

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

GEOVANA NETO

**A ESCOLHA DO MELHOR REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA
EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO SUPERMERCADISTA
DO MUNICÍPIO DE MORRO GRANDE-SC**

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

GEOVANA NETO

**A ESCOLHA DO MELHOR REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA
EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO SUPERMERCADISTA
DO MUNICÍPIO DE MORRO GRANDE - SC**

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. José Luiz Possolli

CRICIÚMA, JULHO DE 2011

GEOVANA NETO

**A ESCOLHA DO MELHOR REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA
EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO SUPERMERCADISTA
DO MUNICÍPIO DE MORRO GRANDE - SC**

Trabalho de Conclusão de Curso
aprovado pela Banca Examinadora para
obtenção do grau de Bacharel no curso
de Ciências Contábeis da Universidade
do Extremo Sul Catarinense, UNESC,
com linha de pesquisa em Contabilidade
Tributária.

Criciúma, 08 de julho de 2011.

BANCA EXAMINADORA

José Luiz Possolli, Prof. Esp., Orientador

Everton Perin, Prof. Esp., Examinador

Marcos Danilo Rosa Viana, Prof. Esp., Examinador

Dedico esta monografia a minha família, que sempre me deu forças para não desanimar e seguir sempre em frente, principalmente a meus pais Valdir e Maria Neleide, meus eternos ídolos, pelo amor, afeto, amizade, apoio e compreensão durante toda a minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar presente em todos os momentos de minha vida, proporcionando força de vontade, sabedoria e perseverança para alcançar meus objetivos.

A minha família, que esteve sempre presente, apoiando-me e incentivando-me nesta caminhada, agradeço pela compreensão e preocupação demonstrada com a minha formação, e por me ensinar a ter fé e crer em Deus e em mim mesma.

Ao meu namorado Gilberto, que sempre esteve ao meu lado, pelo apoio e compreensão, entendendo os momentos de ausência durante toda a trajetória de estudos.

Ao meu orientador José Luiz Possolli, por sua dedicação, compreensão e empenho demonstrados na elaboração deste trabalho, auxiliando e acreditando na minha capacidade. Estendo, por meio dele, meu agradecimento a todos os professores que lecionaram durante minha graduação.

Aos verdadeiros amigos, que sempre estiveram ao meu lado durante este período compartilhando os bons e maus momentos. Aos amigos que conquistei durante o curso de Ciências Contábeis, em especial a Edione, Marta e Valquiria, pelo companheirismo e a amizade, e por compartilhar comigo todos os momentos que a vida nos proporcionou, tornando nas grandes amigas, e trazendo a certeza de que ficará para toda a vida.

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

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

A todos, o meu Muito Obrigada!

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

José de Alencar

RESUMO

NETO, Geovana. **A escolha do melhor regime de tributação para uma empresa de pequeno porte do ramo supermercadista do município de Morro Grande - SC.** 2011. 111 p. Orientador José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A presente monografia visa demonstrar que a realização de um planejamento tributário de qualidade proporciona grandes vantagens à empresa. Com isso, o objetivo principal deste estudo é identificar o melhor regime de tributação para uma empresa de pequeno porte do ramo supermercadista do município de Morro Grande - SC. Justifica-se por contribuir, por meio da fundamentação teórica, com o esclarecimento de assuntos tributários importantes, e por auxiliar no estudo de caso realizado, no aumento da competitividade e dos lucros da organização objeto deste estudo. Assim sendo, no primeiro capítulo delimita-se o tema em questão, os objetivos geral e específicos apontados, a justificativa com os argumentos que ressaltam a importância e a necessidade deste estudo e a metodologia utilizada para a elaboração da mesma, tendo sido realizada de forma descritiva, para melhor interpretação dos dados pesquisados, utilizando uma pesquisa bibliográfica, documental e também um estudo de caso. O segundo capítulo trouxe o embasamento teórico, abordando assuntos relativos aos temas: princípios constitucionais tributários, sistema tributário nacional, competência tributária, conceito de tributo e suas principais classificações e espécies, planejamento tributário, considerando o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL), o 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 (ICMS), Substituição Tributária, bem como as modalidades de tributação existentes no Brasil. Tem-se atualmente quatro modalidades de tributação do IRPJ, quais sejam: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. No terceiro capítulo, apresenta-se o estudo de caso, onde foram apurados e confrontados os montantes devidos no regime de apuração do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, considerando IRPJ, CSSL, PIS, COFINS, ICMS e CPP. Com a conclusão do trabalho, verificou-se que a forma de tributação mais vantajosa economicamente para a empresa estudada é a tributação com base no Lucro Real.

Palavras-chave: planejamento tributário, regime de tributação do imposto de renda pessoa jurídica, sistema tributário nacional.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Impostos por Ente Federativo	32
Quadro 2: Alíquotas Aplicáveis ao Cálculo do Lucro Real Estimado	61
Quadro 3: Percentuais Utilizados no Arbitramento, Conforme as Atividades.....	70
Quadro 4: Premissas da Empresa Analisada.....	89
Quadro 5: Cálculo do Simples Nacional para Entidade Analisada	90
Quadro 6: Demonstração do Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido.....	92
Quadro 7: Demonstração do Cálculo da CSLL – Lucro Presumido	93
Quadro 8: Demonstração do Cálculo do PIS/COFINS – Cumulativo	94
Quadro 9: Demonstração do Cálculo do ICMS	94
Quadro 10: Demonstração do Cálculo da CPP – Lucro Presumido	95
Quadro 11: Demonstração do Cálculo do IRPJ – Lucro Real Anual	96
Quadro 12: Demonstração do Cálculo da CSLL – Lucro Real Anual	97
Quadro 13: Demonstração do Cálculo do PIS/COFINS – Não-Cumulativo	98
Quadro 14: Demonstração do Cálculo do ICMS	98
Quadro 15: Demonstração do Cálculo da CPP – Lucro Real.....	99
Quadro 16: Comparativo entre Lucro Presumido e Lucro Real Anual.....	100
Quadro 17: Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido	101
Quadro 18: Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Real Anual	101
Quadro 19: Comparativo entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real Anual	101
Gráfico 1: Comparativo entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real Anual	102

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADN = Ato Declaratório Normativo

Art. = Artigo

CEPAL = Comissão Econômica para a América Latina e Caribe

CF = Constituição Federal

CGSN = Comitê Gestor do Simples Nacional

CIDE = Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico

COFINS = Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPP = Contribuição Previdenciária Patronal

CSLL = Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN = Código Tributário Nacional

DAS = Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DOU = Diário Oficial da União

DRE = Demonstração do Resultado do Exercício

EPP = Empresa de Pequeno Porte

FAP = Fator Acidentário de Prevenção

FINSOCIAL = Fundo de Investimento Social

FPAS = Fundo de Previdência e Assistência Social

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

IE = Imposto Sobre Exportação

IGF = Imposto Sobre Grandes Fortunas

II = Imposto Sobre Importação

IN = Instrução Normativa

Inc. = Inciso

INSS = Instituto Nacional de Seguridade Social

IOF = Imposto Sobre Operações Financeiras

IPI = Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPTU = Imposto Predial e Territorial Urbana

IPVA = Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR = Imposto de Renda
IRPJ = Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF = Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS = Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI = Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD = Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação
ITR = Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural
LALUR = Livro de Apuração do Lucro Real
LC = Lei Complementar
ME = Microempresa
MP = Medida Provisória
PASEP = Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB = Produto Interno Bruto
PIS = Programa de Integração Social
PLP = Projeto de Lei Complementar
RAT = Risco Acidente de Trabalho
RFB = Receita Federal do Brasil
RIR = Regulamento do Imposto de Renda
SC = Santa Catarina
SELIC = Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
STN = Sistema Tributário Nacional
TIPI = Tabela do Imposto Sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Tema e Problema.....	15
1.2 Objetivos da Pesquisa	16
1.3 Justificativa.....	16
1.4 Metodologia	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 Princípios Constitucionais Tributários	21
2.1.1 Princípio da Legalidade	22
2.1.2 Princípio da Isonomia	22
2.1.3 Princípio da Irretroatividade.....	23
2.1.4 Princípio da Anterioridade.....	23
2.1.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal	24
2.2 Sistema Tributário Nacional	25
2.2.1 Competência Tributária	26
2.2.2 Tributo	28
2.2.2.1 Classificação dos Tributos.....	29
2.2.2.2 Espécies de Tributos	31
2.2.2.2.1 Impostos	31
2.2.2.2.2 Taxas	34
2.2.2.2.3 Contribuições de Melhorias	35
2.2.2.2.4 Contribuições Sociais.....	36
2.2.2.2.5 Contribuições Econômicas	37
2.3 Planejamento Tributário	37
2.3.1 Evasão Fiscal.....	39
2.3.2 Elisão Fiscal.....	40
2.4 Programa de Integração Social - PIS.....	40
2.4.1 Contribuintes	41
2.4.2 Alíquotas	42
2.4.3 Base de Cálculo.....	42
2.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.....	43
2.5.1 Contribuintes	43

2.5.2 Alíquotas	43
2.5.3 Base de Cálculo	44
2.5.4 Modalidades de Apuração do PIS e COFINS	45
2.5.4.1 PIS e COFINS Cumulativo	45
2.5.4.2 PIS e COFINS Não-cumulativo	46
2.5.4.2.1 Créditos de PIS e COFINS	48
2.6 Regimes de Tributação do IRPJ e da CSLL	50
2.6.1 Lucro Real	51
2.6.1.1 Obrigatoriedade à Opção	51
2.6.1.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	52
2.6.1.2.1 Base de Cálculo	52
2.6.1.2.2 Adições à Base de Cálculo	53
2.6.1.2.3 Exclusões à Base de Cálculo	54
2.6.1.2.4 Alíquota	55
2.6.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	55
2.6.1.3.1 Base de Cálculo	56
2.6.1.3.1.1 Adições à Base de Cálculo	56
2.6.1.3.1.2 Exclusões à Base de Cálculo	57
2.6.1.3.2 Alíquota	58
2.6.1.4 Formas de Apuração do Lucro Real	58
2.6.1.4.1 Lucro Real Trimestral	58
2.6.1.4.2 Lucro Real Anual	59
2.6.1.4.2.1 Estimativa Mensal	60
2.6.1.4.2.2 Suspensão ou Redução	61
2.6.1.5 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL	62
2.6.2 Lucro Presumido	63
2.6.2.1 Opção pelo Lucro Presumido	64
2.6.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	65
2.6.2.2.1 Base de Cálculo Presumida	65
2.6.2.2.1.2 Acréscimos à Base de Cálculo	66
2.6.2.2.2 Alíquotas	66
2.6.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	66
2.6.2.3.1 Base de Cálculo Presumida	67

2.6.2.3.1.2 Acréscimos à Base de Cálculo Presumida	67
2.6.2.3.2 Alíquota	67
2.6.3 Lucro Arbitrado	68
2.6.3.1 Arbitramento de Ofício	68
2.6.3.2 Autoarbitramento	69
2.6.3.3 Base de Cálculo.....	69
2.6.3.3.1 Receita Bruta Conhecida	70
2.6.3.3.2 Receita Bruta Não Conhecida	71
2.6.3.3.3 Acréscimos à Base de Cálculo Arbitrado	71
2.6.3.4 Alíquotas	72
2.6.4 Simples Nacional.....	72
2.6.4.1 Conceito de Simples Nacional	73
2.6.4.2 Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.....	74
2.6.4.3 Vedações à Opção pelo Simples Nacional.....	74
2.6.4.4 Comitê Gestor do Simples Nacional.....	76
2.6.4.5 Tributos Abrangidos	77
2.6.4.6 Tributos Não Abrangidos	78
2.6.4.7 Ingresso no Simples Nacional	80
2.6.4.9 Exclusão do Simples Nacional.....	81
2.6.4.10 Formas de Apuração do Simples Nacional.....	83
2.7 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 – ICMS	84
2.7.1 Não-Cumulatividade do ICMS	85
2.7.2 ICMS no Simples Nacional	85
2.8 Substituição Tributária do ICMS	86
2.9 Contribuição Previdenciária Patronal – CPP	87
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	88
3.1 Caracterização da Sociedade Empresária	88
3.2 Apresentação dos Dados Pesquisados	89
3.2.1 Cálculo Simples Nacional.....	90
3.2.2 Simulação do Cálculo no Lucro Presumido	91
3.2.2.1 Simulação do Cálculo do IRPJ.....	91
3.2.2.2 Simulação do Cálculo da CSLL.....	92

3.2.2.3 Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Cumulativo	93
3.2.2.4 Simulação do Cálculo do ICMS	94
3.2.2.5 Simulação do Cálculo da CPP	95
3.2.3 Simulação do Cálculo no Lucro Real Anual	95
3.2.3.1 Simulação do Cálculo do IRPJ	96
3.2.3.2 Simulação do Cálculo da CSLL	97
3.2.3.3 Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Não-Cumulativo	97
3.2.3.4 Simulação do Cálculo do ICMS	98
3.2.3.5 Simulação do Cálculo da CPP	99
3.2.4 Comentários sobre o Lucro Arbitrado	99
3.3 Análise dos Resultados Obtidos	100
3.3.1 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual	100
3.3.2 Comparativo Simples Nacional x Lucro Presumido	100
3.3.3 Comparativo Simples Nacional x Lucro Real Anual	101
3.3.4 Comparativo Simples Nacional x Lucro Presumido x Lucro Real Anual	101
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	104
REFERÊNCIAS	106
ANEXOS	112

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta primeiramente o tema e o problema abordados, seguido dos objetivos, geral e específicos, que levaram à realização do estudo. Na sequência, apresenta-se a justificativa, evidenciando a contribuição teórica e prática da pesquisa. E, por fim, a metodologia que foi aplicada para a execução do mesmo.

