

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***

**JOSÉ LUIZ POSSOLLI**

**A CORRETA ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COMO  
PRESSUPOSTO DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EFICAZ EM  
UMA EMPRESA DE AUTOPEÇAS DE CRICIÚMA-SC**

**CRICIÚMA-SC, JUNHO DE 2011**

**JOSÉ LUIZ POSSOLLI**

**A CORRETA ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COMO  
PRESSUPOSTO DE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EFICAZ EM  
UMA EMPRESA DE AUTOPEÇAS DE CRICIÚMA-SC**

Monografia apresentada para obtenção do grau de especialista em Direito Empresarial, do curso de Pós-Graduação da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Edson Cichella

**CRICIÚMA-SC, JUNHO/2011**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esta monografia à minha família, em especial a meus pais, Nilton e Anair, minha esposa, Silvia, e meus filhos, Natália e Enrico.

## **AGRADECIMENTOS**

- A Deus, pela disposição recebida para sobrepujar os percalços encontrados;
- À Silvia, minha esposa, Natália e Enrico, meus filhos, pela compreensão da ausência necessária;
- A Nilton e Anair, meus pais, pelo zelo e carinho que me dedicam;
- Ao meu orientador, Prof. Edson Cichella, pela disponibilidade, humanismo e amizade a mim dedicados;
- A todo corpo docente que lecionou neste MBA de Direito Empresarial, pelo conhecimento transmitido;
- Aos meus colegas de trabalho, verdadeiros amigos, pela constante ajuda no trabalho diário.

*“O saber não está na ciência alheia que se absorve, mas, principalmente, nas ideias próprias, que se geram dos conhecimentos absorvidos”. (Ruy Barbosa, Oração aos Moços)*

## RESUMO

POSSOLLI, José Luiz. **A correta escolha do regime de tributação como pressuposto de um planejamento tributário eficaz em uma empresa de autopeças de Criciúma-SC.** 2011. 81 folhas. Monografia do Curso de Pós-Graduação da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma – SC.

A presente monografia tem por objetivos descrever aspectos relevantes do sistema tributário nacional, como as espécies tributárias, os princípios constitucionais tributários, os regimes de tributação existentes, bem como identificar o melhor regime de tributação para uma empresa de autopeças de Criciúma-SC. Para atingir o objetivo proposto, analisou-se os regimes de tributação do imposto de renda da pessoa jurídica existentes no Brasil. O problema apresentado consiste em identificar em qual regime de tributação haverá menor desembolso financeiro com o pagamento de tributos para a empresa objeto do estudo. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, principalmente da vasta legislação tributária brasileira. Utilizou-se, também, a pesquisa descritiva para o alcance dos objetivos propostos. Quanto à abordagem, a pesquisa foi qualitativa, analisando-se os dados encontrados. Os regimes de tributação estudados foram o Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional. Analisou-se as particularidades de cada um deles, bem como dos tributos neles inseridos, sendo descritos os principais tributos federais, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, suas similaridades e diferenças. Os resultados encontrados demonstram que o regime de tributação Lucro Real é o que apresenta menor desembolso tributário para a empresa em estudo. Conclui-se, portanto, que a implementação desta modalidade tributária deve ser efetivada. Também, demonstrou-se a importância do planejamento tributário nas organizações, uma vez que sua utilização maximiza os recursos financeiros gerados pela empresa

Palavras chaves: Planejamento Tributário, Regimes de Tributação, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1: Alíquotas do Simples Nacional para Atividade Comercial.....	43
Tabela 2: Índices para Arbitramento do Lucro.....	50
Tabela 3: Premissas para Realização dos Cálculos .....	67
Tabela 4: Cálculo do PIS – Modalidade Cumulativa .....	67
Tabela 5: Cálculo do PIS – Modalidade Não-Cumulativa.....	68
Tabela 6: Cálculo da COFINS – Modalidade Cumulativa.....	68
Tabela 7: Cálculo da COFINS – Modalidade Não-Cumulativa.....	69
Tabela 8: Cálculo do IRPJ - Lucro Presumido.....	69
Tabela 9: Cálculo do IRPJ - Lucro Real Anual. ....	70
Tabela 10: Cálculo da CSSL - Lucro Presumido.....	70
Tabela 11: Cálculo da CSLL - Lucro Real Anual.....	71
Tabela 12: Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual.....	71
Gráfico 1: Comparativo dos Tributos entre os Regimes de Tributação.....	72
Gráfico 2: Comparativo dos Gastos Totais entre Regimes de Tributação.....	72

## LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

§ = Parágrafo

Art. = Artigo

CF = Constituição Federal

COFINS = Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN = Código Tributário Nacional

CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CSSL = Contribuição Social Sobre o Lucro

FINSOCIAL = Fundo de Investimento Social

N.º = Número

ICMS = Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI = Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA = Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPTU = Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica

LALUR = Livro de Apuração do Lucro Real

LC = Lei Complementar

PASEP = Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS = Programa de Integração Social

RIR = Regulamento do Imposto de Renda

RFB = Receita Federal do Brasil



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMA .....	11
1.2 PROBLEMA.....	11
1.3 OBJETIVOS.....	12
1.3.1 Objetivo Geral.....	12
1.3.2 Objetivos Específicos .....	12
1.4 JUSTIFICATIVA.....	12
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>14</b>
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	14
2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....	16
2.2.1 Princípio da Legalidade .....	16
2.2.2 Princípio da Anterioridade.....	16
2.2.3 Princípio da Irretroatividade.....	17
2.2.4 Princípio da Igualdade ou Isonomia .....	18
2.2.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	18
2.2.6 Princípio da Vedação de Confisco.....	19
2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	19
2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	20
2.5 ESPÉCIES DE TRIBUTOS .....	21
2.5.1 Impostos .....	21
2.5.2 Taxas .....	22
2.5.3 Contribuição de Melhoria .....	22
2.5.4 Empréstimo Compulsório.....	23
2.5.5 Contribuições Especiais.....	23
2.6 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS.....	24
2.7 CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.....	25
2.8 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS.....	25
2.8.1 Modalidade Cumulativa .....	25
2.8.1.1 Contribuintes .....	26
2.8.1.2 Base de Cálculo e Alíquotas .....	27
2.8.2 Modalidade Não-Cumulativa .....	28

2.8.2.1 Contribuintes .....	28
2.8.2.2 Base de Cálculo e Alíquotas .....	29
2.8.2.3 Apropriação de Créditos.....	31
2.9 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL .....	33
2.9.1 Simples Nacional.....	34
2.9.1.1 Vedações à Opção pelo Simples Nacional.....	35
2.9.1.2 Tributos Abrangidos .....	37
2.9.1.3 Tributos Não Abrangidos .....	38
2.9.1.4 Adesão ao Simples Nacional.....	39
2.9.1.5 Exclusão do Simples Nacional.....	40
2.9.1.6 Apuração do Simples Nacional – Base de Cálculo e Alíquotas .....	42
2.9.2 Lucro Presumido.....	44
2.9.2.1 Requisitos à Opção pelo Lucro Presumido .....	44
2.9.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – Lucro Presumido.....	45
2.9.2.2.1 Base de Cálculo do IRPJ Lucro Presumido .....	45
2.9.2.2.2 Acréscimos à Base de Cálculo do IRPJ Lucro Presumido.....	46
2.9.2.2.3 Alíquota .....	47
2.9.2.3 Contribuição Social Sobre o Lucro – CSSL - no Lucro Presumido .....	47
2.9.2.3.1 Base de Cálculo da CSSL no Lucro Presumido .....	47
2.9.2.3.2 Acréscimos à Base de Cálculo da CSSL Presumida.....	48
2.9.2.3.3 Alíquota .....	48
2.9.3 Lucro Arbitrado .....	48
2.9.3.1 Autoarbitramento .....	49
2.9.3.2 Arbitramento de Ofício.....	50
2.9.3.3 Base de Cálculo do Lucro Arbitrado e Acréscimos .....	51
2.9.3.4 Alíquotas .....	51
2.9.4 Lucro Real.....	52
2.9.4.1 Obrigatoriedade à Opção pelo Lucro Real.....	52
2.9.4.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – no Lucro Real .....	53
2.9.4.2.1 Base de Cálculo do IRPJ no Lucro Real.....	53
2.9.4.2.1.1 Adições à Base de Cálculo do IRPJ.....	54
2.9.4.2.1.2 Exclusões à Base de Cálculo do IRPJ.....	55
2.9.4.2.2 Alíquota .....	56
2.9.4.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL - no Lucro Real.....	56

2.9.4.3.1 Base de Cálculo da CSLL no Lucro Real .....	57
2.9.4.3.1.1 Adições à Base de Cálculo da CSLL .....	57
2.9.4.3.1.2 Exclusões à Base de Cálculo da CSLL.....	58
2.9.4.3.2 Alíquota .....	59
2.9.4.4 Modalidades de Apuração do IRPJ e CSLL no Lucro Real.....	59
2.9.4.4.1 Lucro Real Trimestral.....	59
2.9.4.4.2 Lucro Real Anual .....	60
2.9.4.4.2.1 Determinação da Base de Cálculo da Estimativa Mensal.....	61
2.9.4.4.2.2 Suspensão ou Redução dos Pagamentos Mensais por Estimativa..	62
2.9.4.5 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base Negativa da CSLL.....	63
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	64
3.1 TIPOS DE PESQUISA .....	64
3.1.1 Pesquisa Bibliográfica .....	64
3.1.2 Pesquisa Descritiva ou de Campo.....	64
3.2 ABORDAGEM DA PESQUISA.....	64
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	65
3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	65
4 EXPERIÊNCIA DE PESQUISA.....	66
4.1 Empresa Estudada – Caracterização e Premissas.....	66
4.2 Cálculos Efetuados com Base nas Premissas .....	67
4.3 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual.....	71
5 - CONCLUSÃO .....	74
REFERÊNCIAS.....	76

## **1 INTRODUÇÃO**

### **1.1 TEMA**

A correta escolha do regime de tributação como pressuposto de um planejamento tributário eficaz em uma empresa de autopeças de Criciúma-SC.

### **1.2 PROBLEMA**

Constante reclamação da classe empresarial brasileira é a forma que os Governos Federal, Estadual e Municipal instituem e cobram seus tributos. Há consenso entre as confederações empresariais que a carga tributária brasileira é elevada, onerando em demasia a produção e comprometendo o consumo. No entanto, sabe-se, também, que a evasão fiscal é uma realidade, e sua prática é justificada sob o argumento de que sem ela não há condições das empresas se manterem no mercado, haja vista a concorrência comercial existente nos tempos hodiernos.

Também é consenso nos setores sociais que urge a implantação de uma reforma tributária no sistema brasileiro, ressaltando-se que tal implantação aumentaria a arrecadação, diminuiria a evasão e reduziria a carga tributária. Na verdade estas afirmações são apenas suposições. É necessário um profundo estudo para que se possa determinar com precisão o impacto (positivo ou negativo) que uma reforma no sistema tributário, mais precisamente, a que tramita no legislativo pátrio, traria às relações comerciais brasileiras, e estas com o exterior.

Entretanto, enquanto as alterações no sistema tributário não se efetivam, é imprescindível que as empresas conheçam pormenorizadamente os regimes de tributação vigentes, para que tenham condições de efetuar a escolha correta e, com isso, reduzirem a carga tributária.

Neste contexto, surge a seguinte questão-problema: qual o melhor regime de tributação para uma empresa comercial do ramo de autopeças?

