-se como objetivos específicos os seguintes:

- Descrever o sistema tributário nacional;
- Apresentar os princípios constitucionais tributários;
- Elencar os regimes de tributação do imposto de renda;

- Apresentar a legislação tributária do Lucro Real e Lucro Presumido considerando os tributos Federais, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- Realizar um planejamento tributário de forma comparativa e evidenciar o melhor regime de tributação para a empresa de representação comercial;

1.3 JUSTIFICATIVA

É comum ouvir-se que a carga tributária brasileira é elevada quando comparada a de outros países.

O jornal gazeta do povo, em sua edição do dia 13/11/2012, publicou o que segue:

A carga tributária no Brasil é 67% maior que a média da América Latina, segundo estudo feito por várias organizações internacionais como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (Cepal). De acordo com o levantamento, a receita brasileira com tributos e impostos representava, em média, 32,4% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2010, enquanto a média latino-americana, considerando 15 países, ficava em 19,4%.

Diante disso, o contador vem atuando de forma indispensável na elaboração do planejamento tributário, com o intuito de minimizar os impactos tributários.

Segundo Oliveira (2003, p. 38), “a finalidade principal de um bom planejamento tributário é sem dúvida, a economia de impostos sem infringir a legislação”.

Com isso, a contabilidade deve estar com as atenções voltadas na prática, de modo que o planejamento tributário se caracterize nas tomadas de decisões e na escolha da melhor forma de tributação.

Deste modo, a pesquisa alcançará importância no âmbito social podendo auxiliar outras empresas, ajudando a minimizar a alta carga tributária brasileira, conciliando a teoria e a prática sem infringir as leis vigentes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo é de extrema importância, onde será esclarecido o sistema tributário nacional, os princípios constitucionais tributários e toda a base legal dos regimes de tributação.

Também, será evidenciado o planejamento tributário, destacando-se suas finalidades.

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os Princípios Constitucionais Tributários existem para impor limites ao poder de tributar da União, Estados e Municípios, servindo como garantia para que não haja abuso de poder, conforme o que está determinado no art. 150 da Constituição Federal.

Oliveira (2005, p. 69) afirma que o “tributo não existe sem fronteiras e reside nessas a limitação do poder de tributar. Tais limitações são formadas pela união de traços que demarcam o modo, o campo, a forma e a intensidade com que atuará o poder de tributar.”

De acordo com Pêgas (2007), os Princípios Constitucionais Tributários estão acima de todas as normas jurídicas, uma vez que as mesmas apenas são válidas se estiverem rigorosamente de acordo com eles.

A seguir são apresentados os conceitos e principais características dos princípios da Legalidade, Isonomia, Irretroatividade, Anterioridade e Anterioridade Nonagesimal.

2.1.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é a base para todos os outros. De acordo com o que determina a CF/88, é proibido à União, Estados e Municípios cobrarem tributos sem que seja aprovada uma lei para determinar a existência deste tributo.

Como afirma Oliveira (2005, p. 70), este princípio é o

fator essencial para a instituição ou a majoração de um tributo, visto que só podem se dar com base em uma lei em sentido estrito, ou seja, lei ordinária.

O tributo não pode ser criado ou aumentado sem que para isso a lei ordinária o ampare nessa aplicação, salvo naqueles casos em que a CF/88 determinou claramente o uso de lei complementar (Arts. 148 e 154, I, da CF/88).

Ainda sobre o princípio da legalidade, conforme disposto no inciso I do art. 9º do CTN, é vedado à União, Estados e Municípios instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça.

2.1.2 Princípio da Isonomia

Consta no caput do art. 5º da Constituição Federal que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Desta forma, o Princípio da Isonomia Tributária, previsto no art. 150, inciso II da CF/88, mostra que:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos; [...].

Da mesma forma que a Constituição Federal diz que todos são iguais perante a lei, com a tributação não é diferente. O princípio da Isonomia garante a igualdade de tratamento entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo a distinção entre eles.

2.1.3 Princípio da Irretroatividade

O Princípio da Irretroatividade garante ao contribuinte que somente haverá incidência tributária a partir da publicação da lei que criou ou majorou o tributo. É o que determina a alínea “a”, do inciso III, do art. 150 da CF/88.

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]

Oliveira (2005) explica que este princípio surgiu da necessidade de garantir ao contribuinte maior segurança jurídica, não permitindo que ocorra a incidência tributária sobre fatos gerados antes da publicação da lei.

Ávila (2007, p. 51) vai mais além, ao afirmar que:

desde que respeitados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, não há empecilho para a produção de normas com efeito retroativo. Porém, em matéria tributária, jamais pode a lei voltar-se para o passado com o objetivo de apanhar os fatos geradores que ocorreram antes da data da publicação. O fato anterior à lei não gera a obrigação tributária.

Portanto, um contribuinte está obrigado a realizar o pagamento de um determinado tributo somente se o fato gerador ocorrer após a publicação da lei que o instituiu.

2.1.4 Princípio da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade tem por objetivo proteger os contribuintes contra cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou, ou seja, o contribuinte deve ter um período para se adaptar ao aumento ou ao novo tributo, conforme determina a CF/88, art. 150, inciso III, alínea “b”.

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
III – cobrar tributos: [...]
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]

Assim, um tributo somente pode ser cobrado do contribuinte no exercício financeiro seguinte àquele em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Machado (2006, p. 61) define este princípio da seguinte maneira:

O Princípio da Anterioridade quer dizer que nenhum tributo pode ser cobrado sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada antes do início do exercício da cobrança. Um imposto instituído em lei publicada em 1999, somente a partir de 2000 pode ser cobrado. Mas poderá ser cobrado também nos anos seguintes, indefinidamente.

Entretanto, Ávila (2007) mostra que este princípio deve ser observado quando houver a instituição ou majoração do tributo. Contudo, quando ocorrer a redução do valor cobrado, este opera-se de imediato, salvo se a lei dispuser em sentido contrário.

Existem algumas exceções previstas para o princípio da anterioridade, como nos casos em que a união poderá instituir empréstimos compulsórios para atender despesas oriundas de calamidade pública ou de guerras externas.

Também não se observação princípio da anterioridade nos casos descritos nos incisos I, II, IV, V do art. 153 da CF/88.

Art.153 compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de créditos, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

Ainda de competência da União, esta poderá instituir impostos extraordinários por ocorrência da iminência ou no caso de guerra externa, nos quais serão extintos gradativamente findado a causa de sua criação.

2.1.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal

O Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Princípio da Noventena, foi incluído na CF/88 por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19-12-2003, que inseriu a alínea “c” ao inciso III do art. 150:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III – cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”; [...]

Portanto, conforme Oliveira (2005), a cobrança de um tributo apenas poderá ser realizada 90 (noventa) dias após a publicação da lei que o criou ou aumentou, e no ano seguinte ao da referida publicação da lei, uma vez que devem ser respeitados os princípios da anterioridade nonagesimal e da anterioridade.

Machado (2006, p. 59) ressalta que o princípio anterioridade nonagesimal, contudo, não se aplica:

- 1) aos empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua eminência (art. 148, inc. I);
- 2) aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, inciso I), exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art.153, inc. II) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- 3) aos impostos extraordinários criados na eminência ou no caso de guerra externa (art. 154, inc. II).

Desta maneira, o Princípio da Anterioridade Nonagesimal visa proteger o contribuinte da surpresa de ter um novo tributo a recolher e proporcionar um tempo necessário para realizar seu planejamento financeiro.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De acordo com Oliveira (2005), o Sistema Tributário Nacional está regulado pela CF/88 e pelo Código Tributário Nacional (CTN, lei 5172, de 25 de outubro de 1966). Esta lei é base de um conjunto de normas que compõe o ordenamento jurídico tributário, com regras e princípios.

“O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na emenda constitucional n.18 de 1 de dezembro de 1965, em leis complementares, resolução do senado federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas constituições e em leis estaduais ,e em leis municipais”. Lei nº 5.172/66 em seu, art.2.

Ainda conforme OLIVEIRA (2005), o sistema tributário constantemente estará vinculado à cobrança de tributos, não só para um fim específico, mas também para que haja consonância entre eles e as normas que os regulamenta, limitando-o.

2.2.1 Competência Tributária

Conforme o CTN prescreve em seu art.6º, a competência para criar ou revogar tributos é da União, Estados e Municípios, por meio de legislação específica para cada ente tributário.

Ainda segundo o CTN:

“A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na constituição federal, nas constituições dos estados e nas leis orgânicas do distrito federal e dos municípios e observado o disposto nesta lei.” Lei nº5172/66(art.6).

O art. 7º do CTN diz que a competência tributária é indelegável, competem as pessoas jurídicas de direito público conferir a tributação, podendo ela revogar a qualquer tempo o tributo que é de sua competência conferir, não podendo transmitir para o direito privado o encargo e a função a ela delegada.

2.2.2 Tributo

O conceito de tributo está no art 3º do CTN, que assim prescreve:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A natureza do tributo é determinada pelo fato gerador, sendo cobrado mediante atividade vinculada.

Oliveira (2005, p. 54) ressalta as obrigações de pagamento de tributos, por meio de vínculo estabelecido entre o Estado e o particular, onde o Estado é o sujeito ativo que tem o poder de receber e impor sobre o particular, sujeito passivo, com a obrigação de pagar os tributos.

Os tributos são classificados, quanto a espécie, em impostos, taxas, e contribuições de melhoria.

2.2.2.1 Imposto

O imposto é o tributo mais conhecido no Brasil, sua disposição legal está evidenciada nos arts 16 e 17 do CTN, sendo que o produto de sua arrecadação não está vinculado a nenhuma atividade estatal, sendo seu recolhimento destinado ao financiamento das despesas dos entes competentes.

De acordo com o CTN, em seu art. 16, “Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Ainda sobre imposto, Oliveira (2005, p. 58) diz que:

Pela sua definição no código tributário nacional CTN, o imposto é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta e imediata do estado, sendo essa a característica principal desse tributo para a distinção dos demais. A receita arrecadada não pode estar vinculada por lei a nenhuma despesa específica, fundo ou órgão predeterminado, isto é, precisa ser vinculado ao “bolo do orçamento” de onde será repartida segundo os critérios da lei orçamentária anual.