1.1 Tema e Problema

Atualmente, a globalização, a grande concorrência e a carga tributária, têm refletido no desenvolvimento das empresas, fazendo com que somente as que possuem capacidade de se adaptar às mudanças no mercado tenham condições de continuar atuando. As transformações que o mercado impõe fazem com que se torne necessária buscar saídas eficientes para aumentar os ganhos, como a política de preços, controle rigoroso nos custos e a redução da carga tributária.

Percebe-se a necessidade de se fazer uma reforma tributária no Brasil. O Sistema Tributário Brasileiro é considerado um dos mais complexos e com maiores cargas tributárias em todo mundo. A tributação é alta, tanto para a aquisição de produtos e mercadorias, como para os serviços. Com a carga tributária elevada, a população e as empresas tendem a realizar menos aquisições, gerando menor movimentação na economia brasileira.

Entre a quantidade de empresas existentes, as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) tem se destacado consideravelmente, representando um importante segmento no desenvolvimento econômico do país, responsáveis por grande parte da geração de emprego, rendas e participação no mercado empresarial. Entretanto, as condições que o mercado impõe, a elevada carga tributária, a burocracia e a concorrência desigual, não permitem que estas tenham capacidade de concorrer com as médias e grandes empresas. Desta forma, o governo vem criando incentivos para dar apoio a estas empresas.

Uma ação realizada pelo governo para favorecer as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte foi a criação do Sistema Integrado de Pagamento de

Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, mais conhecido como Simples Nacional. Este sistema oferece um tratamento diferenciado, por meio de tributação simplificada e unificada, com o propósito de que estas empresas tenham capacidade de concorrer igualmente com as demais empresas existentes no mercado brasileiro.

Diante do exposto, levanta-se a seguinte questão de pesquisa: o Simples Nacional é, de fato, o regime de tributação mais adequado para uma empresa de pequeno porte do ramo supermercadista do município de Morro Grande - SC?

1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral da pesquisa é identificar o melhor regime de tributação para uma empresa de pequeno porte do ramo supermercadista do município de Morro Grande - SC.

Para se alcançar o objetivo geral tem-se como objetivos específicos os seguintes:

- informar os Princípios Constitucionais do Direito Tributário;
- descrever o Sistema Tributário Nacional;
- descrever os regimes de tributação existentes no Brasil; e
- apresentar um estudo comparativo entre a forma de tributação do Simples Nacional, Lucro Presumido e o Lucro Real, para analisar o melhor regime tributário para uma empresa do ramo comercial.

1.3 Justificativa

A carga tributária brasileira é considerada a maior da América Latina e uma das maiores do mundo, de acordo com pesquisa realizada pela Comissão Econômica para a América Latina e Caribe (Cepal). A arrecadação de impostos em 2010 foi de 35,04% do PIB brasileiro, segundo dados divulgados pela Receita Federal.

Diante disto, as empresas precisam buscar alternativas para reduzir seus gastos com os tributos existentes. Uma das possibilidades de melhorar essa situação é a utilização do planejamento tributário, visando encontrar medidas eficientes e legais para diminuir os tributos devidos. Seguindo esta linha de raciocínio Carlin (2008, p. 39) esclarece que

[...] o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois, quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos de produção, para não dizer, dos próprios resultados que os acionistas recebem.

Com relação à legislação tributária, faz-se necessário simplificar a cobrança de tributos, favorecendo o crescimento das empresas, especialmente as MEs e EPPs. Desta forma, foi criado o Simples Nacional, forma de tributação para as MEs e EPPs, com intuito de reduzir a carga tributária, desburocratizar a arrecadação de tributos, e possibilitar que cada vez mais empresas saiam da informalidade.

Diante disso, destaca-se a contribuição teórica deste estudo, que consiste em identificar os fatores que devem ser analisados pelas empresas quando da opção pelo Simples Nacional, visando reduzir a carga tributária, além de possibilitar melhor entendimento das formas de tributação existentes no país.

Do ponto de vista prático, esta pesquisa é importante, pois seus resultados auxiliarão outras empresas comerciais no processo de escolha da melhor forma de tributação a ser utilizada, visando diminuir a carga tributária e possibilitando a economia de recursos financeiros.

Sendo assim, este estudo alcança também significativa relevância no âmbito social, pois a carga tributária brasileira ainda é muito elevada se comparada ao rendimento das empresas e ao retorno dos recursos arrecadados à sociedade. Desta forma, este estudo busca auxiliar a empresa a reduzir seus gastos com tributos, possibilitando investimentos na ampliação da atividade comercial.

1.4 Metodologia

Para a elaboração e desenvolvimento de um trabalho científico é fundamental seguir os procedimentos metodológicos, que visam nortear na busca de informações por meio de conhecimentos práticos e teóricos para melhores resultados na pesquisa desenvolvida.

Neste sentido, segundo Barros e Lehfeld (2000, p. 1), a metodologia “examina e avalia as técnicas de pesquisa, bem como a geração ou verificação de novos métodos que conduzem a captação e processamento de informações com as vistas a resolução de problemas de investigação.”

Ainda, segundo os mesmos autores, “a metodologia tem interesse pelo estudo, descrição e análise dos métodos e lança esclarecimentos sobre seus objetivos, utilidades e consequências, ajudando-nos a compreender o próprio processo da pesquisa científica.” (BARROS; LEHFELD, 2000, p. 2).

O presente estudo, quanto à tipologia dos objetivos, caracteriza-se como descritiva. Nas pesquisas descritivas, de acordo com Andrade (2007, p. 114),

os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isso significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Na tipologia quanto aos procedimentos foram utilizados para este estudo a pesquisa bibliográfica, documental e o estudo de caso. Quanto a pesquisa bibliográfica, Cervo e Bervian (1996, p. 48) esclarecem que ela

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.

Sendo assim, para a elaboração deste estudo utilizou-se livros, artigos científicos, legislação, além de outros materiais que abordam o assunto estudado.

Com relação à pesquisa documental, Santos (2000, p. 29) afirma que

os documentos são fontes de informação que ainda não recebem organização, tratamento analítico e publicação. São fontes documentais as tabelas estatísticas, relatórios de empresas, documentos informativos arquivados em repartições públicas, associações, igrejas, hospitais,

sindicatos, fotografias, epitáfios, obras originais de qualquer natureza, correspondência pessoal ou comercial etc. A pesquisa documental é a que serve dessas fontes.

Portanto, a pesquisa documental foi utilizada para a coleta de informações nas demonstrações contábeis. De maneira específica, neste trabalho de conclusão de curso, buscaram-se subsídios informativos no Balanço Patrimonial e Demonstrativo do Resultado Econômico, que foram obtidos com o responsável pela contabilidade da empresa objeto de estudo.

Em relação ao estudo de caso, esse foi realizado em empresa do ramo comercial, situada em Morro Grande no Estado de Santa Catarina. Para compreender o porquê da utilização dessa tipologia, nesta pesquisa, busca-se a conceituação elaborada por Gil (1999, p. 121), ao dizer que o método empregado

[...] é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados.

Portanto, o estudo deste trabalho desenvolveu-se em um empreendimento do segmento comercial, tendo sido selecionadas como base de informações as demonstrações contábeis do ano de 2010.

Em relação à abordagem do problema, esta pesquisa é considerada qualitativa. Oliveira (1999, p. 117) mostra que

as pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexibilidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Além dessas características, as pesquisas qualitativas diferenciam-se das quantitativas principalmente pelo não uso de instrumentos estatísticos. Com relação, por exemplo, às etapas de desenvolvimento da pesquisa, um estudo de natureza qualitativa caracteriza-se por ser mais flexível, de tal forma que as etapas de coleta e análise dos dados não são rigidamente separadas e mesmo a própria pergunta que norteia o estudo pode ser revista no decorrer do processo.

Desta forma, o estudo caracteriza-se como descritivo, de abordagem qualitativa, desenvolvido por meio de um estudo de caso, utilizando a tipologia

documental para obter os dados e a bibliográfica para fazer as inferências necessárias.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo está fundamentado para atender de forma clara as principais características da tributação brasileira. Primeiramente, descrevem-se os Princípios Constitucionais Tributários e o Sistema Tributário Nacional, juntamente com as espécies tributárias.

Focando nos impostos e contribuições federais: tais como, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (CSLL).

Também são abordados, o Planejamento Tributário, dando ênfase aos regimes de tributação do IRPJ e da CSLL existentes no Brasil, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional.

2.1 Princípios Constitucionais Tributários

O art. 150 da Constituição Federal de 1988 estabelece os Princípios Constitucionais Tributários ou Princípios Jurídicos da Tributação, criados para impor limites ao poder de tributar. Tais princípios servem como garantia de proteção aos direitos individuais dos cidadãos, contra eventuais abusos do Poder.

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

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

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

2.1.1 Princípio da Legalidade

Os tributos apenas podem ser instituídos ou majorados por meio de Lei, conforme determina a CF/1988 em seu art. 150, inciso I, descrito: “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; [...].”

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

fator essencial para a instituição ou a majoração de um tributo, visto que só podem se dar com base em uma lei em sentido estrito, ou seja, lei ordinária. O tributo não pode ser criado ou aumentado sem que para isso a lei ordinária o ampare nessa aplicação, salvo naqueles casos em que a CF/88 determinou claramente o uso de lei complementar (Arts. 148 e 154, I, da CF/88).

O Princípio da Legalidade é sem dúvida, um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro, pois garante ao contribuinte que não haverá cobrança de tributos sem a prévia existência de Lei que o defina.

2.1.2 Princípio da Isonomia

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

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

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

Este princípio determina que deve haver um tratamento tributário igualitário entre contribuintes que estão em situação igual e diferenciado para contribuintes que se encontrarem em situação desigual, na medida das igualdades.

2.1.3 Princípio da Irretroatividade

O Princípio da Irretroatividade estabelece que os governos não podem cobrar tributos em relação a fatos geradores que ocorreram antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou. Consta no inciso III, alínea “a”, do art. 150 da Constituição Federal:

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

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

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

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

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

2.1.4 Princípio da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade tem como objetivo não permitir que uma lei aumente ou institua um tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido

publicada, evitando, desta forma que o contribuinte seja surpreendido com novas cobranças de tributos. A Constituição Federal define que:

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

III – cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]

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

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

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

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

Existem exceções a este princípio, Pêgas (2007) afirma que existem impostos que não seguem este princípio, por exemplo, imposto sobre importação (II), imposto sobre exportação (IE), imposto sobre operações financeiras (IOF) e imposto sobre produtos industrializados (IPI), definidos no art. 150 da CF/88 como impostos, no qual o poder executivo poderá atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar suas alíquotas.

2.1.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal

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

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

III – cobrar tributos:

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

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

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

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

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

2.2 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN) é considerado um conjunto de normas com a função de regular a arrecadação de recursos para que o Estado possa custear as necessidades básicas da população, tais como, educação, saneamento, saúde, segurança e moradia. De acordo com o Portal Tributário (2011), o STN é composto aproximadamente por 85 (oitenta e cinco) tributos, incluindo impostos, taxas, contribuições de melhoria, sociais e econômicas, dos três entes federativos: União, Estados e o Distrito Federal e Municípios.

A respeito do Sistema Tributário Nacional, Ávila (2007, p. 25) esclarece que

está previsto nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal. Ali estão delineados os princípios gerais que regem o sistema, as espécies tributárias, as limitações ao poder de tributar, a repartição das competências tributárias atribuídas à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios, assim como os critérios para a repartição das receitas tributárias.

Corroborando com o assunto, Oliveira (2005, p. 50) explica que o “Sistema Tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária.”

Dentre as diversas leis que regulamentam a cobrança de tributos, encontra-se o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei Complementar nº 5.172/66, sendo sua observância, assim como a CF/88, indispensável em matérias tributárias.

Conforme consta no art. 2º do CTN,

Art. 2º. 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.

Considerado um dos sistemas mais complexos e com maiores cargas tributárias em todo o mundo, necessita de várias mudanças para que possa favorecer os milhares de contribuintes. (SOLDATTI, 2004).

2.2.1 Competência Tributária

A competência tributária é a atribuição dada pela Constituição Federal de 1988 aos entes federativos para criar, modificar e extinguir tributos, por meio de lei, visando a sua autonomia financeira. De acordo com Pêgas (2007, p. 33) “a Constituição define expressamente quais impostos podem ser cobrados pela União, pelos Estados e pelos Municípios, sendo esta divisão denominada competência tributária.”

Ávila (2007, p. 101) afirma que a

competência tributária traduz o poder outorgado pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para que instituam tributos. Apenas as pessoas dotadas de representação política é que possuem poder para instituir tributos, desde que o façam mediante lei do respectivo parlamento.

