

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CAMILA FELTRIN DANDOLINI**

**A COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS E SEUS REFLEXOS EM UMA  
INDÚSTRIA DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ DO SUL DE SANTA CATARINA**

**CRICÍUMA – SC**

**2012**

**CAMILA FELTRIN DANDOLINI**

**A COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS E SEUS REFLEXOS EM UMA  
INDÚSTRIA DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ DO SUL DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador (a): Prof. Esp. José Luiz Possolli

**CRICÍUMA – SC**

**2012**

**CAMILA FELTRIN DANDOLINI**

**A COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS E SEUS REFLEXOS EM UMA  
INDÚSTRIA DE BENEFICIAMENTO DE ARROZ DO SUL DE SANTA CATARINA**

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

Criciúma, 12 de Julho de 2012

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. José Luiz Possolli – Especialista – UNESC – Orientador

---

Prof. Fernando Marcos Garcia – Especialista – UNESC

---

Prof. Tiago Stock – Especialista – UNESC

**Dedico este trabalho aos meus exemplos de vida, pela força e perseverança: meus pais Rogério e Jucelaine, meu irmão Ricardo, minha avó Zulma e minha tia Rosane.**

## AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, autor da minha história, pelo dom da vida e pela força e coragem dada em todo o amanhecer, sendo sempre fiel a mim perante as dificuldades e alegrias. O Deus que nos abençoa durante toda nossa jornada na busca incessante de nossos objetivos.

Aos meus pais, Rogério e Jucelaine, pela dedicação e educação exemplar oferecida a mim ao longo de toda minha vida, pelo amor incondicional e apoio em todas as horas. Por sempre acreditarem em meu potencial, me incentivando a continuar com toda garra e coragem.

Ao meu irmão, Ricardo, que de sua maneira simples sempre esteve ao meu lado, apoiando-me e encorajando-me a seguir em frente. Sendo que sempre soube, do seu jeito, me acalmar nas horas mais difíceis.

Aos demais de minha família que, de uma forma ou de outra, sempre me incentivaram a continuar, instigando meu desejo de vitória. Em especial a minha avó Zulma, que nos momentos alegres e tristes sempre esteve ao meu lado, sendo uma segunda mãe para mim.

Aos meus padrinhos de batismo Amarildo e Zerjana, e minha madrinha de consagração Rosane, pelo exemplo de perseverança, apoio e força proporcionados em todo o momento.

Ao corpo docente do curso de Ciências Contábeis, que ao longo desses anos sempre compartilhou seus conhecimentos teóricos e técnicos, bem como lições de vida. Em especial, ao meu orientador José Luiz Possolli, que dedicou tempo de sua vida para me orientar, sempre com muita compreensão e paciência, mantendo-me confiante durante todo o tempo.

A todos do grupo Movimento de Irmãos, em especial aos casais Valdir e Irene, Osvaldo e Denise, Donato e Gorete, Roberto e Denilce (*in memoriam*), Angelin e Sarlete e Osvaldo e Nadir, pelo incentivo, e pelo estímulo de coragem oferecida, pois e se não fosse com a ajuda deles em um momento difícil de minha vida, talvez eu não estivesse concluindo minha graduação.

Aos colegas de faculdade, pelos momentos que fizeram com que muitos sorrisos estampassem meu rosto, pelos conhecimentos e lições de vida compartilhadas. Em especial à Bruna Gobatto, Caroline Bardini, Graziela Semler e Júlia de Oliveira, pela amizade conquistada nesses anos em que passamos juntas, e

pelos momentos tristes e alegres, que fizeram com que nos tornássemos mais unidas, mesmo com todas as discordâncias.

A Matheus de Souza, pelo apoio e incentivo dados a mim durante essa caminhada, principalmente na reta final, sempre me encorajando a seguir em frente mesmo perante as dificuldades.

Aos meus colegas de trabalho, em especial a Joelso Brognoli e Dhonatas Marchesini, que sempre estiveram dispostos a me auxiliar na conclusão deste trabalho, sendo compreensíveis nos momentos de minha ausência. A Daiana Tonetto, que mesmo com muitos afazeres dedicou um tempo de sua vida para me auxiliar na elaboração deste.

Enfim, a todos que de forma direta ou indireta contribuíram para a realização deste trabalho.

**“Nenhuma grande vitória é possível sem que tenha sido precedida de pequenas vitórias sobre nós mesmos.”**

**(L. M. Leonov)**

## RESUMO

DANDOLINI, Camila Feltrin. **A compensação de tributos federais e seus reflexos em uma indústria de beneficiamento de arroz do sul de Santa Catarina.** 2012. 110 p. Orientador: José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A alta competitividade do mercado atual faz com que as empresas busquem pela redução de custos e aumento do lucro. A contabilidade fornece vários demonstrativos que auxiliam na tomada de decisões. Um ramo da contabilidade é o tributário, que visa dar assistência ao amplo campo fiscal em conjunto com o planejamento tributário, que consiste em elencar alternativas lícitas para a minimização da carga tributária, sendo um exemplo deste a compensação de tributos. Em consequência disto, elaborou-se este trabalho com o objetivo de demonstrar os procedimentos e os reflexos da compensação de tributos federais em uma indústria de beneficiamento de arroz do sul de Santa Catarina. O presente trabalho foi desenvolvido por meio de pesquisa descritiva, bibliográfica, utilizando-se também da pesquisa participativa, estudo de caso para melhor abordagem do tema, sendo caracterizada como pesquisa qualitativa. Os assuntos abordados por meio da pesquisa bibliográfica para melhor compreensão e desenvolvimento do estudo de caso foram a caracterização do setor orizícola, a contabilidade geral e tributária, o sistema tributário nacional, conceitos e classificação dos tributos, os regimes de tributação existentes, apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no regime utilizado pela empresa objeto do estudo, sendo o lucro real, compensação de tributos e a PER/DCOMP. Com este estudo foi possível demonstrar os procedimentos da compensação de tributos federais, bem como os reflexos por ele causados nas empresas. Conclui-se que a compensação de tributos é uma ferramenta do planejamento tributário, e esta minimiza a carga tributária, bem como não onera o caixa da empresa, podendo esta aplicar o valor compensado e não desembolsado em outros investimentos.

**Palavras-chave:** Arroz. Regimes de tributação. Compensação de tributos. PER/DCOMP.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Arroz.....	19
Figura 2 – Etapas de crescimento do arroz.....	21
Figura 3 – Comparativo de área, produtividade e produção do arroz .....	22
Figura 4 – Processo de industrialização do arroz.....	23
Figura 5 – Cerealista Sul Catarinense Ltda.....	84
Figura 6 – Organograma .....	85
Figura 7 – Marcas do arroz beneficiado .....	85
Figura 8 – Inserção de um novo documento no PER/DCOMP.....	98
Figura 9 – Cadastro da empresa no PER/DCOMP .....	99
Figura 10 – Cadastro do responsável da empresa no PER/DCOMP .....	100
Figura 11 – Ficha de ordem de compensações .....	101

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição nutricional em 100 gramas de arroz branco polido cru e integral .....	25
Tabela 2 - Evolução das importações e exportações brasileiras do arroz (em t base casca).....	27
Tabela 3 – Características dos tributos .....	35
Tabela 4 – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Indústria .....	46
Tabela 5 – Tabela dos percentuais do lucro presumido.....	49
Tabela 6 – Tabela dos percentuais do lucro arbitrado. ....	51
Tabela 7 – Tabela dos percentuais da presunção do cálculo por estimativa do IRPJ .....	59
Tabela 8 – Exemplo de cálculo de atualização de crédito.....	81
Tabela 9 – Exemplo de cálculo de atualização de débito.....	82
Tabela 10 – Compra de embalagens com crédito de PIS e COFINS (em reais).....	86
Tabela 11 – Compra de combustíveis com crédito de PIS e COFINS (em reais) .....	87
Tabela 12 – Compra de peças de reposição e de manutenção com crédito de PIS e COFINS (em reais).....	88
Tabela 13 – Aquisição de serviços de manutenção com crédito de PIS e COFINS (em reais) .....	88
Tabela 14 – Aquisição de frete com crédito de PIS e COFINS (em reais) .....	89
Tabela 15 – Aquisição de energia elétrica com crédito de PIS e COFINS (em reais) .....	89
Tabela 16 – Compra de arroz em casca com crédito presumido de PIS e COFINS (em reais) .....	90
Tabela 17 – Entradas sem crédito de PIS e COFINS (em reais) .....	91
Tabela 18 – Saída com débito de PIS e COFINS (em reais) .....	92
Tabela 19 – Saída com débito de PIS e COFINS (em reais) .....	92
Tabela 20 – Saídas sem débito de PIS e COFINS (em reais) .....	93
Tabela 21 – Apuração do PIS (em reais) .....	94
Tabela 22 – Apuração da COFINS (em reais).....	95
Tabela 23 – Cálculo de atualização de débito de IRPJ .....	97
Tabela 24 – Cálculo de atualização de débito de CSLL.....	98

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AD	Ato Declaratório
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONAB	Companhia Nacional de Abastecimento
CSLL	Contribuição sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
EPAGRI	Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina
FINSOCIAL	Fundo para Investimento Social
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRGA	Instituto Rio Grandense do Arroz
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
LC	Lei Complementar
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PER/DCOMP	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação
PIS	Programa de Integração Social
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SRF	Secretaria da Receita Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>14</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	15
1.3 JUSTIFICATIVA .....	16
1.4 METODOLOGIA.....	16
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>19</b>
2.1 HISTÓRICO DO CULTIVO DO ARROZ.....	19
<b>2.1.1 Produção do arroz no Brasil</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1.2 Consumo de arroz no Brasil</b> .....	<b>25</b>
<b>2.1.3 Mercado brasileiro econômico do arroz</b> .....	<b>25</b>
2.2 CONTABILIDADE .....	27
<b>2.2.1 Contabilidade tributária</b> .....	<b>28</b>
2.2.1.1 Planejamento tributário.....	29
2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	29
<b>2.3.1 Princípios constitucionais tributários</b> .....	<b>30</b>
2.3.1.1 Legalidade.....	30
2.3.1.2 Anterioridade .....	31
2.3.1.3 Irretroatividade .....	32
2.3.1.4 Igualdade ou isonomia .....	32
2.3.1.5 Capacidade contributiva .....	33
2.3.1.6 Vedação ao confisco .....	33
2.3.1.7 Princípio da não-cumulatividade .....	34
<b>2.3.2 Espécies tributárias</b> .....	<b>34</b>
2.3.2.1 Impostos.....	36
2.3.2.2 Taxas.....	36
2.3.2.3 Contribuições de melhoria.....	37
2.3.2.4 Contribuições sociais.....	37
2.3.2.5 Contribuições econômicas .....	38
2.3.2.6 Empréstimos compulsórios .....	38
<b>2.4.1 Imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ</b> .....	<b>39</b>
<b>2.4.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL</b> .....	<b>40</b>
<b>2.4.3 Programa de Integração Social – PIS</b> .....	<b>41</b>

2.4.3.1 Modalidade cumulativa.....	42
2.4.3.2 Modalidade não-cumulativa.....	42
<b>2.4.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.....</b>	<b>42</b>
2.4.4.1 Modalidade cumulativa.....	43
2.4.4.2 Modalidade não-cumulativa.....	43
<b>2.4.5 Imposto sobre Produto Industrializado – IPI .....</b>	<b>43</b>
2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	44
<b>2.5.1 Simples Nacional.....</b>	<b>45</b>
2.5.1.1 Requisitos para a opção.....	46
<b>2.5.2 Lucro presumido .....</b>	<b>48</b>
2.5.2.1 Requisitos para a opção.....	49
<b>2.5.3 Lucro arbitrado .....</b>	<b>50</b>
2.5.3.1 Requisitos para a opção.....	51
<b>2.5.4 Lucro real .....</b>	<b>52</b>
2.5.4.1 Origem do lucro real.....	53
2.5.4.2 Opção para o lucro real.....	53
2.5.4.2.1 <i>Pessoas jurídicas obrigadas ao regime do lucro real .....</i>	<i>54</i>
2.5.4.3 Apuração dos tributos federais.....	54
2.5.4.3.1 <i>IRPJ.....</i>	<i>54</i>
2.5.4.3.2 <i>CSLL .....</i>	<i>60</i>
2.5.4.3.3 <i>PIS/PASEP e COFINS .....</i>	<i>62</i>
2.6 COMPENSAÇÃO .....	65
<b>2.6.1 Evolução histórica da compensação.....</b>	<b>66</b>
<b>2.6.2 A constitucionalidade da compensação .....</b>	<b>66</b>
2.6.2.1 Princípio da legalidade .....	67
2.6.2.2 Princípio da moralidade pública .....	67
2.6.2.3 Princípio do direito à propriedade.....	67
2.6.2.4 Princípio do imediato ressarcimento do indébito .....	68
<b>2.6.3 Compensação de tributos .....</b>	<b>68</b>
2.6.3.1 Procedimentos para a compensação de tributos federais.....	70
<b>2.6.4 Compensação do IRRF .....</b>	<b>70</b>
<b>2.6.5 Compensação de PIS/PASEP e COFINS .....</b>	<b>71</b>
<b>2.6.6 Compensação da cide-combustíveis.....</b>	<b>72</b>
<b>2.6.7 Compensação de contribuições previdenciárias .....</b>	<b>72</b>

<b>2.6.8</b>	<b>Compensação de ofício</b>	<b>73</b>
<b>2.6.9</b>	<b>Compensação com créditos de terceiros</b>	<b>73</b>
<b>2.7</b>	<b>PER/DCOMP – PEDIDO ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO</b>	<b>74</b>
<b>2.7.1</b>	<b>Evolução histórica</b>	<b>74</b>
<b>2.7.2</b>	<b>Condições para a entrega da PER/DCOMP</b>	<b>74</b>
2.7.2.1	Restituição	75
2.7.2.2	Ressarcimento	76
2.7.2.3	Declaração de compensação	76
2.7.2.3.1	<i>Prazos da DCOMP</i>	77
2.7.2.3.2	<i>Requisitos para a transmissão da DCOMP</i>	78
2.7.2.3.3	<i>Multas</i>	79
2.7.2.3.4	<i>Atualização do crédito</i>	80
2.7.2.3.5	<i>Atualização do débito</i>	81
2.7.2.3.6	<i>Retificação da DCOMP</i>	82
2.7.2.3.7	<i>Cancelamento da DCOMP</i>	83
<b>3</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b>	<b>84</b>
3.1	A EMPRESA	84
<b>3.1.1</b>	<b>Histórico</b>	<b>84</b>
3.1.1.1	Organograma	84
<b>3.1.2</b>	<b>Produtos e serviços</b>	<b>85</b>
<b>3.1.3</b>	<b>Estrutura contábil e forma de tributação</b>	<b>86</b>
<b>3.1.4</b>	<b>Entradas com crédito de PIS e COFINS</b>	<b>86</b>
<b>3.1.5</b>	<b>Entradas com crédito presumido de PIS e COFINS</b>	<b>90</b>
<b>3.1.6</b>	<b>Entradas sem crédito de PIS e COFINS</b>	<b>91</b>
<b>3.1.7</b>	<b>Saídas com débito de PIS e COFINS</b>	<b>91</b>
<b>3.1.8</b>	<b>Saídas sem débito de PIS e COFINS</b>	<b>93</b>
<b>3.1.9</b>	<b>Apuração mensal do PIS</b>	<b>93</b>
<b>3.1.10</b>	<b>Apuração mensal da COFINS</b>	<b>94</b>
<b>3.1.11</b>	<b>Tributos a serem compensados</b>	<b>95</b>
3.2	PROCEDIMENTOS DA COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS	96
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>103</b>
	REFERÊNCIAS	105

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, apresenta-se inicialmente o tema, bem como o problema do estudo, demonstrando sua real importância. Na sequência, expõem-se os objetivos geral e específicos desta pesquisa. Logo após descreve-se a justificativa para sua realização, demonstrando sua contribuição teórica, prática e social. Por fim, descreve-se os procedimentos metodológicos utilizados como norteadores deste trabalho.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente, o Brasil está entre os países com as maiores cargas tributárias. Em consequência disto, possui um alto índice de arrecadação. Estes encargos são denominados como o valor monetário recolhido da população e destinados à União, Estados e Municípios, cobrados por meio de impostos, taxas e contribuições fixados em lei.

Os valores referentes à carga tributária somam uma elevada parcela no custo das empresas, senão a maior, tornando-se uma questão de extrema importância a sua correta administração. Assim, exige-se dos profissionais da área, conhecimento para a elaboração de planos que visem à minimização de custos e despesas, resultando, como consequência, o aumento do lucro.

Do mesmo modo que planejar o fluxo de caixa e fazer investimentos são obrigações essenciais ao administrador da entidade, o planejamento tributário é tanto quanto importante. O contribuinte deve planejar de forma correta seu ônus tributário, pois a elisão fiscal é um meio lícito que o mesmo pode utilizar, tornando a carga tributária menos onerosa.

O planejamento tributário é uma ferramenta gerencial que objetiva a redução do valor pago em encargos. Este caracteriza-se como um dos principais responsáveis pelo sucesso ou não de uma empresa.

As empresas optantes pelo Lucro Real têm o direito ao crédito dos impostos cobrados pelo governo, entre eles ICMS, PIS, COFINS. Quando estas possuem como atividade operacional o beneficiamento de arroz, possuem benefícios fiscais, pois o arroz está alocado como produto da cesta básica para a população

brasileira. Assim, as empresas que o industrializam podem ter redução em sua carga tributária com a utilização destes benefícios.

A compensação tributária está inclusa como alternativa de planejamento tributário, visto que esta permite às empresas que possuem créditos com o governo, compensá-los com outros encargos cobrados pelo mesmo. Em consequência disto, as entidades reduzem seus custos com a escolha de alternativas menos onerosas para as mesmas. Assim, os valores minimizados poderão ser aplicados, para que no futuro estes sejam capazes de trazer um retorno significativo para a empresa.

Desde modo, a problemática desta pesquisa concentra-se em responder a seguinte questão: Quais os procedimentos para compensação de débitos de tributos federais e quais os reflexos desta compensação em uma indústria de beneficiamento de arroz do sul de Santa Catarina?

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar as formas e procedimentos para a compensação de tributos federais e seus reflexos em uma indústria de beneficiamento de arroz.

A partir do objetivo geral elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar o setor orizícola;
- Caracterizar o Sistema Tributário Nacional;
- Descrever a Legislação Tributária Federal, considerando apenas os tributos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e IPI;
- Apresentar os regimes de tributação;
- Demonstrar a apuração dos tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL com base no Lucro Real;
- Apontar os procedimentos realizados na compensação de tributos federais; e
- Identificar os reflexos da compensação de tributos federais em uma indústria beneficiária de arroz do Sul de Santa Catarina.



### 1.3 JUSTIFICATIVA

Em razão da alta competitividade e a busca incessante pelo melhor desempenho das entidades, necessita-se minimizar custos, para que, assim, permaneçam no mercado. O ônus tributário se impõe de forma ainda maior, pois o mesmo soma uma alta parcela nos custos das empresas, visto que o Brasil possui uma alta carga tributária, comprometendo, muitas vezes, o bom funcionamento das entidades.

Porém, com a inserção de planejamentos e definição de metas estratégicas, os empresários têm total liberdade para administrar seus negócios para que se tornem menos onerosos, sem violar a legislação vigente. A compensação tributária, tema do presente estudo, é uma das ferramentas que auxiliam na minimização dos custos, economizando recursos que podem ser investidos na entidade.

