

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PAULO SERGIO DAMIAN PREVE**

**DETERMINAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO FEDERAL: UM ESTUDO EM  
UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS DO SUL DE  
SANTA CATARINA.**

**CRICIÚMA**

**2016**

**PAULO SERGIO DAMIAN PREVE**

**DETERMINAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO FEDERAL: UM ESTUDO EM  
UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS 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: Prof. Esp. Everton Perin

**CRICIÚMA**

**2016**

**PAULO SERGIO DAMIAN PREVE**

**DETERMINAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO FEDERAL: UM ESTUDO EM  
UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS 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, 02 de Dezembro de 2016.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Everton Perin - Especialista - UNESC - Orientador

---

Prof. José Luiz Possolli – Especialista – UNESC - Examinador

**Dedico este trabalho a Deus, a meus familiares e amigos.**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus, por me fazer existir, por me dar o dom do aprendizado, da sabedoria, por me mostrar o caminho a seguir, sem Deus nada seria possível.

Aos meus pais e familiares, que de alguma forma contribuíram para que eu chegasse até aqui.

À minha esposa Edione, que sempre esteve me apoiando e torcendo por mim, pela atenção, companheirismo e paciência na minha ausência devido à dedicação aos estudos.

Agradeço sobretudo ao meu filho Gabriel, que é minha fonte de inspiração de cada dia, minha força que nem sabia existir, meu amor incondicional, minha aliança eterna.

Estendo meus agradecimentos aos meus amigos Rafael, Willian e Taiz, pela amizade, companhia e troca de conhecimento durante estes anos.

A todo corpo docente da UNESC e em especial ao meu orientador Everton Perin pelo conhecimento transmitido, pela amizade formada e pelo tempo dedicado durante o período de elaboração deste trabalho.

Finalizo agradecendo a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a minha formação e crescimento profissional.

Muito obrigado.

*“Seria uma atitude muito ingênua esperar que as classes dominantes desenvolvessem uma forma de educação que permitisse as classes dominadas perceberem as injustiças sociais de forma crítica...” (Paulo Freire).*

## RESUMO

PREVE, Paulo Sergio Damian. **Determinação do regime de tributação federal: um estudo em uma empresa de transporte rodoviário de cargas do sul de Santa Catarina.** 2016. 59 p. Orientador: Prof. Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

As constantes mudanças na legislação obrigam as empresas a estarem sempre estudando formas de conseguir menor desembolso com tributos. Neste sentido, este trabalho tem como objetivo apresentar o regime de tributação que possibilite menor desembolso com o pagamento de tributos para uma empresa de transporte rodoviário de cargas de Santa Catarina. É apresentado o referencial teórico e legal, que contribui para a execução do estudo de caso. Para realização do estudo de caso analisam-se dados fiscais e contábeis, necessários para realização do comparativo entre os regimes de tributação aplicáveis à empresa, para identificar a melhor opção. Abordam-se também as formas possíveis de executar o Planejamento Tributário, bem como os tributos passíveis de variação no comparativo entre os regimes de tributação do Lucro Real e Lucro Presumido. No estudo de caso é apresentado o comparativo entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real, para verificar em qual deles a empresa pode obter menor valor a ser desembolsado. Os valores encontrados demonstram que a opção pelo Lucro Real pode resultar em uma economia de 20,46% para os tributos estudados em relação ao exercício de 2016.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário. Lucro Presumido. Lucro Real.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Impostos por ente federativo .....	19
Quadro 2: Alíquotas para cálculo do Lucro Real por estimativa mensal. ....	36
Quadro3: Premissas para o cálculo do PIS/COFINS/IRPJ/CSLL.....	45
Quadro 4: Cálculo do PIS e COFINS Cumulativos.....	46
Quadro 5: Cálculo do IRPJ para o Lucro Presumido.....	47
Quadro 6: Cálculo do CSLL para o Lucro Presumido .....	47
Quadro 7: Cálculo do PIS para o Lucro Real .....	48
Quadro 8: Cálculo da COFINS para o Lucro Real.....	49
Quadro 9: Demonstração do Resultado .....	50
Quadro 10: Cálculo do IRPJ no Lucro Real .....	51
Quadro 11: Cálculo da CSLL no Lucro Real .....	51



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§ = Parágrafo

Art = Artigo

COFINS = Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CSLL = Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN = Código Tributário Nacional

DARF = Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DR = Demonstração do Resultado

EC = Emenda Constitucional

ICMS = Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações do Estado de Santa Catarina

INSS = Instituto Nacional de Seguridade Social

IPI = Imposto Sobre Produtos Industrializados

IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica

MP = Medida Provisória

PIS = Programa de Integração Social

RIR = Regulamento do Imposto de Renda

TIPI = Tabela do Imposto Sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	11
1.2 OBJETIVOS .....	12
1.3 JUSTIFICATIVA .....	12
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>14</b>
2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	14
2.1.1 Princípio da Legalidade .....	14
2.1.2 Princípio da Isonomia .....	15
2.1.3 Princípio da Irretroatividade.....	15
2.1.4 Princípio da Anterioridade.....	16
2.1.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal .....	16
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
2.2.1 Competência Tributária .....	17
2.2.2 Tributo .....	18
2.2.2.1 Imposto .....	18
2.2.2.2 Taxas .....	20
2.2.2.3 Contribuições de Melhoria .....	20
2.2.2.4 Contribuições Sociais.....	21
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	21
2.3.1 Evasão Fiscal.....	22
2.3.2 Elisão Fiscal.....	22
2.4 PIS E COFINS.....	23
2.4.1 Contribuintes .....	23
2.4.2 Alíquotas .....	24
2.4.3 Base de Cálculo.....	24
2.4.4 Modalidades de Apuração do PIS e da COFINS .....	25
2.4.4.1 PIS e COFINS Cumulativo .....	25
2.4.4.2 PIS e COFINS Não Cumulativo.....	26
2.4.4.2.1 Créditos de PIS e COFINS .....	26
2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E CSLL .....	28
2.5.1 Lucro Real.....	28

2.5.1.1 Obrigatoriedade à Opção .....	29
2.5.1.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).....	29
2.5.1.2.1 Base de Cálculo .....	30
2.5.1.2.1.1 Adições e Exclusões à Base de Cálculo do IRPJ.....	30
2.5.1.2.2 Alíquota .....	32
2.5.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	33
2.5.1.3.1 Base de Cálculo .....	33
2.5.1.3.2 Adições e Exclusões à Base de Cálculo da CSLL .....	33
2.5.1.3.3 Alíquota .....	34
2.5.1.4 Formas de Apuração do Lucro Real.....	34
2.5.1.4.1 Lucro Real Trimestral .....	35
2.5.1.4.2 Lucro Real Anual.....	35
2.5.1.4.2.1 Estimativa Mensal .....	36
2.5.1.4.2.2 Suspensão ou Redução .....	37
2.5.1.5 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL ..	37
<b>2.5.2 Lucro Presumido.....</b>	<b>38</b>
2.5.2.1 Base de Cálculo Presumida para o IRPJ .....	38
2.5.2.2 Alíquotas do IRPJ.....	39
2.5.2.3. Base de Cálculo Presumida para a CSLL .....	39
2.5.2.3.1 Acréscimos à Base de Cálculo.....	40
2.5.2.3.2 Exclusões à Base de Cálculo .....	40
2.5.2.4 Alíquota da CSLL .....	41
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>42</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	42
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	43
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>44</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	44
4.2 PREMISSAS DO ESTUDO DE CASO .....	44
4.3 TRIBUTOS GERADOS PELO LUCRO PRESUMIDO.....	46
4.4 TRIBUTOS GERADOS PELO LUCRO REAL.....	48
4.5 COMPARATIVO ENTRE LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL .....	52
4.6 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO .....	53
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se primeiramente o tema e o problema de pesquisa, em seguida o objetivo geral e objetivos específicos, que levaram à realização do estudo. Na sequência a justificativa, demonstrando sua contribuição teórica e prática, e, finalmente, a metodologia que foi utilizada na realização deste trabalho.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente, um dos maiores desafios dos empresários é a alta carga tributária que eles têm que enfrentar no país. Tributos destinados à União, estados e municípios que comprometem uma boa parte do faturamento da empresa.

No Brasil muitas empresas deixam de exercer suas atividades já nos primeiros anos de existência, devido à falta de capacitação dos empreendedores e desconhecimento da legislação tributária. Para manterem-se competitivos precisam reduzir custos, investir em tecnologia e principalmente atender a legislação, honrando com seus compromissos perante o fisco.

É necessário que o empreendedor tenha conhecimento dos regimes de tributação existentes na legislação brasileira, para que possa optar pelo regime de tributação que possibilite menor desembolso de tributos para sua empresa, mantendo-se mais forte no mercado.

No Brasil existem quatro regimes de tributação: Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, cada um com suas particularidades e formas diferentes de serem apurados. É preciso fazer um profundo estudo para conseguir identificar qual deles torna-se menos oneroso à empresa.

Diante da situação apresentada surge então o seguinte questionamento: Qual o regime de tributação menos oneroso para uma empresa de transporte rodoviário de cargas localizada no sul de Santa Catarina?

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral é identificar qual o regime de tributação menos oneroso para uma empresa de transporte rodoviário de cargas de Santa Catarina?