Segundo Machado (2006), a competência tributária é indelegável, ou seja, se um dos entes federativos deixar de exercer sua função de instituir ou majorar tributos, nenhum outro ente poderá realizar a mesma em seu lugar.

Neste mesmo sentido, Ávila explica que

nos termos do art. 7º do CTN, a competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadação ou fiscalização dos tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra. (ÁVILA, 2007, p. 102).

Desta forma, consta nos arts.153 e 154 da CF/88, os tributos que são de competência tributária da União:

- Imposto de Importação – II;
- Imposto de Exportação – IE;
- Imposto de Renda - IR;
- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- Imposto sobre Produto Industrializado - IPI;
- Imposto sobre Operações Financeiras - IOF;
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
- Programa de Integração Social – PIS;
- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- Empréstimo Compulsório;
- Impostos Residuais;
- Contribuições Especiais e outros.

No art. 155 da CF/88 estão previstos os impostos que podem ser instituídos, modificados ou extintos pelos Estados e Distrito Federal. Esses, são os seguintes:

- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações - ICMS;
- Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos - ITCMD;
- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

Da mesma forma, no art. 156 da CF/88 os impostos de competência dos municípios:

- Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;
- Imposto Sobre Transmissão de bens Imóveis - ITBI;
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Assim, tem-se a competência tributária de cada ente federativo, definindo-se os responsáveis pela criação, modificação ou extinção de tributos.

2.2.2 Tributo

Conforme definido no art. 3º da Lei Complementar nº 5.172/66, que instituiu o CTN:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para que seja possível realizar a cobrança de um determinado tributo, deve preexistir a obrigação tributária. Oliveira et al. (2003, p. 26) esclarece que a “obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritas na lei (fato gerador).”

Desta forma, para ocorrer a incidência de um tributo, deve existir três elementos básicos da obrigação tributária: a lei, o objeto e o fato gerador. Conforme Oliveira et al. (2003, p. 26-27)

a lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança. [...] O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais. [...] E o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se “o fato” que gera a obrigação de pagar o tributo.

De acordo com Pêgas (2007, p. 42), “a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador.” Para que se possa cobrar um tributo do contribuinte, é necessário que primeiro ocorra o fato gerador.

Os artigos 114 e 115 do CTN fazem menção ao fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A arrecadação dos tributos possibilita que os governos executem seus orçamentos, devolvendo à população os recursos cobrados sob a forma de serviços e distribuição de rendas. Ávila (2007, p. 23) faz referência à função dos tributos, afirmando que estes

não têm apenas natureza fiscal, com o objetivo de arrecadar recursos para os Estados, embora seja esta a sua função primordial, já que eles são necessários para a manutenção da própria entidade política e para o cumprimento das funções essenciais nas áreas de saúde, saneamento básico, segurança, educação, justiça, obras de infraestrutura, etc.

O tributo é considerado uma prestação pecuniária, pois deve ser pago em moeda corrente nacional ou outra unidade traduzível em moeda, mediante instituição em lei. (OLIVEIRA et al, 2003).

Pêgas (2007) destaca o tributo como compulsório, ou seja, possui caráter de obrigatoriedade. Diz ainda que os que não possuem essa característica, não são considerados tributos.

Assim, são apresentadas a seguir a classificação dos tributos existentes no Brasil, e suas principais características, dando-se ênfase à classificação quanto à espécie.

2.2.2.1 Classificação dos Tributos

Os tributos existentes no país possuem diversas classificações, na qual Machado (2006) classifica quanto à espécie (impostos, taxas e contribuições de melhoria), quanto à competência impositiva (federais, estaduais e municipais) e quanto à vinculação com a atividade estatal (vinculados e não vinculados).

Conforme Pêgas (2007, p. 42), os tributos vinculados “são os tributos que tem relação entre a arrecadação e o serviço prestado ou a prestar pelo Estado.”

Os tributos considerados não vinculados “não possuem vínculo entre a arrecadação e a destinação, sendo que os tributos são devidos independentes de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte.” (PÊGAS, 2007, p. 42).

Desta forma, são considerados tributos vinculados, as taxas, contribuições de melhoria e sociais, e como não vinculados, os impostos.

Além disso, os tributos podem ser classificados quanto à função de suas finalidades, no qual são utilizados os valores arrecadados dos contribuintes, sendo divididos em tributos fiscais, parafiscais e extrafiscais.

Essas terminologias são conceituadas por Oliveira (2005, p. 68) ao esclarecer que

- a) Tributos Fiscais:** possuem função meramente arrecadatória; visando ao financiamento das atividades do Estado para garantir o aporte de recursos necessários ao exercício de suas atividades. Ex: IR;
- b) Tributos Parafiscais:** possuem função meramente arrecadatória; contudo a receita arrecadada destina-se ao cumprimento de funções paralelas as funções típicas de Estado. Ex: contribuições previdenciárias;
- c) Tributos Extrafiscais:** não são instituídos com função arrecadatória; mas para que o Estado cumpra a função de controle da economia. Ex: II, IE, IPI, IOF, ITR. (OLIVEIRA, 2005, p. 68).

Os tributos devem ser analisados em função de seus efeitos sobre as atividades operacionais da organização. Oliveira (2005) mostra que levando em consideração esse fator, os tributos podem ser classificados em tributos incidentes sobre o faturamento, sobre o valor agregado e sobre o resultado.

Oliveira (2005) explica cada uma destas classificações:

- nos tributos incidentes sobre o faturamento, a tributação é realizada sobre as receitas de vendas e de serviços no momento de seu recolhimento, assim sendo, na entrega do bem ou serviço;
- nos tributos incidentes sobre o valor agregado, cada fase do processo produtivo deve ser tributada. Além disso, seu valor é definido pela soma de todos os esforços consumidos nas atividades da empresa.
- os tributos incidentes sobre o resultado, a base de cálculo na tributação considera apenas os resultados positivos (lucros).

Desta maneira, a tributação deve ser realizada levando em conta cada atividade operacional da empresa, classificada separadamente de acordo com cada fase funcional de seu processo.

2.2.2.2 Espécies de Tributos

No Brasil, existem diversos tributos, que são divididos conforme sua espécie. Machado (2006, p. 83), de maneira didática, ensina que “o tributo, como conceituado no art. 3º do CTN, é um gênero, do qual o art. 5º do mesmo código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias.”

Ávila (2007, p. 111) acrescenta ao admitir que

o critério de identificação do tributo apenas pelo fato gerador já não é suficiente para a identificação da espécie tributária. As espécies tributárias são constitucionalmente marcadas por características próprias e não podem ser classificadas com base apenas na análise do seu fato gerador, ficando reduzidas, com isto, à condição de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Existem outros tipos de tributos, como empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) ou as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 177, § 4º da CF), ou previdenciárias (art. 195 da CF), que não se amoldam a nenhuma das espécies catalogadas no art. 5º do CTN.

Conforme consta no art. 145 da Constituição Federal de 1988, são permitidos ao Estado, a arrecadação de impostos, taxas e contribuições.

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Para Ávila (2007), a CF/88 institui os impostos, taxas e contribuições de melhoria, e ao lado destas espécies tributárias estão os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Desta maneira, qualifica-se a seguir as espécies tributárias constantes no Sistema Tributário Brasileiro.

2.2.2.2.1 Impostos

Quando o contribuinte realiza o pagamento de um imposto, este não recebe nenhuma contraprestação direta e imediata do Estado. O art. 16 do CTN diz

que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa aos contribuintes.”

Ávila (2007, p. 112) explica que “os impostos são conhecidos como tributos não vinculados porque o fato gerador que os caracteriza não está atrelado a nenhuma atividade estatal específica referida ao contribuinte.”

Os impostos podem ser instituídos mediante lei pelos três entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e podem ser classificados quanto à categoria, em impostos sobre o comércio exterior, sobre a produção e circulação, e sobre o patrimônio e renda. A seguir, apresenta-se o Quadro 1, que demonstra os impostos, o ente federativo com competência para criá-lo e a categoria a que pertencem:

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 (IPTU)
		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)

Quadro 1: Impostos por Ente Federativo

Fonte: Constituição Federal (1988); Código Tributário Nacional (apud OLIVEIRA, 2005, p. 60).

Conforme Ávila (2007, p. 114), “os impostos também podem ser classificados em pessoais ou reais, progressivos ou regressivos, diretos ou indiretos, cumulativos ou não-cumulativos, fixos ou variáveis.”

Os impostos pessoais, de acordo com Ávila (2007), são aqueles estruturados conforme os aspectos subjetivos do devedor, devendo ser considerada a capacidade contributiva do sujeito passivo. Além disso, a fixação das alíquotas

varia em função da riqueza da pessoa, como no caso do imposto de renda (IR) ou o imposto sobre grandes fortunas (IGF). Já os impostos reais são aqueles que incidem sobre um objeto material, ou seja, ignora-se a pessoa do sujeito passivo, e levam em consideração aspectos materiais, como por exemplo: imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU).

O imposto é considerado progressivo quando a sua alíquota aumenta na medida da sua base de cálculo, como por exemplo, o imposto de renda. Já o imposto regressivo, ocorre o contrário, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte menor será a carga tributária, assim a alíquota diminui conforme aumenta a base de cálculo, exemplo, o ICMS. (ÁVILA, 2007).

Os impostos podem ainda ser diretos ou indiretos, Oliveira (2005, p. 59) afirma que “essa classificação visa ao estudo e avaliação do impacto que os impostos causam no patrimônio e nas etapas de produção, circulação e consumo.”

A diferenciação entre imposto direto do indireto, pode ser entendida ao observar os seguintes dizeres de Ávila (2007, p. 115):

no **imposto direto**, é o próprio sujeito passivo, eleito pelo legislador, quem suporta o ônus financeiro da carga tributária sem transferi-lo a outra pessoa. No **imposto indireto**, a lei escolhe determinada pessoa como devedora, o chamado contribuinte de direito. Porém, ele repassa o ônus do tributo a um terceiro, o chamado contribuinte de fato. É este, na verdade, que acabará pagando o tributo que estará embutido no preço do serviço, do produto ou da mercadoria adquirida.

Cabe ainda esclarecer que os impostos podem ser cumulativos, essa característica existe, segundo Ávila (2007), quando incidem várias vezes nas operações em cadeia, ou não-cumulativos, onde o contribuinte credita-se do imposto incidente sobre a entrada de mercadorias ou insumos (ICMS e o IPI), e compensa o valor do tributo devido na saída das mercadorias ou produtos industrializados.

E, por último, o imposto pode ser fixo ou variável. Essa distinção é feita, conforme Ávila (2007, p. 115) da seguinte maneira:

o imposto é fixo quando previsto em quantidade certa, expressa num valor determinado. No imposto variável, que constitui a regra no nosso sistema, o montante do tributo depende de apuração mediante a incidência de uma alíquota sobre determinada base de cálculo.

Estas são as classificações que devem ser consideradas quanto aos impostos.

2.2.2.2.2 Taxas

As taxas têm o fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Desta forma, a taxa é considerada um tributo vinculado ao serviço público ou ao exercício do poder de polícia. O art. 77 do CTN elucida que:

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

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Assim, as taxas podem ter duas espécies: taxas de polícia e taxas de serviços públicos. Oliveira (2005, p. 60) afirma que “[...] sua cobrança é pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado, podendo ser instituída por qualquer um dos entes federativos.”

Machado (2006, p. 433) esclarece o significado de poder de polícia, conforme consta no art. 78 do CTN:

Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Para Oliveira (2005), as taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia estão relacionadas ao controle administrativo, tais como, vigilância, fiscalização e controle. Exemplos: taxa de fiscalização de estabelecimentos, taxa de controle e fiscalização ambiental, taxa de fiscalização de vigilância sanitária, entre outros.

Em relação às taxas de serviços públicos, Oliveira (2005, p. 61) ensina que “os serviços públicos passíveis de cobrança de taxas são aqueles essenciais do Estado, ou seja, sua não prestação por parte do Estado prejudica a coletividade.”

Podem-se citar como exemplos de taxas as cobradas pela prestação de serviços pelo Estado, a saber: de coleta de lixo, de combate a incêndios, de água e esgoto, de registro no comércio, entre outras. Percebe-se, portanto, que as taxas

podem ser instituídas pelos três entes federativos e estão presentes no dia-a-dia de todos os cidadãos.

2.2.2.2.3 Contribuições de Melhorias

A contribuição de melhoria pode ser instituída pelos três entes federativos. É cobrada em decorrência de obras públicas que resultem na valorização imobiliária para o contribuinte. Assim, sendo o fato gerador a valorização imobiliária, somente pode ser cobrada depois de realizada a obra.

O art. 81 do CTN define a contribuição de melhoria:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Ávila (2007, p. 131) sustenta que a contribuição de melhoria tem por objetivo “[...] evitar o enriquecimento injusto do contribuinte, cuja propriedade foi valorizada em decorrência da realização de uma obra pública que foi custeada por toda a sociedade, mediante receita de impostos.”

Ainda, segundo Ávila (2007, p. 131), a contribuição de melhoria “é devida sempre que houver valorização do imóvel por causa da obra realizada. A hipótese de incidência é a valorização da propriedade e a base de cálculo é o resultado da diferença entre o valor do imóvel antes e depois da realização da obra.” Portanto, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado.