De acordo com o livro *Compensação de Tributos Federais*, da série Legis-empresa (1998, p. 8), “o instituto passou a constituir um competente e eficaz instrumento de planejamento tributário e de otimização e racionalização do fluxo de caixa das empresas.”

Diante disto, o presente estudo contribui em nível teórico com os conceitos existentes sobre o assunto abordado. De forma prática, oferece uma análise dos reflexos proporcionados pela minimização da carga tributária nas entidades por meio da compensação de tributos, reduzindo seus custos.

Desta forma, a relevância social deste estudo consiste em demonstrar às empresas os procedimentos para a realização da compensação tributária, e avaliar os reflexos que esta proporciona para as mesmas.

### 1.4 METODOLOGIA

Os procedimentos metodológicos utilizados no estudo abordado serão apresentados nesta etapa da pesquisa. De acordo com Alves (2007), a metodologia é o momento em que há a escolha dos procedimentos que serão adotados para a concretização dos objetivos.

Esta permite ao pesquisador uma melhor compreensão dos variados fatores que influenciam no assunto abordado, conforme é destacado por Oliveira (1997).

Em relação aos objetivos, emprega-se para esta pesquisa a forma descritiva, pois, segundo Alves (2007, p. 54), este tipo de pesquisa “[...] descreve as características de uma população ou fenômenos, ou ainda estabelece relações entre fenômenos (variáveis)”. Diante do exposto, este proporcionou a pesquisadora descrever e analisar o objeto do estudo em diversos fatores.

Quanto à obtenção das informações contidas na fundamentação teórica, adotou-se como procedimento a pesquisa bibliográfica. Segundo Alves (2007, p. 55), a pesquisa bibliográfica “[...] é aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas – livros, artigos científicos, publicações periódicas [...]”. Assim, esta pesquisa foi realizada por meio de pesquisas em fontes bibliográficas já existentes, pois esta oferece uma ampla gama de informações necessárias para a elaboração deste.

A finalidade da pesquisa bibliográfica é proporcionar ao pesquisador uma relação direta com informações referentes ao assunto abordado (MARCONI, LAKATOS, 2005), sendo que este tipo de pesquisa é de extrema importância para a edificação do presente estudo.

Nesta pesquisa utilizou-se observação participante como outro procedimento, onde “o pesquisador-observador torna-se parte integrante de uma estrutura social, e na relação face a face com os sujeitos da pesquisa realiza a coleta de informações, dados e evidências.” (MARTINS E THEOPHILO, 2009, p. 87). Deste modo, este caracteriza-se como tal, pois a pesquisadora participou das informações necessárias para o presente estudo.

Além dos citados acima, foi realizado estudo de caso em uma indústria de beneficiamento de arroz do Sul de Santa Catarina, com a finalidade de demonstrar os reflexos causados pela compensação de tributos. Ao ver de Martins e Theóphilo (2009, p. 62), o estudo de caso

trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro do seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando aprender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto.

Para a abordagem do problema foi realizada uma pesquisa qualitativa, visto que esta permite ao pesquisador aprofundar-se na complexidade dos fatos e processos, pois uma pesquisa qualitativa “[...] é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos [...]” (MARTINS, THEÓPHILO, 2009, p.61), tornando-se, assim, compreensível os diversos fatores relevantes ao assunto. Diante disto, pode-se dizer que a pesquisa qualitativa permitiu a análise profunda dos dados relativos ao problema do presente trabalho.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico serão explanados os conceitos para a compreensão e realização dos objetivos descritos no presente trabalho. Este apresentará, também, o Sistema Tributário Nacional, os regimes de tributação existentes, com enfoque no Lucro Real, bem como, elencará as formas de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Além destes, será descrito sobre a compensação de tributos federais e o PER/DCOMP.

### 2.1 HISTÓRICO DO CULTIVO DO ARROZ

O Almanaque do Arroz (2012) informa que o plantio do arroz surgiu, supostamente, a 12 mil anos na Índia e na China; porém, segundo o site Portal São Francisco, o cultivo do arroz teve início no continente asiático há mais de 7 mil anos.

Figura 1 – Arroz



Fonte: Portal do agronegócio (2012).

De acordo com o Almanaque do Arroz (2012, p. 1),

o Brasil foi o primeiro país da América a cultivar arroz na década de 1587, lavouras arrozeiras já ocupavam terras na Bahia, por volta de 1745, no Maranhão e 1550, na Capitania de São Vicente, no litoral dos atuais estados de São Paulo e Paraná.

Iniciou-se o descascamento de arroz, no Brasil, em meados do século XVIII com a autorização da Coroa Portuguesa, conforme destaca o Almanaque do Arroz (2012).

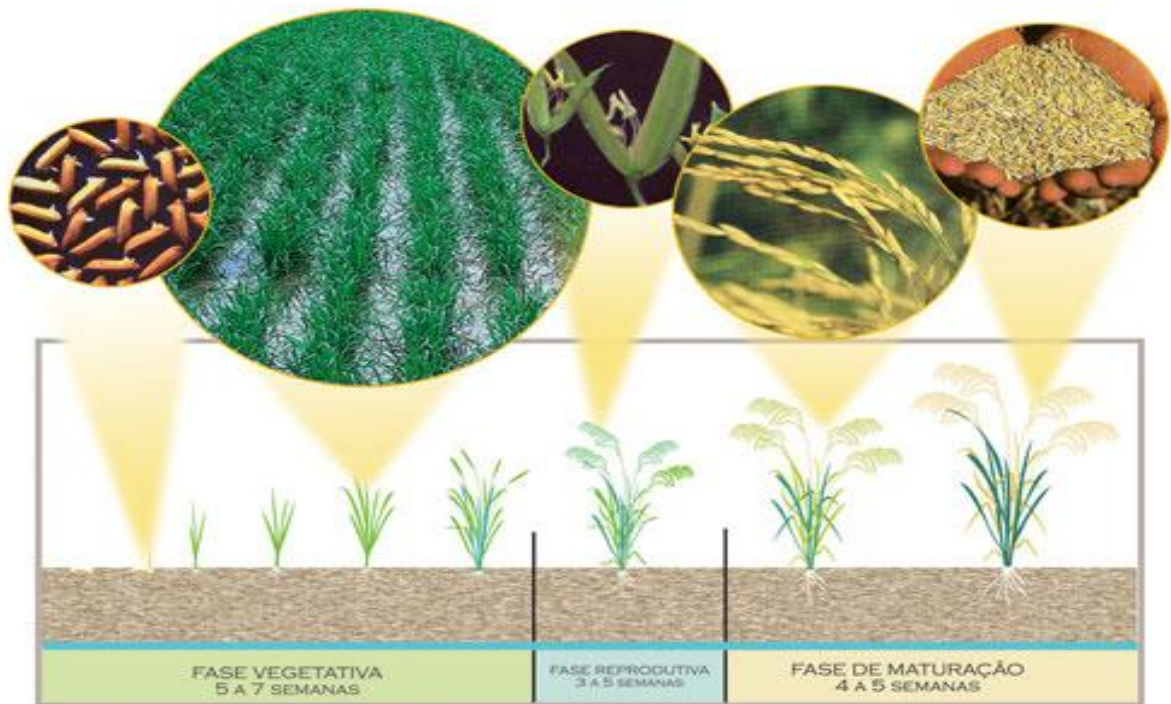
Ao longo dos tempos, foram criados institutos para pesquisas e tecnologia do cultivo do arroz, sendo algum deles a EPAGRI, IRGA, EMPRABA/CPACT, conforme é destacado pelo Almanaque do Arroz (2012).

### **2.1.1 Produção do arroz no Brasil**

O arroz adapta-se a vários tipos de climas e solos, embora o mais comum seja o clima quente e úmido dos trópicos como planta semi-aquática. A maturação da planta leva em torno de 3 (três) a 6 (seis) meses, dependendo do local do plantio e da variedade do arroz (ALMANAQUE DO ARROZ, 2012).

Abaixo, uma ilustração do crescimento do arroz, desde o seu plantio até sua maturação:

Figura 2 – Etapas de crescimento do arroz



Fonte: Almanaque do Arroz (2012).

Segundo Rucatti (2007, p.1) “a produção do arroz no Brasil ocupa posição de destaque sob os pontos de vista socioeconômica, entre os cultivos anuais”.

De acordo com informações da EMBRAPA, há grande concentração de indústrias de beneficiamento e empacotamento em regiões de grande produção de arroz natural, sendo o estado do Rio Grande do Sul o maior produtor de arroz em casca do Brasil. O estado de Santa Catarina beneficia além de sua capacidade de produção do grão, ou seja, grande parte deste arroz beneficiado é adquirida de outros estados brasileiros.

Segundo a Conab (2012), a produção de grãos de arroz da safra 2011/2012 superou as expectativas previstas, porém foi inferior a safra 2010/2011 devido as condições climáticas, conforme pode-se visualizar na figura abaixo:

Figura 3 – Comparativo de área, produtividade e produção do arroz

REGIÃO/UF	ÁREA (Em mil ha)			PRODUTIVIDADE (Em kg/ha)			PRODUÇÃO (Em mil t)		
	Safra 10/11 a	Safra 11/12 b	VAR. % b/a	Safra 10/11 c	Safra 11/12 d	VAR. % d/c	Safra 10/11 e	Safra 11/12 f	VAR. % f/e
<b>NORTE</b>	<b>358,7</b>	<b>320,2</b>	<b>(10,7)</b>	<b>2.854</b>	<b>2.902</b>	<b>1,7</b>	<b>1.023,6</b>	<b>929,5</b>	<b>(9,2)</b>
RR	20,0	20,0	0,0	5.354	5.354	0,0	107,1	107,1	0,0
RO	71,1	54,4	(23,5)	2.595	2.547	(1,8)	184,5	138,6	(24,9)
AC	16,0	14,8	(7,5)	1.546	1.547	0,1	24,7	22,9	(7,3)
AM	4,4	5,8	31,8	2.000	2.000	0,0	8,8	11,6	31,8
AP	3,6	2,3	(36,1)	1.094	1.115	1,9	3,9	2,6	(33,3)
PA	102,8	102,8	0,0	2.031	1.984	(2,3)	208,8	204,0	(2,3)
TO	140,8	120,1	(14,7)	3.450	3.686	6,8	485,8	442,7	(8,9)
<b>NORDESTE</b>	<b>683,4</b>	<b>629,1</b>	<b>(7,9)</b>	<b>1.792</b>	<b>1.649</b>	<b>(8,0)</b>	<b>1.224,8</b>	<b>1.037,1</b>	<b>(15,3)</b>
MA	469,7	441,0	(6,1)	1.564	1.423	(9,0)	734,6	627,5	(14,6)
PI	146,4	129,9	(11,3)	1.845	1.808	(2,0)	270,1	234,9	(13,0)
CE	32,2	26,4	(18,0)	2.947	2.584	(12,3)	94,9	68,2	(28,1)
RN	1,1	0,7	(36,4)	3.043	2.337	(23,2)	3,3	1,6	(51,5)
PB	2,9	2,5	(13,8)	754	152	(79,8)	2,2	0,4	(81,8)
PE	2,6	2,2	(15,4)	5.687	5.760	1,3	14,8	12,7	(14,2)
AL	3,0	3,0	0,0	6.046	5.600	(7,4)	18,1	16,8	(7,2)
SE	8,7	8,7	0,0	6.500	5.780	(11,1)	56,6	50,3	(11,1)
BA	16,8	14,7	(12,5)	1.800	1.680	(6,7)	30,2	24,7	(18,2)
<b>CENTRO-OESTE</b>	<b>356,0</b>	<b>229,5</b>	<b>(35,5)</b>	<b>3.132</b>	<b>3.201</b>	<b>2,2</b>	<b>1.115,1</b>	<b>734,7</b>	<b>(34,1)</b>
MT	256,0	161,0	(37,1)	3.109	3.218	3,5	795,9	518,1	(34,9)
MS	29,0	17,0	(41,4)	5.383	6.327	17,5	156,2	107,6	(31,1)
GO	71,0	51,5	(27,5)	2.296	2.117	(7,8)	163,0	109,0	(33,1)
<b>SUDESTE</b>	<b>60,7</b>	<b>53,1</b>	<b>(12,5)</b>	<b>2.611</b>	<b>2.820</b>	<b>8,0</b>	<b>158,5</b>	<b>149,7</b>	<b>(5,6)</b>
MG	40,8	32,6	(20,1)	2.042	2.012	(1,5)	83,3	65,6	(21,2)
ES	1,2	0,9	(25,0)	2.747	2.556	(7,0)	3,3	2,3	(30,3)
RJ	1,9	1,9	0,0	3.684	3.060	(16,9)	7,0	5,8	(17,1)
SP	16,8	17,7	5,4	3.863	4.296	11,2	64,9	76,0	17,1
<b>SUL</b>	<b>1.361,5</b>	<b>1.238,9</b>	<b>(9,0)</b>	<b>7.412</b>	<b>7.223</b>	<b>(2,5)</b>	<b>10.091,1</b>	<b>8.948,8</b>	<b>(11,3)</b>
PR	39,5	35,8	(9,4)	4.822	4.627	(4,0)	190,5	165,6	(13,1)
SC	150,4	150,1	(0,2)	6.625	6.953	5,0	996,4	1.043,6	4,7
RS	1.171,6	1.053,0	(10,1)	7.600	7.350	(3,3)	8.904,2	7.739,6	(13,1)
<b>NORTE/NORDESTE</b>	<b>1.042,1</b>	<b>949,3</b>	<b>(8,9)</b>	<b>2.158</b>	<b>2.071</b>	<b>(4,0)</b>	<b>2.248,4</b>	<b>1.966,6</b>	<b>(12,5)</b>
<b>CENTRO-SUL</b>	<b>1.778,2</b>	<b>1.521,5</b>	<b>(14,4)</b>	<b>6.391</b>	<b>6.463</b>	<b>1,1</b>	<b>11.364,7</b>	<b>9.833,2</b>	<b>(13,5)</b>
<b>BRASIL</b>	<b>2.820,3</b>	<b>2.470,8</b>	<b>(12,4)</b>	<b>4.827</b>	<b>4.776</b>	<b>(1,1)</b>	<b>13.613,1</b>	<b>11.799,8</b>	<b>(13,3)</b>

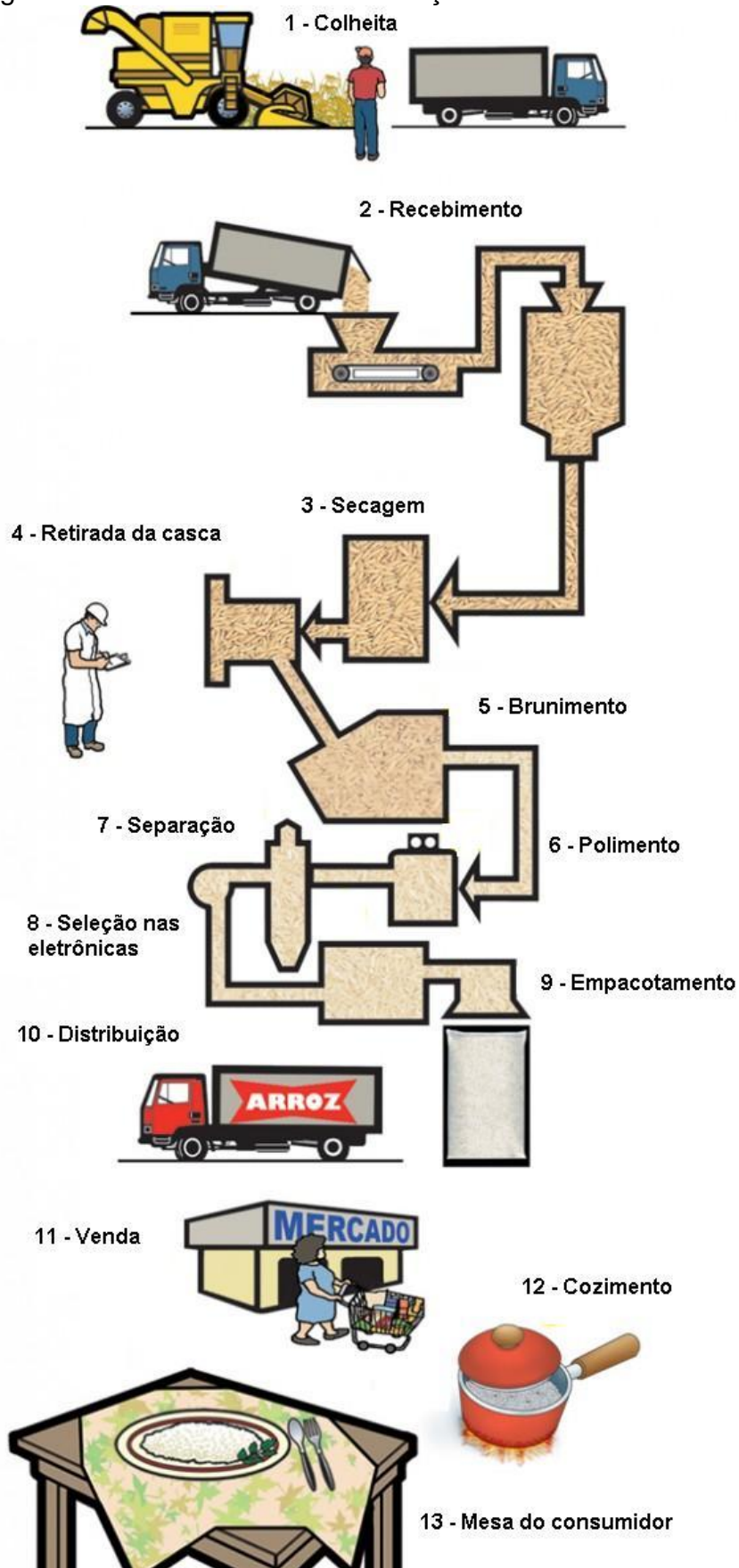
Fonte: Levantamento Maio/2012 da CONAB.

O processo para a industrialização do arroz é de 65% (sessenta e cinco por cento) a 75% (setenta e cinco por cento) de aproveitamento do arroz em casca, ou seja, a cada 100 (cem) sacas de arroz natural, aproveita-se de 65 (sessenta e cinco) a 75 (setenta e cinco) sacas de grãos de arroz inteiros ou quebrados. Logo após, classifica-se os subgrupos do arroz, sendo eles: Integral, Polido, Parboilizado Polido e Parboilizado integral, conforme é destacado por Amato (2007) no site do Sindicato da Indústria do Arroz de Santa Catarina (Sindarroz).

Abaixo, segue uma ilustração com as etapas para a industrialização do arroz:



Figura 4 – Processo de industrialização do arroz



Fonte: Almanaque do Arroz (2012).  
Adaptado pela autora.



De acordo com o Almanaque do Arroz (2012), as etapas são classificadas em:

1 – Colheita: após a maturação, o arroz é colhido por uma máquina colheitadeira e depositado no caminhão;

2 – Recebimento: momento em que o grão em casca verde é encaminhado para as indústrias de beneficiamento, sendo recebidos para o armazenamento nos silos;

3 – Secagem: o arroz chega na indústria com 20% de umidade, em média. Nos silos, os grãos são secados por ar, até atingirem uma umidade de 12%, em média. Nesta fase, para a obtenção do arroz parboilizado, os grãos passam por uma etapa adicional, que os difere do arroz branco, deixando-os mais amarelados. O arroz em casca é imerso em água potável acima de 58°C, seguido de uma gelatinização de amido, que solda os grãos, minimizando a quantidade de grãos quebrados. Após a gelatinização, o arroz é secado novamente, para voltar ao percentual de umidade ideal.