Diante do objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar a conceituação do Sistema Tributário Nacional;
- Demonstrar as regras de apuração do Lucro Real e Lucro Presumido, quanto aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil; e,
- Elaborar um comparativo entre os regimes de tributação e identificar o menos oneroso para a empresa objeto de estudo.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A carga tributária brasileira está entre as maiores do mundo, e o retorno destes tributos não ajudam os empresários como deveria. Por isto as empresas estão sempre buscando formas de pagar o menor valor possível para os cofres públicos.

Segundo Higuchi, Higuchi e Higuchi (2011, p. 25), “não há no mundo outro país que cobra tantos tributos incidentes sobre a receita da venda ou da prestação de serviços como ocorre no Brasil.” Neste sentido, torna-se importantíssimo que as empresas tenham um planejamento tributário eficaz para que sua carga tributária seja a menor possível.

Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2015, p. 4) destacam que

justifica-se, portanto, a imperiosa necessidade de os contadores também desenvolverem conhecimentos na área tributária e se especializarem nos aspectos da legislação tributária, devido à grande influência nas rotinas das organizações.

Este trabalho justifica-se, então, pelo embasamento teórico obtido de diversos autores, apresentando conceitos sobre o Sistema Tributário Nacional, Regimes de Tributação, entre outros, que proporcionam aos acadêmicos de Ciências Contábeis, aos representantes da empresa, à sociedade em geral, que tem nos trabalhos de planejamento tributário uma ferramenta a mais para dar suporte em suas decisões.

Já a parte prática do estudo tem sua importância porque da certeza à

empresa que ela estará optando pelo regime de tributação mais econômico, além de demonstrar quais os tributos estão comprometendo em maior parte o seu faturamento. Ainda possibilita que outras empresas com o mesmo ramo de atividade usem este estudo e possam também optar pelo regime tributário capaz de fazer a empresa desembolsar o menor valor possível com pagamentos de tributos.

Este estudo apresenta também sua relevância social, pois o tema planejamento tributário é sempre atual, visto que as leis sofrem constantes mudanças, necessitando, assim, de trabalhos que servirão como fontes de pesquisa, já que os referenciais bibliográficos são escassos e tornam-se rapidamente desatualizados.

#### 1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Com o término da seção introdutória, este estudo apresenta as seguintes etapas: fundamentação teórica, que traz diversos autores argumentando sobre o Sistema Tributário Nacional, Princípios do Direito Tributário, os Regimes de Tributação, entre outros. Posteriormente a esta fase são apresentados os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa. Em seguida, a apresentação prática com um comparativo entre os regimes de tributação, e ao final as conclusões e considerações obtidas com a realização deste trabalho.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo tem o propósito de apresentar a base conceitual e teórica sobre o tema planejamento tributário. Primeiramente abordam-se os Princípios Constitucionais Tributários e o Sistema Tributário Nacional, em seguida é apresentado o Planejamento Tributário com ênfase nos tributos abrangidos pelos regimes de tributação do Lucro Real e Lucro Presumido, que serão utilizados para resolução do estudo de caso.

### **2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Para impor limites ao governo sobre o poder de tributar, a Constituição Federal de 1988 estabelece princípios que devem ser respeitados para dar segurança aos contribuintes.

Os princípios são vistos como regras que regem o Sistema Tributário Nacional, as espécies tributárias, os limites ao poder de tributar e a repartição das competências tributárias da União, Estados e Distrito Federal e aos Municípios. Também estabelecem os critérios de repartição das receitas tributárias. São estes princípios constitucionais que condicionam a produção e interpretação de todas as normas jurídicas. Eles possibilitam aos entes competentes o poder de tributar, mas também impõem limites aos mesmos (ÁVILA, 2007).

Os Princípios Constitucionais prevalecem sobre as demais normas jurídicas, as quais só têm validade se estiverem de acordo com eles. A seguir apresentam-se os princípios da Legalidade, Isonomia, Irretroatividade, Anterioridade e Anterioridade Nonagesimal.

#### **2.1.1 Princípio da Legalidade**

Conforme apresentado anteriormente, os princípios tem entre outras funções, a de proporcionar segurança ao contribuinte perante o fisco.

Diante disto, o princípio da legalidade determina que para o governo criar ou aumentar determinado tributo é necessário que esteja previsto em lei. A Constituição Federal estabelece em seu art. 150, que “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”.

Fabretti (2015) destaca que a Constituição deixa bem claro que este princípio refere-se à lei, e não decreto, portaria, instrução normativa etc. E complementa ainda que o aumento do tributo pode se dar não apenas pela elevação da alíquota, mas também pela ampliação da base de cálculo.

### **2.1.2 Princípio da Isonomia**

O princípio da isonomia estabelece que todos sejam tratados da mesma forma se estiverem em igualdade de condições. Para Ávila (2007), este princípio é aplicável a todas as espécies tributárias e significa ser impossível um tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, mesmo porque todos são iguais perante a lei. O princípio também significa que a União não pode tributar a remuneração de agentes públicos dos Estados e Municípios de forma diferente do que tributa os seus.

A isonomia possui, portanto, uma aceção horizontal e uma vertical. A aceção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas na mesma situação, e, portanto, devem ser tratadas da mesma forma, já a aceção vertical diz que as pessoas que se encontram em situações distintas devem ser tratadas de maneira diferenciada (ALEXANDRE, 2013).

### **2.1.3 Princípio da Irretroatividade**

Este princípio tem a função de evitar surpresas ao contribuinte em relação à criação de novas leis sobre fatos já ocorridos.

O art. 150 da Constituição Federal alega que

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.

Sendo assim, tal princípio colabora com a segurança jurídica do contribuinte, evitando a incidência tributária sobre fatos geradores passados em relação à lei que surgiu posteriormente. A obrigação tributária só poderá ser exigida



em fatos ocorridos à mesma vigência da lei que a houver criado ou majorado (OLIVEIRA, 2013).

#### **2.1.4 Princípio da Anterioridade**

Para oportunizar aos contribuintes um tempo de adaptação, o art. 150 da Constituição Federal define que é vedado à União, Estados, Municípios e Distrito Federal instituírem tributos: “[...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Alexandre (2013) ressalta que este princípio existe para proteger o contribuinte, não permitindo a imediata aplicação sobre a criação ou aumento dos tributos. Porém, não impede a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito.

#### **2.1.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal**

De acordo com Oliveira (2013), tal princípio foi incluído na Constituição Federal pela EC nº 42, de 19.12.2003, e a administração só poderá exigir o tributo depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que o criou ou aumentou. Dessa forma, a combinação deste princípio com o da anterioridade simples, a cobrança de um tributo só produzirá efeito noventa dias após a publicação da lei, bem como se estiver no ano seguinte a referida publicação.

Antes do surgimento deste princípio, era possível uma lei ser criada em dezembro e já ser cobrado o tributo em janeiro do próximo ano, respeitando assim o princípio da anterioridade simples. Com a criação deste princípio os contribuintes ganharam então pelo menos noventa dias para se adaptarem ao novo tributo ou a sua majoração (PÊGAS, 2007).

## **2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Para Oliveira (2013), o Sistema Tributário Nacional é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como as regras relativas à matéria tributária. São estas regras que impedem o Estado de utilizar o poder de tributar de forma ilimitada. Desta forma, a existência de um

sistema tributário estará sempre ligada à cobrança de tributos e as normas que os regulamentam, restringindo o poder do Estado tributar livremente.

O art. 2º do CTN traz que

o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

A Constituição de 1988 trouxe profundas mudanças ao Sistema Tributário Nacional, não só em relação à arrecadação, mas também quanto à distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios. (OLIVEIRA, CHIEREGATO, PEREZ JUNIOR E GOMES, 2015).

### **2.2.1 Competência Tributária**

De acordo com Pêgas (2007), a Constituição define quais impostos podem ser cobrados pela União, Estados e Municípios, sendo esta divisão denominada competência tributária.

Conforme o art. 7º do CTN

a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Para Alexandre (2013), a Constituição Federal determina a repartição das competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Cabe à primeira estabelecer as normas gerais, os Estados e Distrito Federal possuem competência suplementar, cabendo a eles adequar a legislação às suas peculiaridades, e os Municípios atenderem o interesse local, podendo suplementar a legislação federal e estadual no que for necessário, bem como instituir e arrecadar tributos de sua competência.

### **2.2.2 Tributo**

Segundo o art. 3º do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Oliveira, Chieregato, Perez Junior e Gomes (2015), esclarecem que prestação pecuniária significa que o tributo deve ser pago em moeda corrente, não podendo haver pagamento em forma de bens ou prestação de serviços. Compulsória por que independe da vontade do contribuinte. Que não constitua sanção de ato ilícito determina que o tributo não decorra de infração de norma ou descumprimento a lei. Para haver o tributo é necessária uma norma jurídica com força de lei, e as autoridades não podem escolher a melhor oportunidade para cobrar o tributo, a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Quanto às espécies, Pêgas (2007) relata que os tributos podem ser divididos em vinculados, que são os tributos que tem relação entre a arrecadação e o serviço prestado pelo Estado, e não vinculados, que não possuem vínculo entre a arrecadação e a destinação.