## **1.3 OBJETIVOS**

### **1.3.1 Objetivo Geral**

Identificar o melhor regime de tributação para uma empresa comercial do ramo de autopeças, identificando em qual deles haverá menor desembolso com pagamento de tributos.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- Evidenciar quais as espécies tributárias previstas na Constituição Federal;
- Descrever os princípios norteadores do Direito Tributário;
- Caracterizar os regimes de tributação existentes no Brasil;
- Analisar a aplicação prática dos regimes de tributação para uma empresa comercial, fazendo um comparativo entre eles.

## **1.4 JUSTIFICATIVA**

Toda a ação estatal deve estar alicerçada em princípios, geralmente constitucionais, de forma a garantir, à coletividade, a lisura e transparência dos atos administrativos, fiscais e tributários. Sob o aspecto tributário não é diferente, devendo-se atentar para os princípios constitucionais tributários sempre que se pretende efetuar qualquer alteração no sistema de tributação do país.

A construção de uma realidade tributária mais equitativa, de forma a propiciar uma 'justiça tributária' vem sendo a tônica dos últimos anos, defendida por tributaristas de renome nacional e prometida pelo governo federal, mas que encontra barreiras nos interesses políticos das esferas administrativas federal, estadual e municipal.

Em todos os ramos do direito os princípios têm função garantidora dos interesses individuais e coletivos. No direito tributário não poderia ser diferente. O princípio da não cumulatividade tem a seu favor o argumento de que sua aplicação

desonerará a produção, aumentando a atividade econômica e, conseqüentemente, os níveis de emprego.

Certamente, a implementação de uma reforma que atenda aos anseios sociais, trazendo justiça tributária e obedecendo aos princípios norteadores do direito tributário, é de vital importância para que se dê à economia nacional a oportunidade de competir em um mundo globalizado.

Portanto, é imprescindível que as empresas tenham um planejamento tributário eficaz, possibilitando que as mesmas paguem seus tributos da forma menos onerosa possível. Para tal, a escolha do regime de tributação adequado é imprescindível, levando-se em consideração, entre outros, a atividade empresarial, o valor do faturamento e a lucratividade.

É importante destacar, também, que a escolha por determinado regime de tributação do IRPJ, conduz a determinados procedimentos de cálculo em relação a outros tributos federais, como o PIS e a COFINS, já que ao optar-se pelo Lucro Real, tem-se a apuração do PIS e COFINS pelo regime da não-cumulatividade; e ao optar-se pelo lucro presumido, tal regime é o da cumulatividade.

Desta forma, para definir-se qual o melhor regime de tributação para a empresa, não basta se ater aos cálculos do IRPJ e da CSLL, mas também levar em consideração as modalidades de cálculo do PIS e COFINS que cada regime estabelece, no sentido de estabelecer-se a forma menos onerosa econômica e financeiramente à empresa objeto deste estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo visa primeiramente conceituar Planejamento Tributário, já que por meio dele é determinado o regime de tributação das empresas, determinando-se a forma de cálculo dos tributos federais.

Também abordar-se-á, neste capítulo, considerações acerca dos Princípios Constitucionais Tributários e das Espécies Tributárias existentes no Brasil.

### **2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O planejamento tributário caracteriza-se essencialmente, quando bem implementado como ferramenta de gestão, pela possibilidade de obter-se a redução do recolhimento de tributos, por meio da elisão fiscal, ou seja, de procedimentos que não ferem dispositivos legais. Neste contexto, Zanluca (2008, p. 01) esclarece que “planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos.”

O mercado concorrencial a que todas as empresas estão submetidas, leva-as a uma busca incessante por mecanismos de redução dos custos empresariais, de forma a tornar os preços de seus produtos mais competitivos em um mercado cada vez mais globalizado. Da mesma forma, a alta carga tributária brasileira impõe a necessidade de reduzir o pagamento de tributos, melhorando o resultado das organizações e possibilitando novos investimentos.

Este entendimento é corroborado por Zanluca (2008, p. 01), quando explica que

o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos [...] se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Assim, o objetivo do planejamento tributário é fornecer subsídios para a redução legal dos tributos, com a finalidade de proporcionar à empresa o pagamento dos tributos da maneira mais justa possível.

### 2.1.1 Elisão Fiscal

Muito se tem discutido sobre as formas de planejamento tributário, no sentido de estabelecer a licitude de seus procedimentos. Oliveira (2005) defende que a há maneiras lícitas do contribuinte reduzir a carga tributária, eliminando ou postergando a obrigação tributária. Assim, ao planejar a ocorrência do fato gerador do tributo estar-se-ia praticando a elisão fiscal.

Ainda, neste mesmo sentido, Rocha et al (2001, p. 104), defende que a elisão fiscal é uma “[...] técnica de subsunção antecipada, antevendo as consequências jurídicas co-tributárias, elaborada para agir conforme o ordenamento, usando as operações menos onerosas disponíveis como legítimas.”

Ao defender a elisão fiscal, Fabretti (2005, p. 32) ensina que

planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar ou postergar o pagamento. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação e dissimulação, para deixar de recolher o tributo devido, sendo considerado como omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal

Desta forma, o contribuinte deve ficar atento às possibilidades de tributação existentes, para, em conformidade legal, agir gerando menor desembolso tributário possível.

### 2.1.2 Evasão Fiscal

Diferentemente da elisão, a evasão fiscal é uma prática delituosa que visa diminuir o gasto tributário pela utilização de procedimentos irregulares.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 691), assim se reportam ao tema:

a doutrina e a jurisprudência têm conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação da lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre está presente a figura de simulação ou dissimulação.

Importante salientar que as práticas evasivas são capituladas como crimes contra a ordem tributária, consoante expressa determinação do artigo 1.º da Lei 8.137/90.



## **2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

No entendimento de Denari (2008), os Princípios Tributários são regras constitucionalmente estabelecidas que tem por função regular todas as demais normas jurídicas no âmbito tributário, sendo que toda a produção legislativa tributária não pode afrontar as regras expressas, devendo ser observados pelos poderes executivo, legislativo e judiciário.

Ainda segundo Denari (2008), entende-se que os princípios tributários limitam o poder de tributar dos entes públicos, estabelecendo pressupostos para a criação ou majoração de tributos. Estão elencados no artigo 150 da Constituição Federal; sendo eles: Legalidade, Anterioridade, Irretroatividade, Igualdade ou Isonomia, Capacidade Contributiva, Vedação de Confisco.

### **2.2.1 Princípio da Legalidade**

Ter base legal é requisito essencial quando se fala de criação de tributos, bem como quando se pretende majorar a alíquota de um tributo existente.

O Princípio da Legalidade, conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 150, estabelece que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Portanto, não poderá haver a instituição, a criação, o aumento de determinado tributo, sem haver previamente um dispositivo legal, independentemente da esfera de poder que o crie, seja União, Estados ou Municípios, que estabeleça esta criação ou majoração de alíquota, ou ainda alteração na base de cálculo.

### **2.2.2 Princípio da Anterioridade**

Tem-se por princípio da anterioridade, o regramento que disciplina a necessidade da publicação prévia de uma lei, antes de sua vigência, estabelecendo-se os prazos que o poder tributante deve respeitar.

A Anterioridade tributária encontra guarida na Constituição Federal, artigo 150, quando diz que “[...] 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”. (BRASIL, 1988, p. 104)

As exceções à regra da anterioridade estão disciplinadas no parágrafo 1º do art. 150: “a vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II” (BRASIL, 1988, p. 104), sendo que os tributos mencionados nesta capitulação têm, em regra, função regulatória da economia. Os tributos acima referidos encontram-se dispostos na CF/88 (BRASIL, 1988, p. 103-107), e são os seguintes:

Art. 148 [...] I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; [...] Art. 153 [...] I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...] IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; [...] Art. 154 [...] II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Dentro do princípio da anterioridade destaca-se a Noventena, que, de acordo com o dispositivo legal citado anteriormente, os tributos não podem ser cobrados “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;” (BRASIL, 1988, p. 104)

Ressalta-se, que também é aplicada à anterioridade nonagesimal as exceções previstas acima, conforme evidencia o texto legal: “[...] não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.” (BRASIL, 1988, p. 104)

### **2.2.3 Princípio da Irretroatividade**

Por expressa disposição legal, não se pode cobrar tributo relativo a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que o criou .

Esta irretroatividade, disposta no artigo 150 da Carta Magna, inciso III, alínea ‘a’, esclarece que “[...] 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”.(BRASIL, 1988, p. 104)

Este princípio deixa claro que determinado tributo não pode alcançar fatos pretéritos, ocorridos anteriormente à criação do mesmo.

#### **2.2.4 Princípio da Igualdade ou Isonomia**

O termo isonomia, por si só, evidencia que deve haver tratamento igualitário. Na esfera tributária, esta isonomia ou igualdade está prevista, também, na Constituição da República, ao determinar, em seu artigo 150, inciso II:

[...] 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 ou direitos. (BRASIL, 1988, p. 104)

Portanto, os contribuintes que estão em situação equivalente, não podem ter base de cálculo ou alíquotas diferenciadas, devendo ter tratamento isonômico, respeitando-se o princípio constitucional. Destaca-se que a progressividade de alguns tributos, como o Imposto de Renda, não fere tal princípio, haja vista que a própria lei prevê esta possibilidade.

#### **2.2.5 Princípio da Capacidade Contributiva**

O princípio da capacidade contributiva leva ao entendimento de que a exigência de pagamento de tributos por parte do fisco deve ser limitada pela capacidade que o sujeito passivo tem em cumpri-la.

A Capacidade Contributiva, segundo a Constituição Brasileira, artigo 145, estabelece que:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, p. 101)

### **2.2.6 Princípio da Vedação de Confisco**

A cobrança de tributos não pode ter natureza confiscatória, de modo a impor ao contribuinte um fardo tributário incompatível com o patrimônio ou os proventos do mesmo.

A Vedação de Confisco, conforme a Constituição Federal, artigo 150, esclarece que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco”. (BRASIL, 1988, p. 104)

Um exemplo de cobrança com efeito de confisco pode ser dado em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Caso este tributo fosse cobrado com alíquota de 20%, estaria presente a natureza confiscatória, uma vez que o bem seria ‘confiscado’ em apenas cinco anos pelo ente público municipal. Desta forma, o tributo deve obedecer a uma cobrança razoável e não confiscatória. (HARADA, 2008)

## **2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O Sistema Tributário Nacional encontra-se regulado na Carta Magna, em seus artigos 145 a 162, que tratam da tributação e do orçamento. Nestes dispositivos estão definidos os tipos de tributos, a competência – se da União, Estados ou Municípios, as limitações ao poder de tributar, os princípios gerais; enfim, as normas que regem o sistema tributário nacional. Cabe salientar que há a lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, conhecido por Código Tributário Nacional, o qual tem em seu bojo as normas reguladoras do Sistema Tributário Nacional. (DENARI, 2008)

Os tributos são prestações pecuniárias que o Estado cobra a fim de manter sua estrutura e fazer melhorias para a população. O artigo 3º do CTN reza que “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.” (CTN, 1966, p. 01)

De maneira mais enfática, Harada (2008, p. 311) define tributos como sendo “prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império.”

Portanto, os tributos são exigências instituídas por lei para que o contribuinte pague determinado valor em moeda corrente para o Estado, por meio de impostos, taxas, contribuições ou empréstimo compulsório, que serão revertidos para a manutenção da estrutura física do Estado ou destinados a ações que beneficiem a população, como saúde, educação e segurança.