4 – Retirada da casca: o arroz é separado da casca, por um processo de descascamento.

5 – Brunimento: nesta etapa, os grãos passam pelos brunidores, que deixam o arroz branco, onde estes entram em contato com uma superfície áspera em movimento.

6 – Polimento: os grãos entram em atrito, uns com os outros, e são condicionados a uma leve pressão, este processo serve para dar brilho ao grão.

7 – Separação: fase esta em que os grãos são separados, os inteiros dos quebrados.

8 – Seleção nas eletrônicas: os grãos passam por várias eletrônicas, onde são selecionados através de um sensor eletrônico, separando os grãos bons dos manchados e defeituosos.

9 – Empacotamento: os grãos são empacotados por uma máquina eletrônica, sendo que esta dosa o arroz em quilos, e acondiciona-o em embalagens plásticas.

10 – Distribuição.

11 – Venda.

12 – Cozimento.

13 – Mesa do consumidor.

### 2.1.2 Consumo de arroz no Brasil

A EMBRAPA destaca que a população brasileira gasta, em média, 22% (vinte e dois por cento) de sua renda mensal, com alimentação. Segundo o mesmo instituto, o consumo de arroz no Brasil é, em média, de 74 a 76 quilos por habitante, sendo o principal alimento da cesta básica.

Segue tabela com as informações nutricionais do arroz polido (branco) e do arroz integral, de acordo com o Almanaque do Arroz (2012).

Tabela 1 – Composição nutricional em 100 gramas de arroz branco polido cru e integral

Valor nutricional	Arroz branco	Arroz integral
Energia (kcal)	355	360
Carboidratos (g)	78,5	74
Proteínas (g)	6,5	7,5
Gorduras (g)	0,5	3
Fibras (g)	1,4	3
Fósforo (mg)	102	303
Potássio (mg)	98	223
Cálcio (mg)	10	21
Ferro (mg)	0,6	1,7
Tiamina ou vitamina B1 (mg)	0,07	0,4
Riboflavina ou vitamina B2 (mg)	0,04	0,08
Niacina (mg)	1,6	4,8

Fonte: Almanaque do Arroz (2012).

### 2.1.3 Mercado brasileiro econômico do arroz

O preço adotado na compra do arroz em casca tem preço mínimo fixado em cada safra pelo Conselho Monetário Nacional, sendo que ao longo de dez anos este preço vem decrescendo gradativamente, conforme site da EMBRAPA. Este mesmo órgão diz que o preço de comercialização do arroz beneficiado depende de vários fatores do mercado, tais como a classe e tipo de arroz, visto que o estado de São Paulo, considerado estado de maior consumo de arroz, tem influência considerável no preço do arroz industrializado.

Segundo Santos et al (2010, p. 41), os fatores altistas que influenciam no preço do arroz em casca são:

- quebra de safra;
- oferta restrita;
- mecanismos de comercialização eficientes;
- programa de incentivo à exportação;
- restrição às importações de terceiros países – elevação da Tarifa Externa Comum (TEC); e
- produtores capitalizados pela média mais alta da comercialização nos dois últimos anos

O mesmo autor demonstra quais fatores influenciam de forma diminutiva no preço do arroz em casca, sendo:

- câmbio com real valorizado, que inviabiliza as exportações;
- mercado internacional em queda;
- oferta altamente competitiva do Mercosul;
- demora nos mecanismos de comercialização do governo;
- ano eleitoral e interesse de não inflacionar a cesta básica;
- má gestão dos estoques públicos e privados (sobre oferta); e
- excesso de importações, inclusive de terceiros países.

De acordo com pesquisas, o Brasil ocupa a lista dos 10 maiores importadores. Como afirma Santos et al (2010, p. 44), “a colocação varia de acordo com o desempenho produtivo, a taxa cambial e a relação da oferta e demanda do Mercosul e terceiros países, além do próprio potencial de exportação para equilibrar a balança comercial”. Este mesmo autor, explica os motivos da alta importação brasileira, sendo que “[...] Uruguai, Argentina e Paraguai, com sistemas de produção e qualidade de grãos iguais ao do Rio Grande do Sul, padrão *top* do Brasil [...]”.

Segue tabela informativa sobre a variação das importações e exportações brasileiras:

Tabela 2 - Evolução das importações e exportações brasileiras do arroz (em t base casca)

Ano	Exportação	Importação
2004/05	92.455	1.254.618
2005/06	379.682	729.411
2006/07	453.477	827.821
2007/08	312.942	1.132.734
2008/09	789.877	590.002
2009/10	894.414	907.998
2010/11	627.447	1.045.228
<b>Total</b>	<b>3.550.294</b>	<b>6.487.812</b>
<b>Média anual</b>	<b>507.185</b>	<b>926.830</b>

Fonte: Anuário Brasileiro do Arroz (2011)

## 2.2 CONTABILIDADE

No século XVIII a contabilidade iniciou com a sua era científica, porém esta era apenas a expressão dos fatos da riqueza e não o próprio fato (SÁ, 2008). Este mesmo autor cita que foi a partir da metade do século XIX que a contabilidade passou a ser considerada como ciência, pois esta começou a ser estruturada como uma doutrina que tinha por “[...] objetivo conhecer as relações que existem entre os acontecimentos da riqueza patrimonial e como explicar o que acontece com esta [...]” (SA, 2008, p. 30).

Há diversos conceitos para a contabilidade, variando de acordo com cada doutrinador (SILVA, 2007). Dentre alguns destes conceitos destaca-se a primeira definição oficial de contabilidade, transcrita no I Congresso Brasileiro de Contabilidade: “Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica.” (FABRETTI, 2006, p. 30).

Ao ver de Silva (2007, p. 40), “contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e jurídico.” Estuda o conjunto de bens e direitos com foco no resultado e com relação a terceiros. Esta consiste no estudo do patrimônio de uma empresa, ou seja, “[...] o objeto é sempre o patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens, de direitos e de obrigações para com terceiros [...]” (SILVA, 2007, p. 23).

O patrimônio é considerado objeto de outras ciências sociais, porém é analisado sob outros ângulos, já que na contabilidade é estudado de forma

quantitativa e qualitativa, conforme é destacado por Silva (2007), procurando avaliá-lo de uma forma vasta e definida, observando as variações nele contida.

Segundo Silva (2007), o estudo qualitativo do patrimônio incide nos elementos que o compõe, como dinheiro, equipamentos, saldo a receber e pagar, etc. E a forma quantitativa advém do que se refere ao valor do patrimônio, ou seja, sua quantidade em moeda.

Com o estudo do patrimônio das entidades, a contabilidade proporciona diversos tipos de demonstrações contábeis, nestas são elencadas todas as informações necessárias para o entendimento do patrimônio, bem como seu gerenciamento. A partir deste ponto sentiu-se a necessidade de desmembrá-la em diversas áreas, para que, assim, cada campo da contabilidade fosse melhor desenvolvido. Entre elas encontra-se a contabilidade tributária.

### **2.2.1 Contabilidade tributária**

De acordo com Fabretti (2006, p. 29), contabilidade tributária “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.” Assim, este ramo da contabilidade tem por objetivo apurar com precisão o resultado econômico do exercício, para que possa atender as exigências da legislação tributária (FABRETTI, 2006).

Conforme lições de Oliveira et al (2003, p. 34), a contabilidade tributária é o

ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento de tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Deste modo, entende-se como contabilidade tributária, como sendo o ramo da contabilidade que tem por objetivo principal, o gerenciamento da empresa no âmbito tributário.

### 2.2.1.1 Planejamento tributário

A redução de custos é uma necessidade de qualquer empresa que está inserida no mercado alto competitivo (OLIVEIRA, 2005). Segundo este mesmo autor, os custos tributários ocupam um vasto espaço devido ao seu fortíssimo incremento nos últimos anos e, assim, carecem de um planejamento.

Oliveira et al (2003, p 36), descreve que “as empresas necessitam, cada vez mais, de um planejamento tributário criterioso e criativo, que possa resguardar seus direitos de contribuinte e, ao mesmo tempo, proteger seu patrimônio”.

De acordo com Guerreiro apud Young (2009, p. 13),

planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada em decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Portanto, é necessário um estudo prévio sobre alternativas menos onerosas para a empresa, pois segundo (FABRETTI, 2006, p. 32) “há alternativas legais válidas para grandes empresas, mas que são inviáveis para as médias e pequenas”; ou seja, precisa haver uma relação de custo benefício, pois não existem milagres em um planejamento tributário, mas sim alternativas que precisam ser analisadas (FABRETTI, 2006).

## 2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional está previsto na Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 162, bem como no Código Tributário Nacional - CTN, instituído pela Lei n. 5.172/66. Este se caracteriza como um conjunto de normas que disciplinam o exercício do poder impositivo (DENARI, 2008).

Além de normas e princípios contábeis, o contador, no exercício de sua profissão, precisa seguir a legislação tributária. Conforme o CTN, no art. 96, “a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”.

De acordo com o art. 97 do CTN:

Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26,39,57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21,26,39,57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

O conceito de tributo pode ser encontrado, também no CTN, em seu art. 3º, sendo ele a “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Assim sendo, pode-se dizer que tributo é o valor pago em moeda que extingue a obrigação tributária fixada em lei.

Conforme o art. 16 do CTN, existem os tributos vinculados e os não vinculados. Os tributos vinculados são os que possuem uma contraprestação direta ao recolhimento do tributo. Já os tributos não vinculados são aqueles que não possuem nenhuma vinculação específica do Estado.

### **2.3.1 Princípios constitucionais tributários**

Os princípios constitucionais tributários servem como um limitador ao poder de tributar do poder público; sendo que os mesmos propiciam uma melhor interpretação das demais normas.

Dentre os vários princípios, destaca-se o da legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia ou igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e o da não-cumulatividade.

#### **2.3.1.1 Legalidade**

Está previsto no art. 150 da Constituição Federal de 1988:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Também está disposto no art. 97 do CTN, em seu inciso I, ao determinar que “somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção”.

De acordo com Carvalho (2008, p. 174), “[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz da incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”.

Desde modo, não se pode criar ou instituir um tributo, ou aumentar sua alíquota, sem que antes tenha uma lei que estabeleça tais alterações.

Porém, no parágrafo 1º do art. 153 da CF/88 diz que a União pode alterar as alíquotas do II, IE, IOF e IPI. Deste modo, encontra-se uma exceção ao que diz o art. 150 da CF/88, pois a União pode alterar alíquotas de tais impostos, sem que haja uma lei para isto.

### 2.3.1.2 Anterioridade

O princípio da anterioridade está disposto no art. 150 da CF/88, onde diz que

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

Cabe ressaltar que conforme o previsto no § 1º deste mesmo dispositivo, o que diz na CF/88, em seu art. 150, inciso III, alínea b, não se aplica aos tributos do art. 148, I, da CF/88: “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”, art. 153, I, II, IV e V da CF/88: “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;” e Art. 154, II, da CF/88: “na iminência ou de guerra externa, impostos



extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

Ao que diz respeito na CF/88 no art. 150, inciso III, alínea c, não se aplica aos tributos dispostos no art. 153, inciso I, II, IV e V e art. 154, inciso II, da CF/88, já citados, e também o art. 153, inciso III, da CF/88: “III – renda e proventos de qualquer natureza”, art. 155, inciso III, da CF/88: “III – propriedade de veículos automotores” e do art. 156, inciso I, da CF/88: “I – propriedade predial e territorial urbana”.

### 2.3.1.3 Irretroatividade

O princípio da irretroatividade está disposto, também, no art. 150 da CF/88, conforme segue:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]  
III – cobrar tributos:  
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

De acordo com Cassone (2002, p. 121), “o princípio da *irretroatividade* da lei proíbe que a incidência tributária recaia sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a sua vigência”.

Deste modo, pode-se dizer que o princípio da irretroatividade defende a ideia de que um tributo instituído ou aumentado não pode retroagir a fatos pretéritos, ou seja, que ocorreram antes da alteração do mesmo.

### 2.3.1.4 Igualdade ou isonomia

No art. 150 da CF/88 está descrito o princípio da igualdade ou isonomia:

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

Assim sendo, este princípio defende que deve ser cobrado do contribuinte o que lhe for de dever, sem distinção ou desigualdade, para situações que se equiparam.

#### 2.3.1.5 Capacidade contributiva

No art. 145 da CF/88 está disposto que

Art. 145. 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.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva diz que sempre que possível, os tributos serão cobrados de forma pessoal. Um exemplo claro é o IRPF, que é cobrado conforme o rendimento do contribuinte, ou seja, quanto maior a renda, maior será o imposto.

#### 2.3.1.6 Vedação ao confisco

A vedação ao confisco está prevista no art. 150 da CF/88, conforme segue:

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

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

Ou seja, o poder público não poderá instituir tributo com alíquota que tenha efeito de confisco, sendo um exemplo o IPTU, pois não se pode instituir uma alíquota de 20%, pois o bem seria confiscado pelo poder municipal em apenas cinco anos.

### 2.3.1.7 Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade possui vários significados. No entanto, com base em Martins (2004, p. 70), este seria “[...] o de que um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores”.

Para Carvalho (2008, p. 185) a não-cumulatividade “[...] impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores [...]”.

Portanto, este princípio defende a ideia de que uma vez cobrado o tributo sobre uma fase de elaboração ou venda, este mesmo tributo não poderá incidir novamente em outra operação de mesma natureza.

A não-cumulatividade pode ser considerada um princípio, como também uma técnica. Conforme Martins (2004, p.72), “o primeiro é o conjunto de atos tendentes a um determinado fim. O segundo é o modo pelo qual tais atos são praticados, e se relacionam, para compor o processo”. Assim sendo, a não-cumulatividade pode ser vista como um princípio tributário e como uma técnica para a realização de determinadas ações.

A CF/88 prevê apenas a não-cumulatividade do ICMS, do IPI, dos impostos de competência residual e as novas contribuições de seguridade social. Porém, de acordo com Carvalho (2008), depois das alterações feitas pela Emenda 42/2003, este princípio poderá ser aplicado às contribuições para a seguridade social. Assim sendo, as leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram a não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS.

### 2.3.2 Espécies tributárias

Conforme já citado anteriormente, tributo é o pagamento em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária. O CTN dispõe:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

As espécies tributárias, quanto a sua natureza, estão dispostas no art. 5º do Código Tributário Nacional, ao mencionar que “tributos são impostos, taxas e contribuições de melhorias.”.

Conforme Cassone (2002, p. 85), as características dos tributos são:

Tabela 3 – Características dos tributos

<b>Tributo</b>	<b>Característica</b>	<b>Destinação</b>
Imposto	É o tributo exigível independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte	Despesas gerais
Taxa	É o tributo exigível 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 à sua disposição.	Custeio do relativo exercício ou serviço
Contribuição de melhoria	É o tributo decorrente de obra pública	Custeio da obra pública
Contribuição social	É o tributo exigido da sociedade, para assegurar direitos relativos a saúde, previdência e assistência social.	Financiar a seguridade social
Contribuição interventiva	É o tributo de intervenção da União no domínio econômico.	Para fins de intervenção
Empréstimos compulsórios	É o tributo instituível pela União: I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública de guerra externa ou sua iminência; II – para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.	Custeio para despesas extraordinárias, de investimento público relevante

Fonte: Características dos tributos (CASSONE, 2002, p. 85).

### 2.3.2.1 Impostos

A espécie tributária “imposto” está definida no art. 16 do CTN, sendo “[...] o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Para Fabretti (2001, p. 113), imposto “é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte”. É o mesmo que destaca Cassone (2002, p. 86), “imposto é o tributo pago pelo contribuinte sem que este receba diretamente, do ente público, contraprestação”.

Assim sendo, o imposto independe de qualquer atividade estatal, uma vez instituído, é devido, constituindo como um tributo não-vinculado.

### 2.3.2.2 Taxas

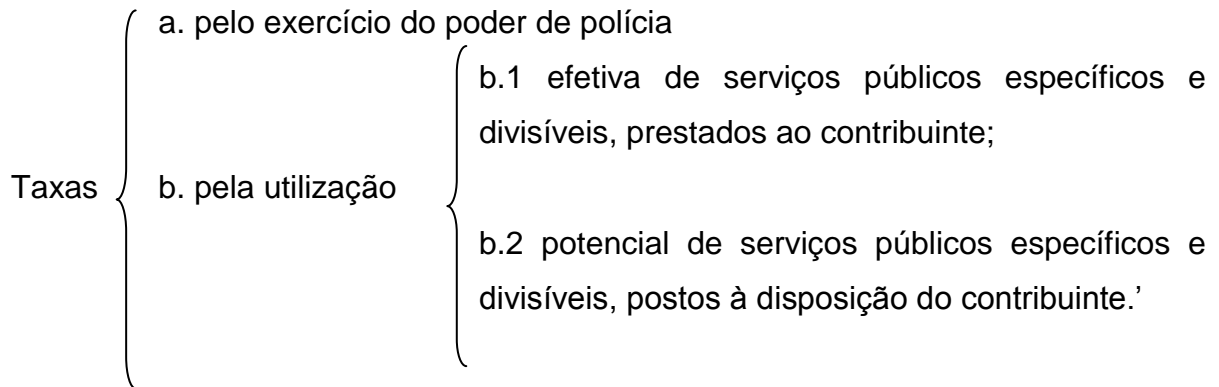
Conforme é destacado no Código Tributário Nacional,

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A CF/88 define taxa no seu art. 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
 [...]
   
 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;  
 [...]
   
 § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Segundo Cassone (2002, p. 88), a partir do que dispõe a CF/88, as taxas podem ser desmembradas em espécies de acordo com a hipótese de incidência:



Ou seja, este é instituído pelo poder público e colocado à disposição do contribuinte, sendo um tributo vinculado.

### 2.3.2.3 Contribuições de melhoria

No art. 81 do CTN define-se como contribuição de melhoria aquela que “[...] 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 do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”.

Para Denari (2002, p. 109),

a contribuição de melhoria é um tributo *sui generis*, que se não confunde com as taxas, embora com estas guarde certa semelhança. Ambas têm natureza compensatória, mas enquanto as taxas compensam serviços prestados pelo poder público, diretamente relacionados com os particulares, a contribuição de melhoria compensa a obra pública edificada em benefício da coletividade.

Tal contribuição enquadra-se como vinculado, pois possui um limite para cada imóvel favorecido com a obra à qual a contribuição se designa.

### 2.3.2.4 Contribuições sociais

Em relação às contribuições sociais, a mesma está disposta no art. 195 da CF/88, onde “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 [...]”.

Cassone (2002, p. 102) destaca que “o produto de sua arrecadação se

destina a financiar a saúde, previdência e assistência social”.

De acordo com Fabretti (2006), as contribuições sociais são uma quarta espécie de tributo, pois possuem impacto de taxa e imposto ao mesmo tempo, sendo visto como vinculado e não vinculado.

#### 2.3.2.5 Contribuições econômicas

As contribuições econômicas estão descritas no art. 149 da CF/88, “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, [...]”.

Cassone (2002, p. 102), defende que “[...] a Constituição deu à União um poderoso instrumento interventivo, eficaz em toda a geografia econômica, passível de ser exercitado sempre que sua presença se faz necessária, tendo como parâmetro os princípios gerais da atividade econômica [...]”.