#### **2.2.2.1 Imposto**

Os impostos, conforme Ávila (2007) são conhecidos como tributos não vinculados porque o fato gerador que os caracteriza não está atrelado a nenhuma atividade estatal específica referida ao contribuinte.

Ainda segundo o mesmo autor, o imposto deverá ter conteúdo econômico que permita ao contribuinte capacidade de pagamento. Assim, o imposto sobre a renda, as propriedades urbanas e rurais, o imposto sobre serviços, todos são exigidos sem que exista alguma atuação estatal correspondente, mas proporcionam a capacidade econômica do contribuinte em suportá-lo.

Já Oliveira (2013), afirma que o imposto é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta ou indireta do Estado, sendo essa a principal característica para distinção deste tributo aos demais. A receita arrecadada não pode estar vinculada por lei a nenhuma despesa específica. O imposto é uma obrigação exigida da sociedade pelos entes que possuem competência atribuída

pela Constituição Federal, visando o financiamento das despesas de interesse geral a cargo desses entes.

Os impostos são classificados conforme a competência tributária privativa definida pela Constituição Federal, ou conforme o Código Tributário Nacional disponha na característica do fato gerador (comércio exterior, produção/circulação e patrimônio/renda). Sob os aspectos econômicos, os impostos podem ser ordenados em duas categorias: diretos e indiretos. Os indiretos são representados pelos impostos sobre o consumo, onde os contribuintes “de fato” e “de direito” são pessoas distintas. Assim, o contribuinte “de direito”, normalmente representado pelo varejista que tem a responsabilidade de recolher o imposto, cujo ônus financeiro é repassado ao “contribuinte de fato”, representado pelo consumidor. Por outro lado, nos impostos diretos, os contribuintes “de fato” e “de direito” são os mesmos, como por exemplo, o Imposto de Renda. (OLIVEIRA, 2013).

O quadro 1 exemplifica os impostos classificados de acordo com suas categorias e com a competência para instituir.

Quadro 1: Impostos por ente federativo

CATEGORIA	ENTE FEDERATIVO	IMPOSTO
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação (II)
		Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
		Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
	Estados e Distrito Federal	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
	Municípios	Imposto sobre Serviços (ISS)
Patrimônio e Renda	União	Imposto sobre a Renda (IR)
		Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
		Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)
	Estados e Distrito Federal	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
		Imposto sobre Transmissão Causa <i>Mortis</i> e Doação (ITCD)
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)
		Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i> (ITBI)

Fonte: Oliveira (2013, p. 65 e 66).

As demonstrações do quadro 1 são de tributos de competência da União, Estados e Municípios não vinculados. Porém, como já dito, existem ainda aqueles conhecidos como vinculados, como as taxas e contribuições.

### **2.2.2.2 Taxas**

Oliveira (2013) afirma que ao contrário dos impostos, as taxas estão vinculadas à utilização por parte do contribuinte de serviços públicos específicos. Sua cobrança é pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público, podendo ser instituída por qualquer um dos entes federativos.

O art. 77 do CTN define que

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.

De acordo com Ávila (2007), as taxas são de duas espécies: taxas de polícia e taxas de serviços públicos. A primeira representa o poder da administração pública que, em atenção ao interesse do contribuinte, estabelece limitações à liberdade individual. Já as taxas de serviços públicos são instituídas para remunerar o Estado pela prestação de um serviço público utilizado pelo contribuinte ou colocado a sua disposição, sendo utilizado de forma efetiva ou potencial.

Fabretti (2015) acrescenta ainda que as taxas não podem ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos impostos, nem ser calculada sobre o capital das empresas.

### **2.2.2.3 Contribuições de Melhoria**

As contribuições de melhorias, segundo Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2015), são cobradas quando o Estado proporciona algum benefício ao contribuinte trazido por obras públicas.

O art. 81 do CTN determina que a contribuição de melhoria seja “[...] instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização

imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Oliveira (2013) explica que as contribuições de melhorias se caracterizam por tributos que se destinam a fazer face ao custo das obras públicas em que decorra uma valorização direta ou indireta de um imóvel. Porém, o CTN impõe limites para a cobrança desta contribuição, como à despesa total pela realização da obra, e o limite individual pelo acréscimo do valor do imóvel que foi beneficiado com a obra.

#### **2.2.2.4 Contribuições Sociais**

As Contribuições Sociais são tratadas por vários autores da área do direito tributário como a quarta espécie de tributo, representando uma junção de impostos e taxas.

Pêgas (2007) expõe que tais contribuições foram instituídas na Constituição Federal, em seu art. 195, e modificadas pela Emenda Constitucional nº 20/08. Sua incidência se dá sobre a folha de salários e de terceiros (INSS), faturamento ou receita (COFINS), e sobre o lucro (CSLL).

A finalidade destas contribuições, segundo Oliveira (2013), é o financiamento dos Sistemas Oficiais de Previdência e Assistência Social. Em regra são instituídas pela União, contudo os Estados e Municípios também podem cobrar esta modalidade, mas exclusivamente de seus servidores para o custeio dos respectivos sistemas previdenciários.

### **2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O planejamento tributário representa, para Fabretti (2015), a atividade preventiva que estuda os atos e negócios jurídicos que a empresa pretende realizar. Sua finalidade é obter economia fiscal, reduzindo a carga tributária ao valor realmente exigido por lei.

Como a redução de custos é uma necessidade às empresas brasileiras para conseguir condições de competitividade, o planejamento tributário se torna ainda mais importante, visto que os custos tributários representam grande parcela do faturamento das organizações. Além da escrituração fiscal e do controle dos tributos

que incidem sobre as atividades da empresa, uma das mais importantes funções da Contabilidade Tributária corresponde às ações e procedimentos que levará a empresa à redução legal do ônus tributário, possibilitando, assim, o recolhimento apenas do montante devido que foi gerado em suas operações, fazendo com que obtenha um patamar superior de rentabilidade e competitividade. (OLIVEIRA, 2013).

Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2015) complementam que planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher entre duas ou mais formas lícitas a que resulte no menor desembolso para a empresa. Trata-se do estudo prévio que projeta atos e fatos administrativos com objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

### **2.3.1 Evasão Fiscal**

A evasão fiscal, segundo Fabretti (2015), consiste em prática contrária à lei, geralmente é cometida após o fato gerador da obrigação tributária para reduzi-la ou até mesmo ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90).

Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2015) acrescentam que na evasão fiscal são usados meios ilegais na busca de descaracterizar o fato gerador do tributo, buscando uma forma de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta sobre uma hipótese tributária desfavorável.

### **2.3.2 Elisão Fiscal**

Já a elisão fiscal, de acordo com Oliveira (2013), pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, haja vista a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios de modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. A elisão fiscal busca adequar o contribuinte a melhor forma de tributação, em conformidade com os sistemas legais que possibilitam a redução de tributos ou de alíquotas.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2011, p. 686) definem elisão fiscal como “a prática de ato, com total observância das leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para economia de tributos”.

Depois de conhecer a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e as formas de Planejamento Tributário, são apresentadas a seguir as contribuições federais do PIS e da COFINS.

## 2.4 PIS E COFINS

As contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são tributos de competência da União, previstas legalmente no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, é um tributo que incide sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica ou a ela equiparada, com o propósito de financiamento da seguridade social. Tem como objetivo assegurar direitos relativos à saúde, previdência e assistência social. (HIGUCHI, HIGUCHI E HIGUCHI, 2011).

O PIS, por sua vez, foi criado pela Lei Complementar nº 7 de 07/09/70, e também é um tributo que incide sobre o faturamento mensal das empresas. Seu objetivo é financiar o pagamento do seguro desemprego e o abono do PIS. Foi criado com a função de integrar a vida do empregado, como o desenvolvimento da empresa, além de possibilitar uma melhor distribuição da renda em todo o país. (OLIVEIRA, CHIEREGATO, PEREZ JUNIOR E GOMES 2015).

### 2.4.1 Contribuintes

A Legislação do Imposto de Renda estabelece que os contribuintes da COFINS e do PIS são todas as pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparado, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis.

Para Oliveira, Chieregato, Perez Junior e Gomes (2015 p. 241), são contribuintes do PIS as seguintes pessoas:

- Pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias;
- Entidades sem fins lucrativos discriminadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.037, modificada pela MP 2.158/01; e
- Pessoas jurídicas de direito público interno.



Ainda segundo os mesmos autores, são considerados contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas em geral ou pessoas a elas equiparadas. As exceções sobre a obrigatoriedade da contribuição para seguridade são as entidades beneficentes de assistência social como asilos, orfanatos, as santas casas de misericórdia etc. Também estão isentas as empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional, associações, sindicatos, federações e organizações reguladoras de atividades profissionais e as sociedades cooperativas, com observância do disposto da legislação própria.

#### **2.4.2 Alíquotas**

As alíquotas para o PIS e para a COFINS podem variar de acordo com a forma de tributação da empresa. Em regra geral, as empresas tributadas pelo Lucro Real tributam estas contribuições de forma não cumulativa, ficando a alíquota de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS. Já as empresas tributadas pelo Lucro Presumido calculam pela forma cumulativa, com alíquota de 0,65% para o PIS e 3,0% para a COFINS. (FABRETTI 2015).