2.2.2.2 Taxas

As taxas são cobradas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, dos contribuintes pelo uso dos serviços públicos, sendo vinculado às atividades estatais prestada pelos órgãos públicos. Conforme previsão do art.77 do CTN:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados ,pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial do de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Desta forma, ao contrário do imposto, as taxas estão vinculadas a uma contrapartida imediata ao contribuinte, sua cobrança é pelo uso efetivo do serviço público. De modo geral, os serviços prestados pelos entes federativos no exercício de sua competência, referem-se aos serviços que beneficiam um grupo específico, desta forma, o contribuinte sabe exatamente qual atividade estatal está pagando. (Oliveira, 2005).

Ainda sobre taxas, o parágrafo único do art. 77 do CTN diz que não pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos que correspondam ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

2.2.2.3 Contribuições de Melhoria

O art. 81 do CTN afirma que as contribuições de melhoria caracterizam-se pela definição de tributo, para custear as obras públicas decorrentes de valorização do imóvel, sendo limitado pela despesa total da obra pública. Desta forma, limitando o custo individual conforme o valor agregado ao imóvel.

Conforme o CTN, em seu art.81:

a contribuição de melhoria cobrada pela união, pelos estados, pelo distrito federal e ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesas realizada e como limite individual acréscimo de valor que da obra resultar cada imóvel beneficiado.

Para realização da contribuição de melhoria deve-se observar alguns requisitos, conforme estabelece o art. 82 do CTN,

Art. 82a lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
 - b) orçamento do custo da obra;
 - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere à alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

2.2.2.4 Contribuições Especiais

Segundo De Jesus (2004), as contribuições especiais são de competência exclusiva da União, exceto no caso de contribuição para custeio da iluminação pública, que é de âmbito municipal, e do sistema previdenciário dos servidores públicos, que é de âmbito estadual e municipal.

As contribuições especiais são para atender três fins específicos: as contribuições sociais que são em prol do financiamento da seguridade social; contribuições classistas ou corporativas, que financiam as entidades de determinadas classes profissionais e contribuição interventiva, que garante a intervenção estatal no domínio econômico.

O fundamento legal das contribuições especiais está no art. 149 da CF/88.

2.2.2.5 Empréstimo Compulsório

Conforme Carvalho (2005), o empréstimo compulsório é de competência exclusiva da União, sendo que sua instituição será por meio de lei complementar estando previsto em apenas duas hipóteses:

Para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

No caso de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Tais formas de empréstimo compulsório deverão, obrigatoriamente, estar vinculadas à despesa que fundamentou sua instituição.

O empréstimo compulsório está descrito no art. 148 CF/88.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nos dias atuais é imprescindível que se adote nas empresas o planejamento tributário, haja vista a concorrência comercial e a velocidade tributária.

Segundo Young (2006), Planejamento Tributário é a forma de observar a legislação no sentido de minimizar a incidência tributária, buscando o melhor regime de tributação e gerando economia tributária, dentro da legalidade.

Planejamento tributário pode ser dividido, conforme Young (2006 p.91), da seguinte forma:

o planejamento tributário se divide em duas etapas distintas: uma delas é anterior à ocorrência do fato gerador, onde o contribuinte irá estudar mecanismo de redução do tributo, bem como das obrigações acessórias. A segunda etapa ocorre posteriormente à ocorrência do fato gerador e constitui-se em apurar se há algum tributo que possa ser compensado, ou se há algum procedimento administrativo ou judicial, etc.

Assim, planejamento tributário é um conjunto de práticas que as pessoas físicas e jurídicas realizam antes ou depois do fato gerador, com o objetivo de reduzir, mitigar, transferir, ou postergar legalmente o ônus tributário.

2.3.1 Elisão Fiscal

A doutrina e a jurisprudência entendem como elisão fiscal, as práticas e atos realizados para evitar a ocorrência do fato gerador, com total observância na lei. (Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, 2010).

Ainda, Young (2009) diz que elisão fiscal é quando o contribuinte procura de forma menos onerosa conduzir sua empresa, realizando análise em que poderá optar por realizar ou não o fato gerador, de forma lícita e que tem por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento de imposto.

Young apud Fabretti (2005, p. 59) conceitua elisão fiscal:

“como o método de planejamento tributário que consiste na escolha da melhor alternativa legal (portanto lícita) visando maior economia de impostos possível a adoção dessa melhor alternativa deve ser feita antes de ocorrido o fato gerador”.

Oliveira (2005, p. 171) afirma que:

A elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as conseqüências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto organizar, está inserida a liberdade do contribuinte de organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal.

Portanto, elisão é a forma adequada de economia tributária dentro da legalidade.

2.3.2 Evasão Fiscal

De acordo com a lição de Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH (2010), a evasão fiscal é o ato praticado com violação da lei, visando reduzir ou até mesmo não pagar os tributos. Este ato ocorre posteriormente à ocorrência do fato gerador.

Young (2005) ensina que na evasão fiscal o contribuinte usa meios fraudulentos para pagar menos impostos, ou até mesmo, deixar de pagá-los, buscando ocultar suas obrigações para o fisco de forma dolosa.

Ainda, Young (2005 p.60) diz que: “entende-se por evasão fiscal aquele negócio jurídico efetuado de forma dolosa, com o intuito de burlar o fisco, visando o

não pagamento da obrigação tributária ou pagamento com menor carga tributária, porém de forma ilícita”.

Neste mesmo sentido, Oliveira (2005 p.170) diz que:

A evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir, ou retardar o cumprimento de obrigação tributaria. Pode ser definida ainda como fuga do cumprimento da obrigação tributaria já existente, a tentativa de sua eliminação por forma ilícita.

Assim, a diferença básica entre elisão fiscal e evasão fiscal é no caso da elisão é de forma legal e lícita e a evasão de forma dolosa e ilícita.

2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Na legislação brasileira existem quatro regimes de tributação do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro (CSLL), onde as empresas poderão optar pelo regime mais adequado à sua atividade, de modo a ter menor incidência tributária, observando-se os requisitos legais à opção.

Young (2009, p. 15) diz que ao se optar por determinada forma de tributação, deve-se levar em consideração todos os aspectos vantajosos e os não vantajosos que cada regime tributário oferece.

2.4.1 Lucro Real

Para determinação do Lucro Real, deve ser realizada a apuração do lucro líquido, com ajustes de adições e exclusões ou compensações, previstas no art. 247do Decreto 3000/99 (RIR).

“Art. 247. Lucro real é lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”(Decreto–Lei nº 1.598 de 1977, art. 6).

Por sua vez, Neves e Viceconti (2007) dizem que o Lucro Real é considerado o regime de tributação mais complexo, sendo que é determinado pelo resultado (lucro ou prejuízo) do período apurado, ajustado pelas adições e exclusões e compensações prescritas e autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda.

Ainda sobre Lucro Real, Young (2009 p, 106) ensina que o optante pelo

lucro real deve distinguir suas subdivisões, uma vez que o lucro real pode ser calculado pelo lucro real trimestral ou pelo lucro estimado.

Young (2009, p.106) relata ainda que:

tratando-se de lucro real, há que ser fazer uma distinção quanto à sua subdivisão, pois o lucro pode ser calculado pelo lucro real trimestral ou pelo lucro estimado. Ainda na denominação de lucro estimado, pode-se optar pela utilização de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto e da contribuição social.

Desta forma, sendo o pagamento por estimativa, pode ocorrer suspensão ou redução do imposto de renda e da contribuição social.

2.4.1.1 Adições

As adições são as despesas consideradas pelo fisco como desnecessárias para atividade da empresa, por isso devem ser adicionadas à base de cálculo do lucro real. Estas adições estão evidenciadas no art. 249 do 3000/99(RIR);

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Além disso, o parágrafo único do mesmo artigo especifica que estão incluídas nas adições:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146, quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput parágrafo único);

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de *swap*, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

Diante disso, Neves e Viceconti (2007) dizem que o objetivo da adição é evitar que seja dedutível da base de cálculo tributável, as despesas desnecessárias para a atividade da empresa.

Ainda sobre adições, Pegas (2007, p.300) relata que são “aqueles valores registrados pela contabilidade das empresas em despesa, mas que a legislação fiscal não aceita como dedução do lucro. Então, se uma despesa for retida do resultado contábil, este aumenta, por isso, chamamos de adição ao lucro líquido.”

2.4.1.2 Exclusões

As exclusões são receitas contabilizadas e apuradas para determinação do lucro líquido que, no entanto, o fisco considera como não tributável para apuração do imposto de renda. Estas receitas estão descritas no art. 250 do decreto 3000/99.

Art. 250, decreto 3000/99:

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Segundo o parágrafo único deste artigo, também devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Diante disso, Pêgas, (2007) diz que as receitas ou rendimentos não taxados de impostos, deverá ser feito ajuste no lucro líquido do exercício, na forma de uma exclusão, desta forma diminuindo a base de cálculo, gerando menor imposto de renda pessoa jurídica a recolher.

Ainda sobre exclusões, Neves e Viceconti (2007) sustentam que: O objetivo das exclusões é de não computar na base de cálculo do imposto, receitas que aumentam o lucro líquido da pessoa jurídica, mas que a legislação do imposto

considere como não-tributáveis.

2.4.1.3 Compensações

Às compensações, previstas no art. 250, § 3º, do decreto 3000/99, diz respeito a uma redução 30% do lucro líquido, após ter sido ajustado pelas adições e exclusões, sendo comprovado por meio de livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, demonstrando que a empresa apresentou prejuízo fiscal no período apurado anteriormente.

Art.250 inciso III RIR – o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação de trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões prevista neste decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal, utilizados para compensação, observando o disposto nos arts. 509 a 515 (lei 9065 de 1995 art. 15 e parágrafo único).