Conhecidas também como contribuições interventivas, estas servem de custeio no domínio econômico do Estado, conforme é destacado por Oliveira (2005).

#### 2.3.2.6 Empréstimos compulsórios

De acordo com o art. 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.

Cassone (2002) descreve que um empréstimo compulsório tem as mesmas regras de um empréstimo comum, porém salva-se que para um empréstimo precisa da concordância entre as partes, diferente do empréstimo compulsório que pressupõe exclusão de vontade. Este mesmo autor destaca que um empréstimos compulsório deve ser restituído na forma, prazo e espécie previsto em lei, bem como os demais empréstimos.

## 2.4 TRIBUTOS FEDERAIS

Os tributos são classificados por competência nos diversos níveis governamentais. Oliveira et al (2003) dispõe que os tributos que competem à União são:

- IR – Imposto de Renda;
- CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;
- II – Imposto de Importação;
- IE – Imposto de Exportação;
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;
- PIS – Programa de Integração Social;
- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; e
- Entre outros.

Dentre os tributos acima listados, serão destacados no presente trabalho o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), os quais serão descritos a seguir.

### 2.4.1 Imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ

O imposto geral sobre a renda foi instituído com a Lei n. 4.625, de 31 de Dezembro de 1922, sendo cobrado sobre a renda de diferentes atividades. Logo após, o IRPJ passou a ser constitucional, sendo incluído na Constituição Federal de 1934, passando a ser de competência da União.

De acordo com Machado (2006), a função do IR, além da importância no orçamento da União, é ser um instrumento de intervenção econômica do Poder Público, ou seja, ele é fundamental para a redistribuição de riquezas, tanto para pessoas como para lugares.

O IRPJ é um imposto cobrado sobre o lucro das empresas e tem suas determinações legais conforme a legislação vigente (art. 2º da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995).

Segundo o art. 146 do Decreto n. 3.000, de 26 de Março de 1999,



[...] São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):  
I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);  
II - as empresas individuais (Capítulo II).

A base de cálculo referida ao IRPJ é o valor do resultado líquido com adições e exclusões previstas em lei, sendo este apurado no LALUR (Livro de apuração do lucro real).

#### **2.4.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei n. 7.689/1988 e tem previsão na Constituição Federal de 1988 em seu art. 195. Em seu princípio era devida pelo resultado do período, sua alíquota inicial era de 8% e tem como objetivo a seguridade social (SANTOS, BARROS, 2007).

Conforme Santos e Barros (2007, p. 565), “são contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e que lhe são equiparadas pela legislação do IRPJ.”. Deste modo, a CSLL deve seguir as mesmas normas de apuração e pagamento que o IRPJ.

Sua base de cálculo é determinada pela legislação, sendo seu resultado ajustado no período. De acordo com Rodrigues et al (2008, p. 266), “considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições e exclusões ou compensação autorizadas pela legislação da CSLL.”

De acordo com o art. 30 da Lei 9.430/96, para a alíquota da CSLL aplica-se a que estiver sujeita sobre a base de cálculo, sendo a mais utilizada a de 9% (nove por cento). Seu período de apuração encerra-se em 31 de Dezembro quando o resultado é ajustado anualmente ou em 31 de Março, 30 de Junho, 30 de setembro e 31 de Dezembro, no caso de apuração trimestral, segundo Rodrigues et al (2008).

Portanto, a base de cálculo, forma de apuração e prazo de pagamento para a CSLL segue, em sua maioria, as mesmas normas vigentes ao imposto de renda de pessoa jurídica.

### 2.4.3 Programa de Integração Social – PIS

O Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP surgiu na década de 60 com a Constituição Federal de 1967, assegurando aos trabalhadores integração à vida e no desenvolvimento das empresas. É o que cita Pêgas (2008). A partir do ano de 1970, as contribuições foram realmente criadas, com as edições das Leis Complementares nº 7 e nº 8, conforme o que expõe Young (2001).

De acordo com Pêgas (2008, p. 1), “a ideia original do governo federal com as contribuições para o PIS e o PASEP foi criar uma poupança para cada trabalhador, que seria individualizada [...]”, sendo o PIS e PASEP administrados pela Caixa Econômica Federal e o Banco do Brasil S/A, respectivamente.

O PIS era arrecadado pelas empresas e pelo governo federal, visto que a contribuição do governo era realizada por meio de um percentual sobre a arrecadação do imposto de renda devido pelas empresas, no início de 2%, alcançando a 5%, conforme é destacado por Pêgas (2008). Já as pessoas jurídicas recolhiam a contribuição com um percentual sobre o faturamento. Em 1971 era de 0,15 %, atingindo, em 1974, 0,5%, ainda segundo Pêgas (2008).

Com a promulgação da Constituição Federal, em 1988, as contribuições PIS e PASEP sofreram grandes alterações, citadas por Pêgas (2008):

- Deixou de ser uma contribuição individual e passou a ser uma contribuição social, amparando o seguro-desemprego;
- Quem havia adquirido o direito permanecia com este recebendo os respectivos juros sobre o saldo, porém quem entrou no mercado de trabalho a partir de 1988 não tem juros anuais.
- Terá direito ao abono anual de um salário mínimo, todo empregado de carteira assinada de até dois salários mínimos.

Assim sendo, a partir do ano de 1990 o “[...] PIS/PASEP passou a ser o custeio do programa de seguro-desemprego e do abono anual.” (PEGAS, 2008, p. 5). Desta forma, a contribuição realizada pelo governo federal deixou de existir, permanecendo apenas a contribuição das empresas.

#### 2.4.3.1 Modalidade cumulativa

Com a edição da Lei nº 9.718/98, o percentual do PIS passou a ser de 0,65% sobre o faturamento, sendo recolhido de forma cumulativa, como sempre ocorreu desde sua criação.

#### 2.4.3.2 Modalidade não-cumulativa

No ano de 2002, com a edição da Lei nº 10.637, surgiu o método não-cumulativo para apuração do PIS/PASEP para as empresas de lucro real. A principal mudança do método convencional foi a alíquota, que passou de 0,65% para 1,65% e as empresas passaram a deduzir o valor devido de PIS/PASEP com créditos permitidos em lei, conforme é destacado por Pêgas (2008).

#### **2.4.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

Ao final do ano de 1991, com a LC nº 70, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – foi criada com o intuito de tributar o faturamento mensal das entidades, conforme é destacado por Pêgas (2008).

Esta continha as mesmas características do FINSOCIAL, criado pelo Decreto nº 1.940/82, sendo extinto pelo Supremo Tribunal Federal por sua inconstitucionalidade.

A COFINS era cobrada sobre o faturamento, considerando toda e qualquer receita de vendas e serviços das pessoas jurídicas, apenas com algumas alterações no que diz respeito às isenções (YOUNG, 2001). Em 1999 sua alíquota sofreu aumento, passando de 2% para 3%, instituída pela Lei nº 9.718/98.

Desde a sua criação a COFINS “[...] teve como característica principal ser cumulativa, ou seja, cobrada em todas as etapas da produção, onerando assim o preço final do produto.” (PEGAS, 2008, p. 12). Assim, o produto que passar por várias etapas até chegar ao consumidor final será pago um valor muito maior aos 3% de alíquota nominal.

#### 2.4.4.1 Modalidade cumulativa

Como mencionado anteriormente, a COFINS nasceu sob a forma cumulativa, e assim, como o PIS é paga integralmente, com alíquota atual de 3% sobre o faturamento.

#### 2.4.4.2 Modalidade não-cumulativa

A partir do ano de 2004, assim como o PIS/PASEP, a COFINS seguiu o método não-cumulativo, entrando em vigor com a Lei nº 10.833/03. A COFINS possui cobrança diferenciada para alguns setores, sendo a alíquota mais comum a de 7,6% no modo não-cumulativo, havendo o desconto de créditos.

#### **2.4.5 Imposto sobre Produto Industrializado – IPI**

O IPI incide sobre os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Este imposto é de competência da União, conforme disposto no art. 153 da Constituição Federal de 1988.

Conforme Borges e Reis (2006, p. 143), os contribuintes do IPI são,

- a) o importador;
- b) o industrial, com relação aos produtos que fabricar e der saída de seu estabelecimento;
- c) os estabelecimentos considerados equiparados a industrial, inclusive os equiparados por opção;
- d) aqueles que consumirem ou utilizarem em outra finalidade ou remeterem a pessoa diferente, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódico, quando no gozo da imunidade prevista na constituição.

Em relação ao fato gerador do IPI, o Código Tributário Nacional descreve em seu art. 46:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados, tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço, quando de procedência estrangeira;

II – a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Parágrafo único. Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo.

A base de cálculo deste imposto está descrita no art. 47 do Código Tributário Nacional, bem como no art. 49 observa-se que este é recolhido de forma não-cumulativa.

De acordo com Borges e Reis (2008, p. 25), “as alíquotas do IPI foram fixadas através do código fiscal pertinente para cada produto e constam na Tabela de Incidência do IPI – TIPI”. Atualmente, o decreto que regula as alíquotas do IPI, aprovando a TIPI, é o de número 7.660, de 23/12/2011.

De acordo com Oliveira et al (2003, p. 88) o IPI “[...] não está sujeito ao princípio constitucional da anterioridade, razão pela qual suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro”.

O art. 29 da Lei 10.637/02 dispõe que,

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Assim, as embalagens destinadas à produção de arroz beneficiado têm suspensão de IPI, pois como se observa na Tabela de Incidência do IPI, o arroz polido ou parboilizado está no capítulo 10 e são produtos não tributados.

## 2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Para que ocorra a escolha do regime de tributação a ser adotado pela empresa, é preciso que o contador observe as diversas características da mesma, como sua atividade operacional, seu faturamento, para, assim, poder optar pelo que mais lhe favoreça.

Para Young (2009, p. 15), no momento de eleger a forma de tributação “deve-se levar em consideração todos os aspectos vantajosos e os não vantajosos que cada regime tributário oferece.”

Assim, é necessário o estudo dos regimes de tributação existentes na legislação tributária e suas particularidades, visto que a escolha será manifestada,

geralmente, “[...] pelo pagamento da 1ª quota de qualquer um dos regimes, mediante DARF, sendo que a legislação não permite mudar a forma de tributação durante o ano-calendário.” (YOUNG, 2009, p. 15). Diante disto, demonstra-se a seguir, de maneira sintetizada, os regimes: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real.

### **2.5.1 Simples Nacional**

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o Simples Nacional, foi instituído por meio da Lei Complementar 123, de 14 de Dezembro de 2006.

Esta Lei define, conforme seu art. 1º, “[...] 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 [...]”. Assim, o Simples Nacional oferece uma única base legal ao que diz respeito aos assuntos tributários e pertinentes às microempresas e empresas de pequeno porte.

As alíquotas e base de cálculo para os tributos são fixadas de acordo com a atividade operacional da empresa, nos anexos I a V da Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, sendo as alíquotas para o ramo industrial o anexo II. O recolhimento é mensal, perante um único documento de arrecadação, com alíquota única para os tributos descritos no art. 13 da LC nº 123/06.

Tabela 4 – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPi
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Lei Complementar 123/06 (Anexo II).

### 2.5.1.1 Requisitos para a opção

O principal requisito para a adesão a este regime de tributação, o Simples Nacional, é o faturamento. Pode optar a empresa que se enquadre nas definições de micro ou pequena empresa.

Consideram-se microempresas e empresas de pequeno porte, as que forem devidamente registradas por empresas mercantis ou no registro civil de pessoas jurídicas. O conceito destas encontra-se no art. 3º da Lei Complementar n. 123/06,

[...] I – no caso de microempresa, afira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

II – no caso da empresa de pequeno porte, afora, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.00,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

A LC nº 123/06, em seu art. 3º, § 4º, dispõe sobre as vedações aos benefícios jurídicos oferecidos pela Lei, entre eles:

§ 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 – [...]

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 – [...]

VII – [...]

VIII – [...]

IX – [...]

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

Porém, no art. 17, é descrito as vedações para a investidura apenas no regime do Simples Nacional, ou seja, pode haver benefício da LC 123/06, mas sem os benefícios tributários. Em destaque:

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

I – [...]

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III – [...]

IV - (REVOGADO);

V – [...]

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

VII – [...]

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

IX – [...]

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 – [...]

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

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV – [...]

XV – [...]

XVI – [...]

Deste modo, além dos requisitos necessários para a adesão ao Simples Nacional, é necessário observar também as vedações.

### 2.5.2 Lucro presumido

A. Lopes de Sá e A. M. Lopes de Sá (1995, apud Young, 2009, p. 13), entendem como lucro presumido “[...] o lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta.” Portanto, pode-se dizer que lucro presumido é um regime que prevê seu lucro apenas para apuração de tributos, sem realmente apurá-lo.

De acordo com Oliveira et al (2003, p. 174), lucro presumido “é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real”.

A apuração da base de cálculo do imposto no lucro presumido está prevista na Lei 9.430/96, em seu art. 25.

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais que variam de 1,6% a 32%, conforme a atividade desempenhada, aplicados sobre a receita bruta, conforme capítulo próprio a seguir;

II – os ganhos de capital;

III – os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras;

IV – receita de aluguel, quando esta não for referente ao objeto social da empresa;

V – demais valores não citados acima, tais como, juros sobre o capital próprio, recuperação de créditos, indenizações, ressarcimentos, entre outros.

Cabe ressaltar que as empresas optantes pelo lucro presumido, embora dispensadas da escrituração contábil para fins de IRPJ, necessitam obter sua documentação em ordem, assim como as demais, pois conforme Oliveira et al (2003) as empresas necessitam, obrigatoriamente, manter a escrituração contábil completa, com o levantamento das demonstrações contábeis e fiscais.

Segue abaixo tabela dos percentuais a serem aplicados à receita bruta para apuração da base de cálculo do IRPJ:

Tabela 5 – Tabela dos percentuais do lucro presumido.

<b>Atividades</b>	<b>Percentuais</b>
Atividade em geral (Venda de mercadorias e produtos)	8 %
Revenda de combustíveis	1,6 %
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16 %
Serviços de transporte de cargas	8 %
Serviços em geral, com receita bruta até R\$ 120.000,00 (exceto serviços hospitalares, transportes e regulamentadas)	16 %
Serviços hospitalares	8 %
Venda de imóveis das empresas com esse objeto social	8 %
Construção civil por empreitada com emprego de materiais	8 %
Indústrias gráficas	8 %
Outros serviços não incluídos nas alíquotas anteriores	32 %

Fonte: Receita Federal do Brasil (2012).  
Adaptado pela autora.

Assim, a base de cálculo para o IRPJ neste regime de tributação, necessita à aplicação de um percentual fixado em lei sobre a receita bruta, de acordo com a atividade operacional da empresa, adicionando-se os demais ganhos auferidos, para, então, calcular os valores devidos do imposto, sendo este apurado trimestralmente.

#### 2.5.2.1 Requisitos para a opção

O art. 13 da Lei nº 9.718/98 destaca as condições que possibilitam às empresas optarem pelo lucro presumido,

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Além deste requisito, poderá optar pelo lucro presumido aqueles que não se enquadrarem em qualquer das hipóteses que obrigam a pessoa jurídica a optar pelo lucro real (YOUNG, 2009).

### 2.5.3 Lucro arbitrado

Este regime incide quando o contribuinte não tiver documentos necessários para a comprovação dos requisitos exigidos pela legislação para optar pelo lucro presumido, bem como não tiver informações suficientes para a tributação pelo lucro real (YOUNG, 2009). Assim sendo, o fisco tem “[...] faculdade de arbitrar o lucro tributável nos termos do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 [...]” (YOUNG, 2009, p. 130).

Para Oliveira et al (2003, p. 174),

o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social devidos pelo contribuinte, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização.

De acordo com Latorraca (1998, p.168), “o lucro arbitrado é a base de cálculo, cuja aplicação constitui faculdade da autoridade tributária, que poderá adotá-la nas condições estipuladas na lei.”

Young (2009, p.131) destaca os art. 532 e 535 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que dispõe sobre a apuração do imposto no lucro arbitrado, sendo que neste será aplicado percentuais “[...] sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada [...]” e “[...] quando desconhecida a receita bruta, o lucro arbitrado também será apurado mediante a aplicação de coeficientes sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal.”.

Para a apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, utiliza-se os

mesmos percentuais aplicáveis a receita bruta do lucro presumido com adição de 20% sobre a alíquota. Abaixo relação dos percentuais do lucro arbitrado,

Tabela 6 – Tabela dos percentuais do lucro arbitrado.

Atividades	Percentuais
Atividade em geral (Venda de mercadorias e produtos)	9,6 %
Revenda de combustíveis	1,92 %
Serviços de transporte (exceto o de carga)	19,2 %
Serviços de transporte de cargas	9,6 %
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	38,4 %
Serviços hospitalares	9,6 %
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	38,4 %
<i>Factoring</i>	38,4 %
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	45 %

Fonte: Receita Federal do Brasil (2012).  
Adaptado pela autora.

Logo, a base de cálculo do lucro arbitrado será apurada por meio de percentuais, fixados em lei, aplicados à receita bruta, visto que este é uma forma de tributação simplificada.

#### 2.5.3.1 Requisitos para a opção

O lucro arbitrado pode ser utilizado de forma voluntária pelo contribuinte (auto arbitramento) ou de ofício pelo fisco, conforme é previsto na Lei 8.981/95, no art. 47:

- I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não manter 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 fraude 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 de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI – Revogado;

VII - 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.

VIII – Revogado;

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Dessa forma, a opção para o lucro arbitrado se dá voluntariamente ou a aqueles que se enquadrarem nas presunções acima, serão obrigadas por Lei a serem conduzidos a este regime.

#### **2.5.4 Lucro real**

De acordo com o art. 247 do Decreto 3000, de 26 de Março de 1999, define-se como lucro real “[...] o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.”.

O Lucro Real também é definido por Neves e Viceconti (2002, p.3) como, “[...] o resultado (Lucro ou Prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.”

Para Oliveira et al (2003, p. 174), o lucro real é “o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

Assim, entende-se como este, o resultado líquido após as adições e exclusões previstas em lei, para assim realizar a apuração do IRPJ e CSLL.

Este regime de tributação é a maneira mais exata de calcular o imposto de renda e a contribuição social das entidades, pois a base de cálculo tem início no lucro contábil, apesar de sua complexidade por haver ajustes ao lucro líquido. (YOUNG, 2004)

#### 2.5.4.1 Origem do lucro real

O lucro real originou-se com a Lei n. 4.506, de 30 de Novembro de 1964, onde, em art. 37, § 2º, assim define:

Art. 37. O imposto de Renda, previsto no artigo 18, da lei número 4.154 de 28 de novembro de 1962, será cobrado à razão de 28% (vinte e oito por cento): § 1º [...] § 2º Considera-se lucro real, para os efeitos da lei, o lucro operacional da empresa, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais.

Logo após surgiu a Lei n. 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, definida como a Lei das Sociedades Anônimas. Nesta, estabeleceu-se novos conceitos para o lucro das empresas. Em 1977 foi aprovado o Decreto-lei n. 1.598 para adaptação da legislação do IR.

Em 2007 e 2009, a lei das sociedades anônimas foi alterada pelas Leis 11.638, de 28 de Dezembro de 2007 e 11.941, de 27 de Maio de 2009, com o intuito de harmonizar as normas contábeis brasileiras com as normas contábeis internacionais.