Young (2009) acrescenta que estas alíquotas se aplicam à regra geral, pois existem atividades que possuem outro regime de alíquotas, como os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento etc.

#### **2.4.3 Base de Cálculo**

Conforme Rodriguez et al. (2016, p. 377) “a base de cálculo destas contribuições é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente da sua denominação ou classificação contábil.

Para Oliveira (2013), a base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS é a receita bruta da pessoa jurídica, sendo excluídas ou deduzidas aquelas textualmente previstas. Podem ser deduzidas receitas como: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI destacado nas notas fiscais, o ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário, as reversões de provisões anteriormente constituídas, os resultados positivos de participações

societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, as vendas de bens do ativo imobilizado, as receitas de exportações, entre outras.

Conforme o art. 35 da Instrução Normativa 247 SRF de 21 de novembro de 2002, as empresas transportadoras de cargas também podem excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos a título de Vale-Pedágio, quando este estiver destacado em campo específico no documento de transporte.

#### **2.4.4 Modalidades de Apuração do PIS e da COFINS**

Existem duas formas ou modalidades para a apuração das contribuições do PIS e da COFINS, a forma de cobrança cumulativa e a de cobrança não cumulativa. As empresas optantes do Lucro Presumido e Lucro Arbitrado são tributados pelo método da cumulatividade, enquanto que as empresas do Lucro Real tributam pelo da não cumulatividade.

##### **2.4.4.1 PIS e COFINS Cumulativo**

A cumulatividade consiste no método de apuração onde o tributo é exigido na sua inteireza toda vez que ocorre a hipótese de incidência descrita pela norma tributária. Assim, não há possibilidade de amortizar qualquer valor do tributo incidido em operações anteriores. Nesta modalidade de apuração não há como obter créditos pela aquisição de mercadorias e serviços para diminuir o montante devido. (PÊGAS, 2007).

O art.10 da Lei 10.833/2003 traz sobre as empresas que estão obrigadas ao regime da cumulatividade, com destaque para:

- a) as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
- c) as pessoas jurídicas imunes a impostos;
- d) os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
- e) sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária.

Este regime fiscal tem a tributação em todas as etapas, ocasionando assim o chamado efeito cascata, onde não há a apropriação ao crédito como regra geral. (RODRIGUEZ et al., 2016).

#### 2.4.4.2 PIS e COFINS Não Cumulativo

A não cumulatividade destas contribuições é apresentada por vários autores da área tributária como parcial, devido ao aumento significativo das alíquotas e a restrição dos créditos.

O PIS e a COFINS tornaram-se tributos não cumulativos pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS). Porém os efeitos benéficos esperados da não cumulatividade foram anulados com o aumento da alíquota de 0,65% para 1,65% do PIS e 3,0% para 7,60% da COFINS. Também aumenta a complexidade desses tributos em inúmeras restrições sobre o direito de créditos destas contribuições, como, por exemplo, o parcelamento em 12 meses do crédito presumido sobre os estoques, e a vedação de crédito aos valores pagos de bens ou serviços adquiridos de pessoa física. (FABRETTI, 2015).

Rodriguez et al. (2016) complementam que, em regra geral, são contribuintes desta modalidade de apuração as empresas tributadas com base no Lucro Real. Como exceções os autores destacam as instituições financeiras, as empresas submetidas ao regime do Simples Nacional, entre outras.

##### 2.4.4.2.1 Créditos de PIS e COFINS

O regime da não cumulatividade é caracterizado pela possibilidade de obtenção de créditos existentes nas etapas anteriores. Porém, para o caso do PIS e da COFINS não são todas as aquisições obtidas pela empresa que dão direito a estes créditos.

No caso do PIS, o art. 3º de Lei nº 10.637 de 2002 traz que é possível obter créditos sobre:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

III - (VETADO)

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

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

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

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

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

Para a COFINS, a pessoa jurídica pode obter o crédito sobre os valores adquiridos conforme o art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003:

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

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

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

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

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

- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)
- XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Segundo o art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003, as empresas de transporte rodoviário de cargas também podem obter créditos de PIS e COFINS nas subcontratações. Porém, as alíquotas a serem usadas neste caso correspondem a 75% das alíquotas convencionais.

## 2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E CSLL

Existem no Brasil quatro regimes de tributação para a apuração do IRPJ e CSLL, o Simples Nacional, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Lucro Real. No entanto, este trabalho aborda apenas os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real, em razão de sua utilização no estudo de caso.

### 2.5.1 Lucro Real

O Lucro Real segundo Oliveira (2013) é o resultado contábil líquido antes do IRPJ e da CSLL, transcrito em livro próprio e ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda. Destes ajustes chamados extracontábeis, obtém-se a base para o cálculo do período de apuração.

Já Rodriguez et al. (2016) definem o tema como a forma completa de

apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido direcionada a todas as empresas, quer por obrigatoriedade prevista na legislação, quer por livre opção.

#### 2.5.1.1 Obrigatoriedade à Opção

A legislação brasileira permite que qualquer contribuinte opte pelo regime de tributação do Lucro Real. No entanto, o art. 14 da Lei nº 9.718/98 define as seguintes pessoas jurídicas como obrigadas a opção:

- I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Oliveira (2013) destaca a importância das demonstrações contábeis para as empresas obrigadas ao regime do Lucro Real, pois é com base nelas que o encargo tributário da pessoa jurídica é determinado.

#### 2.5.1.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

A Constituição Federal atribui competência à União para a cobrança do IRPJ, e o art. 43 do CTN determina como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Fabretti (2015) elucida que o valor do montante devido do imposto é determinado perante aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

#### 2.5.1.2.1 Base de Cálculo

Embora nomeado como regime do Lucro Real, a base de cálculo deste imposto não é apenas o resultado da diferença entre as receitas e as despesas da empresa. A legislação determina que sobre o resultado desta diferença seja ajustado pelas adições, exclusões ou compensações nela prescrita. (FABRETTI, 2015).

O art. 247 do RIR define Lucro Real como sendo o “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º)”.

##### 2.5.1.2.1.1 Adições e Exclusões à Base de Cálculo do IRPJ

Algumas despesas não são permitidas pela legislação fiscal para deduzir o resultado contábil, e devem ser adicionadas para a base de cálculo do imposto. O parágrafo único do art. 249 do RIR 99 identifica estas adições:

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

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro

grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

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

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

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

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

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

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

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

Do mesmo modo acontece com determinadas receitas, que devem ser excluídas da base de cálculo. Conforme o art. 250 do RIR/99 poderá ser excluído do lucro líquido do período de apuração:

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).

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 subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap* (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Para Pêgas (2007), as adições representam valores registrados na contabilidade da empresa como despesa, mas que a legislação fiscal não aceita como dedução do lucro. E o mesmo raciocínio é usado para as exclusões, estas representam um valor reconhecido como ganho pela empresa, e que a legislação fiscal não exige sua tributação. Assim, é permitido que esta receita não seja acrescentada na base fiscal para cálculo dos tributos sobre o lucro.

#### 2.5.1.2.2 Alíquota

A pessoa jurídica, seja de atividade comercial, civil, rural, etc, pagará o imposto referente à alíquota de 15% para o IRPJ sobre a base de cálculo apurada no período, segundo Rodriguez et al. (2016). E complementam que a parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, estará sujeita à incidência do adicional do imposto à alíquota de 10%.

Neste sentido, o art. 228 do RIR, descreve que

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

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

Além do IRPJ, as empresas têm como obrigação outro tributo incidente sobre o lucro, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

### 2.5.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988, com a finalidade de financiamento da seguridade social por meio dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas ou entidades a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

#### 2.5.1.3.1 Base de Cálculo

A base de cálculo da Contribuição Social é definida no art. 2º da lei nº 7.689/1988 como “[...] o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”.

#### 2.5.1.3.2 Adições e Exclusões à Base de Cálculo da CSLL

Igualmente ao IRPJ, o resultado contábil deve ser ajustado pelas adições e exclusões legalmente previstas. A Lei nº 9.249 de 1995 em seu art. 13 define as despesas a serem adicionadas:

- I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)
- II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- V - das 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;
- VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;
- VII - das despesas com brindes.
- VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

Para a determinação do resultado ajustado, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração, segundo o art. 39 da Instrução Normativa nº 390 de 30 de janeiro de 2004:

- I - o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- II - os lucros e dividendos derivados de investimentos no Brasil avaliados pelo custo de aquisição;
- III - o valor da reversão das provisões indedutíveis, anteriormente adicionado na forma do inciso III do § 1º do art. 38;
- IV - a parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computada no lucro líquido, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, observado o disposto em normas específicas;
- V - o valor das variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, não liquidadas no período, salvo na hipótese de opção pelo regime de competência;
- VI - o valor das variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, que foram adicionadas na forma do inciso XV do § 1º art. 38, quando da correspondente liquidação da operação.

As receitas acima contabilizadas pela empresa devem ser excluídas da base de cálculo da CSLL.

#### 2.5.1.3.3 Alíquota

De acordo com Oliveira (2013), a CSLL é calculada mediante aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo expressa em reais para fatos geradores ocorridos desde 01/02/2000. Para os fatos geradores do período de 01/05/1999 a 31/01/2000, esta alíquota foi de 12%, enquanto que, no período de 01/01/1999 a 30/04/1999 foi de 8%.