## 2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária é o poder que os entes estatais – União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios – têm de instituir tributos. A Constituição Federal traz este poder expresso em seu artigo 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, p. 101-102)

Segundo o artigo 7º do CTN a competência tributária é indelegável. Assim, se os estados federados deixarem de instituir algum imposto de sua competência, nenhum outro ente está autorizado a fazê-lo. Isto caracteriza a competência privativa. Mas, alguns tributos podem ser instituídos pela União, Estados Membros, Distrito Federal ou Municípios. São as taxas e contribuições de melhoria. Desta forma, tem-se caracterizada a competência comum.

Sobre a competência tributária dos impostos, escreve Machado (2001, p. 242):

A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode

servir de suporte a esses impostos. Define o que denominamos o âmbito constitucional de cada imposto.

Portanto, nenhum ente pode criar tributos da maneira que lhe convier, deve-se estar atento às disposições expressas na Constituição Federal, obedecendo-se seus princípios e disposições gerais.

## 2.5 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Há no Brasil diversas espécies tributárias. Segundo Harada (2008), o Estado, a fim de garantir o funcionamento de suas atividades, necessita de recursos. Estes são obtidos por meio da cobrança de tributos, que por sua vez, são pagos pelas pessoas físicas ou jurídicas, os denominados contribuintes. O pagamento de tributos propicia ao Estado custear atividades que garantem ao cidadão, ou ao menos deveria garantir, acesso à saúde e educação, bem como possibilita a realização de investimentos em infraestrutura, reduzindo as mazelas sociais e melhorando a qualidade de vida.

### 2.5.1 Impostos

Os impostos estão previstos no artigo 145 da Constituição Federal e não estão vinculados a qualquer contraprestação específica por parte do Estado. Podem ser diretos, quando suportados pela própria pessoa, como o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA ou indiretos, quando o ônus pelo recolhimento é transferido para o consumidor final, como o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. (HARADA, 2008).

Segundo Harada (2008, p. 313):

impostos (art.145, I, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Portanto, a principal característica do imposto é não estar vinculado à obrigação de contraprestação por parte do Estado. Assim, este pode aplicar o montante recolhido como for mais conveniente, sempre obedecendo as normas relativas aos gastos públicos.

### **2.5.2 Taxas**

A taxa é uma espécie do gênero tributo que, ao contrário do imposto, está diretamente vinculada a uma contraprestação por parte do Estado. No artigo 145, inciso II da Constituição Federal de 1988 está determinado que as taxas devem ser cobradas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.” (BRASIL, 1988, p. 101)

Machado (2001) escreve que a taxa é espécie de tributo que tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Isto representa dizer que o pagamento da taxa é uma contraprestação do contribuinte por um serviço que o Estado lhe presta.

### **2.5.3 Contribuição de Melhoria**

As contribuições de melhoria são geralmente criadas pelos entes municipais quando da pavimentação de vias públicas.

Tal tributo está previsto na Constituição Federal em seu artigo 145, inciso III. A contribuição de melhoria, em tese, proporciona uma valorização para o imóvel do contribuinte. O artigo 81 do CTN expõe que:

a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal 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 despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966, p.16)

Tem-se, portanto, que sua cobrança se dá em decorrência da realização de obra pública por parte do Ente tributante, havendo uma valorização do imóvel do

contribuinte. O fato gerador deste tributo é a realização da obra, e o valor cobrado é proporcional aos recursos que a administração pública alocou para tal realização.

#### **2.5.4 Empréstimo Compulsório**

Diferentemente dos demais tributos, o empréstimo compulsório é passível de restituição pela União, que tem competência privativa para instituí-lo, devendo, portanto, o produto obtido com sua criação ser restituída aos contribuintes. Frisa-se que os recursos arrecadados com o empréstimo compulsório devem estar vinculados com a despesa que originou sua criação, conforme dispõe o artigo 148 da CF/88:

Art.148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:  
I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;  
II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art.150, III, b;  
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.  
(BRASIL, 1988, p. 103)

Pode-se afirmar que a instituição deste tributo não é comum no Brasil, tendo-se, quando da criação do empréstimo compulsório sobre combustíveis, uma experiência negativa, em razão da dificuldade criada para restituir-se o valor cobrado.

#### **2.5.5 Contribuições Especiais**

Relativamente às contribuições especiais, podem ser divididas em três tipos: as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas. A competência para instituir estas contribuições é exclusiva da União, conforme disciplina o artigo 149 da Constituição Federal.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e



sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988, p. 103)

De acordo com o entendimento de Denari (2008), pode-se dizer que as contribuições sociais previstas nos artigos 194 e 195 da Constituição Federal se destinam ao financiamento da seguridade social e outros direitos sociais garantidos pelo Estado, vinculados à seguridade social.

Ainda, defende o mesmo autor, que a contribuição de intervenção no domínio econômico tem função regulatória, interferindo na economia quando há necessidade de ajustes micro ou macroeconômico em razão de políticas econômicas internacionais ou medidas compensatórias para determinados grupos econômicos de produção. Atua como instrumento regulatório da economia nacional em face de possíveis desajustes internacionais. Sustenta também que as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas tem por finalidade custear entidades de classe, que atuam na fiscalização e controle do exercício profissional, seja de profissionais liberais, empregadores e empregados.

## **2.6 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS**

O Programa de Integração Social – PIS - foi instituído pela Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970, tendo como objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, conforme se apreende do artigo 1.º da citada Lei Complementar.

Art. 1.º - 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. (BRASIL, 1970, p. 01)

Hoje, o PIS destina-se ao programa de seguro desemprego, do governo federal, bem como ao abono do PIS, que destina 01 (um) salário mínimo anual aos trabalhadores que recebem até 02 (dois) salários mínimos mensais e cumpram outros requisitos legais. (RODRIGUES, 2008)

## **2.7 CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

A Contribuição par Financiamento da Seguridade Social - COFINS - foi instituída pela Lei Complementar n.º 70/1991, em obediência ao disposto no art. 195 da CF/88.

Art. 195. 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 sociais: [...] (BRASIL, 1988, p. 150)

Importante lembrar que a COFINS substituiu o FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social - criado pelo Decreto-Lei n.º 1940/82, que foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Este tributo, como o próprio nome sugere, tem destinação específica dos recursos arrecadados, sendo estes utilizados no financiamento da seguridade social, tratando-se portanto, trata-se de um tributo vinculado.

## **2.8 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS**

O PIS e a COFINS apresentam duas modalidades de tributação: cumulativa e não-cumulativa. A utilização de uma ou outra se dá em razão do regime de tributação do Imposto de Renda adotado pela empresa, conforme será visto em tópico específico.

### **2.8.1 Modalidade Cumulativa**

Quando instituído pela Lei Complementar n.º 07/1970, o PIS era calculado exclusivamente na modalidade cumulativa. Nesta sistemática, “[...] o tributo é exigido na sua inteireza toda vez que ocorre a hipótese de incidência descrita na norma tributária, sem a possibilidade de se amortizar nessa operação o valor do tributo incidido na operação antecedente”. (Viana, 2007, p. 03)

Este tipo de cobrança onera demasiadamente as empresas, já que o tributo é cobrado sobre a totalidade de cada operação. É o que se chama de

cobrança “em cascata”. Assim, o valor pago na etapa anterior não pode ser utilizado para reduzir o tributo devido.

Relativamente a COFINS, a modalidade cumulativa obedece ao mesmo critério. Desde sua instituição, em 1991, até a edição da Lei 10.833, em 2003, não havia possibilidade de créditos.

### 2.8.1.1 Contribuintes

Os contribuintes da modalidade cumulativa do PIS e da COFINS, de acordo com Rodrigues et al (2008, p. 341), são “[...] as pessoas jurídicas de direito privado em geral [...], exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional e aquelas sujeitas à modalidade não cumulativa da contribuição”.

O art. 8.º da Lei 10.637/02 estabelece que as empresas optantes pelo Lucro Presumido ou Arbitrado devem calcular o PIS na modalidade cumulativa. Por sua vez, a Lei 10.833/03 determina, em seu art. 10, que as empresas optantes por estes regimes de tributação devem continuar calculando a COFINS na modalidade cumulativa, não lhes sendo possível a apropriação de créditos.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005).

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;  
[...]

De maneira didática, Santos (2007) destaca que os contribuintes obrigados ao regime cumulativo estão mencionados nas leis n.º 10.937/2002 e 10.833/2003, destacando:

a) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;

b) as sociedades cooperativas, com exceção as de produção agropecuária e de consumo;

c) as pessoas jurídicas (entidades financeiras e assemelhadas) contidas no art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º, da Lei nº 9.718/1998.

d) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei nº 7.102/1983.

### 2.8.1.2 Base de Cálculo e Alíquotas

As empresas submetidas à modalidade cumulativa da COFINS e do PIS devem utilizar como base de cálculo o valor do faturamento mensal. O conceito de faturamento, na lição de Young ( 2009, p. 213) “[...] corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, entendida esta como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

Entretanto, com a edição da Lei 11.941/09, esta definição deve ser relativizada, já que o parágrafo 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98, que trazia esta definição, foi revogado. A partir de então, tem-se que o faturamento é composto apenas pelas receitas da atividade da empresa, que constitui sua receita bruta.

Para a determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, na modalidade cumulativa, a Lei 9.718 dispõe em seu art. 3.º, parágrafo 2.º, que poderá ser reduzido da receita bruta, entre outros, os valores relativos a:

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; ([Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001](#))

III - Revogado

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Sobre o valor da base de cálculo encontrada, aplicar-se-á a alíquota relativa ao PIS e a COFINS, que é de 0,65% e 3%, respectivamente.

## **2.8.2 Modalidade Não-Cumulativa**

A modalidade não-cumulativa do PIS foi introduzida no ordenamento tributário nacional por meio da Lei 10.637/2002; e a não-cumulatividade da COFINS foi instituída pela Lei 10.833/2003. Nesta modalidade, segundo Machado (2005, p. 2), o tributo é calculado “[...] mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores”. Assim, do valor do débito apurado, poderão ser descontados os créditos das aquisições.

### **2.8.2.1 Contribuintes**

Os contribuintes do PIS e da COFINS Não-Cumulativa são, de acordo com a Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ, com base no lucro real.

Entretanto, algumas empresas, mesmo optando por este regime de tributação, submetem-se à modalidade cumulativa, conforme disciplina a própria RFB. São elas:

instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102, de 1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

Cabe mencionar que, não obstante a Lei 11.941/09 ter alterado o conceito de faturamento, conforme alhures mencionado, assim o fizeram na lei que regula o PIS e a COFINS cumulativos. Desta forma, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 continuam com o conceito de que faturamento são todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada. Por este raciocínio ter-se-ia que sobre as receitas financeiras incidiria PIS e COFINS cumulativos. No entanto, o Decreto 5.164/2004, em seu art. 1º, estabeleceu que “ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-

cumulativa das referidas contribuições”. Mesmo com a revogação do referido decreto, outro foi editado, o Decreto 5.442/2005, que manteve a redação anterior.

Assim, pode-se afirmar que no período de agosto de 2004 a maio de 2009 apenas as empresas submetidas à incidência do PIS e da COFINS na modalidade cumulativa, estavam obrigadas ao recolhimento destes tributos sobre os rendimentos de aplicação financeira.

### 2.8.2.2 Base de Cálculo e Alíquotas

A base de cálculo do PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa é regulada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Conforme o § 2.º do art. 1.º da Lei 10.637/02, “a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput”.