Oliveira (2005, p. 62) destaca que para exercer a competência tributária de instituição de contribuição de melhoria, existem imposições ao ente tributante, criadas pelo art. 82 do CTN, que deverão ser observadas.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:
I - publicação prévia dos seguintes elementos:
a) memorial descritivo do projeto;
b) orçamento do custo da obra;
c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
d) delimitação da zona beneficiada;

- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Ante as exigências legais, Pêgas (2007) expõe que a contribuição de melhoria tem sido muito pouco cobrada no Brasil, e nos casos em que houve tentativa de cobrança, deixou-se de atender aos requisitos mínimos exigidos pela Lei.

2.2.2.2.4 Contribuições Sociais

As contribuições sociais, também conhecidas como contribuições previdenciárias, estão regulamentadas no art. 195 da Constituição Federal de 1988, sendo voltadas ao financiamento da seguridade social. Estas incidem sobre a folha de pagamento e de terceiros (INSS), sobre o faturamento ou receita (COFINS) e sobre o lucro (CSLL). Conforme consta no art. 195 da CF/88:

- Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
- I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro;
 - II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
 - III - sobre a receita de concursos de prognósticos;
 - IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

A seguridade social é organizada pelo Poder Público, e compreende ações destinadas a assegurar os direitos relativos à previdência, à saúde e à assistência social, que estão definidas no art. 194 da CF/88.

2.2.2.2.5 Contribuições Econômicas

As contribuições econômicas estão voltadas para regular áreas específicas, de acordo com o domínio econômico. São tributos de competência exclusiva da União, previstos no art. 149 da CF/88.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...].

Oliveira (2005) esclarece que as contribuições de caráter interventivo servem como instrumento para custear o Estado na intervenção do domínio econômico, com o propósito de controlar a produção em mercados específicos, como a produção de açúcar.

Uma das contribuições econômicas mais conhecidas é a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE), instituída pela Lei nº 10.168/2000 para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

Complementando a colocação acima, Pêgas (2007, p. 45) afirma que “as contribuições econômicas estão representadas basicamente pela CIDE, além daquelas autorizadas em lei para representação de sindicatos e profissões regulamentadas.”

São consideradas contribuições econômicas as anuidades pagas pelos contadores ao Conselho Regional de Contabilidade e os advogados à Ordem dos Advogados do Brasil, uma vez que são destinadas à representação de sindicatos e profissões regulamentadas.

2.3 Planejamento Tributário

O Sistema Tributário Brasileiro, cada vez mais complexo e com elevada carga tributária, tem feito com que as empresas busquem medidas para diminuir os encargos tributários, uma vez que estes representam significativa parcela de seus

gastos. Uma destas medidas é a realização de um planejamento tributário, possibilitando que os gestores e profissionais da área tributária realizem a correta administração do ônus tributário.

Conforme Carlim (2008, p. 39), o planejamento tributário “consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais.”

O planejamento tributário visa reduzir ou postergar o pagamento do tributo antes da ocorrência do fato gerador. Entretanto, planejar o pagamento dos tributos é diferente de sonegar impostos, pois sonegando deixa-se de cumprir uma obrigação tributária. Frabetti (2005, p. 32) menciona que

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

Conforme Oliveira et al. (2003, p. 36), o planejamento tributário consiste em “estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.”

De acordo com Carlin (2008, p. 39), as principais finalidades de se utilizar o planejamento tributário dentro de uma empresa são:

- a) Evitar a incidência do tributo** – nesse caso adotam-se procedimentos com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador;
- b) Reduzir o montante do tributo** – as providências serão no sentido de reduzir a base de cálculo ou alíquota do tributo;
- c) Retardar o pagamento do tributo** – o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar o pagamento do tributo, sem ocorrência da multa.

O planejamento tributário deve ser realizado de maneira eficaz, para isso, Oliveira (2005) esclarece que devem ser utilizados todos os tributos incidentes na operação industrial, possibilitando confrontar a redução do ônus fiscal individual com os reflexos em outros tributos.

Por meio do planejamento tributário eficaz é possível organizar a empresa, uma vez que reduzindo os gastos com tributos, possibilita maiores investimentos na empresa e nos colaboradores. Além disso, constitui uma

importante ferramenta administrativa, possibilitando identificar a melhor forma de tributação a ser adotada.

2.3.1 Evasão Fiscal

A evasão fiscal é um dos caminhos utilizados por muitos contribuintes que desejam eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo, buscando diminuir o montante de dinheiro que deve ser entregue ao governo. Entretanto, esta é uma forma ilícita, pois é realizado no instante ou após a ocorrência do fato gerador, ou seja, já existe obrigação tributária.

Conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 691)

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

A evasão fiscal está prevista no art. 1º da Lei nº 8.137/90, conhecida como Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Desta forma, com a utilização da evasão fiscal, o contribuinte busca fugir do cumprimento da obrigação tributária já existente. Esta ocorre quando o

contribuinte não transfere ou deixa de pagar ao Fisco uma parcela a título de tributo devido por força de lei.

2.3.2 Elisão Fiscal

A elisão fiscal é uma forma legítima e lícita de obter maior economia fiscal, reduzindo a carga por meio de escolhas tributárias feitas de acordo com o ordenamento jurídico. Nessa mesma linha de raciocínio, Oliveira (2005, p. 171) aborda que a “elisão fiscal ou economia legal pode ser definida como todo procedimento lícito realizado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador com o objetivo de eliminar ou postergar a obrigação tributária ou reduzir o montante devido.”

Conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009), quando ocorre à elisão fiscal, estão sendo observadas as leis que permitem evitar a cobrança do tributo, ou seja, evitar a ocorrência do fato gerador.

Segundo Greco (1998 apud Oliveira, 2005, p. 171),

a postura dominante no Brasil é a de que o contribuinte possa realizar qualquer planejamento tributário, desde que se utilize de meios lícitos, antes do fato gerador, sem simulação, buscando fazer com que o fato gerador: a) não ocorra; b) ocorra em dimensão menor do que aquela em que poderia se verificar, ou c) tenha sua exigência postergada.

Assim, o contribuinte deve identificar as alternativas legais aplicáveis ao caso ou ainda a existência de lacunas, brechas na lei, que permitam a realização da operação devida, visando pagar o mínimo possível, sem contrariar a lei.

2.4 Programa de Integração Social - PIS

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. De acordo com o art. 1º desta lei, o

PIS é “[...] destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.”

Para complementar a citação anterior, Rodrigues et al. (2008, p. 341) afirmam que “com a publicação da Constituição Federal em 1988 (CF/1988), a sua destinação constitucional passou a ser para custear o programa do seguro-desemprego e o abono do PIS.”

2.4.1 Contribuintes

A Lei nº 9.715 de 1998, em seu artigo 2º, mostra que o PIS incide sobre o faturamento mensal das “empresas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda [...].”

O Decreto nº 4.524/2002 expõe em sua redação que os contribuintes do PIS são

as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional (LC 123/06).

Young (2009, p. 145) explica que também são contribuintes do PIS incidente sobre o faturamento mensal as empresas equiparadas a pessoa jurídica pela legislação do imposto de renda, inclusive:

I – entidades fechadas e abertas de previdência complementar, sendo irrelevante a forma de sua constituição;
II – as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Desta forma, apenas as empresas que possuem as características destacadas neste tópico é que devem recolher a contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

2.4.2 Alíquotas

As alíquotas do PIS variam conforme a forma de tributação escolhida pela empresa, podendo ser, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.718/98, de 0,65% (sessenta e cinco décimos por cento) para o regime da Cumulatividade e conforme a Lei nº 10.637/02, art. 2º, de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco décimos por cento) para a Não-Cumulatividade.

As duas modalidades de tributação do PIS, Cumulatividade e Não-Cumulatividade são tratadas em capítulo específico a seguir.

2.4.3 Base de Cálculo

A base de cálculo do PIS é o valor do faturamento mensal obtido pela empresa. “O faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, entendida esta como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (YOUNG, 2009, p. 213).

Para determinar a base de cálculo do PIS devem ser deduzidos da receita bruta os valores correspondentes às exclusões e isenções, dentre os quais destaca Young (2009, p. 213):

- a) vendas canceladas, vendas devolvidas, descontos incondicionais concedidos, IPI e ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- b) reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- c) receita decorrente da venda de bens do ativo permanente;
- d) as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior;
- [...].

Desta forma, para encontrar a base de cálculo do Programa de Integração Social - PIS devem ser realizadas todas as exclusões que foram expostas.

2.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

A COFINS foi criada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, conforme seu art. 1º, “[...] fica instituída a contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda [...]” Esta contribuição se destina às atividades ligadas às áreas da saúde, previdência e assistência social.

A criação desta contribuição sucedeu o Fundo de Investimento Social, conhecido como FINSOCIAL, criado pelo Decreto-Lei nº 1940/1982 e considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, vindo a ser extinto pela Lei Complementar nº 70/1991.

2.5.1 Contribuintes

Os contribuintes da COFINS são todas as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda. Com exceção das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que estão submetidas ao regime do Simples Nacional (LC nº 123/2006).

Oliveira et al. (2003) destacam que além das MEs e EPPs, também são isentos de contribuir para a seguridade social as entidades filantrópicas, tais como, as organizações reguladoras de atividades profissionais e demais entidades classistas, asilos e orfanatos, bem como, as cooperativas, excluindo as de consumo.

2.5.2 Alíquotas

A Lei nº 9.718/88, art. 4º, instituiu a alíquota de 3% (três por cento) para as empresas que utilizam o regime da cumulatividade, e a Lei nº 10.833/03, art. 2º,

define a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para empresas que se encontram no regime não-cumulativo.

Entretanto, Young (2009, p. 146) esclarece que a alíquota da COFINS será de 4% (quatro por cento) sobre as receitas das seguintes instituições financeiras:

bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada, abertas e fechadas, empresas de capitalização e empresas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários ou financeiros.

Desta forma, a alíquota da COFINS pode ser de 3% (três por cento), 4% (quatro por cento) ou 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), dependendo a situação em que a empresa se enquadra.

2.5.3 Base de Cálculo

A base de cálculo, de acordo com a Lei nº 10.833/2003, art. 1º, é considerada “[...] o valor do faturamento. Sendo entendido como faturamento, o total das receitas adquiridas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.”

Consta no art. 1º da referida lei, as receitas que devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS:

- I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV - REVOGADO
- V - referentes a:
 - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
 - b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009).

Assim, ao calcular a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS deve ser retirado de sua base de cálculo os valores correspondentes as receitas que foram elencadas neste tópico.

2.5.4 Modalidades de Apuração do PIS e COFINS

A contribuição para o PIS e a COFINS podem ser realizadas por meio de dois regimes: Cumulatividade e Não-Cumulatividade. Assim, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Arbitrado estão obrigadas ao Regime Cumulativo do PIS e da COFINS, enquanto as que são tributadas com base no Lucro Real estão sujeitas ao Regime da Não-Cumulatividade.

2.5.4.1 PIS e COFINS Cumulativo

A apuração do PIS e da COFINS pelo regime da Cumulatividade tem sua fundamentação legal, para o PIS na Lei Complementar nº 7, de 1970, e para a COFINS na Lei Complementar nº 70 de 1991.

De acordo com Viana (2007, p. 3), a Cumulatividade consiste em

um método de apuração segundo o qual o tributo é exigido na sua inteireza toda vez que ocorre a hipótese de incidência descrita na norma tributária, sem a possibilidade de se amortizar nessa operação o valor do tributo incidido na operação antecedente.

Desta maneira, não há possibilidade de se descontar créditos pela aquisição de mercadorias e serviços na apuração do montante devido. Ocorre a

cobrança em cascata, uma vez que este é cobrado sobre o valor total de cada operação realizada, sem observar o valor pago no período anterior. (VIANA, 2007).

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

Complementado a colocação de Rodrigues e Santos (2007) explicam que os contribuintes expressamente incluídos no regime cumulativo estão previstos nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com destaque para:

- a) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) as sociedades cooperativas, com exceção as de produção agropecuária e de consumo;
- c) as pessoas jurídicas (entidades financeiras e assemelhadas) contidas no art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º, da Lei nº 9.718/1998.
- d) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei nº 7.102/1983.

Desta forma, nos casos citados, as pessoas jurídicas que apuram o PIS e a COFINS na modalidade cumulativa não poderão realizar descontos de créditos pela aquisição de mercadorias do valor apurado a recolher.

2.5.4.2 PIS e COFINS Não-cumulativo

A apuração do PIS pelo regime da Não-Cumulatividade tem seu fundamento legal na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que traz em seu caput a seguinte redação: “Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS).”

Já, a apuração da COFINS pelo regime da Não-Cumulatividade está prevista na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme seu art. 1º - “A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa.”

O regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é “operada mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores.” (MACHADO; FERNANDO, 2005).

Desta forma, quando a empresa apura o PIS e a COFINS de forma não-cumulativa, existe a compensação do valor do tributo devido na operação atual com o montante cobrado na operação anterior.

Vale destacar que são contribuintes do PIS e da COFINS Não-Cumulativo, conforme a RFB, “as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas pelo IRPJ, com base no Lucro Real e as entidades isentas em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias.”