#### 2.5.1.4 Formas de Apuração do Lucro Real

Conforme a legislação brasileira as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real podem optar entrem duas formas para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2011), afirmam que as empresas poderão

determinar o lucro com base em balanço anual levantado em 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais conforme a Lei nº 9.430/96.

Os tópicos a seguir trazem mais detalhes sobre as apurações de forma trimestral e a apuração anual, cujos tributos podem ser recolhidos por estimativa mensal ou por suspensão ou redução.

#### 2.5.1.4.1 Lucro Real Trimestral

Para Pêgas (2007) o Lucro Real trimestral representa a tributação sobre o lucro apurada a cada trimestre. Então, no mesmo ano fiscal, a empresa encerra quatro períodos distintos, sendo devido o IRPJ e a CSLL a cada três meses e de forma definitiva. Sendo assim, a empresa fica obrigada a quatro recolhimentos durante o ano, dispensando acompanhamento mensal, pois a exigência só ocorre trimestralmente.

Como ponto negativo da apuração trimestral, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2011), ressaltam que o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo de trimestres seguintes, mesmo que dentro do mesmo ano calendário. E o prejuízo fiscal de um trimestre só pode reduzir até o limite de 30% do lucro dos trimestres seguintes.

A opção por esta modalidade de apuração se dá mediante o primeiro recolhimento dos tributos, por meio de código específico, e que valerá para o restante do ano calendário.

#### 2.5.1.4.2 Lucro Real Anual

Oliveira, Chierigato, Perez Junior e Gomes (2015), explicam que as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real podem optar pela apuração anual. No entanto, o recolhimento dos tributos deve ser efetuado todos os meses, por meio de bases estimativas.

De acordo com Pêgas (2007), a opção entre a forma de apuração trimestral ou anual será manifestada por ocasião do primeiro recolhimento do ano, pois os códigos de recolhimento são diferentes e o fisco não aceita que seja feita retificação de DARF para modificar o código e alterar a periodicidade do cálculo.

#### 2.5.1.4.2.1 Estimativa Mensal

A estimativa mensal, segundo Rodriguez et al. (2016), é a forma de tributação anual onde o IRPJ e a CSLL são apurados mensalmente e determinados sobre base de cálculo estimada.

Para Higuchi, Higuchi e Higuchi (2011), a base de cálculo a ser utilizada nesta modalidade de apuração é o resultado do somatório do percentual aplicado sobre a receita bruta do mês. Devem ser acrescidos os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, com exceção aos rendimentos ou ganhos já tributados, como o caso das aplicações financeiras. Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da empresa e constam no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

O quadro 2 apresenta a relação de atividades com suas respectivas alíquotas.

Quadro 2: Alíquotas para cálculo do Lucro Real por estimativa mensal.

Atividades Operacionais	Percentual
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revenda, para consumo, de combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico carburante, inclusive gás natural.</li> </ul>	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comércio e indústria em geral;</li> <li>• Prestação de serviços de transporte de cargas;</li> <li>• Prestação de serviços hospitalares;</li> <li>• Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97);</li> <li>• Loteamento de terrenos, incorporação imobiliário e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.</li> </ul>	8,0%
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestação de serviços de transportes de passageiros;</li> <li>• Instituições financeiras, seguradoras e entidades de previdência privada;</li> <li>• Prestação de serviços, cuja receita bruta acumulada no ano-calendário não exceda ao limite de R\$ 120.000,00.</li> </ul>	16,0%
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestação de serviços em geral, inclusive aqueles relativos ao exercício de profissões regulamentadas e escolas;</li> <li>• Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e de representação comercial;</li> <li>• Administração, locação ou cessão de bens imóveis e móveis;</li> <li>• Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;</li> <li>• <i>Factoring</i>;</li> <li>• Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial;</li> <li>• Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio. (Ato Declaratório COSIT nº 16/2000).</li> </ul>	32,0%

Fonte: Oliveira (2013, p. 107)

Os percentuais representam a presunção de lucro que cada atividade deverá usar se optar pela estimativa mensal. No entanto, há também outra forma de apuração anual para o regime de tributação do Lucro Real, a de suspensão ou redução.

#### 2.5.1.4.2.2 Suspensão ou Redução

A pessoa jurídica optante pelo Lucro Real anual poderá reduzir ou suspender o pagamento do imposto mensal. Para isto é necessário que demonstre por meio de balanço ou balancete levantado para tal fim, correspondente aos meses do mesmo ano calendário. (OLIVEIRA, 2013).

A suspensão ou redução estão regulamentadas no art. 230 de RIR/99, transcrito a seguir:

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

O balanço ou balancete utilizado para a suspensão ou redução do imposto deverá compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data de apuração do resultado. Se a empresa pagou o imposto sobre os meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta, e em 30 de abril levantou o balanço, o lucro real deste balanço deverá compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril. (HIGUCHI, 2016).

#### 2.5.1.5 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL

A legislação do Imposto de Renda permite à pessoa jurídica reduzir o lucro real apurado no período base, mediante compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores. (HIGUCHI, HIGUCHI E HIGUCHI, 2011),

O art. 42 da Lei nº 8.981/95 estabelece o percentual máximo desta compensação:

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).

Para a CSLL, Rodriguez et al. (2016) afirmam que também poderá ser reduzido pela compensação da base de cálculo negativa de períodos de apuração anteriores em, no máximo, trinta por cento. Esta compensação deve ser feita sobre o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas pela legislação da Contribuição Social sobre o Lucro.

## **2.5.2 Lucro Presumido**

Além do regime de tributação do Lucro Real, existe também a opção pelo regime do Lucro Presumido para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Segundo Pêgas 2007, nesta forma de apuração são utilizadas apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IRPJ e CSLL. Com isto, estes tributos são calculados por um resultado estimado, encontrados por meio de percentuais estabelecidos por lei.

Santos, Schimidt e Gomes 2007 destacam que, os percentuais a serem aplicados para se chegar à base de cálculo destes tributos, dependem da atividade desenvolvida pela empresa.

### **2.5.2.1 Base de Cálculo Presumida para o IRPJ**

A base de cálculo do IRPJ das empresas tributadas pelo Lucro Presumido será determinada mediante aplicação de percentuais fixados em lei sobre a receita bruta do trimestre, acrescida de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital. (HIGUCHI, 2016).

O art. 15 da Lei 9.249/95 estabelece os percentuais a serem aplicados conforme as atividades da empresa:

a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:  
I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

- a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;
- b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
- e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

Para o caso de a empresa possuir mais de uma atividade, o § 3º do art. 519 do RIR/99 define que, “no caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade”.

#### 2.5.2.2 Alíquotas do IRPJ

As alíquotas praticáveis no Lucro Presumido para cálculo tanto do Imposto de Renda quanto do adicional são as mesmas praticadas no regime do Lucro Real.

De acordo com o art. 541 e 542 do RIR/99, o IRPJ das empresas optantes pelo Lucro Presumido deve ser calculado com a alíquota de 15%, sendo que o valor do lucro presumido que exceder o limite de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre, deverá ter um adicional de 10% sobre a parcela excedente.

#### 2.5.2.3. Base de Cálculo Presumida para a CSSL

Embora diversos autores defenderem que a base de cálculo presumida para o IRPJ e para a CSSL deveria ser a mesma, a legislação traz uma presunção de lucro diferente para os dois tributos.



A Receita Federal apresenta os seguintes percentuais para a CSSL:

- 1) A partir de 1º de setembro de 2003, o percentual da receita bruta considerado para efeito de determinação da base de cálculo da CSSL, é de 32% (trinta e dois por cento), para as atividades de:
  - a) prestação de serviços em geral, observado o disposto no item 2 deste atenção;
  - b) intermediação de negócios;
  - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
  - d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, e compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
- 2) Para as atividades de prestação de serviços hospitalares e de transporte, inclusive de carga, o percentual de receita bruta a ser considerado é de 12% (doze por cento).

Do mesmo modo ao que acontece com o IRPJ, se a empresa possuir várias atividades, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada atividade. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

#### 2.5.2.3.1 Acréscimos à Base de Cálculo

Conforme o RIR/99, as receitas decorrentes de ganhos de capital, os rendimentos de aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de outras receitas, serão acrescidos à base de cálculo presumida do IRPJ e da CSSL.

#### 2.5.2.3.2 Exclusões à Base de Cálculo

Não devem integrar a base de cálculo do Lucro Presumido os valores referentes à:

- a) Receitas de participações em empresas controladas e coligadas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial;
- b) Receitas de dividendos de investimentos avaliados ao custo de aquisição;
- c) Reversões de provisões operacionais, quando não representarem ingresso de novos recursos;
- d) IPI registrado como receita de vendas e
- e) ICMS Substituição Tributária, quando registrado como receita de vendas. (PÊGAS, 2007, p. 413).