Ainda, segundo o § 3.º do mesmo artigo,

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - vetado

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - revogado

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (BRASIL, 2002, p. 01)

Na modalidade não-cumulativa, a alíquota do PIS é de 1,65%, calculada sobre a base de cálculo apurada, conforme preceituam os artigos. 1.º e 2.º da Lei 10.637/02:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 2º 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. (BRASIL, 2002, p. 01)

Por sua vez, a Lei 10.833/03, em seu art. 1.º, § 2.º, estabelece que a base de cálculo da COFINS “é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.”. Aqui, percebe-se que ainda vigora o conceito primitivo de faturamento, estabelecido no revogado parágrafo 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/98, já que a definição estabelecida no caput do art. 1.º da Lei 10.833/03 dispõe que

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (BRASIL, 2003, p. 01)

Igualmente ao PIS, determinadas receitas não integram a base de cálculo da COFINS não-cumulativa, bem como certas operações a reduzem. Tais previsões estão elencadas no § 3.º do art. 1.º da citada lei.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - revogado

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações

de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (BRASIL, 2003, p. 01)

Nesta modalidade de cálculo, a alíquota da COFINS é de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), incidente sobre a base de cálculo apurada, de acordo com os critérios acima explanados, conforme determina o art. 2.º da já mencionada lei 10.833.

### 2.8.2.3 Apropriação de Créditos

Somente na modalidade não-cumulativa há a possibilidade de se aproveitar créditos de PIS e COFINS, no sentido de reduzir-se o valor a recolher.

Assim, conforme o artigo 3.º da Lei 10.637/02, os contribuintes que utilizam esta sistemática poderão aproveitar os 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 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, 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 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 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 11.898, de 2009) (BRASIL, 2002, p. 02)

O § 1.º do artigo acima citado, estabelece que tais créditos serão determinados mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Igualmente, o artigo 3.º da Lei 10.833/03, determina que os contribuintes que utilizam a sistemática da não-cumulatividade, poderão aproveitar os créditos calculados em relação a:

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) (BRASIL, 2003, p. 02)

O § 1.º do artigo acima citado, estabelece que tais créditos serão determinados mediante a aplicação da alíquota de 7,60% sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do **caput**, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do **caput**, devolvidos no mês.

Assim, a sistemática na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tão cobrada pelos setores produtivos nacionais, está limitada às empresas tributadas pelo Lucro Real.

## 2.9 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

O sistema tributário brasileiro apresenta quatro regimes de tributação para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, cada qual com suas particularidades e pressupostos para opção. Assim, torna-se indispensável conhecê-los profundamente, no sentido de verificar qual deles oferece maior benefício tributário à empresa. (YOUNG, 2009)

Os regimes de tributação existentes são: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. A seguir analisar-se-á cada um deles, enfocando-se suas principais características.

### 2.9.1 Simples Nacional

O regime de tributação do Simples Nacional foi instituído por meio da Lei Complementar 123/2006, em atendimento ao preceito constitucional estabelecido no art. 146, inciso III, alínea “d”, o qual prevê tratamento diferenciado e favorecido para organizações consideradas como microempresas ou empresas de pequeno porte (BRASIL, 1988).

Importante ressaltar que a citada Lei estabelece benefícios de natureza tributária (Simples Nacional) e não-tributária, abrangendo inclusive aspectos societários, trabalhistas e licitatórios (MARINS & BERTOLDI, 2007), conforme pode ser verificado em se art. 1.º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:  
I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;  
II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;  
III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão. (BRASIL, 2006, p. 01)

Para usufruir deste tratamento favorecido, as microempresas e empresas de pequeno porte devem enquadrar-se em uma série de requisitos pré-estabelecidos, os quais determinam a possibilidade ou não de opção por este regime. O primeiro pressuposto a ser observado leva em conta o faturamento anual da empresa, que não pode exceder a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). É o que define o artigo 3.º da LC 123/06:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresa ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº

10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que;

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). (BRASIL, 2006, p. 03)

Importante registrar que a pedido de associações de pequenas empresas, cogita-se, por meio do Projeto de Lei Complementar 591/10, a alteração em 50% dos limites acima mencionados.

### **2.9.1.1 Vedações à Opção pelo Simples Nacional**

Conforme mencionado no tópico anterior, o faturamento anual é apenas um dos critérios a serem observados quando da opção pelo Simples Nacional

[...] o primeiro critério, de ordem objetiva, diz respeito aos níveis de faturamento do agente e seu enquadramento como microempresário ou empresário de pequeno porte. O segundo critério, este de ordem subjetiva, refere-se às características pessoais do favorecido, devendo o mesmo enquadrar-se nos conceitos de empresário, sociedade empresária ou sociedade simples. (MARINS E BERTOLDI, 2007, p.35)

Os critérios de ordem subjetiva, referidos na citação acima, dizem respeito a aspectos pessoais das empresas, como tipo jurídico, participação de sócios, entre outros. Assim, no § 4º do art. 3.º da LC 123/06, constam os impedimentos não só à opção pelo Simples Nacional, que trata da matéria tributária da LC 123/06, mas também aos demais benefícios, de natureza não-tributária. Desta forma, as empresas que se enquadram em alguma das situações abaixo listadas, não poderão beneficiarem-se do tratamento diferenciado e favorecido, sob qualquer aspecto, tributário ou não.

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário, ou seja, sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações. (BRASIL, 2006, p. 03)

Já em seu art. 17, a LC 123/06 estabelece vedações específicas no campo tributário, ou seja, as empresas podem utilizar os benefícios de natureza não-tributária, estando, contudo, impedidas de optar pelo Simples Nacional.

**Art. 17.** Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO);

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com

capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool;

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS. (BRASIL, 2006, p. 11)

Desta forma, existe um grande número de requisitos à opção pelo Simples Nacional, o que torna o sistema, paradoxalmente ao nome atribuído a este regime de tributação, demasiadamente complexo.

### **2.9.1.2 Tributos Abrangidos**

A instituição do Simples Nacional, por meio da LC 123/06, possibilitou que as empresas optantes por este regime possam recolher seus tributos em uma única guia. Assim, tributos de competência da União, dos Estados e dos municípios, são calculados de maneira simplificada e recolhidos conjuntamente.

O art. 13 da Lei Complementar 123/06 elenca quais tributos estão inclusos na sistemática do Simples Nacional:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art.

22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. (BRASIL, 2006, p. 08)

### 2.9.1.3 Tributos Não Abrangidos

Percebe-se pela descrição dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, que eles devem guardar relação com a atividade da empresa. Há, entretanto, casos em que o contribuinte pratica o fato gerador de um tributo não relacionado no caput do art. 13 da LC 123/06, devendo recolhê-lo em separado, como as demais pessoas jurídicas; não sendo a opção pelo Simples Nacional capaz de dispensá-lo de tal obrigação.

Os tributos que não estão incluídos na sistemática do Simples Nacional e que deverão, portanto, ser recolhidos à parte, estão elencados no § 1º, do art. 13, da LC 123/06, quais sejam:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
- III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
- V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
- VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII - Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- XIII - ICMS devido:
  - a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
  - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
  - c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
  - d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

- e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
  - f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
  - g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
    1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
    2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
  - h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- XIV - ISS devido:
- a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
  - b) na importação de serviços;
- XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores. (BRASIL, 2006, p. 8-9)

Recomenda-se atenção quanto aos tributos não abrangidos pelo Simples Nacional, haja vista que o seu não recolhimento acarreta a aplicação das sanções legalmente previstas.

#### **2.9.1.4 Adesão ao Simples Nacional**

Uma vez cumpridos os requisitos de admissibilidade para ingresso no Simples Nacional, faz-se necessário requerimento formal à RFB, via internet, solicitando o ingresso no sistema. Sendo facultativa a adesão, seu ingresso é irretratável para todo ano-calendário. (MARINS & BERTOLDI, 2007)

Higuchi; Higuchi; Higuchi ( 2009 p. 83), estabelecem a forma legal para as empresas solicitarem sua adesão ao sistema.

Empresas novas: a empresa que foi constituída no próprio ano-calendário em curso, a ME ou a EPP, após efetuar a inscrição no CNPJ, bem como obter a sua inscrição estadual e municipal, caso exigíveis, terá o prazo de trinta dias, contados do último deferimento de inscrição, para efetuar a opção pelo simples nacional. [...]

Empresas existentes: esta poderá fazer a opção até o último útil do mês de janeiro, produzindo efeitos a partir do primeiro dia desse mês (art. 16 da LC nº 123/2006). Se a opção for efetivada a partir de 1º de fevereiro, os efeitos serão aplicados a partir do ano-calendário seguinte



Tal sistemática de ingresso é regulada pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, por meio da Resolução n.º 04/07, que assim dispõe em seu art. 7.º:

Art. 7º A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio da internet, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata o caput deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no § 3º deste artigo e observado o disposto no § 3º do art. 21. (BRASIL, 2007, p. 05)

Registra-se que uma vez solicitada adesão ao sistema, cabe à RFB a verificação de eventuais pendências junto às fazendas federal, estadual e municipal, sendo que as duas últimas também tem legitimidade para indeferir o pedido, já que os tributos de suas competências estão inclusos no regime.

### **2.9.1.5 Exclusão do Simples Nacional**

Sendo um regime de tributação que prevê tratamento favorecido, os contribuintes que deixarem de observar os requisitos para ingresso e manutenção no sistema, serão dele excluídos de ofício pelo órgão competente, seja federal, estadual ou municipal. O art. 4.º da Resolução 15/07 do Comitê Gestor do Simples Nacional, assim dispõe:

a competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional é da RFB e das Secretarias da Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo município.(BRASIL, 2007, p. 01)

Os motivos que ensejam a exclusão de ofício dos contribuintes do Simples Nacional, estão elencados no art. 29 da Lei Complementar 123/06:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

- IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
  - V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
  - VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;
  - VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
  - VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;
  - IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
  - X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.
  - XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar;
  - XII - omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.
- § 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.
- § 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.
- § 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes. (BRASIL, 2006, p. 27-28)

Há casos, entretanto, que a exclusão do regime Simples Nacional pela empresa optante se dá por meio de comunicação. Quando a empresa deixar de cumprir os pressupostos para permanecer no sistema, diz-se que há comunicação obrigatória. Quando se pretende sair do regime por livre iniciativa, mesmo continuando com os pressupostos para adesão, diz-se que há comunicação por opção. É este o entendimento apreendido do art. 30 da LC 123/06.

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

- I - por opção;
- II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; ou
- III - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, em relação aos tributos e contribuições federais, e, em relação aos tributos estaduais, municipais e distritais, de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) ou R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), também multiplicados pelo número de meses de funcionamento no período, caso o Distrito Federal, os Estados e seus respectivos Municípios

tenham adotado os limites previstos nos incisos I e II do art. 19 e no art. 20, ambos desta Lei Complementar.

§ 1º A exclusão deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal:

I - na hipótese do inciso I do caput deste artigo, até o último dia útil do mês de janeiro;

II - na hipótese do inciso II do caput deste artigo, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrida a situação de vedação;

III - na hipótese do inciso III do caput deste artigo, até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do início de atividades.

(BRASIL, 2006, p. 28-29)

De acordo com Marins e Bertoldi (2007), os prazos e efeitos da exclusão do Simples Nacional são diferentes para cada motivo excludente, requerendo atenção constante das empresas quando da solicitação, evitando aborrecimentos com o fisco.