Desta forma, Neves e Viceconti (2007) dizem que as empresas que registraram no período anterior prejuízo fiscal, têm o direito de compensar esse prejuízo com os lucros futuros, ou seja, poderá reduzir os lucros para efeito de base de cálculo do lucro real na proporção máxima de 30% do valor dos lucros futuros.

Ainda sobre compensações, Pegas (2007, p. 301) ensina que “é a utilização de prejuízos fiscais ocorridos em períodos anteriores, atualmente com limitação percentual de 30% do lucro.”

Por sua vez, Young (2009, p. 169) comenta, ainda, que:

“Para fim de determinação do lucro real, o lucro líquido trimestral, anual ou periódico, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízo fiscais em até no máximo 30%”.

2.4.1.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica será devido pelas empresas à medida que seus rendimentos forem auferidos, sendo eles da natureza da atividade da empresa ou não, conforme disposto no art. 218 do decreto 3000/99.

O imposto de renda pessoa jurídica, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação dos resultados obtidos nas operações ou atividade estranhas à sua finalidade será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem auferidos. (Lei n 8981 de 1995 art. 25 e lei n 9430 de 1996 art.1 e 55).

O Art. 43 do CTN diz que, o IRPJ é um imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos.

Diante disso, a incidência do imposto independe da forma ou denominação em que o rendimento foi gerado. No caso de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto.

2.4.1.4.1 Fato Gerador

Oliveira, Wall, Gomes (2003) dizem que, o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, ou seja, para as pessoas jurídicas que obtiveram resultados positivos em suas operações, ganhos de capitais, e entre outras receitas não operacionais.

Oliveira, Wall, Gomes (2003, p.172) sustentam que:

contabilmente falando em relação às pessoas jurídicas a ocorrência do fato gerador dá-se pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas não operacionais. O imposto será devido à medida que os lucros, rendimentos e ganhos forem auferidos.

Entende-se como disponibilidade econômica e jurídica, a obtenção de receitas convertidas imediatamente em números. Para estar sujeita à tributação a renda deve ser efetivamente adquirida e não provisionada.

2.4.1.4.2 Base de Cálculo

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica tem sua incidência sobre a receita ou rendimento. Diante disso, sua base de cálculo incide sobre o montante real,

arbitrado, ou presumido, prescrito no art. 44 do CTN.

“a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou proventos tributáveis”.

Desta forma, fica determinada como base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, a apuração do lucro líquido do exercício ajustado com as adições e exclusões.

2.4.1.4.3 Alíquota

O IRPJ tem sua alíquota determinada no parágrafo 1º, do art. 2º, da lei 9430/96, que prevê a aplicação de 15% (quinze por cento), sobre a base de cálculo auferida.

Ainda sobre a alíquota, Young (2009) diz que para o cálculo do imposto de renda, deve aplicar-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo apurada.

2.4.1.4.4 Adicional do IRPJ

O adicional do imposto de renda pessoa jurídica, incide mediante alíquota de 10% sobre a parcela do lucro mensal que exceder R\$ 20.000,00, tendo como base legal o parágrafo 2º, do art. 2º, da lei 9430/96 .

“a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento).”

Ainda sobre o adicional de imposto de renda, “no regime de estimativa, será devido o adicional do IRPJ, à alíquota de 10% sobre o excedente a R\$20.000,00 da base de cálculo mensal.” (Young 2009 p, 125).

Desta forma, a alíquota do imposto de renda pessoa jurídica pode chegar até 25%, conforme o lucro líquido da empresa.

2.4.1.5 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

Entre as modalidades de financiamento da seguridade social previstos no art.195 da CF/88, que pode ser pela folha de salário, pela receita, pelo rendimento ou pelo lucro, está a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, que como o próprio nome já diz, é apurado sobre o lucro líquido do exercício.

Diante disso, Oliveira, Wall, Gomes (2003) dizem que a contribuição social sobre o lucro líquido tem como objetivo financiar a seguridade social por meio de lucros auferidos pelas empresas ou que se equiparam, de acordo com a legislação do imposto de renda.

2.4.1.5.1 Base de Cálculo

Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010) sustentam que as empresas optantes pelo lucro real têm como base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o resultado antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões.

Com isso, Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010 p. 816) mencionam os seguintes ajustes:

- Adição do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;
- Adição do valor da reserva de reavaliação, baixando durante o período base cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;
- Adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para imposto de renda;
- Exclusão do resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;
- Exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimento avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- Exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3 que tenham sido baixadas no curso do período – base;
- Adição das despesas indedutíveis a que se refere o art.13 da lei n 9249/95;
- Adição do valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (art.60 da lei 9532/97);
- Exclusão do valor das provisões técnicas das operações de plano de assistência à saúde, cuja constituição especial a ela aplicável (art.83 da MP n 2.158-35 de 2001);
- Adição do valor de ajustes decorrentes de métodos de preço de transferências.

Ou seja, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido se dá com a determinação do lucro líquido do exercício ajustado com as adições e exclusões.

2.4.1.5.2 Alíquota

A descrição da Lei 11.727/08, em seu art.17, alterou a disposição do art.3º da lei 7698/98, definindo as alíquotas de 15% e 9%, dependendo da atividade da pessoa jurídica.

O art.3º da lei 7689/98 diz que:

Art3º a alíquota da contribuição é de :

- I – 15%(quinze por cento) no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do 1º do art1 da lei complementar n 105 de 10 de janeiro de 2001;e
- II – 9% (nove por cento) no caso das demais pessoas jurídicas.

Com isso, Oliveira (2005) diz que a alíquota da contribuição social sobre o lucro é, em regra, de 9% sobre a base de cálculo, sendo que não há incidência de adicional sobre ela.

2.4.1.6 Obrigatoriedade da Opção Pelo Lucro Real

Existem algumas pessoas jurídicas que, por determinação legal, tem obrigatoriedade à opção pelo lucro real. Tal obrigatoriedade está descrita na lei 12.814/13, art. 14, que alterou o inciso I da Lei 9.718/98.

- I – cuja receita total, no ano – calendário anterior, seja superior ao limite de 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III – que tiverem lucros rendimentos e ganhos de capital oriundo do exterior;
- IV – que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução de impostos;
- V – que no decorrer do ano – calendário, tenham efetuado pagamento mensal por estimativa ou retenham reduzido ou suspenso o pagamento

mensal por estimativa, mediante levantamento de balanço ou balancete específico para este fim;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração das contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Entretanto, para o ano de 2013, continuará valendo os R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões), previstos na legislação anterior, uma vez que o limite previsto na lei 12814/13 entrará em vigor em 01/01/2014.

Diante disso, Young (2009) diz que não se aplica a obrigatoriedade à empresas que auferirem receita de exportação de mercadoria e prestação direta de serviço no exterior, não sendo considerado prestação direta de serviço as empresas que tem filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas no país onde está sendo prestado serviço.

Ainda sobre a obrigatoriedade da opção pelo lucro real, Young (2009) explica que as pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido, e que por algum motivo no mesmo ano calendário estão obrigadas a opção pelo Lucro Real, deverão apurar o imposto de renda pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro pelo lucro real trimestral a partir do trimestre que ocorreu a obrigatoriedade.

2.4.1.7 Pagamento Mensal por Estimativa

As pessoas jurídicas que adotarem o lucro real anual poderão recolher o IRPJ e a CSLL pela forma de pagamento por estimativa mensal, prevista no art. 2º da lei 9430/96.

Conforme Art. 2º da Lei 9.430/96:

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o **art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**, observado o disposto nos **§§ 1º e 2º do art. 29** e nos **arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**, com as alterações da **Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento)**

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no **§ 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;**

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

A base de cálculo do imposto apurado por estimativa é determinada pelo art.15 da lei 9249/95, que é a multiplicação da receita bruta mensal por determinadas porcentagens, conforme a atividade da empresa.

Art. 15 A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

Diante disso, Oliveira (2005) diz que as empresas que estão sujeitas à tributação pelo Lucro Real, poderão optar pela apuração anual, onde, além de ficarem impedidas de optarem pelo Lucro Presumido, serão obrigadas a fazer o pagamento mensal calculado por estimativa, onde o vencimento será até o último dia útil do mês subsequente de sua apuração; e no dia 31 de dezembro de cada ano, deve ser elaborada uma declaração de ajuste com a diferença entre o imposto devido com base no lucro real anual e a somatória das importâncias já pagas por estimativa durante o ano.

Ainda sobre pagamento por estimativa, Young 2009, p. 107 relata que:

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada.

A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Nesta modalidade, a pessoa jurídica se obriga a efetuar antecipações mensais, ficando vinculada a um ajuste anual ou periodicamente, podendo optar por suspensão ou redução do pagamento.

O cálculo do imposto de renda e contribuição social pelo pagamento por estimativa segue basicamente a mesma estrutura do lucro presumido, antecipando o pagamento dos tributos sobre o lucro.

2.4.1.8 Suspensão ou Redução

A suspensão ou a redução do pagamento do imposto devido em cada mês ocorrerá, quando as pessoas jurídicas tiverem efetuado recolhimento do tributo maior que o devido, mediante apuração em balancete. Seu dispositivo legal está prescrito no art. 35 da lei 8981/95:

A pessoa jurídica 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.

Por sua vez, Pegas (2007) diz que as empresas optantes pelo lucro real, uma vez que comprovado por balanço ou balancete, poderão suspender ou reduzir o recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando o imposto recolhido durante os meses anteriores seja maior que o imposto devido até o mês.

O RIR/99, em seu art. 230, diz que:

A pessoa jurídica 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.

1 os balanços ou balancetes de que trata este artigo

I – deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro diário;

II – somente produzirão efeito para determinada parcela do imposto devido no decorrer do ano – calendário.

estão dispensados do pagamento mensal as pessoas jurídicas que através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano – calendário.

o pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano – calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado pela base estimada.

Diante do artigo citado acima, entende-se como redução e suspensão:

- A redução ocorre quando a empresa, em um determinado mês, demonstra que o valor apurado do imposto menos o valor já pago durante o período acumulado é inferior ao cálculo pela estimativa como base na receita.