Entretanto, a RFB (2011) coloca que há exceções a este regime, a saber:

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

Assim, exceto os casos listados, as empresas que tributam o IRPJ pelo Lucro Real, são contribuintes do PIS e da COFINS em sua modalidade não-cumulativa.

Quanto à alíquota do PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade, existe uma exceção ao valor de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco décimos por cento) para o PIS e 7,6% (sete inteiros e sessenta décimos por cento) para a COFINS. O Decreto nº 5.164/2004, estabelece que ficam reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade. Conforme consta no art. 1º do referido decreto:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Parágrafo único. O disposto no caput:
I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Desta forma, se a empresa obtiver receitas financeiras, o valor de PIS e COFINS na modalidade da não-cumulatividade é igual a zero, conforme decreto citado acima.

O regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS dá direito a crédito a empresa. Demonstra-se abaixo, os casos em que ocorre a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

2.5.4.2.1 Créditos de PIS e COFINS

Apenas o regime da não-cumulatividade permite que a empresa aproveite créditos de PIS e COFINS.

a) Créditos de PIS

Sobre o valor apurado do débito, calculado à alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco décimos por cento) sobre o faturamento, poderá ser descontados créditos, conforme o art. 3º da Lei nº 10.637/2002:

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

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

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

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

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

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

III - (VETADO)

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

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

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

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

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

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

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

Os valores dos créditos deverão ser determinados de acordo com o art. 3º da referida lei, aplicando-se a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco décimos por cento) sobre o valor:

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

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

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

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

Desta forma, estes são os créditos que as empresas que tributam o PIS de forma não-cumulativa podem aproveitar no momento de realizar o cálculo do valor do PIS a recolher.

b) Créditos da COFINS

Do valor apurado do débito, calculado à alíquota de 7,6% (sete inteiros e sessenta décimos por cento) sobre o faturamento, poderão ser descontados créditos, conforme o art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, para se obter o crédito da COFINS deve-se aplicar a alíquota de 7,6% (sete inteiros e sessenta décimos por cento) sobre o valor das operações destacadas.

2.6 Regimes de Tributação do IRPJ e da CSLL

No Brasil existem quatro regimes de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Assim, os gestores devem levar em consideração quais são os aspectos vantajosos e os não vantajosos, bem como os requisitos que devem ser observados em relação à possibilidade de opção que cada regime oferece antes de realizá-la.

De acordo com Young (2009, p. 15), “torna-se essencial analisar as formas de tributação existentes e tentar adaptá-las aos dados da empresa para avaliar qual o mecanismo tributário é mais benéfico.”

Portanto, apresenta-se a seguir as quatro formas de tributação existentes no país, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional.

2.6.1 Lucro Real

O Lucro Real, conforme o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), é o “lucro líquido contábil do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas no Regulamento do Imposto de Renda.”

Rodrigues et al. (2008, p. 23) explicam que “o Lucro Real é a forma completa de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido direcionado à todas as pessoas jurídicas, quer por obrigatoriedade prevista na legislação vigente, quer por livre ação.”

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, de acordo com Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009), poderão encontrar o valor do lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96.

O Lucro Real é considerado uma das formas de tributação do IRPJ mais complexas, pelo fato de envolver ajustes ao lucro líquido que variam de uma empresa para outra dependendo do objeto social. (YOUNG, 2006).

2.6.1.1 Obrigatoriedade à Opção

A tributação do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real é obrigatória para determinados tipos de empresas. A Lei nº 9.718/1998, que alterou o Decreto nº 3.000/1999, mostra em seu art. 14, nos incisos I a VII, quais as pessoas jurídicas obrigadas a utilizar o Lucro Real como forma de tributação:

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

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

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009).

Entretanto, cabe destacar que as empresas que não estão obrigadas, poderão apurar seus tributos com base no Lucro Real, uma vez que não há vedações na escolha por este regime.

2.6.1.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

Nesta seção evidencia-se a base de cálculo, as adições e exclusões à base de cálculo e as alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e do adicional do mesmo.

2.6.1.2.1 Base de Cálculo

Calculando-se as receitas líquidas menos os custos e as despesas, tem-se o lucro contábil, por fim devem ser realizadas as adições e exclusões necessárias, tendo assim a base de cálculo inicial do tributo.

2.6.1.2.2 Adições à Base de Cálculo

O Lucro Real é determinado a partir do lucro líquido do período de apuração, obtido na escrituração comercial e demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), devendo ser realizados ajustes ao lucro líquido, ou seja, adições ou exclusões.

As adições são as despesas que o RIR consideram não dedutíveis, e, portanto, precisam ser adicionadas ao lucro contábil. Assim sendo, as adições que devem ser realizadas estão previstas no art. 249 do Decreto nº 3.000/1999:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);
 VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);
 IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput 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).

Desta forma, para encontrar o valor do tributo a ser pago, a empresa deve realizar as adições descritas à base de cálculo.

2.6.1.2.3 Exclusões à Base de Cálculo

As exclusões à base de cálculo do IRPJ são as receitas que o RIR considera não tributável, e, portanto, devem ser excluídas do lucro contábil. As exclusões estão previstas no art. 250 do Decreto nº 3.000/1999:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):
 I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
 II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;
 III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

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

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);
 b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

- c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);
- d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);
- e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap* (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Assim, estas são as exclusões que devem ser realizadas para obter a base de cálculo do IRPJ.

2.6.1.2.4 Alíquota

O Decreto nº 3.000/1999, em seu art. 228, estabelece que a alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) e 10% (dez por cento) para o adicional do IRPJ sobre o valor do lucro que ultrapassar R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) no ano.

Entretanto, no regime de estimativa, o cálculo do adicional do IRPJ deve ser realizado sobre o lucro excedente a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) da base de cálculo mensal.

2.6.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) é uma das fontes de recursos que estão previstas no art. 195 da CF/88 com a finalidade de atender a seguridade social.

Neste tópico aborda-se a base de cálculo, as adições e exclusões à base de cálculo e a alíquota da CSLL.

2.6.1.3.1 Base de Cálculo

Calculando-se as receitas líquidas menos os custos e as despesas, tem-se o lucro contábil, por fim devem ser realizadas as adições e exclusões necessárias, tendo assim a base de cálculo inicial do tributo.

2.6.1.3.1.1 Adições à Base de Cálculo

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado por adições e exclusões. As principais adições, ou seja, valores que devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL, conforme a RFB são as seguintes:

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

- VI - os juros sobre o capital próprio, em relação aos valores excedentes aos limites de dedução estabelecidos na legislação;
- VII - as despesas não dedutíveis (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13);
- VIII - os prejuízos e perdas incorridos no exterior e computados no resultado (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 21);
- IX - os valores excedentes aos limites estabelecidos para o Preço de Transferência (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18 a 24, e IN SRF nº 243, de 2002);
- X - o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 60);
- XI - os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil no curso do ano-calendário (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000, art. 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 74).

Desta forma, essas são as situações que devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL.

2.6.1.3.1.2 Exclusões à Base de Cálculo

Em seu sítio eletrônico a RFB elenca as principais exclusões que devem ser realizadas:

- I - o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, baixadas no período de apuração, seja por utilização da provisão ou por reversão, e anteriormente adicionadas (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- II - os lucros e dividendos de investimentos no Brasil avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- III - o ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- IV - a parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computada no lucro líquido, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º e ADN CST nº 5, de 1991);
- V - o valor ainda não liquidado correspondente a variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito registradas no período (em função das taxas de câmbio), tendo havido a opção pelo seu reconhecimento quando da correspondente liquidação (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30);
- VI - o valor liquidado no período correspondente a variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito (em função das taxas de câmbio), tendo havido a opção pelo seu reconhecimento nesse momento (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30).

Estas são as exclusões que obrigatoriamente devem ser realizadas para obter a base de cálculo da CSLL.

2.6.1.3.2 Alíquota

Conforme o art. 3º da Lei nº 7.689/1988, alterada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/2008, a alíquota a ser usada sobre a base de cálculo é de 9% (nove por cento) para a CSLL. Lembrando que não existe cálculo do adicional sobre a CSLL.

2.6.1.4 Formas de Apuração do Lucro Real

A empresa tributada pelo Lucro Real poderá realizar a apuração de forma trimestral ou anual, levando em consideração a legislação comercial e fiscal.

Pinto (2007) faz referência à possibilidade que a legislação traz de a empresa que estiver obrigada a optar pelo Lucro Real, a alternativa de recolher os valores referentes ao IRPJ e a CSLL por estimativa ou pelo sistema de apuração trimestral.

Desta forma, na sequência textual desta pesquisa evidencia-se de maneira resumida as principais características de cada uma destas alternativas de apuração do Lucro Real.

2.6.1.4.1 Lucro Real Trimestral

O IRPJ e a CSLL são recolhidos trimestralmente e cada trimestre é considerado um exercício fiscal. Desta forma, sua apuração é realizada com o levantamento de balanços ou balancetes no encerramento de cada trimestre, sendo este considerado definitivo, nos meses de março, junho, setembro e dezembro do

ano-calendário, uma vez que não é permitida a antecipação do imposto durante o curso do ano-calendário.

Os autores Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 36) afirmam que nesta forma de tributação do IRPJ e da CSLL,

o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

Ainda segundo os mesmos autores, o pagamento do imposto de renda e da contribuição social poderá ser realizado em “quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês.”

A opção pelo Lucro Real Trimestral é manifestada com o pagamento da quota única ou primeira quota do imposto de renda e da contribuição social sobre lucro líquido, sendo irretroatável para todo o ano-calendário.

2.6.1.4.2 Lucro Real Anual

No Lucro Real Anual, o IRPJ e a CSLL são recolhidos por meio de antecipações durante o decorrer do ano. No final do exercício fiscal confrontam-se os valores já pagos com o montante efetivamente devido.

A apuração pelo Lucro Real Anual é realizada no final do exercício contábil. Conforme Rodrigues et al. (2008), esta é uma forma de tributação em que deverá apurar o Lucro Real, definitivamente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, com antecipações mensais do imposto de renda e da contribuição social.

No Lucro Real calculado de forma anual, Young (2009, p. 16) mostra que:

o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro são calculados mensalmente, com base no faturamento. São aplicados percentuais (definidos em lei, de conformidade com a atividade desempenhada) sobre a base de cálculo. Esta deverá ser acrescida de demais receitas não-operacionais para que sobre este montante seja aplicada a alíquota do imposto de renda.

De acordo com Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 36) nesta forma de tributação, “a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro [...]”

Portanto, a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no Lucro Real Anual poderá optar pelo pagamento do Imposto de Renda e adicional em cada mês, sobre uma base de cálculo estimada.

2.6.1.4.2.1 Estimativa Mensal

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do Lucro Real Anual, conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009) devem pagar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, mensalmente e por estimativa, exceto se realizarem balanço de suspensão ou redução.

Ainda, segundo Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009), “a base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos.”

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, são iguais tanto para o pagamento do imposto estimado mensal das pessoas jurídicas com base no Lucro Real Anual como para a tributação pelo Lucro Presumido. (HIGUCHI; HIGUCHI; HIGUCHI, 2009, p. 37).

Para se chegar à base de cálculo por estimativa são aplicados percentuais sobre a receita bruta, determinados conforme cada tipo de atividade empresarial, elencada no art. 15 da Lei nº 9.249/95, conforme pode ser evidenciado no Quadro 2, que segue.

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

Quadro 2: Alíquotas Aplicáveis ao Cálculo do Lucro Real Estimado

Fonte: Oliveira (2008, p. 101).

O adicional do imposto de renda deverá ser realizado mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceda R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) no mês.

Young (2009, p. 107) faz uma importante colocação referente aos prejuízos fiscais, afirmando que “estão dispensados do pagamento do imposto de renda devido em cada mês, às pessoas jurídicas que, por meio de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir de janeiro do ano-calendário.”

2.6.1.4.2.2 Suspensão ou Redução

Rodrigues et al. (2008) ressaltam que as empresas que optarem pelo pagamento mensal do IRPJ e da CSLL por estimativa, podem, mediante balanços ou balancetes de suspensão e redução, suspender ou reduzir este valor.

Segundo Rodrigues et al. (2008), a suspensão ocorre quando o

o pagamento do imposto relativo ao mês em que levantar balanço ou balancete quando o valor do imposto devido, inclusive o adicional, calculado com base no Lucro Real do ano-calendário em curso, até esse mês, for igual ou inferior à soma do imposto pago, correspondente aos meses anteriores do mesmo ano-calendário.

Já, a redução do pagamento do imposto mensal pode ser realizada quando

o valor do imposto a pagar ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido sobre o Lucro Real do ano-calendário em curso, até o mês em que levantar balanço ou balancete, e a soma dos impostos pagos, correspondente aos meses anteriores do mesmo ano-calendário. (RODRIGUES et al., 2008, p. 50).

O balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto, conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 39), “terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro.” Desta forma, se a pessoa jurídica pagou o imposto, segundo os autores, “dos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita e em 30 de abril levantou o balanço. O Lucro Real desse balanço terá que compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril.”

Portanto, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ mensal calculado com base estimada, por meio de levantamento do lucro real no período em curso até a data base.