### **2.9.1.6 Apuração do Simples Nacional – Base de Cálculo e Alíquotas**

Para apurar-se o valor devido, o regime do Simples Nacional utiliza como base de cálculo a receita bruta mensal segregada, conforme a atividade exercida. Assim, inicialmente, deve-se separar todos os tipos de receitas, conforme disciplina o § 4.º do art. 18 da LC 123/06:

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar. (BRASIL 2006, p. 13)

Sobre cada tipo de receita incide uma alíquota específica, encontrada com base no faturamento dos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.

a alíquota aplicável será a que corresponder à receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração. Como o período de apuração é mensal, a alíquota aplicável sobre a receita bruta no mês de janeiro de 2009 será a que corresponder ao valor da receita bruta acumulada dos meses de janeiro a dezembro de 2008. (HIGUCHI, HIGUCHI E HIGUCHI, 2009, p. 85)

Tal segregação de receitas faz-se necessária devido a existência de tabelas diferenciadas para cada atividade. Assim, as atividades comerciais são tributadas com base na tabela do Anexo I; as atividades industriais com base na tabela do Anexo II e as atividades de prestação de serviços são tributadas com base nas tabelas dos Anexos III, IV ou V, de acordo com a natureza do serviço prestado. (HIGUCHI, HIGUCHI E HIGUCHI, 2009)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	<b>Alíquota</b>	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	<b>4,00%</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	<b>5,47%</b>	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	<b>6,84%</b>	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	<b>7,54%</b>	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	<b>7,60%</b>	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	<b>8,28%</b>	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	<b>8,36%</b>	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	<b>8,45%</b>	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	<b>9,03%</b>	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	<b>9,12%</b>	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	<b>9,95%</b>	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	<b>10,04%</b>	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	<b>10,13%</b>	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	<b>10,23%</b>	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	<b>10,32%</b>	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	<b>11,23%</b>	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	<b>11,32%</b>	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	<b>11,42%</b>	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	<b>11,51%</b>	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	<b>11,61%</b>	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

**Tabela 1: Alíquotas do Simples Nacional para Atividade Comercial**

Fonte: Lei Complementar 123/2006 - Anexo I.

## 2.9.2 Lucro Presumido

No regime de tributação com base no Lucro Presumido, os valores relativos ao IRPJ e a CSLL são determinados mediante a presunção do lucro da empresa no período. Rodrigues et al (2008), leciona que o lucro presumido é uma forma simplificada para encontrar-se a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas que não pode ser utilizada indistintamente por todas as pessoas jurídicas.

Na definição de Sá & Sá (1995, 301), Lucro Presumido

é uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas que, observando determinados limites e condições, dispensam a escrituração contábil, exceto a do Livro de Registro de Inventário e do Livro Caixa, e que está baseado em valores globais da receita para assumir o lucro a ser tributado.

### 2.9.2.1 Requisitos à Opção pelo Lucro Presumido

Assim como no Simples Nacional, para optar pelo lucro presumido, as empresas precisam observar requisitos de ordem objetiva e subjetiva. O § 4.º do art. 516 do Decreto 3.000/99, dispõe que as empresas não obrigadas à apuração pelo regime do Lucro Real, poderão optar pelo Lucro Presumido.

Por sua vez, o art. 13 da Lei 9.718/98, dispõe:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (BRASIL, 1998, p. 4)

Entretanto, o faturamento não é o critério exclusivo para determinar a possibilidade de opção pelo lucro presumido. Existem situações em que mesmo o faturamento sendo inferior ao limite estabelecido, há impedimento legal para o exercício da opção. Tais impedimentos estão dispostos nos incisos do artigo 14 da Lei 9.718/98, obrigando estas empresas a adotarem o lucro real como forma de tributação.

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

### **2.9.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – Lucro Presumido**

O IRPJ é calculado sobre o lucro presumido apurado pela empresa, que se constitui na base de cálculo. Tal lucro é obtido mediante a utilização de percentuais fixados pela legislação federal, conforme observar-se-á nos tópicos a seguir. O período de apuração do IRPJ Lucro Presumido é trimestral, com períodos encerrados em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12, conforme disciplina o art. 1.º da Lei 9.430/96.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das 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, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (BRASIL, 1996, p. 01)

#### **2.9.2.2.1 Base de Cálculo do IRPJ Lucro Presumido**

A base de cálculo do IRPJ é o próprio lucro presumido, calculado com base nos percentuais abaixo listados, de acordo com a atividade da empresa, dispostos no art. 15 da Lei 9.249/95.

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

§ 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).

Ressalta-se que anteriormente à aplicação dos percentuais acima referidos sobre a receita bruta da empresa, poderão ser diminuídas as devoluções, vendas canceladas e o IPI.

#### **2.9.2.2.2 Acréscimos à Base de Cálculo do IRPJ Lucro Presumido**

Sobre o valor da base de cálculo, encontrada mediante a aplicação dos percentuais sobre a receita bruta, devem ser somadas as demais receitas da

empresa, como os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de outras receitas. (RIR/99)

### **2.9.2.2.3 Alíquota**

A alíquota do IRPJ aplicada sobre a base de cálculo no período é de 15% (quinze por cento), conforme art. 3.º da Lei 9.249/95. Sobre o valor do lucro presumido que ultrapassar R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre, incidirá alíquota de 10% (dez por cento) a título de adicional de IRPJ, conforme preceitua o § 1.º do mesmo artigo supracitado.

### **2.9.2.3 Contribuição Social Sobre o Lucro – CSSL - no Lucro Presumido**

A CSSL das empresas optantes pelo lucro presumido, obedece, da mesma forma que o imposto de renda, a utilização de percentuais sobre a receita bruta, conforme a atividade da empresa. O período de apuração do tributo também é trimestral, encerrados em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12.

#### **2.9.2.3.1 Base de Cálculo da CSSL no Lucro Presumido**

A base de cálculo da CSSL das empresas optantes pelo lucro presumido será determinada da seguinte forma:

- 12% - da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte; e
- 32% - para as empresas de:
  - a) prestação de serviços em geral, com exceção as de serviços hospitalares e de transporte;
  - b) intermediação de negócios;



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

É o que determina o art. 20 da Lei 9.249/95:

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (BRASIL, 1995, p. 20)

### **2.9.2.3.2 Acréscimos à Base de Cálculo da CSSL Presumida**

À base de cálculo da CSSL encontrada com a aplicação dos percentuais acima referidos sobre a receita bruta da empresa, devem ser adicionadas as demais receitas, encontrando-se a base de cálculo definitiva da CSSL. São elas: os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de outras receitas. (RIR/99)

### **2.9.2.3.3 Alíquota**

De acordo com a Lei 7.689/88, alterada pelo art. 17 da Lei 11.727/08, a alíquota a ser usada sobre a base de cálculo da CSSL é de 9%. Diferentemente do IRPJ, não há incidência de adicional sobre a CSSL, independentemente da base de cálculo encontrada.

### **2.9.3 Lucro Arbitrado**

A utilização do regime de tributação do IRPJ pelo lucro arbitrado, consiste em calcular o imposto devido com base em um arbitramento do lucro, já que a empresa não dispõe dos demonstrativos contábeis ou, então, estes são desconsiderados pela autoridade fiscal.

O lucro arbitrado está previsto na Lei 9.249/95, em seu art. 16:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento. (BRASIL, 1995, p. 21)

Assim, o Lucro Arbitrado assemelha-se ao Lucro Presumido, diferenciando-se pela majoração em de 20% sobre as alíquotas de presunção do lucro, quando conhecida a receita bruta.

O período de apuração do lucro arbitrado, assim como o lucro presumido, é trimestral, encerrando-se em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12.

O Lucro arbitrado pode ser utilizado pela autoridade fiscal ou pelo próprio contribuinte, conforme os tópicos a seguir.

### 2.9.3.1 Autoarbitramento

Segundo Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009), para que haja a faculdade do contribuinte autoarbitrar seu lucro, é imprescindível que além de o mesmo ter sua receita bruta conhecida, ele não mantenha escrituração contábil regular, na forma da legislação comercial e fiscal.

O autoarbitramento ocorre com a aplicação das alíquotas do IRPJ referidas no lucro presumido, acrescidas de 20%, sobre a receita bruta, encontrando-se a base de cálculo. As alíquotas relativas à CSSL permanecem inalteradas.

<b>Atividade</b>	<b>Percentual</b>
Revenda de combustíveis	1,92%
Revenda de mercadorias	9,6%
Industrialização por encomenda	9,6%
Transporte de cargas	9,6%
Serviços hospitalares	9,6%
Serviço de transportes exceto carga	19,2%
Serviços profissionais habilitados	38,4%
Representante comercial	38,4%
Administração e locação de imóveis	38,4%
Corretagens em geral	38,4%
Serviços da construção civil	38,4%
Factoring	38,4%
Bancos, instituições financeiras e	45,0%

equiparadas	
-------------	--

**Tabela 2: Índices para Arbitramento do Lucro**

Fonte: Young (2009, p. 227)

**2.9.3.2 Arbitramento de Ofício**

O não cumprimento das normas quando da elaboração da escrituração contábil da empresa ou sua falta quando obrigatória, são causas de arbitramento do lucro.

Os incisos I a VI, do art. 530, do RIR/99, estabelecem que:

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

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. (BRASIL, 1999)

Portanto, caso ocorra arbitramento de ofício, além do imposto devido, poderão incidir multas de até 150%, conforme preconiza a Lei 9.430/96, em seu art. 44.

Nos casos em que a receita bruta for conhecida, para o arbitramento do lucro, utiliza-se os percentuais definidos na tabela do tópico anterior. Entretanto, quando a receita bruta não for conhecida, o fisco utilizará uma das seguintes formas para cobrança do IRPJ, conforme disciplina o art. 535, do RIR/99:

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;

IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

### **2.9.3.3 Base de Cálculo do Lucro Arbitrado e Acréscimos**

A base de cálculo do Lucro Arbitrado é encontrada mediante a aplicação dos percentuais do lucro presumido, acrescidos de 20%, conforme tabela descrita anteriormente no tópico relativo ao autoarbitramento, calculados sobre a receita bruta, quando conhecida. Em relação a CSSL, a fórmula para encontrar-se a base de cálculo é idêntica ao Lucro Presumido, utilizando-se o mesmo critério para sua definição. Da mesma forma, para obter-se a base de cálculo definitiva, tanto do IRPJ quanto da CSSL, deve-se acrescentar as demais receitas da pessoa jurídica, como as receitas financeiras e ganhos de capital. (RIR/99)

### **2.9.3.4 Alíquotas**

Não há alteração nas alíquotas do IRPJ e CSSL no Lucro Arbitrado, sendo estas de 15% para o IRPJ, com 10% para o adicional do IRPJ, sobre a parcela que ultrapassar R\$ 60.000,00 por trimestre, e de 9% para a CSSL.

## 2.9.4 Lucro Real

A determinação do lucro real pelas pessoas jurídicas pressupõe a existência da escrituração contábil, bem como de ajustes ao lucro líquido e de procedimentos que o tornam o mais completo e complexo dos regimes de apuração. (YOUNG, 2006).

Segundo o conceito estabelecido no RIR/99, em seu art. 247, Lucro Real é o “lucro líquido contábil do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas no Regulamento do Imposto de Renda.”

Existem, hoje, duas formas de apuração do IRPJ e da CSLL no regime Lucro Real: Apuração Trimestral ou Apuração Anual. (Lei 9.430/96)

### 2.9.4.1 Obrigatoriedade à Opção pelo Lucro Real

Uma das características dos regimes de tributação vistos anteriormente (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado) é a sua facultatividade, bem como a observância de inúmeros requisitos para opção. Em sentido contrário, não há qualquer óbice aos contribuintes que desejam optar pelo Lucro Real, podendo fazê-lo qualquer empresa, independentemente de faturamento ou qualquer outra condição subjetiva.

Entretanto, por via transversa, há, para determinadas empresas, a obrigatoriedade de optarem por este regime de tributação, por expressa disposição legal.