- A suspensão do recolhimento do imposto ocorre quando a empresa demonstra através de balancete que em um determinado mês, o resultado acumulado de janeiro até esse mês, resultou em prejuízo fiscal, inexistindo imposto a pagar, como exemplo:

A outra forma de suspensão do recolhimento do imposto e da contribuição social ocorre quando a empresa demonstra através de balancete, com resultado acumulado, que os valores pagos nos meses anteriores são superiores ao valor do imposto apurado nesse mês.

Conforme: http://www.maph.com.br/ler_capitulo.php?products_id=109

Desta forma, suspende-se o pagamento do IRPJ e CSLL quando a pessoa jurídica comprovar por meio de balancetes que teve prejuízo fiscal, somando-se os resultados a partir de janeiro até um determinado mês; ou que o

somatório dos tributos já pagos anteriormente contados a partir de janeiro, supere os devidos até o mês de apuração.

Da mesma forma, reduz o valor dos tributos a pagar ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido sobre o lucro real do ano-calendário em curso no mês de apuração e a soma dos impostos já pagos anteriormente calculados por estimativa.

2.4.1.9 Lucro Real Trimestral

A apuração do lucro real trimestral está descrita no art.1º da lei 9430/96, onde, a partir de 1997, as pessoas jurídicas que apuram o lucro real por estimativa mensal, podem optar por apurar de forma trimestral, com períodos encerrados nos meses de março, junho, setembro e dezembro.

O Art.1º da lei 9430/96 explica que:

A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano – calendário, observado a legislação vigente, com as alterações desta lei.

Com isso, Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010) afirmam que no lucro real trimestral não há compensações, o lucro do trimestre anterior não poderá ser compensado com o prejuízo fiscal do trimestre seguinte; porém, o prejuízo fiscal do trimestre anterior terá um limite máximo de 30% do lucro real do trimestre seguinte.

O adicional do imposto de renda, que incide sobre a parcela que exceder R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses que compõe o período de apuração, aumenta em 10% a alíquota do imposto de renda. No caso do lucro real trimestral segue a mesma linha de raciocínio; porém, o montante de isenção é de R\$ 60.000,00 no trimestre.

O pagamento será feito em quota única no último dia do mês subsequente ao fechamento do trimestre, sem qualquer encargo. Porém, as pessoas jurídicas poderão parcelar em até três quotas iguais e sucessivas, uma vez que obedeça ao valor mínimo das quotas, que não poderá ser inferior a R\$ 1.000,00 assim, se o valor do imposto for inferior a R\$ 2.000,00 no trimestre, deverá ser

recolhido em quota única.

Desta forma, a 1ª quota será paga sem qualquer acréscimo de encargo, a 2ª quota terá acréscimo de 1% e a terceira quota terá acréscimo de 1% mais taxa SELIC do mês anterior disposto no art. 5º da lei 94 30/96.

2.4.2 Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada, que poderá ser exercida pelas empresas que não estiverem obrigadas à tributação com base no lucro real.

Conforme o art.13 da lei 9718/98, alterado pelo art. 7º da lei 12.814/13, poderá optar pelo lucro presumido,

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

Enfatize-se, mais uma vez, que a alteração promovida pela lei 12.814/13 elevou o limite para opção ao Lucro Presumido para R\$ 78.000.000,00, passando a vigorar a partir de 01/01/2014. Para o presente ano, continua em vigor a redação antiga do art. 13 da lei 9.718/98, que prevê o limite de R\$ 48.000.000,00.

Ainda sobre Lucro Presumido, Neves e Viceconti (2007) explicam que a empresa manifesta a opção pelo lucro presumido realizando o pagamento da primeira ou única quota do imposto correspondente ao primeiro trimestre do ano, que será aplicado a todo período do ano–calendário. A pessoa jurídica que iniciou as atividades a partir do segundo trimestre fará a opção pelo lucro presumido por meio do pagamento da primeira quota relativa ao período inicial da atividade.

Neste mesmo sentido, Pegas (2007) esclarece que o lucro presumido é a forma de tributação que utiliza somente a receita, com isso, o imposto de renda e a contribuição social são calculados por meio de resultados encontrados sobre um percentual definido em lei.

2.4.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Base de Cálculo

Conforme prescrito no art. 25 da lei 9.430/96, a base de cálculo do lucro presumido se dá com a aplicação de percentuais, de acordo com as atividades da empresa, sobre a receita bruta trimestral. Os ganhos de aplicação financeira e ganhos líquidos do mercado de renda variável integram a base de cálculo trimestral.

Segundo a lei 9.430/96, em seu art. 25:

O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da lei n 9249 de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da lei 8981 de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata art. 1 desta lei;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicação financeira, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta lei auferidos naquele mesmo período.

A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro, será determinado mediante aplicação de percentuais, conforme estabelece que lei 9.249/95, em seu art. 15.

1,6% - revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

8% - venda de mercadorias e produtos, serviços de transporte de cargas, serviços hospitalares, venda de imóveis das empresas com esse objeto social, construção civil por empreitada com emprego de materiais e indústrias gráficas;

16% - serviços de transporte (exceto o de carga) e serviços em geral, com receita bruta até R\$ 120.000,00 (exceto serviços hospitalares, transportes e regulamentadas);

32% - a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

Com isso, Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010) completam dizendo que são excluídas da base de cálculo do lucro presumido, os valores decorrentes de vendas canceladas, devoluções de venda, descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativo (IPI), saídas que não decorram de vendas com transferências para outros estabelecimentos.

2.4.2.2 Acréscimos à Base de Cálculo

Após aplicada a porcentagem sobre o faturamento trimestral, encontrando, assim, a base de cálculo, deve ser feito alguns acréscimos, tais como ganhos de capital, que não corresponde a atividade operacional da empresa. Estes acréscimos compreendem, também, ganhos de aplicação financeira, juros de remuneração do capital próprio e demais saldos positivos auferidos.

2.4.2.3 Alíquota

Segundo Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010), o IRPJ tem sua alíquota fixada em 15% (quinze por cento), aplicada sobre a base de cálculo.

O art.3º da lei 9.249/95 prevê que,

A alíquota do imposto de renda pessoa jurídica é de 15%(quinze por cento). A 1ª parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se a incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento).

Diante disso, Rodrigues (2007) diz que o imposto de renda apurado pelo lucro presumido é feito de forma trimestral, aplicando-se uma alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o total do lucro presumido.

O valor da base de cálculo do lucro presumido que exceder a R\$ 60.000.00 (sessenta mil reais) no trimestre, deverá ter um adicional de 10%(dez por cento) na alíquota do imposto, nos mesmos moldes aplicados ao lucro real.

2.4.2.4 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – Base de Cálculo

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido para empresas optantes pelo lucro presumido é encontrada aplicando-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, previsto no art.22 da lei 10684/03.

Lei 10.684/03, art. 22 diz que:

temos a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem pagamento mensal (estimativa) e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil (lucro

presumido), corresponderá a 12% (doze por cento) da receita bruta, na forma definitiva na legislação vigente auferida no mês do ano – calendário.

Ainda sobre a base de cálculo da CSLL, Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010) afirmam que as empresas prestadoras de serviços aplicarão o percentual de 32% (trinta e dois por cento), tanto na apuração do lucro real mensal, como no lucro presumido e arbitrado.

À base de cálculo devem ser incluídas as adições pertinentes, previstos na lei, tais como, ganhos de capital e rendimentos financeiros, formando, assim, a base de cálculo presumida.

2.4.2.4.1 Alíquota

Conforme Young (2009), a alíquota da contribuição social sobre o lucro é de 9% (nove por cento) sobre o lucro presumido auferido no trimestre.

2.4.3 Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF

O imposto de renda retido na fonte é devido por pessoas jurídicas que prestam serviços a outras pessoas jurídicas, sendo elas civis ou mercantis, conforme prescrito no art.647 do RIR/99.

Conforme art.647 do RIR/99:

Estão sujeita à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviço caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei n^o2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2^o, Decreto-Lei n^o2.065, de 1983, art. 1^o, inciso III, Lei n^o7.450, de 1985, art. 52, e Lei n^o9.064, de 1995, art. 6^o).

Este imposto retido na fonte poderá ser compensado com o IRPJ apurado no trimestre, sendo considerado como antecipação.

Foi abordado na presente pesquisa uma pessoa jurídica que tem rendimento a títulos de comissões, por representação comercial, e com isso há retenção de IRRF.

2.4.3.1 Alíquota e Base de Cálculo

Segundo Marchezin, Azevedo, Concordia (2008), o imposto de renda retido na fonte é calculado à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) sobre o rendimento de comissões e corretagem ou qualquer remuneração decorrente de representação comercial.

O inciso I, do art. 651, do RIR/99, diz que o IRRF incide sobre os rendimentos “a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais”.

2.4.3.2 Fato Gerador

O fato gerador se dá por ocasião do pagamento ou o reconhecimento como despesas dos rendimentos das prestações de serviços das pessoas jurídicas.

2.4.3.3 Responsável pelo Recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte

Conforme, Marchezim, Azevedo, Concordia (2008), fica responsável pelo recolhimento do IRRF a pessoa jurídica tomadora do serviço, ou seja, é recolhido pela pessoa jurídica que paga o serviço ao prestador, descontando tal valor do pagamento.

2.4.3.4 Dispensa de Retenção

Fica dispensada a retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte das pessoas jurídicas que tiverem que reter imposto igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

Conforme do art. 724 do RIR/99, “É dispensada a retenção de impostos, de valor igual ou inferior a dez reais, incidente na fonte sobre rendimentos que devam integrar (Lei n^o 9.430, de 1996, art. 67)”

2.4.4 Programa de Integração Social – PIS

O PIS foi instituído pela LC 07/70 tendo por finalidade, possibilitar que os trabalhadores tenham participação no desenvolvimento da empresa por meio de benefícios distribuídos entre os empregados.

Em seu art.1º, a referida lei dispõe: “É instituído , na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”.

Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010), complementam que os recursos provenientes da arrecadação do PIS destinam-se a financiar o programa seguro-desemprego e ao abono aos empregados que recebem até de 2 (dois) salários mínimos de remuneração mensal.