2.6.1.5 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL

A compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL estão previstas nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. A legislação permite que a pessoa jurídica compense 30% (trinta por cento) do lucro de determinado período do ano-calendário, com prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

De acordo com Young (2009), para determinar o Lucro Real, sendo o lucro líquido trimestral ou anual, depois de efetuadas todas as adições e exclusões à base de cálculo, é possível realizar a compensação de no máximo 30% (trinta por cento) dos lucros fiscais existentes.

Quando o Lucro Real é calculado de forma trimestral, “o prejuízo fiscal de um trimestre só poderá ser compensado com o Lucro Real dos trimestres subsequentes e, ainda, limitado a 30% do lucro real.” (YOUNG, 2009, p. 169).

Conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 44) quando o Lucro Real é apurado anualmente,

a pessoa jurídica que paga mensalmente o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou redução ou no balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL de determinados meses do ano-calendário com os lucros de outros meses do mesmo ano.

Assim, a empresa que obteve prejuízos fiscais, ao realizar a apuração do IRPJ e da CSLL no período seguinte, poderá efetuar a compensação de 30% (trinta por cento) do valor do lucro ajustado, observando sempre se a apuração é realizada de forma trimestral ou anual.

2.6.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido, como o próprio nome sugere, é a forma de tributação que utiliza cálculo de percentuais presumidos de lucro, definidos de acordo com o ramo de atividade da empresa. Conforme Rodrigues et al. (2007, p. 284), o Lucro Presumido

é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL (devidos trimestralmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do Lucro Real. A base de cálculo do imposto e da contribuição é apurada mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta.

O Lucro Presumido é apurado de forma trimestral, nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou, então, na data de extinção da empresa.

2.6.2.1 Opção pelo Lucro Presumido

Nem todas as empresas podem optar pelo Lucro Presumido. De acordo com Rodrigues et al. (2007, p. 284), a opção pode ser realizada por empresas

[...] não obrigadas à apuração do Lucro Real, cuja receita bruta total, no ano-calendário imediatamente anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ou ao limite proporcional de R\$ 4.000.000,00, multiplicados pelo número de meses de atividades no ano, se inferior a doze.

Entretanto, há casos em que mesmo o faturamento sendo inferior a R\$ 48.000.000,00, não é permitido optar por este regime. Os impedimentos à opção pelo Lucro Presumido constam no art. 14 da Lei nº 9.718/1998, que alterou o Decreto nº 3.000/1999:

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

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

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Medida Provisória nº 472, de 2009).

Após apurado, “o recolhimento do IRPJ e da CSLL deverá ser efetuado em quota única até o último dia do mês seguinte ao do trimestre de apuração, ou a pessoa jurídica poderá optar pelo parcelamento dos valores devidos, em até três quotas mensais, iguais e sucessivas.” (YOUNG, 2009, p. 212).

Young (2009) explica que a opção por este regime deve ser manifestada com o pagamento da primeira ou única cota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário e será aplicada para todo ano-calendário.

2.6.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

O IRPJ é o tributo cobrado sobre o lucro das empresas. Sendo que neste tópico aborda-se a base de cálculo presumida, os acréscimos à base de cálculo presumida e as alíquotas do IRPJ e do adicional do IRPJ.

2.6.2.2.1 Base de Cálculo Presumida

O imposto de renda das empresas incide sobre o lucro, desta forma, as empresas que optarem pelo Lucro Presumido devem presumir o lucro obtido no período de apuração (trimestre), sendo que esta presunção é feita pela aplicação de percentuais de lucratividade ditados pela lei.

A base de cálculo presumida para cálculo do IRPJ é determinada aplicando-se percentuais sobre o faturamento, calculados sobre a receita bruta auferida, nas seguintes porcentagens:

- 1,6% - revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- 8% - venda de mercadorias e produtos, serviços de transporte de cargas, serviços hospitalares, venda de imóveis das empresas com esse objeto social, construção civil por empreitada com emprego de materiais e indústrias gráficas;
- 16% - serviços de transporte (exceto o de carga) e serviços em geral, com receita bruta até R\$ 120.000,00 (exceto serviços hospitalares, transportes e regulamentadas);
- 32% - a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). (YOUNG, p. 2009, 202-203).

Vale lembrar que as devoluções, as vendas canceladas e o IPI devem ser excluídas da base de cálculo do Lucro Presumido

2.6.2.2.1.2 Acréscimos à Base de Cálculo

Além do valor resultante da aplicação dos percentuais sobre o lucro conforme cada atividade, as demais receitas devem ser acrescidas à base de cálculo do Lucro Presumido.

Segundo o Decreto nº 3.000/1999, art. 521, as receitas que devem ser acrescidas são as referentes “aos ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519.”

2.6.2.2.2 Alíquotas

Conforme o RIR/99, o IRPJ das empresas optantes pelo Lucro Presumido deve ser calculado aplicando a alíquota de 15% (quinze por cento), 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% (dez por cento) sobre a parcela.

2.6.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Neste tópico abordar-se-á a base de cálculo presumida, os acréscimos à base de cálculo e as alíquotas aplicáveis para obtenção da contribuição a pagar.

2.6.2.3.1 Base de Cálculo Presumida

A presunção do lucro, para o cálculo da CSLL, conforme está regulamentado no art. 22 da Lei nº 10.684/03 apud Rodrigues et al. (2008), é de:

- 12% - da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- 32% - para as empresas de:
 - a) prestação de serviços em geral, com exceção as de serviços hospitalares e de transporte;
 - b) intermediação de negócios;
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

2.6.2.3.1.2 Acréscimos à Base de Cálculo Presumida

Assim, como na apuração do IRPJ, para determinar a base de cálculo presumida da CSLL devem ser acrescidos os valores referentes “aos ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519.” (DECRETO nº 3.000/1999, ART. 521).

2.6.2.3.2 Alíquota

Conforme o art. 3º da Lei nº 7.689/1988, alterada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/2008, a alíquota a ser usada sobre a base de cálculo é de 9% (nove por cento) para a CSLL. Lembrando que não existe cálculo do adicional sobre a CSLL.

2.6.3 Lucro Arbitrado

O Lucro Arbitrado é uma das formas de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro, devidos trimestralmente, podendo ser realizado pela autoridade tributária (Fisco), por meio de procedimento de ofício ou pelo contribuinte (autoarbitramento).

O Lucro Arbitrado deve ser apurado trimestralmente, abrangendo todo o ano-calendário. Conforme Rodrigues et al. (2007), para realizar a opção pelo Lucro Arbitrado a empresa deverá efetuar o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, que corresponde ao período de apuração trimestral, no qual o contribuinte se encontrar, conforme a legislação, em condições de proceder ao arbitramento do seu lucro.

2.6.3.1 Arbitramento de Ofício

O lucro poderá ser arbitrado pelo Fisco quando a empresa apresentar irregularidades em sua escrituração contábil ou não a tenha elaborado. Neste sentido, Rodrigues et al. (2007) esclarecem que a autoridade tributária poderá realizar o arbitramento do lucro quando a empresa deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

De acordo com o art. 530 do Decreto nº 3.000/1999, o arbitramento de ofício poderá ser realizado quando ocorrer as seguintes situações:

- I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - b) determinar o lucro real;
- III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;
- IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);
VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

O arbitramento realizado pelo fisco é uma forma de penalidade às empresas que se enquadrarem em uma das situações destacadas acima, onde incide a multa de 75% (setenta e cinco por cento) a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto, determinadas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

2.6.3.2 Autoarbitramento

O autoarbitramento é permitido ao contribuinte desde que a receita bruta seja conhecida e que ocorram as hipóteses listadas, as quais permitem ao Fisco arbitrar o lucro de ofício. (OLIVEIRA, 2005).

Entretanto, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 107) sustentam que

o Lucro Arbitrado, ainda que conhecida a receita bruta, não é uma opção pura e simples do contribuinte como ocorre com a opção pelo Lucro Presumido. Além de ter receita bruta conhecida, é indispensável a ocorrência de força maior como não manter escrituração contábil na forma da lei ou esta ser imprestável.

O autoarbitramento apenas pode ser realizado pelo contribuinte quando conhecida a receita da empresa, pois, caso contrário, é vedado a pessoa jurídica optar pelo arbitramento do lucro.

2.6.3.3 Base de Cálculo

O arbitramento do lucro pode ser realizado quando conhecida a receita bruta ou quando a receita bruta não for conhecida.

2.6.3.3.1 Receita Bruta Conhecida

O art. 532 do Decreto nº 3.000/1999 determina como deve preceder quando conhecida a receita bruta da empresa.

Art. 532. O Lucro Arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Desta forma, quando a receita bruta for conhecida, devem ser acrescidos 20% (vinte por cento) à alíquota utilizada para determinação do Lucro Presumido, sendo que os percentuais utilizados para calcular o Lucro Arbitrado estão determinados no art. 532 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999). Na sequência, tem-se o Quadro 3, com as atividades e seus respectivos percentuais elencados.

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

Quadro 3: Percentuais Utilizados no Arbitramento, Conforme as Atividades

Fonte: Young (2009, p. 227).

Assim, percebe-se por meio do Quadro 3 que para realizar o cálculo do Lucro Arbitrado, quando conhecida a receita, deve-se obedecer aos percentuais determinados a cada atividade.

2.6.3.3.2 Receita Bruta Não Conhecida

Rodrigues et al. (2007) estabelecem que quando a receita bruta for desconhecida, o Lucro Arbitrado é apurado mediante a aplicação de percentuais expressamente fixados pela legislação fiscal.

Assim, quando não conhecida a receita bruta, o Lucro Arbitrado de cada trimestre será determinado, somente por meio de procedimento de ofício, mediante a aplicação de um dos percentuais determinados pelo art. 535 do RIR/99 (DECRETO 3.000/1999):

- a) 1,5 do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;
- b) 0,04 da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- c) 0,07 do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;
- d) 0,05 do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- e) 0,4 do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- f) 0,4 da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- g) 0,8 da soma dos valores devidos no mês a empregados; e
- h) 0,9 do valor mensal do aluguel devido.

Estes são os valores que devem ser aplicados quando a receita não for conhecida para determinar a base de cálculo no Lucro Arbitrado.

2.6.3.3.3 Acréscimos à Base de Cálculo Arbitrado

Elucida-se que são acrescidos à base de cálculo do Lucro Arbitrado os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo o art. 531 do Decreto nº 3.000/1999 (quando a receita bruta é conhecida), auferidos no período. (YOUNG, 2009).

2.6.3.4 Alíquotas

Conforme o Decreto nº 3.000/1999, o IRPJ é calculado pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo (lucro arbitrado mais demais receitas e ganho de capital). E o cálculo do adicional do IRPJ é de 10% (dez por cento) sobre a parcela que ultrapassar R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre.

A CSLL é tributada à alíquota de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo do Lucro Presumido. Para efeitos da apuração da base de cálculo da CSLL não se deve acrescentar o percentual de 20% (vinte por cento), utilizados no cálculo do IRPJ.

2.6.4 Simples Nacional

O Simples Nacional, ou Supersimples, é um regime especial de arrecadação de tributos, criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), que entrou em vigor a partir de 1º de julho de 2007, substituindo o Simples Federal.

Pode-se dizer que “o Simples Nacional é considerado o regime especial de tributação unificada opcional, diferenciada e favorecida, para pequenas atividades empresariais.” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 68).

O Simples Nacional caracteriza-se pelo recolhimento unificado de vários tributos, proporcionando às MEs e EPPs, na maior parte dos casos, significativa redução da carga tributária.

É importante salientar que a LC nº 123/06, sendo o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, dispõe não apenas de matéria tributária, mas também de aspectos não-tributários, conforme disposição expressa em seu art. 1º:

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

- I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
- II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
- III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Assim, passou-se a ter uma lei única para regular matérias tributárias e não-tributárias, revogando-se as leis anteriores, Lei nº 9.317/96, que tratava especificamente de matéria tributária e a Lei nº 9.841/99, que regulava matérias não-tributárias.

Conforme Marins e Bertoldi (2007, p. 68), a Lei Complementar nº 123/2006 “[...] reúne normas societárias, tributárias, processuais, trabalhistas, licitatórias, registrarias, creditícias e outras.”

Entretanto, para que as MEs e EPPs possam optar por este regime, faz-se necessário observar vários requisitos, que serão pormenorizados nos itens seguintes.

2.6.4.1 Conceito de Simples Nacional

O Simples Nacional é considerado o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Segundo Marins e Bertoldi (2007, p. 68) o Simples Nacional pode ser conceituado como o

regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.

O tratamento jurídico diferenciado favorecido pelo Simples Nacional busca estimular o crescimento da atividade econômica das micro e pequenas empresas, por meio da simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias.

2.6.4.2 Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

A Lei Complementar nº 123/2006 estabelece em seu art. 3º quais empresas podem aproveitar os benefícios trazidos por ela, sendo consideradas como MEs e EPPs:

Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresa ou empresa de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que;

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

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

Entretanto, as microempresas que ultrapassarem o limite de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), passam no ano-calendário seguinte a se qualificar como empresa de pequeno porte. Da mesma forma, as empresas de pequeno porte que não alcançarem o limite de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), no próximo ano-calendário adotam a condição de microempresa.