Segundo o art. 2º da Lei nº 10.209 de 2001, os valores referentes à Vale-Pedágio também não serão considerados receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

#### 2.5.2.4 Alíquota da CSSL

A alíquota a ser utilizada para a Contribuição Social Sobre o Lucro, conforme o art. 17 da lei nº 11.727/08, é de 9% sobre a base de cálculo presumida. Para a CSSL não existe adicional, diferenciando-se, assim, do IRPJ.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa é fundamental para nortear os procedimentos a serem adotados na execução do trabalho, pois é onde se estabelecem os planos e estruturas para obter as respostas para os problemas de estudo.

Neste trabalho, primeiramente descreve-se o enquadramento metodológico do estudo, em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados. Por último, destacam-se as limitações da pesquisa.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à abordagem do problema, este trabalho traz um estudo qualitativo, pois será feita uma análise dos dados, juízo de valor e comparação com fenômenos semelhantes.

Para Beuren et al. (2014, p.92):

na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Assim, os dados obtidos junto à empresa objeto de estudo, foram analisados de forma qualitativa e nortearam a elaboração na tomada de decisão.

Em relação aos objetivos, caracteriza-se como um estudo descritivo. De acordo com Martins Junior (2008), a pesquisa descritiva visa descobrir e observar fenômenos existentes, procurando descrevê-los, classificá-los, compará-los, interpretá-los e avaliá-los, como objetivo de esclarecer situações para idealizar futuras decisões. Está sempre voltada para o presente e consiste em apurar o fato, não procura relações nem testar hipóteses. Desta forma, esta pesquisa descreve como são apurados os tributos conforme os regimes de tributação do Lucro Presumido e Lucro Real e faz uma comparação entre eles para apurar o mais vantajoso para a empresa.

Quanto aos procedimentos, foram utilizados para este estudo a pesquisa bibliográfica, documental e o estudo de caso. Sobre a pesquisa bibliográfica, Cervo e Bervian (1996, p. 48) trazem que

procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Para elaborar a fundamentação teórica este trabalho utilizou-se principalmente da leitura de artigos científicos, livros e da legislação, além de outros conteúdos que trazem o tema estudado.

Já sobre a pesquisa documental, Marion, Dias e Traldi (2002) afirmam que, “pesquisa documental na qual as fontes primárias se constituem de registros documentais sobre o assunto escolhido.” Para o presente trabalho foram analisados documentos e relatórios da empresa para possibilitar a realização do comparativo entre os regimes de tributação.

Finalmente, foi feito o estudo de caso, que para Beuren et al. (2014, p.84) “é a pesquisa do tipo de estudo de caso que caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso”. Neste trabalho o estudo de caso é realizado em uma empresa localizada no sul de Santa Catarina, para descobrir a forma de conseguir um menor desembolso com tributos, não sendo feito, portanto, nenhum comparativo com outras empresas do mesmo ramo.

### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Neste trabalho apresenta-se um estudo sobre as formas de tributação para uma empresa localizada no sul de Santa Catarina que possui a contabilidade terceirizada e atualmente é tributada pelo regime de tributação do Lucro Presumido.

Para elaborar o presente estudo são obtidos documentos, relatórios e demais dados necessários junto à contabilidade para execução do comparativo dos regimes de tributação.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de aprimorar e atingir os objetivos deste estudo apresenta-se neste capítulo o estudo de caso, iniciando com a apresentação das informações obtidas e disponibilizadas pela empresa. Apresenta-se, então, uma breve caracterização contendo dados relativos à história da empresa, e, também, as premissas utilizadas para realização do estudo de caso.

Na sequência é apresentada a apuração do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Em seguida, é apresentada a simulação dos mesmos tributos apurados pelo regime de tributação do Lucro Real. Por fim, faz-se o comparativo entre os regimes tributários abordados, visando demonstrar a melhor forma para a empresa objeto deste estudo.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto deste estudo de caso caracteriza-se como uma empresa familiar, constituída como Sociedade Limitada. Iniciou suas atividades no ano de 2008, com a atividade de transporte rodoviário de cargas. Em 2011 constituiu sua primeira filial no estado do Paraná. Posteriormente, no ano de 2014, a empresa abriu sua segunda filial, no estado do Espírito Santo, e um ano depois iniciou as atividades da terceira filial, esta localizada no estado do Rio Grande do Sul.

Para o ano de 2016 a empresa optou pelo regime de tributação do Lucro Presumido para apuração de seus tributos. Por estar apresentando números reais da situação financeira da empresa, foi optado em não divulgar seu nome.

### 4.2 PREMISSAS DO ESTUDO DE CASO

As informações levantadas para o estudo de caso são de dados fiscais e contábeis fornecidos pela empresa dos meses de janeiro a setembro de 2016. Para o quarto trimestre replicou-se os dados do terceiro, visto que ainda não é possível obter informações deste período.

O quadro 3 apresenta as premissas utilizadas para a realização do estudo.

Quadro3: Premissas para o cálculo do PIS/COFINS/IRPJ/CSLL.

Premissas	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Ano
1 - Receita Bruta	1.108.116,85	1.000.078,83	762.346,42	762.346,42	3.632.888,52
2 - Aquisição de Combustíveis	556.712,30	470.279,04	380.961,60	380.961,60	1.788.914,54
3 - Aquisição Peças/Serviços	75.194,14	51.077,81	81.414,16	81.414,16	289.100,27
4 - Subcontratações	102.325,21	98.457,33	75.523,52	75.523,52	351.829,58
5 - Custos com Pessoal	115.070,47	75.835,84	104.794,37	104.794,37	400.495,05
6 - Depreciação	65.395,58	65.395,58	65.395,58	65.395,58	261.582,32
7 - Pedágios	22.162,34	20.001,58	15.583,24	15.583,24	73.330,40
8 - Despesas de ICMS	9.396,81	5.638,84	1.144,73	1.144,73	17.325,11
9 - Despesas de Vendas	8.152,21	7.322,54	5.021,10	5.021,10	25.516,95
10 - Despesas Administrativas	6.236,10	5.458,11	3.875,22	3.875,22	19.444,65
11 - Despesas Financeiras	987,88	758,65	687,47	687,47	3.121,47

Fonte: Empresa Estudada – Adaptada pelo Autor (2016).

As premissas apresentadas constituem as receitas, custos e despesas necessárias para realização do estudo de caso. As subcontratações representam valores pagos à outras empresas de transportes ou a transportadores autônomos contratados para realização de fretes quando a empresa não possui veículo disponível. Isto acontece quando a demanda de serviços é superior à frota possuída pela empresa, e estes valores representam um custo sobre o valor do serviço prestado.

As despesas de ICMS representam o valor pago pela empresa no período. Este tributo não está presente no comparativo entre os regimes de tributação, por que os valores gerados são iguais tanto no Lucro Presumido como no Lucro Real. Vale destacar que para o ICMS a empresa possui o benefício do Pró Cargas e obtêm créditos destacados em notas fiscais relativos às aquisições de peças, combustíveis e lubrificantes adquiridos no estado de Santa Catarina.

Os valores correspondentes a Contribuição Previdenciária Patronal estão alocados com os Custos com Pessoal. Para este tributo já foram realizados estudos e a empresa decidiu em não optar pela desoneração da folha de pagamento. A empresa entende ser mais vantajosa esta contribuição sobre a folha de pagamento do que sobre o faturamento. Sendo assim, como este tributo apresenta o mesmo valor no Lucro Presumido e Lucro Real, não interferindo no resultado, também não está presente no comparativo.

A depreciação foi calculada sobre os veículos possuídos pela empresa que estão no prazo legal para serem depreciados, sob a alíquota de 20% ao ano.

Após apresentados os dados obtidos para realização do estudo de caso, o próximo tópico apresenta a apuração dos tributos pelo regime de tributação do Lucro Presumido.

### 4.3 TRIBUTOS GERADOS PELO LUCRO PRESUMIDO

O regime de tributação do Lucro Presumido estabelece que o PIS e a COFINS sejam calculados pela modalidade cumulativa, e o IRPJ e a CSLL sobre a presunção de lucro, como já apresentado anteriormente.

O quadro 4 apresenta o cálculo das contribuições federais do PIS e da COFINS.

Quadro 4: Cálculo do PIS e COFINS Cumulativos

Demonstração do Cálculo do PIS e COFINS	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total no Ano
1 - Receita de Prestação de Serviços	1.108.116,85	1.000.078,83	762.346,42	762.346,42	3.632.888,52
2 - Deduções	22.162,34	20.001,58	15.583,24	15.583,24	73.330,40
3 - Base de Cálculo do PIS e COFINS = (1) - (2)	1.085.954,51	980.077,25	746.763,18	746.763,18	3.559.558,12
4 - COFINS a Recolher = (3) x 3,0%	32.578,64	29.402,32	22.402,90	22.402,90	106.786,74
5 - PIS a Recolher = (3) x 0,65%	7.058,70	6.370,50	4.853,96	4.853,96	23.137,13

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016)

Da receita bruta são deduzidos os valores dos pedágios para formar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Sobre a base de cálculo são aplicadas as respectivas alíquotas, chegando ao valor devido de R\$ 106.786,74 para a COFINS e R\$ 23.137,13 para o PIS.

No quadro 5 é apresentado o cálculo para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Para a atividade de transporte rodoviário de cargas a legislação estabelece a presunção de lucro de 8% para determinar a base de cálculo.