2.4.4.1 Alíquota

Oliveira (2005), citando a legislação pertinente, cita que se deve aplicar a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para os contribuintes enquadrados no regime cumulativo e a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para os contribuintes enquadrados no regime não cumulativo.

2.4.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS

Instituída pela LC 70/91, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social foi criada com o objetivo de financiar a seguridade social, é devida pelas empresas ou a quem se equiparam, conforme legislação do imposto de renda.

Sendo de competência da União, o recolhimento da COFINS está fundamentado no art.195 da Constituição Federal:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios e das seguintes contribuições sócias:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidentes sobre:

- a) A folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) A receita ou o faturamento;
- c) O lucro.

Diante disso, a destinação será para cobrir despesas referentes à saúde previdência e assistência social.

2.4.5.1 Alíquota

Ainda conforme Oliveira (2005), a alíquota utilizada para a contribuição da COFINS é de 3% (três por cento) no caso de empresa optantes pelo regime cumulativo é de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para os optantes pelo regime não cumulativo.

2.4.6 Contribuintes do PIS e da COFINS - Faturamento

Conforme Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010), são contribuintes do PIS e da COFINS as empresas do direito privado que se equiparam ao imposto de renda, incluindo, também, as empresas públicas e sociedades de economia mista, e pessoas jurídicas sem fins lucrativos.

Oliveira (2005) confirma que todas as pessoas jurídicas de direito privado ou que se equiparem mediante o que diz a lei do Imposto de Renda, são consideradas como contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.

2.4.7 Base de Cálculo PIS e COFINS - Faturamento

A base de cálculo do PIS/COFINS se dá pelo faturamento das pessoas jurídicas classificadas como contribuintes da contribuição.

Conforme o art. 2º da lei n 9.718 de 27 de novembro de 1998, “as contribuições para PIS/PASEP e a COFINS devida pelas pessoas jurídicas de direito privado serão calculadas com base no faturamento observadas às legislações vigentes e as alterações introduzidas por esta lei”.

Diante disso, para as pessoas jurídicas com incidência cumulativa, o faturamento é equivalente à receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas, conforme

art.3ºda lei 9718/98.

Por outro lado, as pessoas jurídicas com incidência não cumulativa, faturamento é o valor das receitas auferidas independentemente de sua denominação.

Conforme descrito na lei 10637/02 em seus arts. 1º e 2º e a lei 10833/03 em seu art 1ºparágrafo 1º e 2º.

A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS com incidência não cumulativa é o valor do faturamento mensal assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Desta forma, entende-se que diferença básica entre a formação da base de cálculo no regime cumulativo e não cumulativo, é que neste, a base de calculo é a totalidade das receitas, enquanto naquele, é somente a receita de atividade fim da empresa.

2.4.8 Modalidades de Apuração de PIS e COFINS

Para fins de apuração do PIS e da COFINS, existem duas formas diferentes, o regime cumulativo, que é utilizado pelas empresas optantes pelo lucro presumido e arbitrado; e o regime não cumulativo, utilizado pelas empresas optantes pelo lucro real.

2.4.8.1 PIS e COFINS Cumulativo

Conforme Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010), existem dois regimes de apuração para o PIS e a COFINS, denominados de regime cumulativo e regime não cumulativo. O regime cumulativo foi instituído pelas LC 07/070 e LC70/91, respectivamente.

Diante disso, as pessoas jurídicas que apuram a base de cálculo do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, por meio do faturamento do período, não terão direito ao crédito pelas entradas. Porém, a alíquota aplicada sobre este faturamento é menor em relação ao regime não cumulativo.

Por outro lado, a pessoas jurídicas que apuram a base de cálculo do PIS

e da COFINS pelo regime não cumulativo, poderão creditar-se dos respectivos tributos por ocasião das entradas.

As alíquotas do regime cumulativo são de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

2.4.8.2 PIS e COFINS Não Cumulativo

Conforme Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010), a não cumulatividade do PIS foi instituída pela lei 10.637/02. Posteriormente, a lei 10833/03 instituiu a não cumulatividade da COFINS. Desta forma, as pessoas jurídicas passaram a se creditar pelas entradas de mercadorias, em contrapartida tiveram um aumento de alíquota, sendo que a alíquota do PIS passou de 0,65%(sessenta e cinco centésimos por cento) do regime cumulativo, para 1,65%(um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) no regime não cumulativo, e a alíquota da COFINS passou de 3% (três por cento) do regime cumulativo para 7,6% (sete inteiro e seis décimos por cento) no regime não cumulativo.

O art.2º da lei 10.637/02 diz que,

“Para determinação do valor da contribuição para o PIS/ PASEP aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art.1º a alíquota de 1,65%(um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)”.

Por sua vez o art. 2º da lei 10833/03 diz que,

“Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art.1º a alíquota de 7,60% (sete inteiro e seis décimos por cento)”.

Do mesmo embasamento legal, Young (2009) diz que os valores e gastos pela aquisição de mercadorias, insumos e prestação de serviço geram direitos de créditos de PIS/PASEP e COFINS. O percentual de créditos também será de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

2.4.8.3 Créditos de PIS e COFINS

Os créditos de PIS e COFINS poderão ser apurados somente se a

pessoa jurídica optar pelo regime não cumulativo, disposto nas leis 10.637/02 e lei 10.833/03, respectivamente.

Conforme art.3º da lei 10637/02, gera crédito de PI S,

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009).

O crédito será apurado aplicando a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre a base de cálculo.

Conforme art.3º da lei 10833/03, gera crédito de CO FINS,

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009).

Para determinação do crédito da COFINS aplica-se a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) conforme determinado na referida lei.

2.4.9 Simples Nacional

Existe uma terceira modalidade de tributação denominada de Simples Nacional, no qual a empresa objeto de estudo deste trabalho não pode optar em função de vedações previstas em lei.

O Simples Nacional está regulamentado pela LC 123/06, onde prevê uma forma de pagamento unificada dos impostos e contribuições no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para empresas enquadradas como Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Conforme explica o inciso I do art.1º da LC123/06, o Simples Nacional implica:

“À apuração e o recolhimento dos impostos e contribuições da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios, mediante regime único de arrecadação inclusive obrigações acessórias”.

Assim, a referida lei define microempresa como aquelas que têm o faturamento anual até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), previsto no inciso I do art.3º da LC 123/06.

Da mesma forma define Empresa de Pequeno Porte como aquelas que auferirem faturamento anual entre de R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) a 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) conforme previsto no inciso II do art.3º da LC123/06.

2.4.9.1 Alíquota

As pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional têm a alíquota do imposto definida mediante aplicação de tabelas, conforme anexos de I a V, determinada por atividade das pessoas jurídicas.

Complementando, o parágrafo 1º do art. 18 da LC 123/06 diz que “para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.”

2.4.9.2 Vedações ao Simples Nacional

Existem algumas atividades que, mesmo as empresas estando enquadradas como microempresa ou empresa de pequeno porte, há vedação à opção pelo simples nacional. Tais vedações estão dispostas no parágrafo 4º do art. 3º no art. 17 da LC 123/06.

A empresa objeto de estudo deste trabalho é uma destas empresas que estão vedadas para a opção do simples nacional, por exercer atividade de intermediação de negócios, conforme previsão legal do inciso XI, do art.17 da LC 123/06:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do simples nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte:
(...) XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes dos exercícios das atividades intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística, ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como que prestem serviços de instrutor, de corretor, de despachante, ou de qualquer tipo de intermediação de negócios; (...)

Desta forma, o planejamento tributário da empresa estudo de caso ficará limitado às opções pelo lucro real e lucro presumido.

2.4.10 Lucro Arbitrado

As pessoas jurídicas enquadradas no regime de tributação pelo Lucro Real são obrigadas a manter escriturações de livros comerciais e fiscais. Entretanto, existem algumas hipóteses, descritas no art. 530 do RIR/99, em que as pessoas jurídicas poderão ter o Lucro Arbitrado.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n^o 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n^o 9.430, de 1996, art. 1^o):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

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

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

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

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

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

Diante disso, o Lucro Arbitrado será determinado, no caso de receita conhecida, pelos mesmos parâmetros do lucro presumido, acrescido de 20% sobre os percentuais fixados, conforme descrito no art. 16 da lei 9249/95.

“O Lucro Arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecidas, dos percentuais fixados no

art.15, acrescidos de 20%”.

Desta forma, os percentuais do Lucro Arbitrado são determinados conforme a atividade da empresa, de acordo com a tabela abaixo:

Quadro 1 - Percentuais do arbitramento do lucro

Atividade	Porcentagem
Revenda de Combustíveis	1,92%
Revenda de Mercadorias	9,6%
Industrialização p/ Encomenda	9,6%
Transportes de Cargas	9,6%
Serviços Hospitalares	9,6%
Serviços de Transportes, Exceto Cargas	19,2%
Serviços Profissionais Habilitados	38,4%
Representantes Comerciais	38,4%
Administração e locação de imóveis	38,4%
Corretagem em geral	38,4%
Serviços da Construção Civil	38,4%
Factoring	38,4%
Bancos, instituições financeiras e equiparadas	45,0%

Fonte: Adaptado pelo Autor.

Assim, é obtida a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL, aplicado as alíquotas de 15% e 9%, respectivamente.

Uma vez que conhecida a receita bruta, e ocorrida à hipótese de ausência de escrituração nos termos da lei, prevista no art.530 do RIR/99, o contribuinte pode se autoarbitrar, antecipando os lançamentos de ofícios da ocorrência.

Conforme Nogueira (2010) a legislação dá ao contribuinte a opção de antecipar-se ao lançamento de ofício que necessariamente ocorreria, por ausência de escrituração nos termos da lei, e inclusive nos moldes, desde que a receita bruta dessa empresa seja conhecida.

Desta forma, as pessoas jurídicas poderão se for vantajoso se autoarbitrar, optando assim pelo lucro arbitrado.

3 METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos neste trabalho, deve-se seguir uma metodologia que norteie as ações que devem ser tomadas.