Salienta-se que se tem aqui o primeiro critério a ser observado, o faturamento anual. Registra-se que tramita no Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 591/2010 que pretende aumentar o teto da receita bruta para entrada no Simples Nacional para microempresas e empresas de pequeno porte. No primeiro caso, o valor sobe de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) para R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e no segundo, de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) para R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

2.6.4.3 Vedações à Opção pelo Simples Nacional

O faturamento anual não é o único critério a ser observado para que as empresas possam optar por este regime. Existem outros que devem ser observados,

sendo que alguns deles vedam inclusive os benefícios de caráter não-tributário. Conforme Marins e Bertoldi (2007, p. 35),

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

O § 4º do art. 3º da LC nº 123/2006 traz o rol de impedimentos para que as empresas usufruam dos benefícios desta mesma lei, sejam eles tributários ou não. Assim, tem-se que as vedações estabelecidas são consideradas como vedações totais, para qualquer efeito. São elas:

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

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

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

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

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

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

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

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

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

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

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

Do mesmo modo, mas de forma específica no âmbito tributário, a LC nº 123/2006 veda, em seu art. 17, determinadas empresas à opção pelo Simples Nacional, ou seja, mesmo podendo usufruir dos benefícios não-tributários (acesso ao mercado e simplificação das obrigações) não podem recolher os tributos na sistemática do Simples Nacional.

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

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

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

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

IV - (REVOGADO);

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

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

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

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

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

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

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

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool;

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

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

XIII - que realize atividade de consultoria;

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

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS.

Percebe-se, portanto, o elevado número de requisitos impostos às MEs e EPPs para que estas possam optar pelo sistema do Simples Nacional.

2.6.4.4 Comitê Gestor do Simples Nacional

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) foi instituído pelo Decreto nº 6.038, de 07 de fevereiro de 2007, criado com a função de tratar dos aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

De acordo com o art. 2º do Decreto nº 6.038/07, o CGSN tem em sua composição membros dos três entes federativos: “I - dois representantes da Secretária da Receita Federal; II - dois representantes da Secretária da Receita Previdenciária; III - dois representantes dos Estados; e IV - dois representantes dos Municípios.”

Consta no site da Receita Federal (2011) que o Comitê CGSN “tem por finalidade gerir e normatizar os aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.”

São vários os aspectos tributários tratados pelo Comitê Gestor, conforme consta no art. 3º do Decreto nº 6.038/07, alguns deles seguem:

Art. 3º Compete ao CGSN tratar dos aspectos tributários da Lei Complementar nº 123, de 2006, especialmente:

I - apreciar e deliberar acerca da necessidade de revisão dos valores expressos em moeda na Lei Complementar nº 123, de 2006;

II - elaborar e aprovar seu regimento interno, no prazo máximo de trinta dias após sua instalação;

III - estabelecer a forma de opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte, fixando termos, prazos e condições;

IV - regulamentar a opção automática e o indeferimento da opção pelo Simples Nacional, previstas nos §§ 5º e 6º do art. 16 da Lei Complementar nº 123, de 2006;

V - regulamentar a forma de opção pela determinação do valor a ser recolhido tendo por base o valor da receita bruta recebida no mês, prevista no § 3º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006; [...]

IX - instituir o documento único de arrecadação;

X - regulamentar o prazo para o recolhimento dos tributos devidos no Simples Nacional.

Assim, cabe ao Comitê Gestor do Simples Nacional tratar dos aspectos tributários citados e garantir que este Sistema funcione adequadamente.

2.6.4.5 Tributos Abrangidos

O Simples Nacional possibilitou a simplificação do recolhimento dos impostos e contribuições devidos pela empresa. Os tributos são recolhidos em documento único de arrecadação, conhecido como Documento de Arrecadação do

Simples Nacional (DAS), compreendendo aqueles de competência federal, estadual e municipal.

Em seu art. 13, a Lei Complementar nº 123 de 2006 elenca quais são os tributos que estão abrangidos no Simples Nacional:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

De forma específica, Marins e Bertoldi (2007, p. 86) explicam que no Simples Nacional estão inclusos “oito tributos, contemplando dois impostos federais, quatro contribuições, um imposto estadual (e também distrital) e um imposto municipal (e igualmente distrital).”

Portanto, os tributos a que o empreendimento esteja obrigado ao recolhimento, de acordo com a atividade exercida, serão arrecadados em uma única guia.

2.6.4.6 Tributos Não Abrangidos

Os tributos abrangidos pelo Simples Nacional, já anteriormente descritos, são taxativos. Assim, não se exclui a incidência de outros impostos e contribuições devidos pela empresa quando ocorrer o fato gerador. Desta forma, a ME e a EPP optante pelo Simples Nacional deverá observar a legislação que corresponde a tais tributos, uma vez que deverão ser pagos em guias próprias, bem como serem prestadas as informações e entregues as declarações de forma correta.

O § 1º do art. 13 da LC nº 123/2006 elenca quais os tributos não estão inclusos no Simples Nacional:

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

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;

II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;

III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;

IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;

V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;

VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;

X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;

XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII - Contribuição para o PIS/PASEP, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

XIV - ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços;

XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Portanto, caso a ME ou EPP esteja obrigada a recolher algum dos tributos listados acima, deverá realizar o pagamento em guia separada, conforme estabelece o regulamento correspondente.

2.6.4.7 Ingresso no Simples Nacional

Diferentemente dos outros regimes de tributação, cuja opção é manifestada pelo pagamento do IRPJ, o ingresso no Simples Nacional das microempresas e empresas de pequeno porte depende de deferimento da RFB, Estados e Municípios, cuja solicitação é formalizada por meio da *internet*, no Portal do Simples Nacional, sendo a opção irretratável para todo o ano-calendário. (MARINS; BERTOLDI, 2007).

As características da opção pelo Simples Nacional são a facultatividade, a anualidade e a irretratabilidade para o ano-calendário. Marins e Bertoldi (2007, p. 103-104) estabelecem os conceitos de cada uma destas características de opção:

Facultatividade: nenhuma microempresa ou empresa de pequeno porte está obrigada a ingressar no regime tributário especial nem a nele permanecer imediatamente. [...]

Anualidade: como regra geral, a opção do contribuinte “deverá ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção”. [...]

Irretratabilidade para o ano-calendário: a formalização da opção é vinculatória para o contribuinte durante o mesmo exercício fiscal, o que significa que é irretratável durante o ano-calendário. Por outro modo de dizer, não é lícito ao contribuinte desistir da inscrição a meio caminho do exercício. Existem, contudo, hipóteses legais de desligamento espontâneo (que deve ser formalmente comunicado à Secretaria da Receita Federal do Brasil dentro do mesmo prazo) e também hipóteses de exclusão por comunicação obrigatória de desenquadramento superveniente, que devem ser obrigatoriamente comunicadas pelo contribuinte optante e estão previstas na LC 123/2006.

A opção pelo Simples Nacional pode ser realizada tanto por empresas novas, quanto pelas já existentes, da seguinte forma:

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

Empresas existentes: esta poderá fazer a opção até o último útil do mês de janeiro, produzindo efeitos a partir do primeiro dia desse mês (art. 16 da

LC nº 123/2006). Se a opção for efetivada a partir de 1º de fevereiro, os efeitos serão aplicados a partir do ano-calendário seguinte. (HIGUCHI; HIGUCHI; 2009 p. 83).

Importante salientar que em razão do Simples Nacional englobar tributos dos três entes federativos, o deferimento da solicitação de opção fica condicionado à inexistência de qualquer impedimento, seja federal, estadual ou municipal.

2.6.4.9 Exclusão do Simples Nacional

A exclusão da microempresa e empresa de pequeno porte do Simples Nacional é de competência dos entes federativos e pode ser realizada de ofício ou por meio de comunicação das empresas optantes. Conforme consta no art. 4º da Resolução nº 15 do Comitê Gestor:

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

O art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006 evidencia os motivos da exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional:

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

- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
- VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;
- VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.

XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar;

XII - omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardis ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

§ 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

A exclusão do Simples Nacional pela ME ou EPP, por meio de comunicação das empresas, pode ser por livre opção da empresa, ou obrigatoriamente. O art. 30 da LC nº 123/2006 estabelece as condições:

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

I - por opção;

II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; ou

III - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, em relação aos tributos e contribuições federais, e, em relação aos tributos estaduais, municipais e distritais, de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) ou R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), também multiplicados pelo número de meses de funcionamento no período, caso o Distrito Federal, os Estados e seus respectivos Municípios tenham adotado os limites previstos nos incisos I e II do art. 19 e no art. 20, ambos desta Lei Complementar.

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

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

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

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

Marins e Bertoldi (2007) explicam que a exclusão por opção pode ser realizada pelo contribuinte, devendo ser formalmente comunicado à Secretaria da

Receita Federal do Brasil até o último dia útil do mês de janeiro. A exclusão por opção com pedido feito após o mês de janeiro terá eficácia a partir de 1º de janeiro do ano subsequente.

Desta forma, a empresa deve estar atenta às condições que a mantém como optante do Simples Nacional, bem como ao prazo para solicitar a eventual exclusão do regime.

2.6.4.10 Formas de Apuração do Simples Nacional

A apuração do imposto devido pela ME e EPP optantes pelo Simples Nacional é realizada tendo como base de cálculo a receita bruta mensal sobre a qual será aplicada alíquota específica. Tal alíquota é encontrada com base na receita bruta acumulada dos últimos doze meses que antecedem a apuração.

Conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 85), para realizar a apuração do imposto pelo Simples Nacional,

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

No regime do Simples Nacional, as receitas devem ser segregadas, pois cada tipo de rendimento obtido, seja pelo comércio, indústria ou serviços, possuem tabela própria, conforme Resolução nº 5 do CGSN.

Consta no parágrafo 2º do art. 18 da nº Lei Complementar 123/2006, que “em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada, constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período.”

A Resolução do CGSN nº 5, em seu parágrafo 1º, traz que as MEs e EPPs que possuem filiais, deverão realizar o somatório das receitas brutas de todos os estabelecimentos aos demais estabelecimentos.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 85) afirmam que “o valor devido mensalmente pela empresa optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação de tabelas dos anexos, de acordo com sua atividade.”

Na determinação do valor devido mensalmente, a empresa deverá considerar separadamente as receitas brutas por atividade de revenda de mercadorias adquiridas, mercadorias industrializadas pela empresa e receitas de serviços de locação de bens móveis. Para a receita da revenda de mercadorias será aplicada a alíquota do Anexo I (comércio), para a indústria o Anexo II, para os serviços o Anexo III, IV ou V, conforme a atividade. (HIGUCHI, HIGUCHI E HIGUCHI, 2009, p. 85).

Desta forma, ao realizar o somatório do faturamento dos últimos doze meses, encontra-se a alíquota que deve ser aplicada para realizar o cálculo. Esta alíquota é estabelecida nas cinco tabelas a serem utilizadas pelo contribuinte em conformidade com a atividade desenvolvida pela empresa, sendo dividida em anexos para o comércio, indústria e serviços.

2.7 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 – ICMS

A Constituição Federal de 1988, no art. 155, inciso II, estabelece que os Estados e o Distrito Federal possuem permissão para instituir o 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 (ICMS).

Em Santa Catarina, a lei que instituiu o ICMS foi a Lei Estadual nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, o regulamento foi aprovado pelo Decreto nº 1.790/97, vigente até agosto de 2001. Sendo que em agosto de 2001 foi editado o Decreto nº 2.870/01, o qual aprovou o atual regulamento do ICMS no Estado.

2.7.1 Não-Cumulatividade do ICMS

O ICMS é considerado um imposto não-cumulativo, desta forma, é compensado dos débitos das saídas, o crédito que se obteve nas entradas. De acordo com Machado (2006, p. 387), o ICMS no regime não-cumulativo, “compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado nas compras.”

A Constituição Federal de 1988, em seu art.155, § 2º, inciso I, especifica sobre a não-cumulatividade do ICMS:

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – [...]
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I- Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Desta maneira, o objetivo da não-cumulatividade do ICMS é impedir a ocorrência da cobrança em cascata do imposto, incidindo somente sobre o valor agregado a cada etapa da produção.

2.7.2 ICMS no Simples Nacional

Como visto anteriormente, o ICMS é um dos tributos que está incluso no Simples Nacional, sendo seu recolhimento realizado juntamente com a guia única deste regime de tributação, calculado sobre o valor da receita das vendas a industrialização. Entretanto, consta no art. 13 da LC nº 123/2006, parágrafo 1º, inciso XIII, já citado anteriormente, que o ICMS devido nas operações sujeitas a substituição tributária deverão observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Tal observação se fez necessária, haja vista, que a empresa objeto deste estudo comercializa diversos produtos na sistemática da Substituição Tributária do ICMS, cuja definição ver-se-á a seguir.

2.8 Substituição Tributária do ICMS

O Instituto da Substituição Tributária do ICMS está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, parágrafo 7º. Além disso, está elencado na Lei nº 5.172/66, denominada Código Tributário Nacional, na Lei Complementar nº 87/1996, na Lei Complementar nº 10.297/96 e também no RICMS/SC.

A substituição tributária do ICMS é um mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelos governos estaduais. Conforme Amorim (2007, p.109),

o Regime da Substituição Tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros – contribuinte substituído (antecedentes, concomitantes ou subsequentes), além do seu próprio imposto. O imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS-ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subsequentes.