#### 2.5.4.2 Opção para o lucro real

De acordo com a legislação vigente, qualquer pessoa jurídica pode optar pelo regime de tributação do lucro real, basta observar se este lhe será o mais adequado, por meio de estudos sobre seu faturamento e atividades. Entretanto, há casos em que a empresa é obrigada a optar pelo lucro real, devido sua atividade ou seu faturamento, não havendo a faculdade de escolha de outro regime de tributação.

#### 2.5.4.2.1 Pessoas jurídicas obrigadas ao regime do lucro real

As pessoas jurídicas obrigadas à tributação pelo lucro real estão dispostas na Lei nº 9.718, de 1998, art. 14:

- 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. 222;
- 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 resultante 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 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

Assim, a adoção pelo lucro real pode advir de uma obrigação legal, ou a empresa opta de forma voluntária, por meio do pagamento da primeira quota do IRPJ, mediante DARF.

#### 2.5.4.3 Apuração dos tributos federais

A apuração dos tributos federais está descrita na legislação, cada qual com suas regras e formas de apuração. Posteriormente, serão descritas as formas de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelo regime de tributação do lucro real.

##### 2.5.4.3.1 IRPJ

A apuração do imposto de renda está prevista, principalmente, no Decreto n. 3.000/99, a qual será descrita a seguir.

## a) Base de cálculo

De acordo com Young (2004, p. 15), “a base de cálculo do imposto será determinada em virtude da legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador”. O art. 249 do Decreto 3.000/99, descreve o que deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação de base de cálculo:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):  
 I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;  
 II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Além destes, elenca-se no parágrafo único deste mesmo dispositivo legal, outras possibilidades de adições:

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).

Em seu art. 250, o Decreto 3.000/99 menciona os itens que podem ser excluídos do lucro líquido para apuração de base de cálculo,

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).

Bem como no parágrafo único do art. 250, do Decreto 3.000/99, destaca-se outros itens que poderão ser excluídos,

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).

Desta forma, após os ajustes pelas adições e exclusões ao lucro contábil, encontra-se a base de cálculo do IRPJ, sobre a qual incidirá a alíquota.

#### b) Alíquota

Segundo Young (2004, p.16), “a alíquota do imposto de renda, independentemente da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, incidente sobre a base de cálculo, é de 15%, qualquer que seja o período de apuração (trimestral ou anual)”.

Entretanto, o art. 3º do Decreto n. 3.000/99, determina que:

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

§2º [...]

§3º [...]

§4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

Portanto, na apuração do IRPJ aplica-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo e adicional de 10% sobre o montante que ultrapassar o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de meses da apuração.

#### c) Apuração

Para apuração do IRPJ a lei prevê duas formas, que são a apuração trimestral e anual, sendo a anual paga por estimativa e ajustada no final do período.

Caso seja apurado prejuízo, o contribuinte poderá compensar 30% (trinta por cento) deste prejuízo no lucro líquido ajustado do próximo período de apuração, conforme disposto no art. 42 da Lei nº 8.981/95,

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995).

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

## I – Trimestral

A apuração trimestral está disposta no art. 220 do Decreto nº 3000/99, que assim prescreve:

Art. 220. O imposto 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Desta forma, os trimestres são considerados como período de apuração. Assim, na compensação de prejuízos fiscais, deve-se obedecer o limite de 30% do lucro do trimestre, o que, na maioria dos casos, não traz vantagem à empresa.

Quanto ao prazo de pagamento para a apuração trimestral, este será até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre de apuração.

## II – Anual

O art. 221 do Decreto 3000/99 dispõe sobre a apuração anual do imposto de renda.

Art. 221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).

Parágrafo único. Nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 220, o lucro real deverá ser apurado na data do evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §§ 1º e 2º).

Sendo a apuração anual, o IRPJ e a CSLL deverão ser apurados por estimativa, conforme determina o mesmo dispositivo legal, no art. 222.

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

Neste caso, a base de cálculo será determinada por presunção, aplicando-se uma alíquota sobre a receita bruta mensal. Esta alíquota está determinada no art. 223 do Decreto n. 3.000/99 e dependerá da atividade operacional da empresa, conforme tabela que segue:

Tabela 7 – Tabela dos percentuais da presunção do cálculo por estimativa do IRPJ

<b>Atividades</b>	<b>Percentuais</b>
Atividade em geral (Venda de mercadorias e produtos)	8 %
Revenda de combustíveis	1,6 %
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16 %
Serviços de transporte de cargas	8 %
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32 %
Serviços hospitalares	8 %
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32 %
Bancos	16 %

Fonte: Art. 223 do Decreto nº 3.000/99.  
Adaptado pela autora.

A pessoa jurídica que demonstrar através de balancete, que o valor pago do IRPJ for maior que o valor devido, poderá suspender o pagamento do imposto. Bem como, se o valor devido for maior que o valor já pago por estimativa, esta poderá pagar apenas a diferença, conforme incisos I e II do art. 10 da IN/SRF nº 93/97.

No art. 6º da lei 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, determina-se o prazo de pagamento do imposto apurado por estimativa, sendo este sempre até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração. No dia 31 de dezembro do ano-calendário deverá ser apurado o imposto devido do período, havendo saldo a recolher ou a compensar, deverá ser efetuado os seguintes ajustes, segundo o art. 858 do decreto 3000/99:

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 1º):

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;  
II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a

entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 856, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 2º).

§ 3º O prazo a que se refere o § 1º, inciso I, não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 3º).

Porém o AD/SRF nº 3 de 07 de janeiro de 2000, dispõe que o saldo negativo de IRPJ e CSLL poderá ser compensado ou restituído a partir do mês de janeiro do ano subsequente ao período de apuração.

É previsto no art. 3º da Lei 9.430/96 que a adoção por qualquer forma de pagamento anteriormente descrita, será irretratável para todo o ano-calendário.

#### 2.5.4.3.2 CSLL

A apuração da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas optantes pelo lucro real deve seguir as mesmas normas estabelecidas na apuração e pagamento do IRPJ.

##### a) Base de cálculo

Para apuração da base de cálculo, a contribuição social sobre o lucro líquido segue as mesmas determinações que o IRPJ, ou seja, “a base de cálculo da CSLL será determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, correspondente ao período de apuração.”. (RODRIGUES et al, 2008, p. 266).

O resultado ajustado é o valor do lucro líquido do período antes da provisão do IRPJ, ajustado pelas adições e exclusões ou compensações permitidas pela legislação da CSLL (RODRIGUES et al, 2008).

Segundo a Receita Federal, deverá ser adicionado à base de cálculo da CSLL os seguintes valores:

- 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;

- 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);
- o ajuste por diminuição do valor dos investimentos no Brasil avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- 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);
- 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);
- os juros sobre o capital próprio, em relação aos valores excedentes aos limites de dedução estabelecidos na legislação;
- as despesas não dedutíveis (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13);
- os prejuízos e perdas incorridos no exterior e computados no resultado (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 21);
- 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);
- o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 60);
- 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);

Elenca-se os itens que poderão ser excluídos da base de cálculo, de acordo com a Receita Federal, sendo eles:

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

– 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);

– 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).

Desde modo, apura-se a base de cálculo em consonância com a legislação vigente, com os ajustes devidos, e logo após calcula-se a contribuição.

#### b) Alíquota

De acordo com Rodrigues et al (2008, p. 266), “a alíquota da CSLL, será de 9% aplicados sobre a base de cálculo encontrada no período de apuração.”.

#### c) Apuração

A apuração da CSLL é regida pelas mesmas normas que regem o IRPJ, de forma trimestral ou anual, bem como seu pagamento, conforme é descrito no art. 30 da Lei n. 9.430/96.

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

#### 2.5.4.3.3 PIS/PASEP e COFINS

Em regra geral, o PIS/PASEP e a COFINS, no lucro real, são apurados obrigatoriamente pelo método não-cumulativo, conforme lições de Pêgas (2008).

Desta forma, salvo algumas exceções, as pessoas tributadas pelo regime do lucro real estão sujeitas a não-cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS. De acordo com Santos e Barros (2007, p. 618),

[...] estão sujeitas à Cofins e à contribuição para o PIS-Pasep na

modalidade não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real, com algumas exceções, entre elas, as instituições financeiras e algumas receitas expressas em lei.

Portanto, observa-se que as pessoas tributadas pelo lucro real estão sujeitas a incidência de PIS e COFINS não-cumulativos.

#### a) Base de cálculo

De acordo com Pêgas (2008, p. 42), “a base de cálculo das empresas tributadas pelo lucro real será apurada, regra geral, através do somatório das receitas menos as deduções permitidas pelo legislador.”.

A base de cálculo para apuração do débito de PIS/PASEP e COFINS é a receita bruta, podendo ser excluídos alguns valores, conforme é destacado por Santos e Barros (2007, p. 619)

- a) receitas isentas da contribuição ou não alcançadas pela incidência ou, ainda, sujeitas à alíquota zero;
- b) receitas não operacionais, decorrentes de venda do Ativo Permanente;
- c) receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa revendedora, na condição de substituta tributária;
- d) vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos;
- e) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, resultado positivo da avaliação de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;
- f) importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, pelas agências de publicidade (é vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas).

A legislação permite o crédito relativo alguns produtos com base de cálculo presumida, segundo o art. 8º da Lei nº 10.925/04,

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de



dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

No parágrafo 3º deste mesmo dispositivo legal, o montante de crédito presumido será calculado por meio de percentual fixado em lei, sobre a base de cálculo, conforme segue:

Art. 8º. [...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Logo após aplica-se a alíquota devida de PIS/Pasep e Cofins sobre a base de cálculo presumida. O crédito presumido é possível apenas para empresas optantes pelo regime de tributação do lucro real.

## b) Alíquota

As empresas tributadas pelo lucro real, ou seja, que são obrigadas, com algumas exceções, ao cálculo de PIS e COFINS pelo método não-cumulativo “[...] pagam as contribuições com a alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.”. (PÊGAS, 2008, p. 40).

### c) Apuração

Após a apuração da base de cálculo e aplicação das alíquotas, “[...] as empresas podem deduzir créditos permitidos expressamente em lei.” (PÊGAS, 2008, p. 40). Ou seja, após apuração do valor devido de PIS/PASEP e COFINS, no método não-cumulativo, este será deduzido dos valores a recuperar das compras efetuadas, e, então, a empresa terá o valor real a pagar de PIS/PASEP e COFINS.

O recolhimento das contribuições deverá ser feito mediante DARF com códigos específicos para cada contribuição, sendo 5856 para o COFINS e 6912 para o PIS/PASEP, conforme é destacado por Santos (2007). O prazo para o pagamento é “[...] até o último dia útil do segundo decêndio (dia 20 ou no último dia útil anterior, se o dia 20 não for dia útil) do mês subsequente ao mês da ocorrência dos fatos geradores.” (SANTOS, 2007, p. 69).

Portanto, o contribuinte sujeito a incidência de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos deve observar as alíquotas incidentes à base de cálculo, os prazos para o recolhimento e pagamento das contribuições apuradas.

## 2.6 COMPENSAÇÃO

De acordo com Bueno (2007), compensação vem do verbo compensar, que significa “[...] indenizar, remunerar, recompensar” (BUENO, 2007, p.180). Portanto, a compensação atribui-se do direito de restituir algo feito anteriormente.

Conforme Tavares (2001, p. 26),

Etimologicamente o vocábulo *compensação* é derivado do substantivo latino *compensatio, onis*, significando compensação, balança, remuneração, que se origina do verbo latino *compensare*, isto é, compensar, remunerar, colocar em balança, contrabalançar, que, por seu turno, advém de *compendere*, ou seja, pesar com, pesar juntamente.

Assim sendo, observa-se que a palavra compensação pode ser imaginada como uma balança, que visa balancear valores/quantidades de uma pessoa para com a outra.

### **2.6.1 Evolução histórica da compensação**

Há muitos anos surgiu o instituto da compensação, pois “não era aceitável que duas pessoas tivessem ação uma contra a outra, e que fossem, ao mesmo tempo, credora e devedora.” (PEREIRA, 1962 apud COMPENSAÇÃO, 1998, p. 09). Assim, a compensação é a extinção de valores independentes, entre as partes relacionadas, sendo substituíveis por valor de mesma espécie.

Porém, foi na época Justiniana, em Roma, que a compensação se difundiu, conforme é destacado no livro *Compensação de Tributos Federais* (1998, p. 9), “foi na época Justiniana que se chegou a encarar a compensação como um meio extintivo da obrigação, independente da vontade dos sujeitos e prevaleceu em toda a sua extensão”.

Nota-se que a compensação pode ser vista no âmbito de três grupos, o sistema francês, o inglês e o alemão:

para o sistema francês, a compensação, verificadas as condições exigidas, opera-se de pleno direito, pela só força da lei, ainda que contra a vontade do credor. Já o sistema inglês, ela só se efetua por ato e/ou declaração judicial. Derradeiramente, no que tange ao sistema alemão, a compensação depende de ato da parte interessada que, judicial ou extrajudicialmente, autoriza a compensação. (TAVARES, 2001, p. 24).

Assim, crê-se que estes sistemas influenciaram os demais países no desenvolvimento de suas legislações, bem como influenciou o Brasil, de acordo com o livro *Compensação de Tributos Federais* (1998).

### **2.6.2 A constitucionalidade da compensação**

As esferas governamentais não podem atribuir-se de valores que não o dizem respeito, mesmo de forma involuntária, bem como cobrá-lo de forma excessiva, sem lei que estabeleça.

Além deste, Tavares (2001) destaca que está descrito na Carta Magna de 1988, os princípios que embasam à compensação, sendo os princípios da legalidade, da moralidade, do direito à propriedade e ao imediato ressarcimento do indébito.

### 2.6.2.1 Princípio da legalidade

Conforme já descrito na seção 2.3.1.1 deste trabalho, o princípio da legalidade defende a ideia de que não se pode estabelecer tributos sem lei que institua.

Em relação à compensação do indébito tributário, Tavares (2001) destaca que deve-se seguir o mesmo princípio, visto que os níveis governamentais não podem instituir tributos sem lei que o estabeleça e este não pode permanecer em posse de valores ilegítimos.

### 2.6.2.2 Princípio da moralidade pública

Conforme Tavares (2001, p. 39),

[...] o administrador público jamais poderá desprezar o elemento ético de sua conduta, devendo decidir não somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o importuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto, tudo por conta da demanda obediência ao primado da moralidade pública.

No caput do art. 37 da CF/88 diz que, “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

No que diz respeito à compensação do indébito tributário, Tavares (2001) observa que se o contribuinte possui crédito para com o Fisco, este não tem autoridade moral para lhe exigir tributos.

### 2.6.2.3 Princípio do direito à propriedade

O direito à propriedade está disposto no art. 5º da CF/88,

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII – é garantido o direito de propriedade;

[...]

XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;  
[...].

Em conformidade com o princípio do direito à propriedade, a compensação do indébito tributário assegura ao contribuinte que o governo não poderá cobrar além do que lhe é cabível, bem como se houver crédito com o Fisco o contribuinte deverá ser ressarcido de imediato, sendo este comparado com a indenização em dinheiro citada no inciso XXIV do art. 5º da CF/88. É o que cita Tavares (2001).

#### 2.6.2.4 Princípio do imediato ressarcimento do indébito

Segundo o § 4º do art. 5º da CF/88,

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
[...]

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Portanto, quando ocorre pagamento indevido de tributo e este esbarra com a garantia de ressarcimento, este deve ser restituído de imediato ao contribuinte, conforme é destacado por Tavares (2001).

#### 2.6.3 Compensação de tributos

No âmbito tributário, a compensação obedece aos mesmos princípios dos demais modos compensatórios, pois ocorre com o ressarcimento de valores entre o fisco e o contribuinte. Porém, há de se observar à legislação vigente para que tal ocorra.

De acordo com o art. 156 do Código Tributário Nacional, extinguem o crédito tributário,

- I – pagamento;
- II – a compensação;

- III – a transação;
- IV – a remissão;
- V – a prescrição e a decadência;
- VI – a conversão de depósito em renda;
- VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;
- IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida e definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X – a decisão judicial passada em julgado;
- XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Segundo o livro *Compensação de Tributos Federais* (1998, p. 12), para que ocorra a realização da compensação tributária, esta “[...] depende de lei que lhe autorize a aplicação”. Portanto, a realização da mesma precisa estar prevista na legislação.

A Lei 8.383, de 30 de Dezembro de 1991, prevê a compensação tributária em seu art. 66, nos seguintes moldes:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

No entendimento de Tavares (2001, p. 63), deve ser compreendido como tributos de mesma espécie os “[...] tributos e contribuições da mesma espécie e mesma destinação constitucional.” Ou seja, além do mesmo fato gerador, este deve ser recolhido ao mesmo órgão governamental.

Todavia, a publicação da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõe, no art. 74, que poderá ser efetuado a compensação tributária em relação a tributos que não sejam de mesma espécie. Porém, para que ocorra tal fato, é necessário que haja o pedido da compensação de determinado tributo pago indevidamente.

### 2.6.3.1 Procedimentos para a compensação de tributos federais

O contribuinte que apurar créditos para com o governo poderá compensá-lo com débitos administrados pela RFB, conforme o art. 34 da Instrução Normativa nº 900, de 30 de dezembro de 2008,

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Assim, o sujeito passivo que obter créditos para com o governo e ser passível de restituição ou ressarcimento, deverá preencher a *PER/DCOMP* e guardar todos os documentos que comprovam tal benefício, para, assim, obter a compensação dos tributos pagos indevidos ou a maior.

### 2.6.4 Compensação do IRRF

De acordo com o art. 40 da IN/RFB nº 900/08,

Art. 40. A pessoa jurídica optante pelo lucro real no trimestre ou ano-calendário em que lhe foram pagos ou creditados juros sobre o capital próprio com retenção de imposto de renda poderá, durante o trimestre ou ano-calendário da retenção, utilizar referido crédito de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na compensação do IRRF incidente sobre o pagamento ou créditos de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócio ou acionistas.

Portanto, poderá ser compensado o valor do crédito do IRRF pago sobre juros sobre o capital próprio com os débitos de IRRF incidente sobre o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio.

Caso não ocorra a utilização deste crédito no trimestre ou ano-calendário em que houve a retenção, este será deduzido do IRPJ devido pela pessoa jurídica, ou se for, irá compor o saldo negativo do IRPJ, conforme é observado no § 2º do art.

40 da IN/RFB nº 900/08.

### **2.6.5 Compensação de PIS/PASEP e COFINS**

O sujeito passivo que possuir crédito referente a PIS e COFINS, que não puderem ser descontados com débitos das próprias contribuições, poderão ser passíveis de compensação, devendo-se observar o disposto no art. 42 da IN/RFB nº 900/08, onde:

Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderam ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I – custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação;

II – custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência; ou

III – aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e o 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

Além destes, deve-se observar que não se pode compensar créditos de PIS/PASEP e COFINS que possam ser alterados por decisão judicial ou administrativa, bem como o representante legal da empresa deve prestar declaração, sob as penas de lei, de que os créditos a serem compensados não se encontram em discussão judicial ou administrativa, conforme é previsto nos §§ 12 e 13 do art. 42 da IN/RFB nº 900/08.