A Lei 9.718/98, nos incisos do seu art. 14, estabelece quais organizações estão obrigadas à apuração com base no Lucro Real.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e

valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (BRASIL, 1998, p. 5)

#### **2.9.4.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – no Lucro Real**

Para encontrar-se o valor devido relativo ao IRPJ das empresas tributadas pelo lucro real, faz-se necessário apurar a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota. Tal base de cálculo parte, inicialmente, do lucro contábil apurado.

##### **2.9.4.2.1 Base de Cálculo do IRPJ no Lucro Real**

O lucro contábil apurado pela organização tributada pelo lucro real é determinado pela diferença entre as receitas e os custos e despesas. Entretanto, a legislação prevê, conforme artigos 249 e 250 do RIR/99, que a base de cálculo do IRPJ será ajustada por adições, relativas a despesas ou custos considerados indedutíveis, e por exclusões, relativas a receitas consideradas não tributadas e prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

### 2.9.4.2.1.1 Adições à Base de Cálculo do IRPJ

Conforme mencionado acima, ao resultado contábil encontrado serão adicionados os valores das despesas indedutíveis, sendo todo este ajuste demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

Tais adições encontram-se previstas no art. 249 do RIR/99, abaixo transcritas:

Art. 249. 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.

E explicita, no parágrafo único do citado artigo, taxativamente, quais valores e despesas devem ser adicionadas ao resultado contábil:

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo

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** e 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).

#### **2.9.4.2.1.2 Exclusões à Base de Cálculo do IRPJ**

Por sua vez, o resultado contábil encontrado será ajustado pelas receitas não tributáveis e prejuízos fiscais, que serão excluídas da base de cálculo do IRPJ.

Tais exclusões estão previstas no art. 250 do RIR/99:

Art. 250. 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).

O parágrafo único do citado artigo também autoriza:

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

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 subseqüentes, 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).

Realizadas as adições e exclusões, ajustando o lucro contábil, tem-se o lucro real, sobre o qual incidirá a alíquota do IRPJ.

#### **2.9.4.2.2 Alíquota**

Conforme estabelece o art. 228 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/1999) a alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento), incidente sobre a base de cálculo, bem como há incidência do adicional de 10% (dez por cento) sobre o valor do lucro real que ultrapassar R\$ 240.000,00 no ano, integralmente ou de forma proporcional aos meses com atividades.

Art. 228. O imposto a ser pago mensalmente na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).

#### **2.9.4.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL - no Lucro Real**

A apuração da CSLL no regime de tributação Lucro Real, obedece idêntica sistemática do IRPJ. Sua base de cálculo é ajustada por adições e exclusões ao resultado contábil.

### **2.9.4.3.1 Base de Cálculo da CSLL no Lucro Real**

A base de cálculo da CSLL parte do resultado contábil encontrado. A partir daí são realizados os ajustes positivos e negativos, por meio das adições e exclusões, encontrando-se o lucro real, que consiste na base de cálculo da CSLL.

#### **2.9.4.3.1.1 Adições à Base de Cálculo da CSLL**

Encontrada a base de cálculo inicial da CSLL, ou seja, o resultado contábil antes da provisão para o IRPJ, o contribuinte deve realizar as adições ao referido resultado, que são aquelas despesas consideradas indedutíveis, mas que entraram no cômputo de tal resultado.

A RFB identifica quais valores devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL:

- I - o valor de qualquer provisão, exceto as para o pagamento de férias e décimo terceiro salário de empregados, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência complementar e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável;
- II - o valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido efetivamente realizado no período de apuração, se não computado em conta de resultado (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- III - o ajuste por diminuição do valor dos investimentos no Brasil avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- IV - a parcela dos lucros, anteriormente excluídos, de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, recebida no período de apuração, inclusive mediante resgate ou alienação sob qualquer forma de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para quitação desses créditos, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º);
- V - a parcela da reserva especial, mesmo que incorporada ao capital, proporcionalmente à realização dos bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título (Lei nº 8.200, de 1991, art. 2º);
- VI - os juros sobre o capital próprio, em relação aos valores excedentes aos limites de dedução estabelecidos na legislação;
- VII - as despesas não dedutíveis (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13);
- VIII - os prejuízos e perdas incorridos no exterior e computados no resultado (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 21);

IX - os valores excedentes aos limites estabelecidos para o Preço de Transferência (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18 a 24, e IN SRF nº 243, de 2002);

X - o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 60);

XI - os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil no curso do ano-calendário (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, art. 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 74).

#### **2.9.4.3.1.2 Exclusões à Base de Cálculo da CSLL**

Do resultado contábil apresentado no DRE, são permitidos ajustes para excluir-se valores que, tendo sido computados no resultado encontrado, não são passíveis de incidência da CSLL. Assim, procede-se a exclusão da base de cálculo da CSLL dos seguintes valores, de acordo com a determinação da RFB:

I - o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, baixadas no período de apuração, seja por utilização da provisão ou por reversão, e anteriormente adicionadas (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

II - os lucros e dividendos de investimentos no Brasil avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

III - o ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

IV - a parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computada no lucro líquido, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º e ADN CST nº 5, de 1991);

V - o valor ainda não liquidado correspondente a variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito registradas no período (em função das taxas de câmbio), tendo havido a opção pelo seu reconhecimento quando da correspondente liquidação (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30);

VI - o valor liquidado no período correspondente a variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito (em função das taxas de câmbio), tendo havido a opção pelo seu reconhecimento nesse momento (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30).

### **2.9.4.3.2 Alíquota**

Não há qualquer alteração na alíquota da contribuição social apurada com base no lucro real, em relação àquela utilizada nos regimes do lucro presumido ou arbitrado. Desta forma, sobre a base de cálculo ajustada, aplica-se o percentual de 9%, conforme capitulação legal alhures mencionada.

### **2.9.4.4 Modalidades de Apuração do IRPJ e CSLL no Lucro Real**

As organizações que apuram seus tributos com base no lucro real poderão fazê-lo, a seu critério, em períodos trimestrais, com encerramento definitivo, ou anuais, com pagamentos mensais por estimativa, salvo levantamento de balancetes para suspender ou reduzir tal pagamento.

Neves e Viceconti (2002, p.389), ensinam que a “opção pela apuração trimestral ou anual da base de cálculo será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao de início da atividade, sendo irretratável para todo o ano-calendário.”

As regras atinentes a cada uma das modalidades referidas, serão pormenorizadas nos tópicos a seguir.

#### **2.9.4.4.1 Lucro Real Trimestral**

Nesta modalidade do lucro real, o IRPJ e a CSLL são calculados em períodos trimestrais, considerando-se o trimestre como período para encerramento do balanço, de maneira definitiva.

Esta sistemática foi introduzida na legislação por meio da Lei 9.430/96, a qual institui em seu art. 1.º:

Art 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das 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, observada a legislação vigente, com as alterações desta lei.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009), fazem importante ressalva: O fato de o trimestre ser o período para encerramento do balanço, impede que eventual prejuízo de um trimestre seja integralmente compensado com lucros dos trimestres seguintes, respeitado o limite de 30% do lucro.

Tal sistemática constituiu-se em aspecto negativo desta modalidade e será analisada em item específico, relativo à compensação de prejuízos fiscais.

Para optar-se por esta forma de tributação do Lucro Real, basta que o primeiro pagamento relativo ao IRPJ no ano-calendário, seja efetuado com código específico, sendo a opção irrevogável para todo ano.

#### **2.9.4.4.2 Lucro Real Anual**

Nesta modalidade, o período de apuração do IRPJ e da CSLL é anual. Entretanto, os pagamentos relativos a estes tributos devem ser realizados por estimativa mensal, sendo considerados com antecipações, com base no faturamento da empresa. Por ocasião do encerramento do balanço, em 31/12, e a consequente apuração do lucro real, serão feitos os ajustes necessários, no sentido de confrontar-se os valores efetivamente pagos e aqueles devidos. (YOUNG, 2009)

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009) lembram que nesta modalidade a compensação dos prejuízos se dá de maneira mais abrangente, já que o lucro do mês de janeiro pode ser compensado com eventual prejuízo de dezembro, bem como o prejuízo apurado em janeiro pode compensar eventual lucro de dezembro.

Assim, como a modalidade anterior, a opção por este sistema “[...] será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao de início da atividade, sendo irrevogável para todo ano-calendário.” (NEVES E VICECONTI, 2003, p. 443)

#### 2.9.4.4.2.1 Determinação da Base de Cálculo da Estimativa Mensal

O recolhimento mensal de IRPJ e CSLL que as empresas tributadas pelo lucro real anual devem realizar, é calculado com base nos mesmos percentuais de estimativa de lucro utilizados no Lucro Presumido e Arbitrado. (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2009).

Young (2004, p. 23-25) informa os percentuais a serem aplicados na determinação da base de cálculo:

- I – 1,6% sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustíveis derivados do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II – 8% sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares, de transportes de cargas, loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, comércio e indústria.
- III – 16% sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte e nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de créditos imobiliários, sociedades corretoras de títulos, valores imobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de créditos, empresas de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta.
- IV – 32% sobre a receita bruta auferida com as atividades de:
  - a) prestação de serviços, pelas antigas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regularizada;
  - b) intermediação de negócios/representação comercial;
  - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza;
  - d) construção por administração ou empreitada unicamente de mão de obra;
  - e) 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*);
  - f) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada nas alíneas anteriores.

Da determinação da base de cálculo estimada, devem ser adicionadas ao lucro estimado, as demais receitas da empresa, conforme leciona Young (2006, p. 51)

Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

- I – os rendimentos auferidos nas operações de mutuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuada for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil; [...]
- II – os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações

societárias permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte aos de suas aquisições;  
 III – os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;  
 IV – a receita de locação de imóveis, quando não for este o objetivo social da pessoa jurídica;  
 V – 1/120, no mínimo, do saldo do lucro inflacionário acumulado, existente em 31.12.1996;  
 VI – os juros calculados à taxa SELIC, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;  
 VII – as variações monetárias ativas;  
 VIII – os rendimentos das aplicações financeiras, não tributadas.”

Uma vez determinada a base de cálculo mensal, deve-se observar se o lucro estimado, já acrescido pelas demais receitas, excedeu R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Caso positivo, deve ser recolhido o adicional de IRPJ sobre o valor excedente, à alíquota de 10%.

As empresas poderão suspender ou reduzir os pagamentos mensais por estimativa, caso demonstrem, por meio de balancetes, que o imposto devido em determinado mês é inferior ao calculado com base na estimativa.

#### **2.9.4.4.2 Suspensão ou Redução dos Pagamentos Mensais por Estimativa**

As empresas optantes pelo lucro real anual, que pagam o IRPJ e a CSLL mensalmente por estimativa, poderão suspender ou reduzir o recolhimento, desde que demonstrem em balancete, que o valor pago no ano excede ao valor devido, inclusive adicional, apurado com base no lucro real. (YOUNG, 2006)

O balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto, de acordo com Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 39),

[...] terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro. Assim, a pessoa jurídica pagou o imposto dos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta e em 30 de abril levantou o balanço. O Lucro Real desse balanço terá que compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril.

Na explicação de Higuchi (2009), se a soma do imposto devido nos meses de janeiro, fevereiro e março, for superior ao apurado no balanço em 30 de

abril, suspende-se o pagamento referente ao abril. Caso o valor seja inferior, deverá ser paga a diferença, sem, entretanto, calcular-se o valor por estimativa.

#### **2.9.4.5 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base Negativa da CSLL**

A possibilidade da compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL está regulada nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/95.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Desta forma, caso a empresa apresente lucro em determinado período de apuração, seja trimestral ou anual, e pretenda compensar prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, deverá observar o limite de 30% do lucro apurado, independentemente da existência de prejuízos superiores.