No presente trabalho foi utilizado a pesquisa explicativa, buscando aprofundar o conhecimento que determina o “por quê” das coisas.

Para Pinheiro (2010, p. 22):

A pesquisa explicativa visa identificar os fatos que determinam ou contribuem para ocorrência dos fenômenos. Aprofunda o conhecimento da realidade porque explica a razão, o “porquê” das coisas. Quando realizada nas ciências naturais, requer o uso do método experimental, e nas ciências sociais requer o uso do método observacional. Assume em geral a forma de pesquisa experimental e pesquisa *expost-facto*.

Na presente pesquisa foi utilizado o método observacional, onde se conseguiu analisar, estudar, registrar, interpretar fatos do objeto de estudo, identificando os fatos suscetíveis a erros.

Os procedimentos utilizados para a realização da pesquisa foram com pesquisa bibliográfica. É o tipo de pesquisa feita a partir de materiais já publicados, principalmente em livros, artigos de jornais, revistas e, atualmente, materiais publicados na internet. Nesse tipo de pesquisa é comum encontrar diferentes opiniões entre autores, onde a tese de um autor é contrariada por outro autor ou até mesmo reforçar e concordar com uma mesma tese.

Ainda sobre pesquisa bibliográfica, “a pesquisa bibliográfica é o ponto de partida de toda pesquisa levantando informações feitas a partir de materiais coletado em livros, revistas, artigos, jornais, sites da internet e em outras fontes escritas devidamente publicadas.” (MARTINS, 2004, p 86).

MARTINS (2004) conta, ainda, que a pesquisa bibliográfica é realizada por meio de referencial teórico em livros, revistas, internet que se referem sobre o assunto objeto de estudo.

O trabalho contou, também, com a pesquisa documental, realizada a partir de consulta de documentos, com o objetivo de coletar dados não analisados antes, para elaboração de um determinado trabalho. Esse tipo de pesquisa vem sendo muito usada nas ciências sociais a fim de comparar os fatos sociais.

Para Pinheiro (2010, p. 23) “a pesquisa documental é elaborada a partir

de materiais que não receberam algum tratamento analítico anteriormente”.

Segundo Martins (2004 p.86):

A pesquisa documental visa coletar elementos relevantes para o estudo em geral ou para a realização de um trabalho em particular. É aquela realizada a partir da consulta de documentos e registros que confirmam determinado fato, ou seja, de documentos considerados cientificamente autênticos, por exemplo: a história da abolição da escravatura no Brasil e as leis que antecederam a lei Áurea. Esse tipo de pesquisa tem sido largamente utilizado nas ciências sociais, na investigação histórica, a fim de comparar e descrever fatos sociais, estabelecendo suas características e tendências.

A pesquisa documental foi feita por meio de documentos existentes da empresa estudada, como balanço patrimonial (BP), demonstração de resultado de exercício (DRE), documentos sobre a forma de tributação dos últimos anos.

Foi realizado um estudo de caso, uma pesquisa mais aprofundada com objetivo de aplicar em uma empresa, de maneira detalhada, o conhecimento da presente pesquisa.

Para Pinheiro (2010, p. 23), “O estudo de caso envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

O estudo de caso foi feito por meio de coleta de dados da empresa, aplicando as informações do planejamento tributário a ser levantada nesta pesquisa.

4 DESCRIÇÃO DA ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo, foram descritos os dados da pesquisa, aplicando-se levantamento de dados da empresa estudada, evidenciando um breve histórico, ramo de atividade e o regime de tributação do IRPJ e CSLL adotado.

Em seguida, foram levantados os valores apurados pela empresa, no regime de tributação pelo Lucro Presumido no ano de 2012, demonstrando os valores de recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS. Aplicou-se os mesmos dados em uma simulação de opção pelo regime de tributação pelo Lucro Real.

Por fim, foi realizado comparativo entre os dois regimes de tributação do lucro e observado qual a melhor escolha de tributação para empresa estudo de caso.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

A empresa estudada pela presente pesquisa é do ramo de representação comercial, localizada na cidade de Meleiro, sul do estado de Santa Catarina, atuando na intermediação de negócios de compra e venda de produtos de equipamentos de proteção do individual. A empresa iniciou as atividades em 2010, contando com um quadro de 2 (dois) funcionários e 2 (dois) sócios.

Devido às vedações previstas no art.17 da LC 123/06, a empresa estudada não pode optar pelo Simples Nacional, restando, desta forma o enquadramento pelo Lucro Real ou Lucro Presumido. Atualmente, a empresa opta pelo Lucro Presumido.

Este trabalho visa confirmar ou não a tese predominante de que empresas de representação comercial devem optar pelo lucro presumido. Também, pelos constantes questionamentos da empresa acerca da alteração do regime de tributação, no sentido de reduzir o desembolso tributário.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

Nesse tópico, foram avaliados os documentos da empresa estudada, tais como balanço patrimonial (BP), Demonstrativo de Resultado de Exercício (DRE), do

ano calendário de 2012.

Desta forma, realizou-se os cálculos necessários para a realização da pesquisa. No quadro 2 encontram-se as premissas extraídas das demonstrações contábeis.

Quadro 2 – Premissas

PREMISSAS (valores em reais)					
	Anual	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
1 - Receita Bruta de Prestação de Serviço	327.317,04	78.453,57	84.569,37	75.899,75	88.394,35
2 - Imposto Incidentes sobre Prestação de Serviço	21762,93	5.223,15	5.623,86	5.047,33	5.878,22
3 – Leasing	60.842,00				
4 – Aluguel	18.000,00				
5 – Telefone	6.332,98				
6 - Despesa com Hotel	4.594,32				
7 - Energia Elétrica	6.285,50				
8 - Combustíveis e Lubrificantes	35.483,50				
9 - Manutenção e Reparo	3.500,00				
10 - Valor de Folha de Pagamento	48.578,32				
11 - Valor Pro Labore	54.836,97				
12 - Créditos de PIS (3+4+5+6+7+8+9) x 1,65%	2.228,13				
13 - Créditos de COFINS (3+4+5+6+7+8+9)x 7,6%	10262,91				
14 – IRRF	4.909,76	1.176,80	1.268,54	1.138,50	1.325,95

Fonte: Adaptado pelo Autor.

4.2.1 Cálculo no Lucro Presumido

Nesse tópico foi apresentada a forma de presunção do lucro, aplicando as respectivas porcentagens, para definir os valores do IRPJ e da CSLL, também foi descrito o PIS e a COFINS na forma cumulativa, do ano calendário de 2012.

4.2.1.1 Cálculo do IRPJ

A atividade da empresa estudo de caso é de prestação de serviço, portanto, aplica-se a porcentagem de 32% sobre a receita bruta, para encontrar-se a base de cálculo na modalidade do Lucro Presumido.

Após a determinação da base de cálculo, aplica-se a alíquota de 15%. Sendo o lucro presumido apurado de forma trimestral, sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 60.000,00 deverá ser aplicado adicional de 10%, determinando, assim, o valor do IRPJ a recolher.

A legislação prevê que parte desse valor deve ser recolhido na fonte, é o que se chama de IRRF, que é a aplicação da alíquota de 1,5% sobre o valor total do serviço. Esse valor deve ser recolhido pela fonte pagadora do serviço prestado.

Quadro 3 – Demonstração do cálculo do IRPJ – Lucro Presumido

CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO (valores em reais)					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Anual
1 - Receita Bruta de Prestação de Serviço	78.453,57	84.569,37	75.899,75	88.394,35	327.317,04
2 - (-) Devolução					
3 - Receita Líquida de Prestação de Serviço(1-2)	78.453,57	84.569,37	75.899,75	88.394,35	327.317,04
4 - Lucro Presumido (3x32%)	25.105,14	27.062,20	24.287,92	28.286,19	104.741,45
5 - Acréscimo à Base de Cálculo					
6 - Base de Cálculo IRPJ - Presumido (4+5)	25.105,14	27.062,20	24.287,92	28.286,19	104.741,45
7 - Alíquota do IRPJ	x 15%	x 15%	x 15%	x 15%	x 15%
8 - IRPJ à Recolher - 15%	3.765,77	4.059,33	3.643,19	4.242,93	15.711,22
9 - Base de Cálculo do Adicional IRPJ	-	-	-	-	-
10 - IRPJ Adicional à Recolher -10%	-	-	-	-	-
11 - (-) IRRF	1.176,80	1.268,54	1.138,50	1.325,92	4.909,76
12 - Total de IRPJ a Recolher (9-11)	2.588,97	2.790,79	2.504,69	2.917,01	10.801,46

Fonte: Adaptado pelo Autor.

No cálculo do IRPJ com base no Lucro Presumido, a empresa apurou o valor de R\$15.711,22 (quinze mil setecentos e onze reais e vinte e dois centavos) a recolher. Entretanto, houve retenção na fonte de R\$4.909,76 (quatro mil novecentos e nove reais e setenta e seis centavos), que deduziu o valor a recolher para R\$

10.801,46 (dez mil oitocentos e um reais e quarenta e seis centavos).

4.2.1.2 Cálculo da CSSL

Nesse subtítulo foi abordado o cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL), com base no regime de apuração pelo Lucro Presumido, que é encontrado aplicando-se o percentual de 32% sobre a receita bruta total do período de apuração, em razão da atividade da empresa pesquisada ser uma prestadora de serviço, encontrando-se a base de cálculo para a CSSL.

Sobre a base de cálculo presumida aplica-se 9% de alíquota para determinar o valor da CSSL a recolher.

O cálculo da CSSL esta demonstrado no Quadro 4, que segue:

Quadro 4 – Demonstração do cálculo da CSSL – Lucro Presumido

CÁLCULO DA CSSL - LUCRO PRESUMIDO (valores em reais)					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Anual
1 - Receita Bruta de prestação de serviço	78.453,57	84.569,37	75.899,75	88.394,35	327.317,04
2 - (-) Devoluções					
3 - Receita Líquida de prestação de serviço (1-2)	78.453,57	84.569,37	75.899,75	88.394,35	327.317,04
4 - Lucro Presumido (3x 32%)	25105,14	27.062,20	24.287,92	28.286,19	104.741,45
5 – acréscimos à base de cálculo					
6 - Base de Cálculo CSLL - Presumido (4+5)	25.105,14	27.062,20	24.287,92	28.286,19	104.741,45
7 - Alíquota da CSLL	x 9%	x 9%	x 9%	x 9%	x 9%
8 - CSSL a recolher	2.259,46	2.435,60	2.185,91	2.545,76	9.426,73

Fonte: Adaptado pelo Autor.