Destaca-se ainda que, para que a compensação de PIS/PASEP e COFINS seja válida é necessário que os valores informados no envio da declaração estejam em concordância com os apresentados pela empresa na DACON, sendo que esta é o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, ou seja, é o demonstrativo de apuração do PIS/PASEP e da COFINS, nos modos cumulativos e não-cumulativos, sendo que todas as empresas de direito privado estão obrigadas a entrega da mesma, em concordância com a Receita Federal do Brasil.

Além deste, conforme o mesmo órgão, a empresa precisa ter em ordem o



inventário de estoque, sendo que nele consta todos os produtos que estão no estoque da empresa, visto que este deve estar preenchido com o maior número de informações possíveis referente a cada produto.

### **2.6.6 Compensação da cide-combustíveis**

O art. 43 da IN/RFB nº 900/08, dispõe que,

Art. 43. O valor da Contribuição de intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-Combustíveis) pago por pessoa jurídica vendedora de hidrocarbonetos líquidos no mercado interno ou pago diretamente pelo importador, no caso de importação, poderá ser compensado pela pessoa jurídica adquirente ou importadora desses produtos com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos administrados pela RFB.

De acordo com a mesma Instrução Normativa, deve-se atentar que os hidrocarbonetos devem ser utilizados como insumo para fabricação de produtos, porém, que não sejam gasolina ou diesel.

O valor a ser compensado é limitado ao que foi pago na importação ou que foi incidente sobre a operação de venda no mercado interno, segundo os incisos I e II do § 3º do art. 43 da IN/RFB nº 900/08.

### **2.6.7 Compensação de contribuições previdenciárias**

Conforme é destacado no art. 44 da IN/RFB nº 900/08,

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subseqüentes.

De acordo com as lições da mesma Instrução Normativa, para que haja a compensação, o sujeito passivo deve estar em situação regular no que se refere aos créditos de auto de infração ou notificação de lançamento. Sendo que a compensação poderá ser utilizada com as contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário.

### **2.6.8 Compensação de ofício**

A compensação de ofício ocorre quando o sujeito passivo efetua pedido de restituição ou ressarcimento, e antes do pagamento destes, a RFB observa se o sujeito não possui débitos com a RFB e, também, com a PGFN, caso possua, deve-se utilizar o valor do crédito para compensar com o débito existente, mediante compensação de ofício.

O art. 49 da IN/RFB n° 900/08 dispõe que

Art. 49. A autoridade competente a RFB, antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.

§ 1° Verificada a existência de débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

Esta mesma base legal, em seus parágrafos 2°, 3° e 4°, observa que o sujeito passivo deve se manifestar no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data do recebimento enviado pela RFB, bem como, se o sujeito não concordar com a compensação, ficará retido o valor da restituição até que os débitos sejam quitados. Caso concorde, a compensação será efetivada.

Havendo saldo credor em favor do sujeito passivo, após a compensação de ofício, este será restituído ou ressarcido.

### **2.6.9 Compensação com créditos de terceiros**

Os débitos do sujeito passivo não podem ser passíveis de compensação com créditos de terceiros, segundo prevê o art. 56 da IN/RFB n° 900/08. Exceto, em conformidade com o § 1° deste mesmo dispositivo legal, os débitos consolidados no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo, bem como os pedidos de compensação formalizados pela RFB até 07 (sete) de abril de 2000.

## 2.7 PER/DCOMP – PEDIDO ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

O PER/DCOMP é o meio legal para o pedido eletrônico de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação do débito tributário perante o fisco. Com ele o contribuinte poderá solicitar o ressarcimento do valor pago a maior, por meio de compensação com outros tributos devidos ou restituição do valor pago a maior.

Existem procedimentos a serem seguidos para o preenchimento da PER/DCOMP. Além do embasamento legal, as instruções encontram-se no próprio programa. Porém, o simples fato do envio da declaração não extingue o crédito tributário, é necessário o deferimento do pedido pela RFB.

### 2.7.1 Evolução histórica

A Instrução Normativa SRF n. 21, de 10 de Março de 1997, instituiu os pedidos de restituição ou ressarcimento e as declarações de compensação, sendo estes feitos de forma manual por meio de formulários preenchidos e enviados à Receita Federal (SILVA E RIBEIRO, 2007).

Porém, foi com a IN SRF n. 320, de 11 de Abril de 2003, que o pedido de restituição ou ressarcimento e declaração de compensação começou a ser eletrônico, passando, então, a se chamar Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação, o PER/DCOMP.

Atualmente, após várias alterações, o PER/DCOMP foi aprovado pela IN RFB n. 751 de 29 de Junho de 2007, sendo os seus procedimentos regulamentados pela IN RFB n. 900, de 30 de Dezembro de 2008, com sua última alteração feita pela IN RFB nº 1.224, de 23 de Dezembro de 2011.

### 2.7.2 Condições para a entrega da PER/DCOMP

De acordo com Silva e Ribeiro (2007, p. 9),

As pessoas físicas ou o estabelecimento matriz da pessoa que tenha apurado tributo passível de restituição ou ressarcimento ou que deseje utilizar os créditos referentes a esse tributo para efetuar compensação com

débitos próprios relativos a tributos administrados pela SRF, vencidos ou vincendos, deverão fazê-lo mediante a apresentação do programa PER/DCOMP.

Desde modo, todas as pessoas físicas ou jurídicas que tiverem valores referentes a tributos a restituir ou ressarcir ou quiserem utilizar seus créditos tributários, deverão fazê-lo por meio do Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação, sendo que o crédito tributário prescreve em até 05 (cinco) anos, contados da data de pagamento do valor indevido ou a maior.

### 2.7.2.1 Restituição

O contribuinte que possuir créditos perante a RFB poderá efetuar o pedido de restituição deste valor. Os pedidos de restituição poderão ser efetuados, conforme art. 2º da IN/RFB nº 900/08, nos seguintes casos:

Art. 2º. Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I – cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória;

§ 1º Também poderão ser restituídas pela RFB, nas hipóteses mencionadas nos incisos I a III, as quantias recolhidas a título de multa e juros moratórios previstos nas leis instituidoras de obrigações tributárias principais ou acessórias relativas aos tributos administrados pela RFB.

No art. 3º da referida Instrução Normativa, está descrito como poderá ser efetuada a restituição.

Art. 3º. A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I – a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

[...]

§ 1º a restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

### 2.7.2.2 Ressarcimento

Os créditos passíveis de ressarcimento são os do IPI, PIS/PASEP e COFINS. De acordo com Silva e Ribeiro (2007, p. 13),

Somente são passíveis de ressarcimento:

- a) os créditos presumidos do IPI como ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos na Lei n° 9.363, de 13.12.1996, e na Lei n° 10.276, de 10.09.2001, escriturados no trimestre-calendário, excluídos os valores recebidos por transferência da matriz;
- b) os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário.

Conforme o mesmo autor, Silva e Ribeiro (2007, p. 13), também poderão ser passíveis de restituição os créditos de IPI “[...] relativos à aquisição de estabelecimentos comerciais atacadistas, [...]” e também os créditos de PIS/PASEP e COFINS, apurados na forma não-cumulativa, que não puderem ser deduzidos com débitos referentes aos mesmos tributos, que forem

[...] decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de:

- a) exportação de mercadorias para o exterior;
- b) prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- c) vendas à empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação;
- d) venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Em concordância com a IN/RFB n° 900/08, o pedido de ressarcimento deve ser efetuado pelo representante da entidade que o apurou, ao final de cada trimestre-calendário. Sendo que o pedido de ressarcimento deve preceder as declarações de compensações.

### 2.7.2.3 Declaração de compensação

A compensação poderá ser realizada com quaisquer créditos administrados pela RFB que forem passíveis de restituição ou ressarcimento, como PIS/PASEP, IPI e COFINS, exceto, por exemplo, as contribuições previdenciárias.

Segundo a IN/RFB nº 900/08, a compensação de créditos será efetuada nos seguintes moldes:

Art. 34 [...]

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Após o preenchimento, ocorre a transmissão à RFB. O crédito tributário se extingue quando ocorre a homologação da Declaração de Compensação, conforme art. 34, § 2º, da IN/RFB nº 900/08.

#### 2.7.2.3.1 Prazos da DCOMP

A DCOMP deve obedecer um prazo para sua entrega, sob pena de não ser homologada pela RFB. De acordo com a IN/RFB nº 900/08,

Art. 34 [...]

§ 10. O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas no § 5º.

A Declaração de Compensação deve ser transmitida à RFB “[...] até a data de vencimento do tributo a ser compensado; caso contrário, deverá acrescer juros e multa ao débito compensado.” (SILVA E RIBEIRO, 2007, p. 9).

O art. 37 da IN/RFB nº 900/08, prevê o prazo para pagamento dos débitos compensados indevidamente, sendo este de 30 (trinta) dias após a não-homologação da compensação.

É de direito do sujeito passivo, apresentar manifestação de inconformidade pela não homologação da compensação efetuada por ele, no prazo de 30 (trinta) dias, conforme disposto no art. 66 da IN/RFB nº 900/08.

### 2.7.2.3.2 Requisitos para a transmissão da DCOMP

Segundo o art. 74 da Lei nº 9.430/06,

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)-

O Ensino à Distância – PER/DCOMP da RFB (2012), destaca que os valores pagos por meio de Documento de Arrecadação do Simples Nacional e os débitos de contribuição previdenciária, não podem ser objeto de compensação.

Cabe ressaltar, que de acordo com o ensinamento acima citado, a Declaração de Compensação constitui-se como confissão de débito, sendo este um instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, conforme disposto no art. 74, § 6º da Lei nº 9.430/06, “Art. 74. [...] § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)”.

Em concordância com o Ensino da Distância – PER/DCOMP da RFB (2012) a apuração dos créditos e débitos envolve cálculos com atualização pela taxa Selic, sendo estes atualizados até a data focal, ou seja, até a data de transmissão

da Declaração de Compensação.

### 2.7.2.3.3 Multas

Quando a compensação for não homologada pela RFB, o contribuinte fica sujeito à multa, conforme disposto no art. 38, § 1º da IN/RFB nº 900/08:

Art. 38. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)

I - de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não-homologada; ou (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)

II - de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.067, de 24 de agosto de 2010)

Destaca-se que estas multas passarão a ser de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) quando o contribuinte não comparecer na data intimada para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos, conforme previsto no § 2º desta mesma base legal.

Além desta, o contribuinte fica sujeito à multa, conforme previsto no art. 39, § 6º da IN/RFB nº 900/08,

Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.[...]

§ 6º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso I do § 3º do art. 34, aplicando-se o percentual de:

I – 75% (setenta e cinco por cento); ou

II – 150% (cento e cinquenta por cento), quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

As multas previstas acima passarão para 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente, quando o sujeito passivo não comparecer na data intimada para prestar esclarecimentos ou apresentação de documentos, de acordo com o disposto no § 7º do art. 39 da IN/RFB nº 900/08.



#### 2.7.2.3.4 Atualização do crédito

A RFB permite que os créditos passíveis de restituição sejam atualizados por ocasião de sua compensação. Conforme o art. 72 da IN/RFB nº 900/08,

Art. 72. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros Selic para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:  
I - a quantia for disponibilizada ao sujeito passivo;  
II - houver a entrega da Declaração de Compensação ou for efetivada a compensação na GFIP;  
III - for considerada efetuada a compensação de ofício, conforme a data definida nos incisos I a IV do art. 53. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.224, de 23 de dezembro de 2011).

Entretanto, ainda segundo a RFB, alguns créditos não podem ser atualizados, assim segue:

Ressarcimento de IPI  
PIS/PASEP e COFINS Não-Cumulativos (Mercado Interno, Exportação e Embalagens)  
IRRF Juros sobre o Capital Próprio  
IRRF Cooperativas transmitidos durante o ano-calendário da retenção.  
(ENSINO A DISTANCIA – PER/DCOMP, 2012, p. 5)

Para fins de elucidar, segue um exemplo de cálculo de atualização do crédito:

Tabela 8 – Exemplo de cálculo de atualização de crédito

**Pagamento indevido no valor de R\$ 1.000,00 em 30/04/2004.**

Quantia (Crédito original)	R\$ 1.000,00
Data do surgimento do crédito	30/04/2004
Data da transmissão	06/08/2007
Mês seguinte ao surgimento do crédito	Maio de 2004
Mês anterior à transmissão	Julho de 2007
Taxa Selic acumulada no período	48,77%
Acréscimo a Selic	1%
Percentual aplicável ao crédito original	49,77%
Valor dos juros Selic	R\$ 479,70
<b>Crédito atualizado</b>	<b>R\$ 1.497,70</b>

Fonte: Ensino a Distância – PER/DCOMP da RFB (2012)  
Adaptado pela autora.

*2.7.2.3.5 Atualização do débito*

Segundo o Ensino à Distância – PER/DCOMP da RFB (2012), para o débito que não estiver vencido na data da transmissão da Declaração de Compensação, não haverá acréscimo a ser calculado. Porém, se o débito estiver vencido, será acrescido multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, do dia seguinte ao vencimento até a data de transmissão e juros Selic acumulado do mês seguinte ao do vencimento até o mês anterior ao da transmissão da declaração, acrescidos de 1%.

A fim de demonstrar, segue exemplo de atualização de débito:

Tabela 9 – Exemplo de cálculo de atualização de débito

<b>Débito valor de R\$ 100,00 com vencimento em 18/05/2007</b>	
Quantia (Débito original)	R\$ 100,00
Data do vencimento do débito	18/05/2007
Data de transmissão	06/08/2007
Mês seguinte ao vencimento	Junho de 2007
Mês anterior à transmissão	Julho de 2007
Multa de mora (80 dias)	26,4%
Multa de mora aplicável ao débito devido à limitação	20%
Taxa Selic acumulada no período	1,88%
Acréscimo a Selic	1%
Percentual aplicável ao débito original	2,88%
Valor da multa	R\$ 20,00
Valor dos juros Selic	R\$ 2,88
<b>Débito atualizado</b>	<b>R\$ 122,88</b>

Fonte: Ensino a Distância – PER/DCOMP da RFB (2012)  
Adaptado pela autora.

#### 2.7.2.3.6 Retificação da DCOMP

Nos casos de envio da DCOMP com informações inexatas, há a opção de retificar a Declaração de Compensação, conforme previsão no art. 78 da IN/RFB nº 900/08,

Art. 78. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário em meio papel somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inocorrência da hipótese prevista no art. 79.

No entanto, deve-se atentar ao disposto no art. 79 da IN/RFB nº 900/08, o qual determina alguns requisitos a serem observados,

Art. 79. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário em meio papel não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à RFB.

Porém, se o sujeito passivo desejar compensar novo débito, este deverá preencher uma nova declaração. No caso de aumento de débito ou crédito, as informações retificadoras serão comparadas com as originais, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do art. 79, da IN/RFB nº 900/08.

Somente serão aceitas retificações de aumento de débito ou crédito, caso esta ocorra na mesma data de transmissão da declaração original ou até a data de vencimento do débito informado na declaração retificadora, desde que o período de apuração esteja encerrado na data de apresentação da declaração original, de acordo com o disposto no art. 79, § 3º, inciso I e II, da IN/RFB nº 900/08.

#### *2.7.2.3.7 Cancelamento da DCOMP*

O sujeito passivo tem a opção de cancelar a DCOMP enviada à RFB, desde que está se encontre pendente de decisão. O mesmo está previsto no art. 82 da IN/RFB nº 900/08, conforme segue,

Art. 82. A desistência do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário em meio papel, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento, o pedido de reembolso ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento.

Parágrafo único. O pedido de cancelamento da Declaração de Compensação será indeferido quando formalizado após intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação.

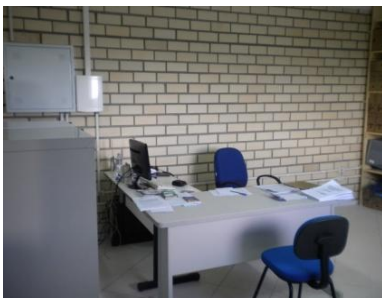
O pedido de cancelamento é realizado a partir do programa PER/DCOMP, incluindo um novo documento e selecionando a opção de Pedido de Cancelamento no campo Tipo do Documento, segundo o Ensino à Distância – PER/DCOMP da RFB (2012).

### 3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

#### 3.1 A EMPRESA

A Cerealista Sul Catarinense Ltda. é uma empresa do ramo industrial, constituída há 7 (sete) anos, tendo como atividade principal o beneficiamento de arroz.

Figura 5 – Cerealista Sul Catarinense Ltda.



Fonte: Fornecido Pela Empresa

#### 3.1.1 Histórico

A empresa surgiu em 04/09/2004, sua primeira sede era localizada em Jacinto Machado - SC, com o nome de Cerealista JM Ltda. Em 2007, a empresa mudou-se para a cidade de Araranguá – SC, onde passou a ter a atual denominação social.

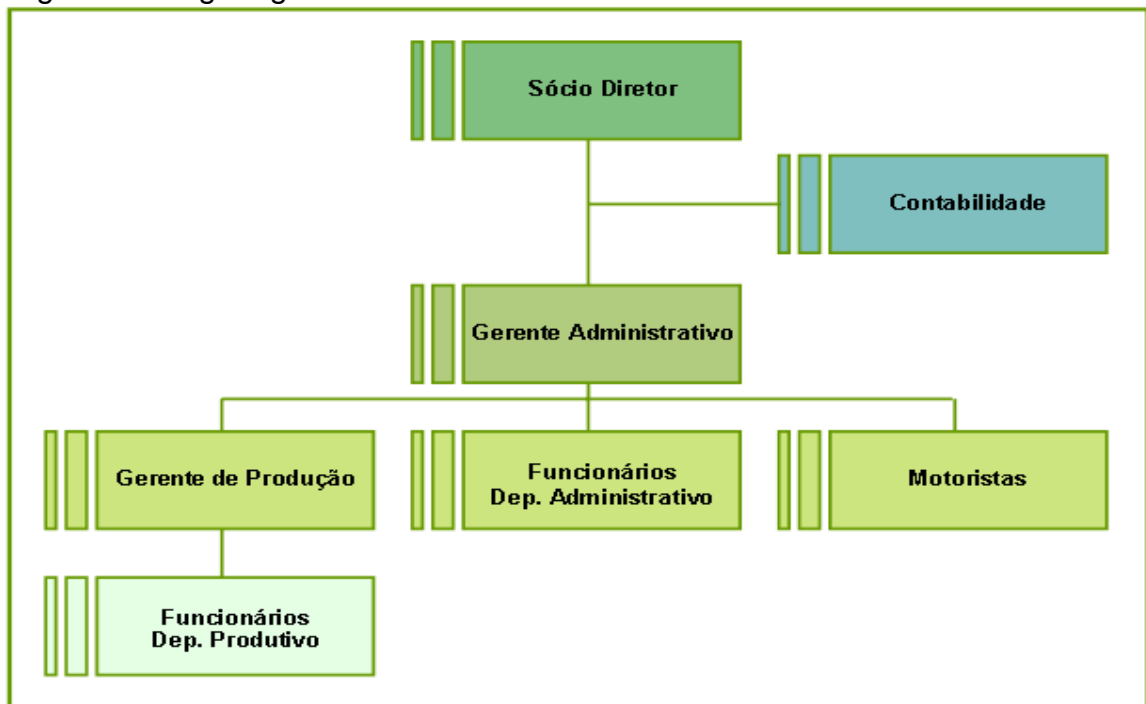
Atualmente, a matriz está localizada na Rodovia SCT 285, Km 34, nº 611, Linha Contessi, Turvo – SC e tem como objetivo operacional o beneficiamento de arroz, possuindo uma frota de caminhões própria para melhor satisfazer seus clientes.