Mister enfatizar que na apuração trimestral, segundo Young (2009, p. 169) “o prejuízo fiscal de um trimestre só poderá ser compensado com o Lucro Real dos trimestres subseqüentes e, ainda, limitado a 30% do lucro real.”

Na lição de Higuchi (2009), percebe-se que o limite de 30% do lucro para compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base negativa da CSLL, prejudica as empresas que apuram o lucro real trimestral, já que eventual prejuízo apurado em março, só poderá compensar 30% do lucro do 2.º trimestre. Diferentemente, no lucro real anual, o prejuízos verificados em determinados meses podem ser integralmente compensados até o encerramento do balanço.



### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 TIPOS DE PESQUISA**

A forma como será conduzida a pesquisa é determinada pela metodologia a ser utilizada. De acordo com Marconi e Lakatos (1996, p. 16), “a finalidade da pesquisa é descobrir respostas para questões, mediante a aplicação de métodos científicos.”

##### **3.1.1 Pesquisa Bibliográfica**

Será utilizada pesquisa bibliográfica, realizada por meio de livros, legislação e *internet*.

Gil (1991, p. 48) esclarece que “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”. Já Marconi e Lakatos (1996, p. 66) descrevem que a finalidade da pesquisa bibliográfica é “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto [...]”.

##### **3.1.2 Pesquisa Descritiva ou de Campo**

Pode-se dizer que em relação aos objetivos propostos, a pesquisa será descritiva. Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66), esse método “observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los de forma a descrever determinado assunto”.

#### **3.2 ABORDAGEM DA PESQUISA**

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. Appolinário (2006, p. 159), em relação a esta, ressalta que:

a análise dos dados terá por objetivo simplesmente compreender um fenômeno em seu sentido mais intenso [...], sendo que qualquer que seja o processo de coleta, o fato é que, em geral, as pesquisas qualitativas geram enorme quantidade de informações que precisam ser organizadas.

Portanto, a pesquisa qualitativa trata da análise dos dados para que se possa entender determinado fenômeno em sua forma mais abrangente.

### **3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA**

No presente trabalho não serão utilizados dados relativos à população e amostra, já que o objetivo é demonstrar o regime de tributação mais vantajoso para a empresa estudada, utilizando-se demonstrações contábeis e dados fiscais.

### **3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS**

Igualmente, não será utilizado instrumento de coleta de dados uma vez que a pesquisa, para identificar o melhor regime de tributação para a empresa em estudo, não está relacionada à formulação de questionário ou entrevistas.

## **4 EXPERIÊNCIA DE PESQUISA**

Este capítulo tem por finalidade apresentar um comparativo entre os regimes de tributação passíveis de serem adotados pela empresa objeto do estudo, no sentido de averiguar-se em qual deles há menor desembolso financeiro com pagamentos de tributos. Para tal, utilizar-se-á os dados relativos ao ano de 2010, consubstanciando-se em demonstrativo do resultado do exercício, balanço patrimonial, relatórios de entradas e saídas, entre outras informações contidas nos referidos documentos.

### **4.1 Empresa Estudada – Caracterização e Premissas**

A empresa objeto do presente estudo atua na atividade comercial varejista de autopeças desde 1967, estando localizada na cidade de Criciúma-SC. Utilizou, em 2010, a tributação da CSLL e do IRPJ com base no Lucro Presumido, calculando, por imposição legal, o PIS e a COFINS pela modalidade cumulativa.

Os regimes de tributação que serão analisados e comparados são o lucro real anual e o lucro presumido, uma vez que a opção pelo lucro arbitrado, na modalidade de autoarbitramento, não traz qualquer benefício à empresa. Em relação ao Simples Nacional, não há possibilidade de a empresa optar por este regime, haja vista que seu faturamento anual excede ao limite estabelecido pela LC 123/06.

<b>PREMISSAS EXTRAÍDAS DOS DEMONSTRATIVOS</b>		
Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	3.461.843
Devoluções de Vendas	R\$	13.927
Receitas Financeiras	R\$	17.896
Compras de Mercadorias para Revenda	R\$	2.445.940
Aquisição de Serviços de Fretes	R\$	13.445
Aquisição de Energia Elétrica	R\$	7.570
Base de Cálculo do Adicional do IRPJ - Lucro Presumido	R\$	35.832
1.º trimestre	R\$	126
2.º trimestre	R\$	10.919
3.º trimestre	R\$	11.984
4.º trimestre	R\$	12.803
IRRF Aplicação Financeira	R\$	2.356
Lucro Contábil apurado antes do IRPJ e da CSLL	R\$	336.529
Adições à Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL	R\$	0,00
Exclusões à Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL	R\$	0,00

**Tabela 3: Premissas para Realização dos Cálculos**

Fonte: Empresa Estudada.

#### 4.2 Cálculos Efetuados com Base nas Premissas

<b>CÁLCULO DO PIS – MODALIDADE CUMULATIVA</b>		
1 - Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	3.461.843
2 - Devoluções de Venda	R\$	13.927
3 - Receita Bruta Tributável = [1] - [2]	R\$	3.447.916
4 - Base de Cálculo = [3]	R\$	3.447.916
5 - PIS a Recolher = [4] x 0,65%	R\$	22.411

**Tabela 4: Cálculo do PIS – Modalidade Cumulativa**

Fonte: Empresa Estudada.

<b>CÁLCULO DO PIS – MODALIDADE NÃO-CUMULATIVA</b>		
1 - Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	3.461.843
2 - Devoluções de Venda	R\$	13.927
3 - Receita Bruta Tributável [1] – [2]	R\$	3.447.916
4 - Base de Cálculo [3]	R\$	3.447.916
5 - PIS Devido [4] x 1,65%	R\$	56.891
6 - Crédito das compras de mercadorias (R\$ 2.445.940 X 1,65%)	R\$	40.358
7 - Crédito de Fretes (R\$ 13.445 X 1,65%)	R\$	221
8 - Crédito de Energia Elétrica (R\$ 7.570 x 1,65%)	R\$	125
9 - PIS a Recuperar [6] + [7] + [8]	R\$	40.704
10 – PIS a Recolher [5] – [9]	R\$	16.187

**Tabela 5: Cálculo do PIS – Modalidade Não-Cumulativa.**

Fonte: Autor do Trabalho.

<b>CÁLCULO DA COFINS – MODALIDADE CUMULATIVA</b>		
1 - Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	3.461.843
2 - Devoluções de Venda	R\$	13.927
3 - Receita Bruta Tributável = [1] – [2]	R\$	3.447.916
4 - Base de Cálculo = [3]	R\$	3.447.916
5 - COFINS a Recolher = [4] x 3,0%	R\$	103.437

**Tabela 6: Cálculo da COFINS – Modalidade Cumulativa.**

Fonte: Empresa Estudada.

<b>CÁLCULO DA COFINS – MODALIDADE NÃO-CUMULATIVA</b>		
1 - Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	3.461.843
2 - Devoluções de Venda	R\$	13.927
3 - Receita Bruta Tributável = [1] – [2]	R\$	3.447.916
4 - Base de Cálculo [3]	R\$	3.447.916
5 - COFINS Devida [3] x 7,60%	R\$	262.042
6 - Crédito das compras de mercadorias (R\$ 2.445.940 X 7,60%)	R\$	185.891
7 - Crédito de Fretes (R\$ 13.445 X 7,60%)	R\$	1.022
8 - Crédito de Energia Elétrica (R\$ 7.570 x 7,60%)	R\$	575
9 - COFINS a Recuperar [6] + [7] + [8]	R\$	187.488
18 – COFINS a Recolher [5] – [9]	R\$	74.554

**Tabela 7: Cálculo da COFINS – Modalidade Não-Cumulativa**

Fonte: Autor do Trabalho.

<b>CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO</b>		
1 - Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	3.461.843
2 – Devoluções de Venda	R\$	13.927
3 - Base de Cálculo do Lucro Presumido = [1] – [2]	R\$	3.447.916
4 - Lucro Presumido = [3] x 8%	R\$	275.833
5 - Receitas Financeiras	R\$	17.896
6 - Base de Cálculo do IRPJ = [4] + [5]	R\$	293.729
7 - IRPJ Devido [6] x 15%	R\$	44.059
8 - Base de Cálculo do Adicional do IRPJ	R\$	35.832
9 - IRPJ Adicional Devido [8] x 10%	R\$	3.583
10 - IRPJ a Recolher antes das compensações [7] + [9]	R\$	47.642
11 – IRRF a Recuperar sobre Aplicação Financeira	R\$	2.356
12 - IRPJ a Recolher [10] – [11]	R\$	45.286

**Tabela 8: Cálculo do IRPJ - Lucro Presumido.**

Fonte: Empresa Estudada.

<b>CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO REAL ANUAL</b>		
1 - Resultado Contábil Apurado	R\$	336.529
2 - Adições	R\$	0,00
3 - Exclusões	R\$	0,00
4 - Base de Cálculo (Lucro Real) [1] + [2] – [3]	R\$	336.529
5 - IRPJ Devido [4] x 15%	R\$	50.479
6 - Base de Cálculo do Adicional = R\$ 336.529 - R\$ 240.000,00	R\$	96.529
7 - IRPJ Adicional Devido [6] x 10%	R\$	9.653
8 - IRPJ a Recolher antes das compensações [5] + [7]	R\$	60.132
9 - IRRF Aplicação Financeira a Recuperar	R\$	2.356
10 - IRPJ a Recolher [8] – [9]	R\$	57.776

**Tabela 9: Cálculo do IRPJ - Lucro Real Anual.**

Fonte: Autor do Trabalho.

<b>CÁLCULO DA CSSL - LUCRO PRESUMIDO</b>		
1 - Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	3.461.843
2 – Devoluções de Venda	R\$	13.927
3 - Base de Cálculo do Lucro Presumido = [1] – [2]	R\$	3.447.916
4 - Lucro Presumido = [3] x 12%	R\$	413.750
5 - Receitas Financeiras	R\$	17.896
6 - Base de Cálculo da CSSL [4] + [5]	R\$	431.646
7 - CSSL Devida [6] x 9%	R\$	38.848
8 – CSSL a Recolher [7]	R\$	38.848

**Tabela 10: Cálculo da CSSL - Lucro Presumido.**

Fonte: Empresa Estudada.

<b>CÁLCULO DA CSLL - LUCRO REAL ANUAL</b>		
1 - Resultado Contábil Apurado	R\$	336.529
2 - Adições	R\$	0,00
3 - Exclusões	R\$	0,00
4 - Base de Cálculo (Lucro Real) = [1] + [2] – [3]	R\$	336.529
5 - CSLL a Recolher [4] x 9%	R\$	30.288

**Tabela 11: Cálculo da CSLL - Lucro Real Anual.**

Fonte: Autor do Trabalho.