No cálculo da CSSL com base no lucro presumido, percebe-se que a empresa apurou o valor a recolher de R\$ 9.426,73 (nove mil quatrocentos e vinte e seis reais e setenta e três centavos).

4.2.1.3 Cálculo PIS e COFINS – Cumulativo

Nesse momento da pesquisa apresenta-se o cálculo de PIS e COFINS na modalidade cumulativa, que por lei define alíquota de 0,65% para o PIS e de 3% para a COFINS.

O quadro 5 irá demonstrar melhor a apuração do cálculo.

Quadro 5 – Demonstração do cálculo do PIS/COFINS – Cumulativo

PIS/COFINS LUCRO PRESUMIDO	
CUMULATIVO	ANUAL (R\$)
1 - Receita Bruta de serviços	327.317,04
2 - (-) Devoluções e cancelamento	0,00
3 - Base de Cálculo (1-2)	327.317,04
4 - Alíquota PIS	x 0,65%
5 - Valor do PIS a Recolher (3x0,65%)	2.127,56
6 - Alíquota COFINS	x 3%
7 - Valor da COFINS a Recolher (3x3%)	9.819,51

Fonte: Adaptado pelo Autor.

Em análise do disposto no quadro acima, percebe-se que a empresa estudada apurou o valor de R\$ 2.127,56 (dois mil cento e vinte e sete reais e cinquenta e seis centavos), a recolher para o PIS e R\$ 9.819,51 (nove mil oitocentos e dezenove reais e cinqüenta e um centavos) a recolher para a COFINS.

Observa-se, também, que na modalidade cumulativa não há aproveitamento de créditos, recolhendo, desta forma, o valor total.

4.2.2 Simulação do Cálculo no Lucro Real Anual

Nessa simulação foram abordados os cálculos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, com base no lucro real.

Na oportunidade, foi levantado, também, diferentes entendimentos das leis e soluções de consulta da Receita Federal, acerca da definição de insumos, no que diz respeito a créditos de PIS e COFINS em relação às empresas prestadoras de serviços. Foram realizadas simulações considerando duas hipóteses: com e sem utilização de créditos.

A simulação do lucro real terá como base a Demonstração de Resultado de Exercício (DRE), apresentada no quadro 6:

Quadro 6 – Demonstração do resultado do exercício

DRE	
RECEITA OPERACIONAL	327.317,04
RECEITA BRUTA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	327.317,04
DEDUÇÕES	40.096,34
IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	40.096,34
LUCRO BRUTO	287.220,70
DESPEAS OPERACIONAIS	247.002,43
DESPEAS/ CUSTOS DE VENDAS	152.998,14
DESPEAS COM HOTEL	4.594,32
DESPEAS COM COMBUSTÍVEIS	35.483,50
DESPEAS COM MANUTENÇÃO E REPARO	3.500,00
DESPEAS COM PESSOAL	48.578,32
LEASING	60.842,00
DESPEAS ADMINISTRATIVAS	94.004,29
DESPEAS COM TELEFONE	6.332,98
DESPEAS COM ALUGUEL	18.000,00
DESPEAS COM ENERGIA ELÉTRICA	6.285,50
DESPEAS COM MATERIAL DE EXPEDIENTE	8.548,84
PRO LABORE	54.836,97
LUCRO ANTES DO IR E CSLL	40.218,27

Fonte: Adaptado pelo Autor.

4.2.2.1 Simulação de Cálculo do IRPJ

Nesse tópico foi apresentado o cálculo do IRPJ, com base no Lucro Real. Ao optar por esse regime de tributação, a empresa deve recolher IRPJ aplicando o percentual de 15% (quinze por cento) sobre o lucro líquido ajustado.

Quadro7: Demonstração do Cálculo do IRPJ – Lucro Real Anual

CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO REAL	ANUAL (R\$)
1 - Lucro Contábil	40.218,27
2 – Adições	-
3 – Exclusões	-
4 - Base de Cálculo do IRPJ (1+2-3)	40.218,27
5 - Alíquota do IRPJ	x 15%
6 - IRPJ à Recolher (4 x 15%)	6.032,74
7 - Base de Cálculo do Adicional IRPJ	-
8 - IRPJ Adicional a Recolher	-
9 - Total de IRPJ Apurado (6+8)	6.032,74
10 - (-) IRRF a Compensar	4.909,76
11 - Total de IRPJ a Recolher (9-11)	1.122,98

Fonte: Adaptado pelo Autor.

Observa-se que o valor do IRPJ é de R\$ 6.032,74 (seis mil e trinta e dois reais e setenta quatro centavos), sendo que o valor retido na fonte pelas empresas tomadoras de serviço é de R\$ 4.909,76 (quatro mil novecentos e nove reais e setenta e seis centavos), restando um valor a recolher de R\$ 1.122,98 (um mil cento e vinte e dois reais e noventa e oito centavos).

Observa-se, também, que não houve adicional de IRPJ, pelo fato de que o lucro anual não ultrapassou o limite de R\$ 240.000,00.

4.2.2.2 Simulação de Cálculo da CSLL

O cálculo da CSLL das empresas optantes pelo Lucro Real concretiza-se com aplicação de 9% (nove por cento) sobre o lucro líquido ajustado obtendo, assim, o valor a recolher da CSLL.

O quadro 8 demonstra em detalhes como é feito esse cálculo.

Quadro 8 - Demonstração do cálculo da CSLL – Lucro Real Anual

CÁLCULO DA CSLL - LUCRO REAL	ANUAL (R\$)
1 - Lucro Contábil	40.218,27
2 – Adições	-
3 – Exclusões	-
4 - Base de Cálculo da CSLL (1+2-3)	40.218,27
5 - Alíquota da CSLL	x 9%
6 - CSLL à Recolher	3.619,64

Fonte: Adaptado pelo Autor.

Observa-se que o valor da CSLL a recolher foi de R\$ 3.619,64 (três mil seiscentos e dezenove reais e sessenta e quatro centavos). Não se aplica adicional sobre a CSLL, e, também, não há retenção na fonte da CSLL, para o caso da empresa estudada.

4.2.2.3 Simulação de Cálculo de PIS/COFINS – Não Cumulativo – Sem Créditos

O PIS e COFINS não cumulativo são apurados com as alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a COFINS.

Na presente pesquisa foi abordado duas simulações de cálculo de PIS/COFINS não cumulativo, em função de divergências no conceito de insumos que geram créditos de PIS/COFINS para uma empresa de representação comercial.

Portanto, na primeira simulação não foram computados como utilizados créditos. Para a segunda simulação, foram consideradas as despesas com telefone,

combustíveis, leasing, energia elétrica, aluguel, despesas com hotel e manutenção e reparo conforme considerando-as como insumos possibilitando créditos para PIS e COFINS.

Quadro 9 - Demonstração do cálculo do PIS/COFINS – não-cumulativo sem apropriação de créditos.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO (valores em reais)	
1 - Receita Bruta de serviços	327.317,04
2 - (-) Devoluções e cancelamento	
3 - Base de Cálculo (1-2)	327.317,04
4 - Alíquota PIS 1,65 %	x 1,65%
5 - Valor do PIS Apurado (3x1,65%)	5.400,73
6 - Base de cálculo de crédito	
6 - Crédito de PIS	
7 - Valor do PIS a Recolher (5-6)	5.400,73
8 - Alíquota COFINS 7,6%	x 7,6%
9 - Valor COFINS Apurado (3x7,6%)	24.876,10
10 - Crédito de COFINS	
11 - Valor da COFINS a Recolher (9-10)	24.876,10

Fonte: Adaptado pelo Autor.

Nota-se, que nessa modalidade de apuração do PIS/COFINS poder-se-ia aproveitar os créditos pelas entradas de insumos utilizados na realização da prestação de serviço, o que não ocorreu a divergência antes mencionadas. Com isso, os valores de PIS e COFINS a recolher ficaram respectivamente R\$ 5.400,73 (cinco mil e quatrocentos reais e setenta e três centavos) e 24.876,10 (vinte e quatro mil oitocentos e setenta e seis reais e dez centavos).

4.2.2.4 Simulação de Cálculo de PIS/COFINS Não Cumulativo Considerando as Despesas Como “Insumos”

Pelo fato da atividade da empresa ser de representação comercial, fica

complexo o entendimento do que pode ser considerado como insumos.

Algumas soluções de consulta consideram como insumos somente o que for utilizado para fabricação de produtos, como matéria prima, materiais de embalagem e o que se considera como desgaste, danos, e perdas no processo de produção. Também consideram como insumo os serviços prestados por pessoas jurídicas para produção ou fabricação de produtos.

Conforme o que diz a solução de consulta n 10 de 08 de maio de 2012.

Base de cálculo. insumos. conceito. Não são todos os custos e despesas necessários às atividade da empresa que poderão gerar credito da contribuição para o PIS não cumulativa, mas apenas aqueles permitidos expressamente na legislação. para fins de apuração de credito da contribuição para o PIS não cumulativa, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços da atividade fim da empresa. Assim, somente os gastos efetuados com aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços geram direito a credito da contribuição para o PIS; excluindo-se desse conceito as despesas que se refletem apenas indiretamente nas atividades fim da empresa.

Já outras interpretam como insumo, tudo o que for utilizado para geração de receita, no caso das pessoas jurídicas prestadoras de serviço.

Conforme diz a solução de consulta n 07 de 17 de janeiro de 2006.

Despesas de telefonia impressos, viagens. Insumos créditos. As despesas com telefone e com materiais de impressão, incorridas na prestação de serviço de representação comercial, são consideradas "insumos" para fins de creditamento de COFINS. Contudo não podem ser descontados como créditos os valores de diárias de viagem, os salários e outros valores, mesmo que constituam insumos à prestação do serviço, se pagos a pessoa física ou não estejam ao pagamento das contribuições.