Além de atender o estado de Santa Catarina, possui demanda em outros estados brasileiros, havendo uma filial no município de Marabá – PA, sendo que esta trabalha apenas com a venda dos produtos elaborados na matriz.

##### 3.1.1.1 Organograma

Segue organograma da empresa estudada.

Figura 6 – Organograma



Fonte: Fornecido Pela Empresa

### 3.1.2 Produtos e serviços

A Cerealista Sul Catarinense Ltda. tem como principal produto o arroz beneficiado, sendo este embalado e comercializado por meio das marcas Rizosul, Sensação e Pilão, distribuídos em alguns Estados brasileiros.

Figura 7 – Marcas do arroz beneficiado



Fonte: Fornecido pela empresa

Além da venda de arroz beneficiado, a empresa trabalha com a venda de subprodutos do arroz, tais como: farelo e quirera, ambas empregadas na elaboração de ração animal; e a casca do arroz para a utilização em aviários de corte e queima em fornos industriais. Para melhor atendimento aos clientes, a empresa conta com uma equipe de profissionais qualificados que dá assistência a todos os seus clientes.

### 3.1.3 Estrutura contábil e forma de tributação

A empresa possui um sistema integrado que possibilita a consulta das informações de todos os setores, desta forma há uma melhor administração da mesma. A contabilidade é feita em um escritório terceirizado localizado em Turvo – SC. A forma de tributação da Cerealista Sul Catarinense é o Lucro Real trimestral, não havendo, desta forma, a cumulatividade de PIS e COFINS.

### 3.1.4 Entradas com crédito de PIS e COFINS

Abaixo segue demonstrativos de entradas que possuem crédito de PIS e COFINS, bem como seus respectivos valores mensais.

Tabela 10 – Compra de embalagens com crédito de PIS e COFINS (em reais)

<i>Mês de referência ano de 2011</i>	<b>Embalagens</b>		
	<i>Valor da compra</i>	<i>Crédito PIS</i>	<i>Crédito COFINS</i>
<i>Janeiro</i>	944,46	15,58	71,78
<i>Fevereiro</i>	54.938,71	906,49	4.175,40
<i>Março</i>	20.120,33	331,98	1.529,15
<i>Abril</i>	23.635,26	389,98	1.796,28
<i>Maio</i>	11.667,05	192,50	886,70
<i>Junho</i>	34.528,47	569,71	2.624,17
<i>Julho</i>	40.968,17	675,97	3.113,57
<i>Agosto</i>	31.974,40	527,80	2.430,05
<i>Setembro</i>	12.682,73	209,27	963,89
<i>Outubro</i>	16.905,65	278,94	1.284,82
<i>Novembro</i>	45.366,15	748,53	3.447,82
<i>Dezembro</i>	31.018,94	511,81	2.357,45
<b>Total</b>	<b>324.750,32</b>	<b>5.358,56</b>	<b>24.681,08</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

No ano de 2011, comprou-se R\$ 324.750,32 (trezentos e vinte e quatro mil, setecentos e cinquenta reais e trinta e dois centavos) de embalagens para produção, sendo que a empresa teve R\$ 5.358,56 (cinco mil, trezentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e seis centavos) de crédito de PIS e R\$ 24.681,08 (vinte e quatro mil, seiscentos e oitenta e um reais e oito centavos) de crédito de COFINS.

Tabela 11 – Compra de combustíveis com crédito de PIS e COFINS (em reais)

<i>Mês de referência ano de 2011</i>	<b>Combustíveis</b>		
	<i>Valor da compra (BC)</i>	<i>Crédito PIS</i>	<i>Crédito COFINS</i>
<i>Janeiro</i>	25.475,49	420,36	1.936,13
<i>Fevereiro</i>	5.323,42	87,83	404,58
<i>Março</i>	25.355,92	418,36	1.927,05
<i>Abril</i>	42.561,97	702,26	3.234,71
<i>Maio</i>	26.317,37	434,24	2.000,12
<i>Junho</i>	42.102,63	694,71	3.199,8
<i>Julho</i>	23.468,99	387,18	1.783,61
<i>Agosto</i>	39.548,24	652,12	3.003,74
<i>Setembro</i>	20.117,53	331,95	1.528,92
<i>Outubro</i>	39.119,57	644,96	2.971,05
<i>Novembro</i>	10.309,63	170,10	783,50
<i>Dezembro</i>	35.631,47	587,84	2.707,77
<b>Total</b>	<b>335.332,23</b>	<b>5.531,91</b>	<b>25.480,98</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

Referente à compra de combustíveis, a empresa teve um total de compra, no ano de 2011, de R\$ 335.332,23 (trezentos e trinta e cinco mil, trezentos e trinta e dois reais e vinte e três centavos), sendo que de crédito de PIS foram R\$ 5.531,91 (cinco mil, quinhentos e trinta e um reais e noventa e um centavos) e R\$ 24.480,98 (vinte e quatro mil, quatrocentos e oitenta reais e noventa e oito centavos) de COFINS.



Tabela 12 – Compra de peças de reposição e de manutenção com crédito de PIS e COFINS (em reais)

Mês de referência ano de 2011	Peças de reposição e de manutenção		
	Valor da compra	Crédito PIS	Crédito COFINS
Janeiro	6.593,68	108,80	501,12
Fevereiro	2.956,55	48,79	224,69
Março	11.196,50	184,75	850,92
Abril	15.792,01	260,57	1.200,19
Maiο	6.191,10	102,15	470,54
Junho	9.341,19	154,13	709,93
Julho	16.209,84	267,47	1.231,94
Agosto	35.512,01	585,94	2.698,89
Setembro	28.142,37	464,23	2.138,82
Outubro	15.144,40	249,86	1.150,97
Novembro	15.893,27	262,24	1.207,89
Dezembro	13.405,26	221,08	1.018,80
<b>Total</b>	<b>176.378,18</b>	<b>2.910,01</b>	<b>13.404,70</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

As compras de peças de reposição e manutenção totalizaram R\$ 176.378,18 (cento e setenta e seis mil, trezentos e setenta e oito reais e dezoito centavos) no ano de 2011. Um crédito de PIS de R\$ 2.910,01 (dois mil, novecentos e dez reais e um centavo) e de COFINS R\$ 13.404,70 (treze mil quatrocentos e quatro reais e setenta centavos).

Tabela 13 – Aquisição de serviços de manutenção com crédito de PIS e COFINS (em reais)

Mês de referência ano de 2011	Serviços de manutenção		
	Valor da compra	Crédito PIS	Crédito COFINS
Agosto	186,31	3,07	14,16
Setembro	575,39	9,49	43,73
Novembro	95,00	1,57	7,22
<b>Total</b>	<b>856,70</b>	<b>14,13</b>	<b>65,11</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

As aquisições de serviços de manutenção de máquinas somaram R\$ 856,70 (oitocentos e cinquenta e seis reais e setenta centavos), com créditos de PIS de R\$ 14,13 (catorze reais e treze centavos) e de COFINS R\$ 65,11 (sessenta e cinco reais e onze centavos).

Tabela 14 – Aquisição de frete com crédito de PIS e COFINS (em reais)

Mês de referência ano de 2011	Fretes		
	Valor da compra	Crédito PIS	Crédito COFINS
<i>Fevereiro</i>	29,70	0,49	2,25
<i>Março</i>	15,26	0,25	1,16
<i>Maio</i>	108,55	1,79	8,25
<i>Setembro</i>	6.141,45	101,33	466,75
<i>Outubro</i>	8.480,65	139,94	644,53
<i>Novembro</i>	17.047,88	281,29	1.295,64
<i>Dezembro</i>	6.821,45	112,54	518,43
<b>Total</b>	<b>38.644,94</b>	<b>637,63</b>	<b>2.937,01</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

Os fretes de terceiros adquiridos em 2011 foram de R\$ 38.644,94 (trinta e oito mil seiscentos e quarenta e quatro reais e noventa e quatro centavos). Um crédito de PIS de R\$ 637,63 (seiscentos e trinta e sete reais e sessenta e três centavos) e de COFINS de R\$ 2.937,01 (dois mil novecentos e trinta e sete reais e um centavo).

Tabela 15 – Aquisição de energia elétrica com crédito de PIS e COFINS (em reais)

Mês de referência ano de 2011	Energia elétrica para produção		
	Valor da compra	Crédito PIS	Crédito COFINS
<i>Janeiro</i>	10.347,71	170,74	786,43
<i>Fevereiro</i>	16.787,04	276,99	1.275,82
<i>Março</i>	17.205,59	283,89	1.307,62
<i>Abril</i>	20.574,82	339,48	1.563,69
<i>Maio</i>	28.777,78	474,83	2.187,11
<i>Junho</i>	27.222,19	449,17	2.068,89
<i>Julho</i>	23.531,56	388,27	1.788,40
<i>Agosto</i>	23.623,23	389,78	1.795,37
<i>Setembro</i>	20.956,62	345,78	1.592,70
<i>Outubro</i>	21.328,39	351,92	1.620,96
<i>Novembro</i>	19.550,77	322,59	1.485,86
<i>Dezembro</i>	23.671,66	390,58	1.799,05
<b>Total</b>	<b>253.577,36</b>	<b>4.184,02</b>	<b>19.271,90</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

Observa-se que no ano de 2011 aquisição de energia elétrica para a produção foi no montante de R\$ 253.577,36 (duzentos e cinquenta e três mil, quinhentos e setenta e sete reais e trinta e seis centavos), obtendo um crédito de PIS de R\$ 4.184,02 (quatro mil, cento e oitenta e quatro reais e dois centavos) e de

COFINS de R\$ 19.271,90 (dezenove mil, duzentos e setenta e um reais e noventa centavos).

### 3.1.5 Entradas com crédito presumido de PIS e COFINS

Segue as compras de arroz em casca natural, adquirido de pessoas físicas, sendo que a empresa possui crédito presumido de PIS e COFINS. A base de cálculo para apuração dos referidos tributos corresponde a 35% (trinta e cinco por cento) do total das aquisições.

Tabela 16 – Compra de arroz em casca com crédito presumido de PIS e COFINS (em reais)

Mês de referência ano de 2011	Arroz em casca			
	Valor da compra	Valor (BC) 35%	Crédito PIS	Crédito COFINS
Janeiro	586.134,60	205.147,11	3.384,92	15.591,15
Fevereiro	410.161,86	143.556,65	2.368,69	10.910,32
Março	960.541,60	336.189,56	5.547,14	25.550,44
Abril	704.169,36	246.459,28	4.066,58	18.730,92
Maio	370.792,06	129.777,22	2.141,33	9.863,09
Junho	347.947,64	121.781,67	2.009,40	9.255,40
Julho	387.139,02	135.498,66	2.235,73	10.297,89
Agosto	318.831,57	111.591,05	1.841,25	8.480,92
Setembro	480.568,80	168.199,08	2.775,28	12.783,13
Outubro	431.786,84	151.125,39	2.493,57	11.485,53
Novembro	860.311,28	301.108,95	4.968,30	22.884,28
Dezembro	320.341,35	112.119,47	1.849,98	8.521,08
<b>Total</b>	<b>6.178.725,98</b>	<b>2.162.554,09</b>	<b>35.682,17</b>	<b>164.354,15</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

Neste, observa-se que as compras totalizaram um valor de R\$ 6.178.725,98 (seis milhões, cento e setenta e oito mil, setecentos e vinte e cinco reais e noventa e oito centavos), sendo que a presunção, ou seja, a base de cálculo do PIS e COFINS foi de R\$ 2.162.554,09 (dois milhões cento e sessenta e dois mil quinhentos e cinquenta e quatro reais e nove centavos).

Os créditos de PIS e COFINS foram, respectivamente, R\$ 35.682,17 (trinta e cinco mil, seiscentos e oitenta e dois reais e dezessete centavos) e R\$ 164.354,15 (cento e sessenta e quatro mil, trezentos e cinquenta e quatro reais e quinze centavos).

### 3.1.6 Entradas sem crédito de PIS e COFINS

Neste tópico, demonstra-se as compras sem crédito de PIS e COFINS, sendo elas, o valor da compra de arroz em casca fora da presunção e demais compras sem crédito.

Tabela 17 – Entradas sem crédito de PIS e COFINS (em reais)

<i>Mês de referência ano de 2011</i>	<i>Valor da compra</i>	
	<b>Arroz em casca</b>	<b>Demais compras</b>
<i>Janeiro</i>	380.940,56	6.344,17
<i>Fevereiro</i>	266.605,21	9.674,96
<i>Março</i>	624.352,04	1.359,89
<i>Abril</i>	451.429,52	6579,10
<i>Maio</i>	241.014,84	768,95
<i>Junho</i>	213.729,02	3.429,79
<i>Julho</i>	251.640,36	513,66
<i>Agosto</i>	207.240,60	680,21
<i>Setembro</i>	312.369,73	526,99
<i>Outubro</i>	280.661,34	844,79
<i>Novembro</i>	491.031,03	10.59,61
<i>Dezembro</i>	208.221,83	516,85
<b>Total</b>	<b>3.929.236,08</b>	<b>31.239,36</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

O total de compras sem crédito de PIS e COFINS foram de R\$ 3.960.475,44 (três milhões, novecentos e sessenta mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos).

### 3.1.7 Saídas com débito de PIS e COFINS

As saídas com débito de PIS e COFINS são as vendas de subprodutos (farelo, quirera e casca de arroz) e as prestações de serviços (industrialização para terceiros e fretes).

Tabela 18 – Saída com débito de PIS e COFINS (em reais)

Mês de referência ano de 2011	Subprodutos – Farelo, Quirera e Casca		
	Valor da venda (BC)	Débito PIS	Débito COFINS
Janeiro	27.606,00	455,50	2.098,06
Fevereiro	17.120,00	282,48	1.301,12
Março	51.288,00	846,25	3.897,89
Abril	24.126,70	398,09	1.833,62
Maio	29.026,00	478,93	2.205,98
Junho	51.483,88	849,48	3.912,77
Julho	36.082,21	595,36	2.742,24
Agosto	19.867,90	327,82	1.509,96
Setembro	42.142,12	695,34	3.202,80
Outubro	113.027,56	1.864,95	8.590,09
Novembro	41.215,00	680,05	3.132,34
Dezembro	37.408,28	617,24	2.843,03
<b>Total</b>	<b>490.393,65</b>	<b>8.091,49</b>	<b>37.269,90</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

As vendas de subprodutos em 2011 totalizaram um valor de R\$ 490.393,65 (quatrocentos e noventa mil, trezentos e noventa e três reais e sessenta e cinco centavos), obtendo um débito de PIS de R\$ 8.091,49 (oito mil e noventa e um reais e quarenta e nove centavos) e de COFINS de R\$ 37.269,90 (trinta e sete mil duzentos e sessenta e nove reais e noventa centavos).

Tabela 19 – Saída com débito de PIS e COFINS (em reais)

Mês de referência ano de 2011	Industrialização para terceiros e fretes		
	Valor da venda (BC)	Débito PIS	Débito COFINS
Janeiro	1.940,00	32,01	147,44
Fevereiro	3.078,00	50,79	233,93
Março	5.180,59	85,48	393,72
Abril	2.346,12	38,71	178,31
Maio	2.411,92	39,80	183,31
Junho	4.754,05	78,44	361,31
Julho	7.780,00	128,37	591,28
Agosto	4.870,00	80,36	370,12
Setembro	1.770,00	29,21	134,52
Outubro	960,00	15,84	72,96
<b>Total</b>	<b>35.090,68</b>	<b>579,01</b>	<b>2.666,90</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

As prestações de serviços, em 2011, como industrialização para terceiros e fretes, registram o valor de R\$ 35.090,68 (trinta e cinco mil e noventa reais e

sessenta e oito centavos). Um débito de PIS e COFINS de R\$ 579,01 (quinhentos e setenta e nove reais e um centavo) e R\$ 2.666,90 (dois mil, seiscentos e sessenta e seis reais e noventa centavos), respectivamente.

### 3.1.8 Saídas sem débito de PIS e COFINS

A venda de arroz beneficiado não possui débito de PIS e COFINS, sendo que, conforme tabela abaixo, o total de vendas sem débito foi de R\$ 7.123.921,52 (sete milhões cento e vinte e três mil novecentos e vinte e um reais e cinquenta e dois centavos).

Tabela 20 – Saídas sem débito de PIS e COFINS (em reais)

<i>Mês de referência ano de 2011</i>	<b>Arroz beneficiado</b>
	<i>Valor da venda</i>
<i>Janeiro</i>	610.943,50
<i>Fevereiro</i>	478.065,45
<i>Março</i>	653.584,89
<i>Abril</i>	498.121,38
<i>Maio</i>	891.005,96
<i>Junho</i>	861.238,90
<i>Julho</i>	556.526,50
<i>Agosto</i>	293.339,00
<i>Setembro</i>	401.702,50
<i>Outubro</i>	402.705,00
<i>Novembro</i>	1.002.248,00
<i>Dezembro</i>	474.440,44
<b>Total</b>	<b>7.123.921,52</b>

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)

Elaborado pela autora.

### 3.1.9 Apuração mensal do PIS

A seguir, a apuração de PIS no ano de 2011, com base nos dados fornecidos pela empresa estudada.

Tabela 21 – Apuração do PIS (em reais)

<b>Mês de referência ano de 2011</b>	<b>Crédito</b>	<b>Débito</b>	<b>Saldo Credor</b>	<b>Saldo Credor Acumulado</b>
<i>Janeiro</i>	4.100,40	487,51	3.612,89	3.612,89
<i>Fevereiro</i>	3.689,28	333,27	3.356,01	6.968,90
<i>Março</i>	6.766,37	931,73	5.834,64	12.803,54
<i>Abril</i>	5.758,87	436,80	5.322,07	18.125,61
<i>Mai</i>	3.346,84	518,73	2.828,11	20.953,72
<i>Junho</i>	3.877,12	927,93	2.949,19	23.902,91
<i>Julho</i>	3.954,62	723,73	3.230,89	27.133,80
<i>Agosto</i>	3.999,96	408,18	3.591,78	30.725,58
<i>Setembro</i>	4.237,33	724,55	3.512,78	34.238,36
<i>Outubro</i>	4.159,19	1.880,79	2.278,40	36.516,76
<i>Novembro</i>	6.754,62	680,05	6.074,57	42.591,33
<i>Dezembro</i>	3.673,83	617,24	3.056,59	45.647,92

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

Observou-se um saldo credor de R\$ 45.647,92 (quarenta e cinco mil, seiscentos e quarenta e sete reais e noventa e dois centavos) de PIS referente ao ano de 2011. Porém, há saldo credor em 2010 no montante de R\$ 20.966,90 (vinte mil novecentos e sessenta e seis reais e noventa centavos). Assim sendo, o valor do PIS a recuperar é de R\$ 66.614,82 (sessenta e seis mil seiscentos e quatorze reais e oitenta e dois centavos).

### **3.1.10 Apuração mensal da COFINS**

Neste tópico, demonstra-se a apuração de COFINS, no ano de 2011, com base nas informações fornecidas pela empresa.