Quadro 5: Cálculo do IRPJ para o Lucro Presumido

Demonstração do Cálculo do IRPJ	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total no Ano
1 - Receita de Prestação de Serviços	1.108.116,85	1.000.078,83	762.346,42	762.346,42	3.632.888,52
2 - Deduções	22.162,34	20.001,58	15.583,24	15.583,24	73.330,40
3 - Base de Cálculo do IRPJ = (1) - (2) x 8%	86.876,36	78.406,18	59.741,05	59.741,05	284.764,65
4 - IRPJ a Recolher = (3) x 15%	13.031,45	11.760,93	8.961,16	8.961,16	42.714,70
5 - B.C. Adicional do IRPJ = (3) - (R\$ 60.000,00)	26.876,36	18.406,18	0,00	0,00	45.282,54
6 - Adicional do IRPJ = (4) x 10%	2.687,64	1.840,62	0,00	0,00	4.528,25
6 - Total do IRPJ a Recolher = (4+6)	15.719,09	13.601,55	8.961,16	8.961,16	47.242,95

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Para chegar à base de cálculo do IRPJ, também devem ser excluídos da receita bruta os valores referentes aos pedágios. Após esta dedução aplica-se o percentual de presunção de lucro e encontra-se a base de cálculo do imposto. A alíquota para o IRPJ é de 15%, e o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre sofrerá incidência do adicional do IRPJ, com alíquota de 10%, chegando assim ao valor devido do IRPJ a recolher de R\$ 47.242,95.

Para finalizar os cálculos dos tributos no Lucro Presumido, o quadro 6 apresenta o cálculo para a CSSL.

Quadro 6: Cálculo do CSSL para o Lucro Presumido

Demonstração do Cálculo da CSSL	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total no Ano
1 - Receita de Prestação de Serviços	1.108.116,85	1.000.078,83	762.346,42	762.346,42	3.632.888,52
2 - Deduções	22.162,34	20.001,58	15.583,24	15.583,24	73.330,40
3 - Base de Cálculo da CSSL = (1) - (2) x 12%	130.314,54	117.609,27	89.611,58	89.611,58	427.146,97
4 - CSSL a Recolher = (3) x 9%	11.728,31	10.584,83	8.065,04	8.065,04	38.443,23

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

O cálculo da CSSL é semelhante ao do IRPJ, diferenciando-se apenas nas alíquotas. Para a CSSL a presunção de lucro da atividade é de 12%, e a alíquota da contribuição é de 9%. O valor a recolher neste caso foi de R\$ 38.443,23.



Para poder efetuar o comparativo, na sequência do trabalho são apresentados os cálculos dos tributos pelo regime de tributação do Lucro Real.

#### 4.4 TRIBUTOS GERADOS PELO LUCRO REAL

Para o regime de tributação do Lucro Real, a legislação determina a modalidade da não cumulatividade para cálculo das contribuições do PIS e da COFINS. Já o IRPJ e a CSLL tem como base de cálculo o lucro fiscal apresentado pela empresa.

O quadro 7 demonstra o cálculo de apuração pela forma não cumulativa para a contribuição do PIS.

Quadro 7: Cálculo do PIS para o Lucro Real

Cálculo do PIS	Ano 2016
1 - Receita Bruta	3.632.888,52
2 - Deduções	73.330,40
3 - Base de Cálculo = (1) - (2)	3.559.558,12
4 - Débito de PIS = (3) x 1,65%	58.732,71
5 - Aquisição de Combustíveis = Premissa 2 x 1,65%	29.517,09
6 - Aquisição de Peças/Serviços = Premissa 3 x 1,65%	4.770,15
7 - Depreciação = Premissa 6 x 1,65%	4.316,11
8 - Subcontratações = Premissa 4 x 1,24%	4.362,69
9 - Créditos de PIS = (5+6+7+8)	42.966,04
10 - PIS a Recolher = (4) - (9)	15.766,67

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Vale destacar que a legislação permite a empresa se creditar com 75% da alíquota do PIS sobre os valores pagos aos fretes subcontratados.

Pela forma de apuração da não cumulatividade, a empresa tem que recolher o valor de R\$ 15.766,67 no ano de 2016 de contribuição do PIS.

O quadro 8 apresenta o cálculo de apuração pela forma não cumulativa para a contribuição da COFINS.

Quadro 8: Cálculo da COFINS para o Lucro Real

Cálculo da COFINS	Ano 2016
1 - Receita Bruta	3.632.888,52
2 - Deduções	73.330,40
3 - Base de Cálculo = (1) - (2)	3.559.558,12
4 - Débito de COFINS = (3) x 7,60%	270.526,42
5 - Aquisição de Combustíveis = Premissa 2 x 7,60%	135.957,51
6 - Aquisição de Peças/Serviços = Premissa 3 x 7,60%	21.971,62
7 - Depreciação = Premissa 6 x 7,60%	19.880,26
8 - Subcontratações = Premissa 4 x 5,70%	20.054,29
9 - Créditos de COFINS = (5+6+7+8)	197.863,67
10 - COFINS a Recolher = (4) - (9)	72.662,75

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Igualmente ao caso do PIS, a legislação também permite a empresa se creditar com 75% da alíquota da COFINS sobre os valores pagos aos fretes subcontratados.

Assim, a empresa deve desembolsar o montante de R\$ 72.662,75, referente à contribuição da COFINS no ano de 2016.

Para o cálculo do IRPJ e a CSLL foi elaborado o Demonstrativo de Resultado do ano de 2016 seguindo as premissas obtidas.

O quadro 9 apresenta o DR do ano de 2016.

Quadro 9: Demonstração do Resultado

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>	
<b>1 - Receita Bruta</b>	<b>3.632.888,52</b>
2 - Prestação de serviços	3.632.888,52
<b>3 - (-) Deduções e abatimentos</b>	<b>637.572,84</b>
4 - PIS	58.732,71
5 - COFINS	270.526,42
6 - ICMS	308.313,71
<b>7 - (=) Receita Líquida</b>	<b>2.995.315,68</b>
<b>8 - (-) CPV ou CMV</b>	<b>2.633.433,86</b>
9 - Combustíveis	1.360.649,07
10 - Peças/Serviços	234.160,78
11 - Subcontratações	327.412,61
12 - Custos com pessoal	400.495,05
13 - Depreciação	237.385,96
14 - Pedágios	73.330,40
<b>15 - (=) Lucro Bruto</b>	<b>361.881,83</b>
16 - (-) Despesas com Vendas	25.516,95
17 - (-) Despesas Administrativas	19.444,65
18 - (-) Despesas Financeiras	3.121,47
<b>19 - (=) Resultado Antes IRPJ CSLL</b>	<b>313.798,76</b>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

O Demonstrativo de Resultado é a base para o cálculo do IRPJ e da CSLL no Lucro Real. Do valor da receita bruta subtraem-se as deduções, abatimentos e os custos, chegando ao valor do lucro bruto. Deste valor são diminuídas as despesas com vendas, administrativas e financeiras, chegando-se a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL.

O quadro 10 apresenta o cálculo do IRPJ no Lucro Real.

Quadro 10: Cálculo do IRPJ no Lucro Real

1 - Resultado Antes IRPJ CSLL	313.798,76
2 - (+) Adições	1.085,29
3 - (-) Exclusões	0,00
4 - (=) Base de Cálculo IRPJ	314.884,05
5 - IRPJ a Recolher = (4) x 15%	47.232,61
6 - B. C do Adicional de IRPJ = (4) - 240.000,00	74.884,05
7 - Adicional do IRPJ = (6) x 10%	7.488,40
8 - Total do IRPJ a Recolher = (5) + (7)	54.721,01

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

As adições representam valores pagos com multas de trânsito. Para o regime de tributação do Lucro Real a empresa tem que desembolsar o valor de R\$ 54.721,01, referente ao IRPJ.

O quadro 11 apresenta o cálculo da CSLL no Lucro Real.

Quadro 11: Cálculo da CSLL no Lucro Real

1 - Resultado Antes IRPJ CSLL	313.798,76
2 - (+) Adições	1.085,29
3 - (-) Exclusões	0,00
4 - Base de Cálculo da CSLL	314.884,05
5 - CSLL a Recolher = (4) x 9%	28.339,56

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Para a CSLL também são adicionadas a base de cálculo as despesas com multas de trânsito. O valor a recolher desta contribuição no Lucro Real é de R\$ 28.339,56.

#### 4.5 COMPARATIVO ENTRE LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL

O comparativo busca apresentar os valores devidos dos tributos para cada regime de tributação, verificando assim, qual dos dois regimes se apresenta como menos oneroso à empresa.

A tabela 1 expõe a comparação dos tributos entre os regimes de tributação do Lucro Presumido e Lucro real.