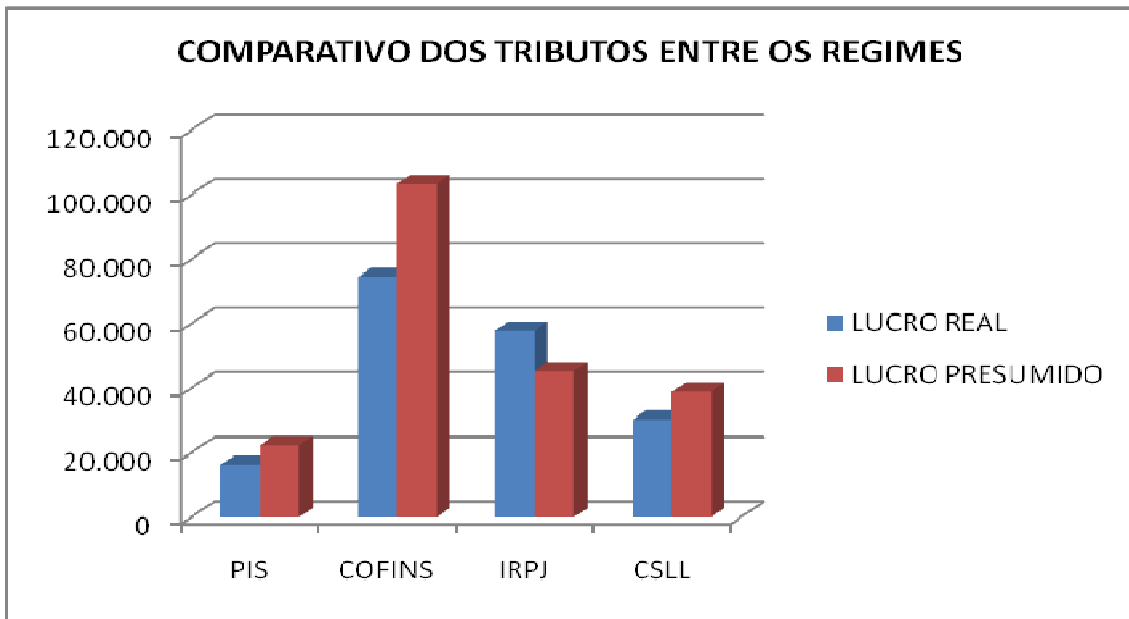
#### 4.3 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual

<b>TRIBUTO</b>	<b>LUCRO PRESUMIDO</b>		<b>LUCRO REAL ANUAL</b>	
PIS	R\$	22.411	R\$	16.187
COFINS	R\$	103.437	R\$	74.554
IRPJ	R\$	45.286	R\$	57.776
CSLL	R\$	38.848	R\$	30.288
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>209.982</b>	<b>R\$</b>	<b>178.805</b>

**Tabela 12: Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual.**

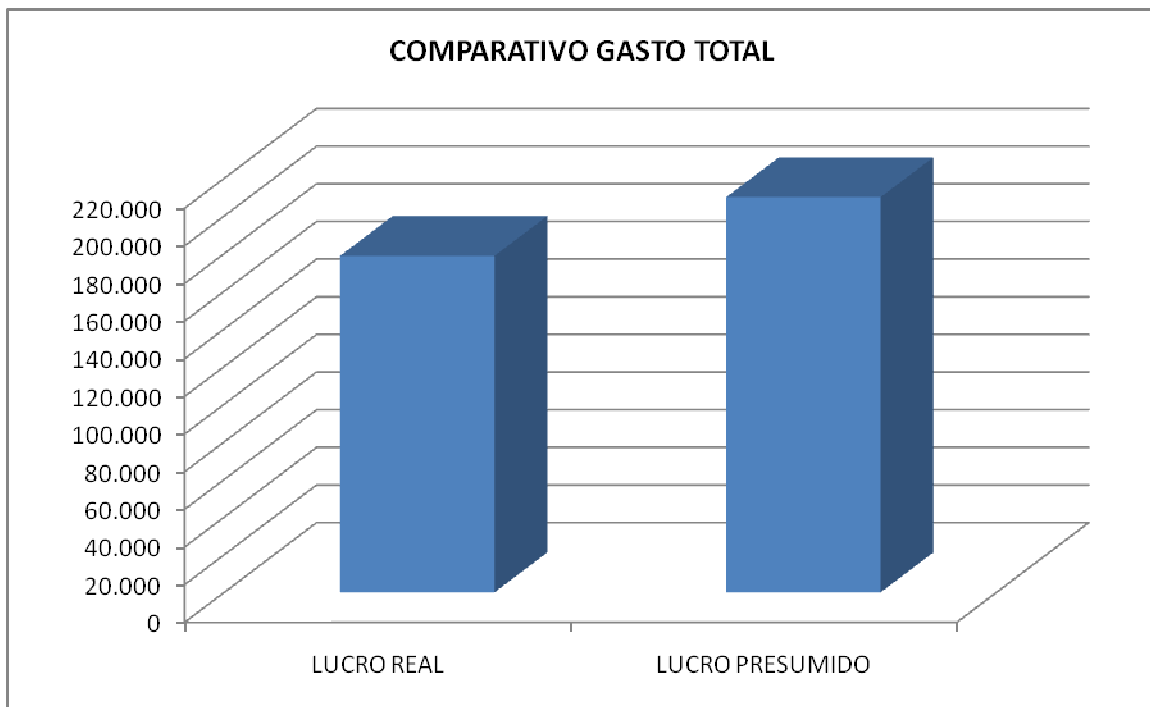
Fonte: Autor do Trabalho.





**Gráfico 1: Comparativo dos Tributos entre os Regimes de Tributação**

Fonte: Autor do Trabalho.



**Gráfico 2: Comparativo dos Gastos Totais entre Regimes de Tributação**

Fonte: Autor do Trabalho.

Os números apresentados nas tabelas e gráficos anteriores, evidenciam que o regime de tributação mais favorável à empresa objeto de estudo é o Lucro Real. Entretanto, a diferença encontrada entre os regimes, de R\$ 31.177 (trinta e um

mil cento e setenta e sete reais), precisa ser relativizada, haja vista que no Lucro Real os custos de operacionalização são maiores.

Percebe-se que no Lucro Presumido, o valor do Imposto de Renda a recolher é menor em relação ao apurado no Lucro Real. No entanto, na análise do melhor regime de tributação para uma organização, deve-se considerar os gastos com tributos de maneira global, haja vista que a variação dos valores encontrados não obedece uma proporção exata entre todos os tributos, ou seja, um regime pode apresentar valor maior de imposto de renda e menor de contribuição social. Assim, para que o planejamento tributário seja implementado de maneira eficaz, é preciso considerar todas as variáveis possíveis, contemplando toda a gama de tributos a que a empresa esteja submetida.

## 5 - CONCLUSÃO

O planejamento tributário nas organizações empresariais é de fundamental importância, haja vista que o pagamento de tributos responde por grande parte dos gastos das mesmas. Pagar menos tributos significa aumentar a competitividade comercial no acirrado mercado concorrencial, que cada vez mais abre suas portas aos produtos internacionais, em um verdadeiro comércio global.

A imprescindibilidade do planejamento tributário está diretamente relacionada com a alta carga tributária brasileira, que cada vez mais onera os produtos nacionais e diminui a competitividade da indústria nacional frente às empresas do exterior. Fator agravante à alta carga tributária, refere-se a péssima qualidade dos serviços prestados pelo Estado nas áreas de sua competência, como saúde, educação e segurança pública, que ficam subjugadas a segundo plano frente ao inchaço da máquina pública e o desperdício dos recursos arrecadados.

Faz-se necessário que a administração pública, ciente de suas responsabilidades sociais e econômicas, estabeleça critérios na arrecadação tributária que possibilitem às empresas sobreviverem no mercado, gerando emprego e renda à população. Concomitantemente, deve utilizar estes recursos com equidade e transparência, combatendo às desigualdades sociais e promovendo as reformas infraestruturais que o país necessita.

Reduzindo a carga tributária nacional, contribuir-se-ia para a redução da evasão fiscal, aumentando-se a base de contribuintes e trazendo para a formalidade inúmeros pequenos empreendedores, que encontram na informalidade o meio de sobrevivência frente à voracidade fiscal.

Enfoca-se, portanto, a correta escolha do regime de tributação das empresas, como um mecanismo eficaz de redução do custo tributário que as mesmas são submetidas.

No presente estudo, objetivou-se comparar as diversas modalidades de tributação existentes na esfera federal, bem como evidenciar em qual delas a empresa estudada teria menor desembolso tributário.

Percebeu-se que a tributação com base no lucro real é a opção mais vantajosa, e que, embora a diferença encontrada não seja tão expressiva, seria a

opção mais adequada à empresa, fato que será comunicado aos proprietários e administradores da mesma.

Por fim, mais uma vez, enfatiza-se o quão importante é o planejamento tributário das empresas, inserido em projeto maior, que é o planejamento estratégico, como mecanismos de controle, projeção e sustentabilidade das organizações.

## REFERÊNCIAS

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia científica: filosofia e prática da pesquisa**. São Paulo: Thomson, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao\\_Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao_Compilado.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2010.

BRASIL. 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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm). Acesso em: 15 Abr. 2011.

BRASIL. Decreto n.º 5.164, de 30 de julho de 2004. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 jul. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2004/Decreto/D5164.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2004/Decreto/D5164.htm)>. Acesso em: 14 mai 2011.

BRASIL. Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 mai. 2005. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/decreto5442.htm>. Acesso em 25 abr. 2011.

BRASIL. Lei 5.172/66. **Código Tributário Nacional**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 09 nov. 2010.

BRASIL. Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 jun. 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9065.htm>. Acesso em: 23 Mai 2011.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>. Acesso em 20 Mai 2011.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 dez. 1995. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei924995.htm>. Acesso em 24 Abr 2011.

BRASIL. Lei n.º 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: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430compilada.htm)>. Acesso em: 21 Abr. 2011.

BRASIL. Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n.ºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n.ºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n.ºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n.ºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n.ºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 12 Abr. 2011.

BRASIL. 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 n.ºs 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 Provisória 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: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2008/lei11727.htm>. Acesso em 28 Abr 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm). Acesso em 07. mai 2011.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>. Acesso em 07 mai 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm). Acesso em 07 mai 2011.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm). Acesso em 12 mai 2011.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; 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 providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>. Acesso em 19 mai 2011.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov.1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm). Acesso em 25 abr. 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro

de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. Alterada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Alterada pela Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeiComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: 25 Mar. 2011.

BRASIL. Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007. Dispõe sobre a exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 jul. 2007. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2007/cgsn/resol15.htm>. Acesso em: 26. abr. 2011.

BRASIL. Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 dez. 2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2008/CGSN/Resol51.htm>. Acesso em: 26. Abr. 2011.

BRASIL. Resolução CGSN nº 11, de 23 de julho de 2007. Dispõe sobre a arrecadação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 jul. 2007. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2007/cgsn/Resol11.htm>. Acesso em: 26. Abr. 2011.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9.ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3 ed. Curitiba; Juruá. 2008.



HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 34. ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

MACHADO, Fernando Bicca. **A sistemática da não-cumulatividade da contribuição do PIS e da COFINS**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7513>>. Acesso em: 13 nov. 2010.

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

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples nacional: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado: LC 123, DE 14.12.2006; LC 127, de 14.08.2007**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica**. 10 ed. São Paulo; Frase Editora, 2003.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade avançada: e análise das demonstrações financeiras**. 12 ed. São Paulo: Frase, 2002.

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

RODRIGUES, Aldenir Ortiz *et al.* **IRPJ e CSLL: Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2008.

SÁ, A. Lopes de Sá; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário da contabilidade**. 9 ed. São Paulo; Atlas, 1995

SANTOS, Cleônimo dos. **Como calcular e recolher PIS/PASEP e COFINS**. 4 ed. São Paulo: IOB, 2007.

VIANA, Leilson Soares. **A cumulatividade e não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Disponível em: [http://www.hkon.com.br/admn/revista/online/vol3/Vol3\\_Numero2\\_art4.pdf](http://www.hkon.com.br/admn/revista/online/vol3/Vol3_Numero2_art4.pdf), acesso em 20 abr. 2011.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regimes de tributação federal**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro presumido**. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro Real**. Curitiba. Juruá, 2004.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro real 2005**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento tributário: pague menos, dentro da lei!**  
Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 01 nov. 2010.