Uma vez que a atividade da empresa estudada é de representação comercial, foi realizada simulação considerando como insumos as despesas com combustíveis, telefone, manutenção e reparo, aluguel, leasing, energia elétrica, hospedagem necessários para geração de receita, conforme evidenciado no quadro 10, a seguir.

Quadro 10 - Demonstração do cálculo do PIS/COFINS – não-cumulativo com utilização crédito

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO (valores em reais)	
1 - Receita Bruta de Vendas	327.317,04
2 - (-) Devoluções de Vendas	
3 - Base de Cálculo (1-2)	327.317,04
4 - Alíquota PIS 1,65 %	x 1,65%
5 - Valor do PIS Apurado (3x1,65%)	5.400,73
6 - Base de cálculo de crédito	135.038,30
6 - Crédito de PIS	2.228,13
7 - Valor do PIS a Recolher (5-6)	3.172,60
8 - Alíquota COFINS 7,6%	x 7,6%
9 - Valor COFINS Apurado (3x7,6%)	24.876,10
10 - Crédito de COFINS	10.262,91
11 - Valor da COFINS a Recolher (9-10)	14.613,19

Fonte: Adaptado pelo Autor.

Observa-se, que com as despesas tributáveis, o montante de créditos o PIS passou para R\$ 2.228,13 (dois mil duzentos e vinte e oito reais e treze centavos) e o valor de crédito da COFINS passou para R\$ 10.262,91 (dez mil duzentos e sessenta e dois reais e noventa e um centavos), fazendo com que o valor a recolher também diminuiu-se, passando para R\$ 3.172,60 (três mil cento e setenta e dois reais e sessenta centavos) e R\$ 14.613,19 (quatorze mil seiscentos e treze reais e dezenove centavos) respectivamente.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Nesse tópico, foram utilizados os dados levantados e simulados para realização dos comparativos entre Lucro Presumido x Lucro Real anual.

4.3.1 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual Sem Utilização de Créditos

Nesse subtítulo foi apresentado um comparativo com os dados obtidos entre lucro presumido x lucro real anual.

Quadro 11 - Comparativo entre Lucro Presumido e Lucro Real Anual Sem Créditos

TRIBUTOS	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL ANUAL
IRPJ	R\$15.711,22	R\$6.032,74
CSLL	R\$ 9.426,73	R\$3.619,64
PIS	R\$ 2.127,56	R\$5.400,73
COFINS	R\$9.819,51	R\$24.876,10
TOTAL	R\$37.085,02	R\$39.929,21

Fonte: Adaptado pelo Autor.

O planejamento tributário, realizado por meio de comparativos entre as modalidades de Lucro Real e Lucro Presumido, obteve o seguinte resultado, o total de impostos pagos com base no Lucro Presumido é de R\$ 37.085,02 (trinta e sete mil oitenta e cinco reais e dois centavos), já com base no Lucro Real é de R\$ 39.929,21 (trinta e nove mil novecentos e vinte e nove reais e vinte e um centavos).

Desta forma, a opção mais vantajosa é a opção pelo Lucro Presumido, pois é a menos onerosa.

4.3.2 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Com Utilização de Créditos.

Esse comparativo apresentou o melhor regime de tributação considerando os créditos para PIS/COFINS.

Quadro 12: Comparativo entre Lucro Presumido e Lucro Real Anual Com Créditos

TRIBUTO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL ANUAL
IRPJ	R\$ 15.711,22	R\$ 6.032,74
CSLL	R\$ 9.426,73	R\$ 3.619,64
PIS	R\$ 2.127,56	R\$ 3.172,60
COFINS	R\$ 9.819,51	R\$ 14.613,19
TOTAL	R\$ 37.085,02	R\$ 27.438,17

Fonte: Adaptado pelo Autor.

Observa-se, que os valores de PIS e COFINS a recolher diminuíram em função do aumento de créditos. Desta forma, verifica-se também, os valores dos tributos pagos no ano, sendo que para a opção pelo Lucro Presumido é de R\$ 37.085,02 (trinta e sete mil oitenta e cinco reais e dois centavos) e pelo Lucro Real é de R\$ 27.438,17 (vinte e sete mil quatrocentos e trinta e oito reais e dezessete centavos).

Desta forma, a opção mais vantajosa é a opção pelo Lucro Real, pois é a menos onerosa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que o Brasil tem uma elevada carga tributária em relação aos demais países da América Latina, as empresas aqui estabelecidas encontram grande dificuldade para se manterem no mercado.

Diante disso, destaca-se a importância de um planejamento tributário, tornando-se indispensável para tomada de decisões, especialmente na formação de preço de venda.

A presente pesquisa abordou o sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários, onde proporcionou toda base teórica, evidenciando os regimes de tributação do lucro existentes no Brasil. Sendo que cada regime de tributação foi abordado separadamente, demonstrado as particularidades e as diferenças de cada um deles.

Desta forma, foi realizado um estudo de caso, em uma empresa de representação comercial de Meleiro, onde foram levantados dados necessários para realização de um planejamento tributário, de forma comparativa entre os regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido.

Ao se escolher determinado regime de tributação, deve-se estar atento às especificidades de cada segmento empresarial, observando-se a legislação fiscal.

No que ocorre à atividade de prestação de serviços, na maioria das vezes a opção pelo Lucro Presumido torna-se não vantajoso, em razão dos créditos de PIS/COFINS que são poucos. Entretanto, no estudo de caso realizado neste trabalho, verificou-se a existência de um leasing operacional, onde além de permitir créditos de PIS/COFINS, possibilita o lançamento com despesas, reduzindo o lucro contábil e conseqüentemente o valor do IRPJ e CSLL.

Assim, em cada ano deve-se realizar estudo prévio para antever as possibilidades tributárias menos onerosas à empresa.

No presente estudo dedicou-se tempo à discussão acerca da definição de “insumos” utilizados na prestação de serviço. Como há entendimentos distintos, fez-se duas simulações nos cálculos, uma utilizando os créditos e outra não os utilizando.

Com estas análises verifica-se que na primeira simulação sem o aproveitamento de crédito é vantajosa a opção pelo Lucro Presumido, uma vez que

com a opção pelo Lucro Presumido a empresa terá uma redução de R\$ 2.844,19 (dois mil oitocentos e quarenta e quatro reais e dezenove centavos) em relação ao Lucro Real.

Já na segunda simulação com o aproveitamento de créditos de insumos, obteve-se passa a ser mais vantajosa a opção pelo Lucro Real, sendo que a diferença em relação ao Lucro Presumido foi de R\$ 9.646,85 (nove mil seiscentos e quarenta e seis reais e oitenta e cinco centavos).

Diante disso, a figura do contador torna-se indispensável para realizar interpretar e aplicar na prática toda teoria aplicável ao planejamento tributário.

Por fim, presente o trabalho contribuiu, consideravelmente para formação acadêmica, proporcionando ampliar os conhecimentos adquiridos durante a graduação, trazendo vantagens a empresas estudo de caso e servindo de exemplo para outras empresas se utilizem do mesmo para buscar diminuir seus encargos tributários.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

AZEVEDO, Osmar Reis; MARCHEZIN, Glauco; CONCORDIA, Renato Mendes, **Manual Prático de Retenção do Impostos e Contribuições**: Como a fonte pagadora deve descontar: IR, INSS, ISS, PIS/PASEP, CSLL e Cide, 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: IOB, 2008.

Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br em 12/04/2013.

FABRETTI. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa. 5.Renda das Empresas**: Interpretação e Prática. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

Carga Tributária no Brasil. **Jornal Gazeta do Povo**, Curitiba, edições dia 13/11/2012.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de Renda das Empresas**: Interpretação e Prática. 35. ed. São Paulo: IR publicações, 2010.

Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União Estados e Municípios.

Lei n 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributaria federal e dá outras providencias.

Lei n 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, e dá outras providências.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: editora Verbo Jurídico 2009.

Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal.

Lei n 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributaria, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à secretaria da receita federal, à procuradoria – geral da fazenda nacional e ao instituto nacional do seguro social e dá outras providencias.

Lei n 10637, de 30 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; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providencias.

Lei n 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributaria federal e dá outras providencias.

Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Prria nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Alterada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 jun. 2008. Disponível em: editora verbo jurídico 2009.

Lei 12.814 de 16 de maio de 2013. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nºs 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nºs 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009.

Lei complementar n 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o programa de integração social, e dá outras providências.

Lei complementar n 70 de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da seguridade social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.

Lei complementar n 123, de dezembro de 2006. Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte; altera dispositivos das leis n 8212,

8213, ambas de 24 de julho de 1991, da consolidação das leis do trabalho – CLT, aprovada pelo decreto-lei n 5452, de 1 de maio de 1943, da lei n 10189, de 14 de fevereiro de 2001, da lei complementar n 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as leis n 9317 de 5 de dezembro de 1996, e 9841, de 5 de outubro de 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MARTINS, Rosilda Baron . **Metodologia Científica: Como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos**. Curitiba, PR: Juruá, 2004.

NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Frase Editora, 2007.

OLIVEIRA, Luiz Martins et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo:Saraiva, 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5.ed – Rio de Janeiro: Freitas bastos, 2007.

PINHEIRO, Jose Mauricio. **Da iniciação Científica ao TCC: uma abordagem para os cursos de tecnologia**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2010.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz. **IRPJ e CSLL 2007: Manual de imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro liquido: ano calendário 2007: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado**. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

YOUNG, Lucia Helena, Briski. **Regimes de Tributação Federal**./ 7ªedição./ Curitiba: Juruá, 2009.

_____. **Lucro Presumido**/8 edição/ Curitiba: Juruá, 2009.

_____. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão, e Incorporação**: 2. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2006.

_____. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão, e Incorporação**: Curitiba, PR: Juruá, 2005.

http://www.maph.com.br/ler_capitulo.php?products_id=109

<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/DeterminacaoBaseC%C3%A1lculoEstimada.htm>