Tabela 1: Comparativo Lucro Presumido X Lucro Real

<b>Comparativo</b>	<b>Lucro Presumido</b>	<b>Lucro Real</b>	<b>Diferença</b>	<b>Percentual</b>
<b>PIS</b>	23.137,13	15.766,67	-7.370,46	- 31,86%
<b>COFINS</b>	106.786,74	72.662,75	-34.123,99	- 31,96%
<b>IRPJ</b>	47.242,95	54.721,01	7.478,06	15,83%
<b>CSLL</b>	38.443,23	28.339,56	-10.103,66	-26,28%
<b>Total</b>	<b>215.610,05</b>	<b>171.489,99</b>	<b>-44.120,06</b>	<b>-20,46%</b>

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

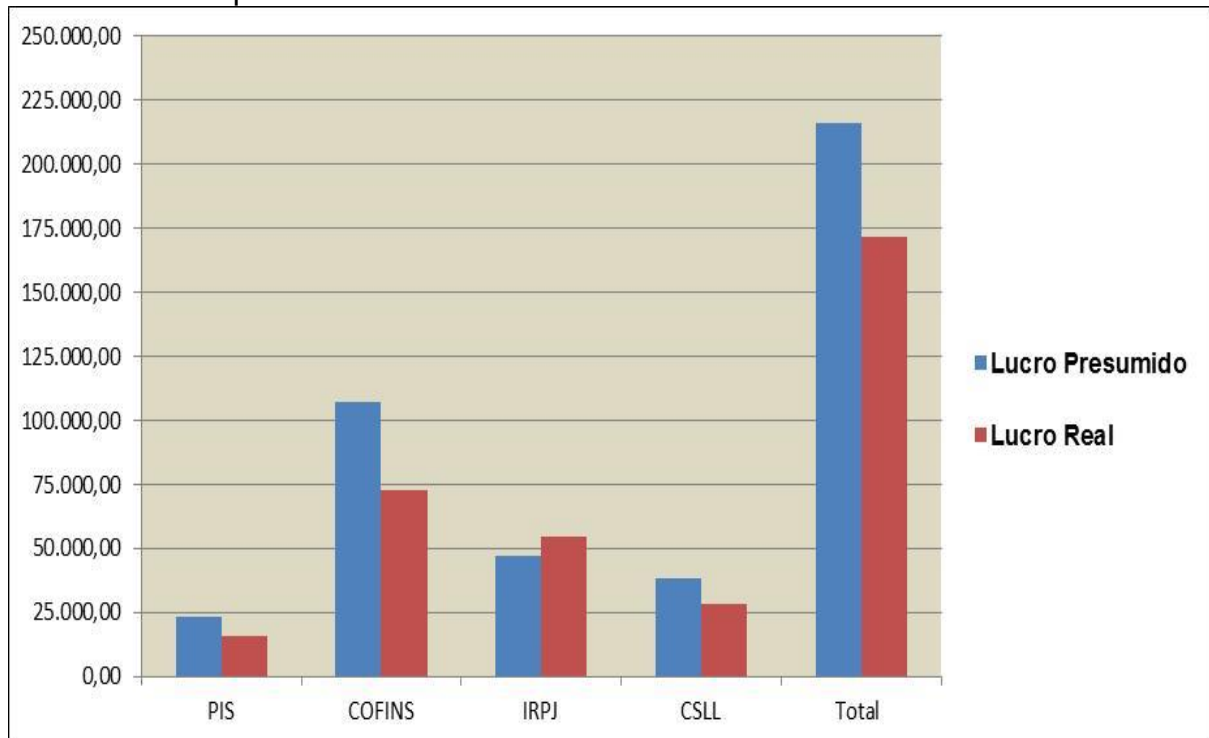
Conforme demonstrado no estudo de caso, no regime de tributação pelo Lucro Real o valor total devido dos tributos é de R\$ 171.489,99, enquanto que para o Lucro Presumido a empresa tem a recolher o valor de R\$ 215.610,05.

Por meio da tabela comparativa demonstrada acima pôde se perceber que em relação aos tributos estudados, o regime do Lucro Real se apresenta como mais adequado, gerando uma economia a empresa se comparado ao desembolso efetuado de acordo com o regime do Lucro Presumido.

Caso a empresa em questão estivesse optado pelo regime de tributação do Lucro Real teria desembolsado um valor a menor de R\$ 44.120,06.

O gráfico 1 expõe uma melhor visualização sobre os resultados apurados.

Gráfico 1: Comparativo Lucro Presumido X Lucro Real



Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Pela apresentação gráfica percebe-se que na opção pelo Lucro Real apenas o IRPJ apresenta resultado desvantajoso para a empresa. Porém esta diferença é insignificante perante o resultado obtido dos outros tributos.

#### 4.6 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Este estudo demonstrou que a empresa pode ter menor desembolso com os tributos apresentados na apuração pelo regime de tributação do Lucro Real. Mesmo a empresa tendo que pagar um valor maior de 15,83% para o Imposto de Renda, todos os outros tributos apresentam queda no valor a ser recolhido.

A maior desvantagem pela escolha do Lucro Presumido torna-se clara pela cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. O valor desembolsado pela empresa com estes dois tributos é aproximadamente de 32% maior do que no regime do Lucro Real, onde a empresa poderia obter créditos nas aquisições de mercadorias e serviços para deduzir o valor a recolher.

No entanto, é prudente avaliar também outras variáveis quanto à mudança do regime de tributação. No Lucro Presumido é necessária apenas a contabilização das receitas para apuração dos tributos. Já para o Lucro Real a

empresa precisa ter uma contabilidade apurada, o que pode aumentar os riscos perante o fisco, além de maior complexidade nas obrigações acessórias.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A alta carga tributária brasileira é um dos maiores obstáculos enfrentados pelos empresários para perpetuidade de suas atividades. Com o avanço da tecnologia o fisco vem aumentando seu poder de fiscalização, e, conseqüentemente, as empresas cada vez mais terão que realizar o planejamento para diminuir seu ônus tributário.

O Sistema Tributário Nacional possibilita aos entes competentes a cobrança de diversos tributos de seus contribuintes. No entanto, os serviços prestados pelo governo não faz com que o retorno destes tributos atenda as necessidades dos empresários como deveria.

Diante deste cenário, o planejamento tributário se torna uma importante ferramenta para as organizações. É o planejamento que possibilita à empresa majorar sua lucratividade, reduzindo custos e despesas tributárias. É por meio dele que se torna possível desembolsar o menor valor de tributos sem deixar de atender a legislação.

No entanto, a eficácia do planejamento tributário depende de um profundo estudo sobre as particularidades de cada tributo. Os regimes de tributação proporcionam mudanças significativas na forma de apuração dos tributos. O Lucro Presumido pode parecer mais vantajoso para as contribuições do PIS e da COFINS por ter alíquotas menores que o Lucro Real. No entanto, o Lucro Real permite que a empresa obtenha créditos nas aquisições, que podem ser deduzidos dos valores a serem pagos pela empresa.

Por isto este assunto se torna tão complexo. Além de ter o conhecimento sobre a legislação de cada tributo em cada regime de tributação, é necessário também obter todas as informações sobre a rotina da empresa.

Com a realização do estudo de caso apresentado, conclui-se que o regime de tributação menos oneroso para a empresa é o Lucro Real, ou seja, a empresa poderia ter desembolsado um valor menor com os tributos estudados. A modalidade cumulativa do PIS e da COFINS foi um fator importante para esta diferença de recolhimento. Embora apresentem alíquotas menores, a não permissão de créditos fez com que estas contribuições resultassem em um maior valor de dispêndio financeiro.



Toda esta situação comprova a necessidade de participação do contador junto aos gestores das organizações. A troca de informações e conhecimentos entre eles pode possibilitar inúmeros benefícios à empresa, não somente na área fiscal, como também em outros setores.

Por fim, pode-se destacar a necessidade de o profissional da contabilidade estar sempre atualizado e capacitado, para que busque medidas eficientes, que possam minimizar os gastos com tributos nas empresas, tornando-as, assim, mais fortes no mercado, que está cada vez mais competitivo.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**: esquematizado. 7. ed. São Paulo: Método, 2013. 722 p.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. 455 p.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 195 p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)  
Acesso em: 21 abr. 2016.

\_\_\_\_\_, Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm). Acesso em 04 set. 2016.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/insrf247.htm>. Acesso em 10 nov. 2016.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15288>. Acesso em 12 nov. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)  
Acesso em 10 mai. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei nº 7.689, de 15 de Dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em 12 nov. 2016.

\_\_\_\_\_, 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 04 out. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei nº 9.249, de 26 de Dezembro De 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em 12 nov. 2016

\_\_\_\_\_, Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm). Acesso em 04 set. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei nº 10.209, de 23 de Março de 2001. Institui o Vale-Pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga e dá outras providências. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10209.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10209.htm). Acesso em 12 nov. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm). Acesso em 04 set. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm). Acesso em 04 set. 2016.

\_\_\_\_\_, Lei nº 11.727, de 23 de Junho de 2008. **Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm). Acesso em 18 set. de 2016.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 384 p

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**: Interpretação e prática. São Paulo: IR Publicações, 2011.

“945p.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas S.a, 2002. 135 p.

MARTINS JUNIOR, Joaquim. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso**: instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2008. 222 p.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 296p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR; José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2015. 443p.

Pêgas, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos. 2007. 684p.

RECEITA Federal do Brasil – RFB. Disponível em:  
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>. Acesso em 09 out. de 2016.

RODRIGUEZ, Aldenir Ortiz et al. **Manual do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido**. São Paulo : IOB Sage, 2016. 631 p.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de auditoria fiscal**. São Paulo: Atlas, 2007. 303p.

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