Tabela 22 – Apuração da COFINS (em reais)

<b>Mês de referência ano de 2011</b>	<b>Crédito</b>	<b>Débito</b>	<b>Saldo Credor</b>	<b>Saldo Credor Acumulado</b>
<i>Janeiro</i>	18.886,61	2.245,49	16.641,12	16.641,12
<i>Fevereiro</i>	16.993,06	1.535,05	15.458,01	32.099,13
<i>Março</i>	31.166,34	4.291,61	26.874,73	58.973,86
<i>Abril</i>	26.525,79	2.011,93	24.513,86	83.487,72
<i>Mai</i>	15.415,81	2.389,28	13.026,53	96.514,25
<i>Junho</i>	17.858,19	4.274,08	13.584,11	110.098,36
<i>Julho</i>	18.215,41	3.333,52	14.881,89	124.980,25
<i>Agosto</i>	18.423,13	1.880,07	16.543,06	141.523,31
<i>Setembro</i>	19.517,94	3.337,32	16.180,62	157.703,93
<i>Outubro</i>	19.157,86	8.663,04	10.494,82	168.198,75
<i>Novembro</i>	31.112,21	3.132,34	27.979,87	196.178,62
<i>Dezembro</i>	16.922,58	2.843,03	14.079,55	210.258,17

Fonte: Dados fornecidos pela Cerealista Sul Catarinense Ltda. (2011)  
Elaborado pela autora.

Observa-se um saldo credor da COFINS de R\$ 210.258,17 (duzentos e dez mil duzentos e cinquenta e oito reais e dezessete centavos) no ano de 2011. Do mesmo modo que o PIS, a empresa tinha saldo credor da COFINS em 2010, sendo este no valor de R\$ 69.557,73 (sessenta e nove mil quinhentos e cinquenta e sete reais e setenta e três centavos). Portanto, o saldo da COFINS a recuperar é de R\$ 279.815,90 (duzentos e setenta e nove mil oitocentos e quinze reais e noventa centavos).

### **3.1.11 Tributos a serem compensados**

Os tributos que serão compensados com os créditos de PIS e COFINS serão o IRPJ e a CSLL devidas no último trimestre do ano de 2011. Sendo que, de acordo com os demonstrativos contábeis da empresa, estes tiveram um saldo a recolher de R\$ 15.176,29 (quinze mil cento e setenta e seis reais e vinte e nove centavos) e R\$ 9.105,70 (nove mil cento e cinco reais e setenta centavos), respectivamente.

Destaca-se que a empresa apurou prejuízo nos três primeiros trimestres do ano de 2011, obtendo lucro apenas no último trimestre.



### 3.2 PROCEDIMENTOS DA COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS

Abordar-se-á neste tópico os procedimentos para a realização da compensação de tributos federais na empresa estudada. A seguir, demonstra-se um passo a passo das etapas que foram realizados para a compensação de tributos federais na empresa estudada.

Em um primeiro momento a empresa deve solicitar o pedido de ressarcimento para uma futura compensação por meio do programa PER/DCOMP. Após, o contribuinte deve realizar a declaração de compensação, também no PER/DCOMP, estes são divididos em 09 (nove) passos básicos, conforme segue:

1º - Observar saldo credor que poderá ser objeto de compensação e se este se encontra dentro do prazo de prescrição;

A empresa estudada possui um saldo credor de PIS (6912) no valor de R\$ 66.614,82 (sessenta e seis mil seiscentos e quatorze reais e oitenta e dois centavos) e COFINS (5856) de R\$ 279.815,90 (duzentos e setenta e nove mil oitocentos e quinze reais e noventa centavos), no ano de 2010 e 2011. Ou seja, os créditos são válidos para compensação.

2º - Analisar quais débitos serão compensados com os créditos existentes;

Como anteriormente descrito, a empresa estudada possui um saldo a recolher de IRPJ (0220) de 15.176,29 (quinze mil cento e setenta e seis reais e vinte e nove centavos) e de CSLL (6012) de R\$ 9.105,70 (nove mil cento e cinco reais e setenta centavos), sendo esses débitos passíveis de compensação.

3º - Atentar à data de pagamento do tributo a ser compensado, para não haver incidência de multas e juros;

A compensação foi efetuada no mês de Maio de 2012, sendo assim, os débitos estavam vencidos, ou seja, haverá correção dos valores, conforme tabela demonstrada na sequência.

4º - Visualizar se os créditos e débitos devem ou não ser atualizados pela taxa Selic;

No caso do saldo de PIS e COFINS, estes créditos não podem ser atualizados, segundo a legislação vigente. Entretanto, os débitos de IRPJ e CSLL devem ser atualizados até a data de envio da PER/DCOMP.

5º - Em caso afirmativo no 4º passo, deve-se atualizar os créditos e débitos pela taxa Selic acumulada do período, acrescidas de 1%;

Como já descrito, apenas os débitos a serem compensados foram atualizados, pois os créditos não são permitidos pela legislação. Abaixo, tabela de demonstração da atualização do débito de IRPJ e CSLL até a data do envio da PER/DCOMP.

Tabela 23 – Cálculo de atualização de débito de IRPJ

<b>Débito valor de R\$ 15.176,29 com vencimento em 31/01/2012</b>	
Quantia (Débito original)	R\$ 15.176,29
Data do vencimento do débito	31/01/2012
Data de transmissão	30/05/2012
Mês seguinte ao vencimento	Fevereiro de 2012
Mês anterior à transmissão	Abril de 2012
Multa de mora (120 dias)	39,6 %
Multa de mora aplicável ao débito devido à limitação	20%
Taxa Selic acumulada no período	3,17%
Acréscimo à Selic	1%
Percentual aplicável ao débito original	4,17%
Valor da multa	R\$ 3.035,26
Valor dos juros Selic	R\$ 632,85
<b>Débito atualizado</b>	<b>R\$ 18.844,40</b>

Fonte: Dados fornecidos pela empresa (2012).  
Elaborado pela autora.

Tabela 24 – Cálculo de atualização de débito de CSLL

<b>Débito valor de R\$ 9.105,70 com vencimento em 31/01/2012</b>	
Quantia (Débito original)	R\$ 9.105,70
Data do vencimento do débito	31/01/2012
Data de transmissão	30/05/2012
Mês seguinte ao vencimento	Fevereiro de 2012
Mês anterior à transmissão	Abril de 2012
Multa de mora (120 dias)	39,6 %
Multa de mora aplicável ao débito devido à limitação	20%
Taxa Selic acumulada no período	3,17%
Acréscimo a Selic	1%
Percentual aplicável ao débito original	4,17%
Valor da multa	R\$ 1.821,14
Valor dos juros Selic	R\$ 379,71
<b>Débito atualizado</b>	<b>R\$ 11.306,55</b>

Fonte: Dados fornecidos pela empresa (2012).  
Elaborado pela autora.

Após a atualização, observa-se que o valor total do débito a ser compensado é de R\$ 30.150,95 (trinta mil cento e cinquenta reais e noventa e cinco centavos).

6º - Preencher a PER/DCOMP conforme instruções;

Após efetuar o *download* do programa PER/DCOMP no site da RFB, a empresa inseriu um novo documento com as informações necessárias, de acordo com a ilustração abaixo,

Figura 8 – Inserção de um novo documento no PER/DCOMP

Novo Documento

Data de Criação: / /

Contribuinte: Pessoa Jurídica

CNPJ/CPF: . . / -

Qualificação do Contribuinte: [dropdown]

Tipo de Documento: [dropdown]

Pessoa Jurídica Extinta por Liquidação Voluntária:

Tipo de Crédito: [dropdown]

Crédito Oriundo de Ação Judicial?: [dropdown]

Ok Cancelar Ajuda

Fonte: Programa PER/DCOMP (2012)

Logo após, efetuou o cadastro da mesma neste programa, bem como o cadastro do representante legal da empresa. Segue ilustração da ficha de cadastros:

Figura 9 – Cadastro da empresa no PER/DCOMP

**Ficha Dados Iniciais**

**Nome Empresarial**

**Data de Criação**  **Seqüencial**  **Data de Transmissão**

**Qualificação do Contribuinte**  
  **Pessoa Jurídica Extinta por Liquidação Voluntária**

**Tipo de Documento**  **Tipo de Crédito**  **Crédito Oriundo de Ação Judicial?**

**PER/DCOMP Retificador**  
 N° do PER/DCOMP Retificado

**Dados Bancários do Titular do Crédito**  
 Banco  Agência  N° Conta  DV

**Optante Refis**  **Optante Paes**  
 Data de Opção  Data de Opção

O CREDITO, perfeitamente identificado no presente documento eletrônico, TEM como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que: 1) não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; 2) não tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; 3) não tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; 4) não tenha sido objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal?

Fonte: Programa PER/DCOMP (2012)

Figura 10 – Cadastro do responsável da empresa no PER/DCOMP

**Ficha Dados dos Responsáveis da Pessoa Jurídica**

**Dados do Responsável da Pessoa Jurídica Perante a RFB**

Nome

CPF

DDD  Telefone  Ramal  DDD  Fax

Correio Eletrônico

**Dados do Responsável pelo Preenchimento**

Nome

CPF

CRC  UF

DDD  Telefone  Ramal  DDD  Fax

Correio Eletrônico

Fonte: Programa PER/DCOMP (2012)

Deve-se preencher as informações necessárias sobre o crédito. No caso da empresa estudada, os créditos foram de PIS e COFINS, conforme apurados anteriormente.

Os débitos preenchidos pela empresa foram o IRPJ e a CSLL, com os valores atualizados. Destaca-se que o débito somente é preenchido quando for uma Dcomp, com todas as informações indispensáveis.

No campo de compensação, o contribuinte deve preencher os débitos na ordem para serem compensados, segundo ilustração que segue. Sendo que na entidade estudada o IRPJ ficou em primeiro lugar, seguido da CSLL.



9º - Caso não seja homologada, efetuar o pagamento do débito em até 30 (trinta) dias com atualização de juros e multas.

## 4 CONCLUSÃO

A alta competitividade do mercado faz com que as empresas busquem sempre por melhores alternativas de gestão, para que assim permaneçam atuantes no mesmo. Portanto, é notável que o mercado exija pontos diferenciados entre as empresas, bem como existem diversos fatores que influenciam no sucesso empresarial.

Na busca incessante de melhores alternativas, este trabalho, por meio de estudos realizados, buscou demonstrar os procedimentos para a compensação de tributos federais em uma indústria de beneficiamento de arroz do sul de Santa Catarina, bem como comprovar sua importância para a empresa, visto que esta possuía saldos credores perante o governo.

Sendo o arroz um dos principais alimentos da população brasileira, fazendo parte da cesta básica, as indústrias que beneficiam e comercializam o produto possuem benefícios fiscais, especialmente a tributação com alíquota zero de PIS e COFINS, nas vendas de arroz beneficiado.

Para a utilização destes benefícios fiscais torna-se imprescindível a correta escolha do regime de tributação a ser adotado, no sentido de que a empresa tenha um menor desembolso tributário. Para uma correta decisão, faz-se necessário que a contabilidade forneça demonstrações idôneas para o melhor entendimento do patrimônio da entidade, atendendo, além do âmbito fiscal, aos administradores em suas tomadas de decisões.

Dentre as várias ramificações da contabilidade, o aspecto tributário tem especial relevância, haja vista que o custo tributário no Brasil é elevado, e sua redução, por meio do planejamento tributário, torna-se essencial ante a alta competitividade do mercado.

Um dos benefícios oferecidos pela legislação foi destacado neste trabalho: a compensação de tributos federais. Havendo créditos e débitos tributários do contribuinte, este poderá solicitar compensação. Assim, uma extensa legislação assegura tal direito, bem como impõe regras a serem observadas nos procedimentos compensatórios.

Esta compensação se dá por meio do preenchimento da PER/DCOMP, que como explanada no referencial teórico, é o meio legal para o pedido eletrônico de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação do débito



tributário perante o fisco, devendo o contribuinte guardar toda a documentação que comprove a existência do crédito, bem como preencher a PER/DCOMP de maneira correta.

Para a elaboração deste trabalho, objetivos foram traçados e alcançados ao longo do seu desenvolvimento. Assim, fundamentando-se pela pesquisa bibliográfica e analisados os resultados obtidos pelo estudo de caso, conclui-se que o valor compensado de IRPJ e CSLL foram significativos para o caixa da empresa, pois este valor, além de não ser desembolsado pela empresa, poderá ser utilizado pela mesma para investimentos.

Destaca-se que, se o valor compensado e não desembolsado for aplicado na compra de matéria-prima, utilizando-se do valor original dos débitos de R\$ 24.282,06 (vinte e quatro mil, duzentos e oitenta e dois reais e seis centavos) e do valor pago atualmente por cada saca de arroz, que é de R\$ 26,50 (vinte e seis reais e cinquenta centavos) no preço à vista, será possível comprar, aproximadamente, 917 (novecentas e dezessete) sacas de arroz em casca, o que equivale, aproximadamente, a 642 (seiscentos e quarenta e dois) fardos de arroz beneficiado, sendo estes vendidos no preço médio atual de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) por fardo, no prazo de 28 (vinte e oito) e 35 (trinta e cinco) dias, a empresa obterá um faturamento de R\$ 28.890,00 (vinte e oito mil oitocentos e noventa reais), não contados aqui a venda dos subprodutos.

Deste modo, a empresa não desembolsa o valor de R\$ 24.282,06 (vinte e quatro mil, duzentos e oitenta e dois reais e seis centavos), e investindo este valor na compra de matéria-prima obtêm um faturamento de R\$ 28.890,00 (vinte e oito mil oitocentos e noventa reais).

Enfim, conclui-se que o contribuinte não tem a possibilidade de alterar o sistema tributário, bem como a sua legislação, porém deve-se pagar apenas o devido, e buscar sempre novas maneiras de minimizar os custos tributários de forma lícita. Portanto, a compensação de tributos para a empresa estudada é de grande valia, pois com a redução do seu ônus tributário e o conseqüente menor desembolso de caixa, a empresa se torna mais competitiva diante do mercado atual.

## REFERÊNCIAS

AGROPECUÁRIA, Empresa Brasileira de Pesquisa. **Consumo, Mercado e Comercialização do Arroz no Brasil**. Disponível em <<http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Arroz/ArrozIrrigadoBrasil/cap18.htm>> Acesso em 22 nov. 2011.

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias: um roteiro passo a passo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 114 p.

AMATO, Gilberto W. **Beneficiamento**. Disponível em <[http://www.sindarroz-sc.com.br/default.php?pg=conteudo\\_2010&area=Beneficiamento#](http://www.sindarroz-sc.com.br/default.php?pg=conteudo_2010&area=Beneficiamento#)> Acesso em 22 nov. 2011.

ARROZ, Almanaque do. **Mundo do arroz**. Disponível em <[http://www.almanaqueदारroz.com.br/index.php/Mundo\\_do\\_Arroz#lavoura](http://www.almanaqueदारroz.com.br/index.php/Mundo_do_Arroz#lavoura)> Acesso em 15 maio 2012.

BRASIL. **Ato declaratório SRF nº 003, de 07 de janeiro de 2000**. Dispõe sobre a restituição e compensação do saldo negativo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real apurado anualmente. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/atosant2001/2000/SRF/ADSRF003.htm>> Acesso em 05 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. **Código tributário nacional**; Legislação tributária ; Constituição federal. 13. ed. rev., ampl. e atual São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 815 p.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta sobre o imposto de renda. Disponível em <[www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm)> Acesso em 05 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1997/insrf09397.htm>> Acesso em 04 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008**. Regulamenta o pedido eletrônico de restituição, ressarcimento ou reembolso e declaração de compensação - PER/DCOMP. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2008/in9002008.htm>> Acesso em 06 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>> Acesso em 20 out.2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)> Acesso em 21 out. 2011

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm)> Acesso em 06 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>> Acesso em 06 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.429 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. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)> Acesso em 06 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei 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. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)> Acesso em 21 out.2011.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; 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. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>> Acesso em 26 abr. 2012.

BRASIL, Receita Federal do. **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr617a633.htm>> Acesso em 20 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lucro Presumido.** Disponível em, <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr517a555.htm>> Acesso em 25 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lucro Arbitrado.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/dipj2011/CapituloXIV-LucroArbitrado2011.pdf>> Acesso em 25 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. **Ensino a distância – PER/DCOMP.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/ensinodistancia/perdcomp/umdisco.htm>> Acesso em 11 maio 2012.

BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da língua portuguesa**. 2. Ed. São Paulo: FTD, 2007, 864 p.

COMPENSAÇÃO de tributos federais. São Paulo: Atlas, 1998. 119 p. (Legis-empresa, 1)

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev São Paulo: Saraiva, 2008. 592 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 14.ed São Paulo: Atlas, 2002. 375 p.

CONAB, Companhia Nacional de Abastecimento. **Levantamento safra de grãos**. Disponível em <[http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/12\\_05\\_10\\_08\\_49\\_52\\_boletim\\_maio\\_2012.pdf](http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/12_05_10_08_49_52_boletim_maio_2012.pdf)> Acesso em 11 maio 2012.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed São Paulo: Atlas, 2002. 327 p.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2001. 376 p

\_\_\_\_\_. **Contabilidade tributária**. 10.ed. rev. e atual São Paulo: Atlas, 2006. 346 p.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 549 p.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez,. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica**. 9 ed. atual. e rev São Paulo: Frase, 2002. 658 p.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005. 274 p.

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

OLIVEIRA, Silvio Luis de. **Tratado de metodologia científica**: Projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira. 1997.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et al. **IRPJ/CSLL 2008**: manual do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido : ano-calendário 2008 : lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado. São Paulo: IOB Thomson, 2008. 447 p.

RUCATTI, Evelyn G. **Sistemas de Cultivo**. Disponível em < [http://www.sindarroz-sc.com.br/default.php?pg=conteudo\\_2010&area=Cultivo](http://www.sindarroz-sc.com.br/default.php?pg=conteudo_2010&area=Cultivo)> Acesso em 13 abr. 2012.

SÁ, A. Lopes de. . **Fundamentos da contabilidade geral**. 3. ed Curitiba: Juruá, 2008. 315p.

SÃO FRANCISCO, Portal. **Arroz**. Disponível em <<http://www.portalsaofrancisco.com.br/alfa/arroz/arroz-5.php>> Acesso em 12 abr. 2012.

SANTA CATARINA, Sindicato da Indústria do Arroz de. Disponível em < [www.sindarroz-sc.com.br](http://www.sindarroz-sc.com.br)> Acesso em 22 nov. 2011.

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

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores**. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2007. 717 p.

\_\_\_\_\_. **Manual do super simples**. São Paulo: IOB, 2007.

SANTOS, Cleiton et al. **Anuário brasileiro do arroz 2010**. Santa Cruz do Sul: Editora Gazeta Santa Cruz, 2010. 128 p.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade geral e tributária**: teoria e prática. 4. ed São Paulo: IOB Thomson, 2007. 459 p.

SILVA, Karla Simone de Lima; RIBEIRO, Samantha Bentes. **PER/DCOMP**: pedido eletrônico de restituição ou ressarcimento e declaração de compensação. 4. ed São Paulo: Thomson, 2007. 208 p.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do indébito tributário**. Curitiba, PR: Juruá, 2001. 219 p.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Contribuições sociais: resumos prático PIS/PASEP/COFINS e CSLL**. Curitiba, PR: Juruá, 2001. 172 p.

\_\_\_\_\_. **Lucro presumido**. 8. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. 211p. (Coleção Prática contábil).

\_\_\_\_\_. **Lucro real**. Curitiba, PR: Juruá, 2004. 99 p.

\_\_\_\_\_. **Regimes de tributação federal.** 7.ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. 259p. (Coleção Prática contábil).