A substituição tributária ocorre pela responsabilidade do pagamento do ICMS-ST ser normalmente das indústrias, no início da circulação das mercadorias, tendo o ICMS pago até o consumo final.

A substituição tributária do ICMS envolve dois sujeitos na operação: o substituto e o substituído. A Cartilha da Substituição Tributária explica cada uma delas:

Substituto Tributário é o sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada.

Substituído é aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto

Entretanto, se o recolhimento do tributo não for realizado pelo substituto, cabe ao substituído realizar a apuração e o recolhimento do valor de imposto devido.

Assim sendo, a empresa objeto do estudo um supermercado, grande parte das mercadorias comercializadas são adquiridas com o ICMS que seria devido na venda já pago pela indústria ou distribuidor, caracterizando-se como custo.

2.9 Contribuição Previdenciária Patronal – CPP

A Contribuição Previdenciária Patronal está prevista do art. 22 da Lei nº 8.212/91, esta é uma contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social.

Faz-se necessário conceituar a CPP, uma vez que esta contribuição é um dos tributos que integra o Simples Nacional, sendo recolhida juntamente com os demais, em guia única de arrecadação.

Desta forma, as empresas optantes pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, devem recolher a Contribuição Previdenciária Patronal nas seguintes alíquotas:

- 20% (vinte por cento) sobre a remuneração paga aos empregados;
- 20% (vinte por cento) sobre o pró-labore;
- 5,8% (cinco inteiros e oitenta décimos por cento) referente ao Sistema “S”. Sendo esta a regra geral, mas a alíquota pode variar conforme o código FPAS da empresa;
- 1% (um por cento) correspondente ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP);
- 1% (um por cento) a 3% (três por cento) sobre o total das remunerações pagas a título de salário, decorrente dos Riscos Ambientais de Trabalho (RAT). Sendo que este percentual varia em função do grau de risco da atividade exercida pela empresa.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo descreve-se e analisam-se os dados coletados e pesquisados junto à empresa objeto de estudo. Inicia-se com um breve histórico da empresa, trazendo os principais dados relativos a seu ramo de atividade e localização, além do regime de tributação do IRPJ e da CSLL.

Em seguida, são demonstrados os valores efetivamente pagos em 2010 no Simples Nacional. Mais à frente, serão apresentados os cálculos da CSLL, do IRPJ, do PIS, da COFINS, do ICMS e da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), pelos regimes do Lucro Presumido e do Lucro Real Anual.

Por último, é realizado um comparativo entre o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real Anual, tendo como base o regime da Cumulatividade e da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS, verificando qual o regime mais vantajoso para a empresa.

3.1 Caracterização da Sociedade Empresária

A empresa objeto deste estudo tem como razão social Mercado Brina Ltda. EPP atua no ramo supermercadista desde outubro de 1992, possui quatro funcionários, e caracteriza-se como empresa familiar. A sociedade está localizada na cidade de Morro Grande, no sul do estado de Santa Catarina.

Devido ao faturamento não exceder os R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) por ano, e a empresa não estar impedida por qualquer das vedações impostas pelo parágrafo 4º do art. 3º e art. 17 da LC nº 123/2006, a forma de tributação utilizada pela empresa é o Simples Nacional. Conseqüentemente, os valores relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS estão incluídos na alíquota utilizada, na tabela do Anexo I do Simples Nacional, estando classificada como EPP.

3.2 Apresentação dos Dados Pesquisados

Neste tópico do trabalho, são avaliados alguns dados e procedimentos com relação à empresa pesquisada. Primeiramente, os cálculos foram realizados com base nas Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial e DRE) de 2010, bem como relatórios de entrada e saídas de mercadorias e o resumo da folha de pagamento do mesmo período. Sendo que para a realização do estudo de caso, foram utilizados valores reais obtidos nas demonstrações contábeis da empresa no ano de 2010.

No Quadro 4, tem-se as premissas que foram extraídas dos demonstrativos da empresa no ano de 2010, os quais são utilizados para demonstração dos cálculos do estudo de caso.

PREMISSAS (valores em reais)					
	Anual	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
1 - Receita Bruta de Vendas	917.753,94	225.026,61	213.383,71	221.971,26	257.372,36
2 - Vendas Sem ST ICMS	488.854,12				
3 - Vendas com ST ICMS	428.899,82				
4 - Devoluções de Vendas	522,29	132,00	132,89	133,52	123,88
5 - Compras de Mercadorias	861.555,47				
6 - Compras Sem ST ICMS	432.274,81				
7 - Compras Com ST ICMS	429.280,66				
8 - Energia Elétrica	11.405,65				
9 - Lucro Contábil	57.976,21				
10 - Adições do IRPJ e da CSLL	-				
11 - Exclusões do IRPJ e da CSLL	-				
12 - Débitos de ICMS	58.662,49				
13 - Créditos de ICMS	51.872,98				
14 - Créditos de PIS (5+8+19) x 1,65%	14.539,51				
15 - Créditos de COFINS (5+8+19) x 7,6%	66.969,87				
16 - Débito de PIS (1-4) x 1,65%	15.134,32				
17 - Débito de COFINS (1-4) x 7,6%	69.709,61				
18 - Receita Financeira	16.489,02	4.520,58	4.423,85	4.122,26	3.422,33
19 - Fretes	8.221,40				
20 - Valor Folha de Pgto (Anual)	36.702,04				
21 - Valor Pró-labore (Anual)	13.320,00				
22 - IRRF Sobre Aplicação Financeira	2.896,30				

Quadro 4: Premissas da Empresa Analisada

Fonte: Adaptado pela Autora.

3.2.1 Cálculo Simples Nacional

O Simples Nacional é a atual modalidade de tributação utilizada pela empresa objeto de estudo. A sociedade esteve enquadrada no ano de 2010 nas faixas de R\$ 720.000,01 (setecentos e vinte mil reais e um centavo) a R\$ 840.000,00 (oitocentos e quarenta mil reais), nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio e junho, e R\$ 840.000,01 (oitocentos e quarenta mil reais e um centavo) a R\$ 960.000,00 (novecentos e sessenta mil reais), nos meses de abril, julho a dezembro, com as alíquotas de 8,36% (oito inteiros e trinta e seis décimos por cento) e 8,45% (oito inteiros e quarenta e cinco décimos por cento), respectivamente, conforme Anexo I, sem Substituição Tributária do ICMS e nas alíquotas de 5,52% (cinco inteiros e cinquenta e dois décimos por cento) e 5,58% (cinco inteiros e cinquenta e oito décimos por cento), respectivamente, conforme Anexo I, com Substituição Tributária do ICMS.

Para a determinação do montante a ser recolhido no Simples Nacional deve ser aplicado à alíquota correspondente a faixa de tributação em que a empresa se encontra sobre o valor da receita bruta no mês.

A seguir no Quadro 5, demonstram-se os valores devidos pela empresa quando da opção pelo Simples Nacional:

SIMPLES NACIONAL (valores em reais)		
Mês/Ano	Receita Tributável	Simples Devido
Janeiro/2010	70.907,98	4.628,50
Fevereiro/2010	71.556,41	4.916,50
Março/2010	82.562,22	5.759,49
Abril/2010	68.875,26	5.149,34
Maió/2010	74.500,63	5.259,81
Junho/2010	70.007,82	5.106,72
Julho/2010	71.333,27	5.016,28
Agosto/2010	84.773,79	6.397,89
Setembro/2010	65.864,20	4.910,31
Outubro/2010	89.387,39	6.141,00
Novembro/2010	87.501,94	6.092,68
Dezembro/2010	80.483,03	5.584,83
Total	917.753,94	64.963,35

Quadro 5: Cálculo do Simples Nacional para Entidade Analisada

Fonte: Adaptado pela Autora.

Verifica-se que no ano de 2010 a empresa teve um valor de R\$ 64.963,35 (sessenta e quatro mil, novecentos e sessenta e três reais e trinta e cinco centavos) a recolher referente Simples Nacional.

3.2.2 Simulação do Cálculo no Lucro Presumido

Neste tópico do estudo de caso são demonstrados os cálculos do IRPJ, da CSLL, do PIS e COFINS na modalidade Cumulativa, além de demonstrar o cálculo do ICMS e do CPP, apurados no ano de 2010, pela forma de tributação do Lucro Presumido.

3.2.2.1 Simulação do Cálculo do IRPJ

Uma vez que a empresa objeto de estudo atua no ramo comercial, para encontrar a base de cálculo presumida deve-se aplicar a alíquota de presunção do lucro de 8 % (oito por cento) sobre a receita bruta de venda de mercadorias.

Para a determinação do valor a ser recolhido de IRPJ, aplica-se as alíquotas de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo, além do valor de 10% (dez por cento) a título de Adicional ao que ultrapassar o limite de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) trimestrais.

Portanto, de forma a entender os procedimentos de elaboração dos cálculos neste estudo de caso, segue o Quadro 6, com detalhes do cálculo do IRPJ sobre o Lucro Presumido.

CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO (valores em reais)					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Anual
1 - Receita Bruta de Vendas	225.026,61	213.383,71	221.971,26	257.372,36	917.753,94
2 - (-) Devolução de Vendas	132,00	132,89	133,52	123,88	522,29
3 -Receita Líquida de Vendas (1-2)	224.894,61	213.250,82	221.837,74	257.248,48	917.231,65
4 -Lucro Presumido (3x8%)	17.991,57	17.060,07	17.747,02	20.579,88	73.378,53
5 - Receitas Financeiras	4.520,58	4.423,85	4.122,26	3.422,33	16.489,02
6 -Base de Cálculo IRPJ - Presumido (4+5)	22.512,15	21.483,92	21.869,28	24.002,21	89.867,55
7 - Alíquota do IRPJ	x 15%	x 15%	x 15%	x 15%	x 15%
8 - IRPJ à Recolher - 15%	3.376,82	3.222,59	3.280,39	3.600,33	13.480,13
9-Base de Cálculo do Adicional IRPJ	-	-	-	-	-
10 -IRPJ Adicional à Recolher -10%	-	-	-	-	-
11 - (-) IRRF	720,56	724,08	723,89	727,77	2.896,30
12-Total de IRPJ a Recolher (9-11)	2.656,26	2.498,51	2.556,50	2.872,56	10.583,83

Quadro 6: Demonstração do Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido

Fonte: Adaptado pela Autora.

Pode ser observado que no cálculo do IRPJ pelo regime de tributação do Lucro Presumido não ocorre a cobrança de Adicional do IRPJ, uma vez que o valor não excedeu o limite de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre.

Além disso, outro detalhe a ser observado é que houve a compensação de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pago antecipadamente sobre o valor do rendimento de aplicações financeiras.

3.2.2.2 Simulação do Cálculo da CSLL

Nesta seção demonstra-se o cálculo da CSLL sob o regime do Lucro Presumido. Sendo esta uma empresa do ramo comercial, a alíquota da CSLL para presunção do lucro é de 12% (doze por cento). Sobre o valor da base de cálculo aplica-se a alíquota de 9% (nove por cento) para encontrar a CSLL devida pela empresa.

O cálculo da CSLL, utilizando a base de cálculo presumida, está demonstrado no Quadro 7, que segue.

CÁLCULO DA CSLL - LUCRO PRESUMIDO (valores em reais)					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Anual
1 - Receita Bruta de Vendas	225.026,61	213.383,71	221.971,26	257.372,36	917.753,94
2 - (-) Devoluções de Vendas	132,00	132,89	133,52	123,88	522,29
3 - Receita Líquida de Vendas (1-2)	224.894,61	213.250,82	221.837,74	257.248,48	917.231,65
4 - Lucro Presumido (3x 12%)	26.987,35	25.590,10	26.620,53	30.869,82	110.067,80
5 - Receitas Financeiras	4.520,58	4.423,85	4.122,26	3.422,33	16.489,02
6 - Base de Cálculo CSLL - Presumido (4+5)	31.507,93	30.013,95	30.742,79	34.292,15	126.556,82
7 - Alíquota da CSLL	x 9%	x 9%	x 9%	x 9%	x 9%
8 - CSSL a recolher	2.835,71	2.701,26	2.766,85	3.086,29	11.390,11

Quadro 7: Demonstração do Cálculo da CSLL – Lucro Presumido

Fonte: Adaptado pela Autora.

Do exposto, percebe-se que no ano de 2010, o valor da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido foi de R\$ 11.390,11 (onze mil, trezentos e noventa reais e onze centavos).

3.2.2.3 Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Cumulativo

Neste momento, apresenta-se o cálculo do PIS e da COFINS sob o regime da Cumulatividade, sendo esta, hipoteticamente, uma organização tributada pelo Lucro Presumido.

Cabe ressaltar que por ser uma empresa do ramo comercial, tributada sob o regime da Cumulatividade, as alíquotas de PIS e COFINS, são 0,65% (sessenta e cinco décimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente. Portanto, para entender melhor o raciocínio utilizado para o cálculo tem-se a seguir o Quadro 8, com seu detalhamento.

PIS/COFINS LUCRO PRESUMIDO	
CUMULATIVO	ANUAL (R\$)
1 - Receita Bruta de Vendas	917.753,94
2 - (-) Devoluções de Vendas	522,29
3 - Base de Cálculo (1-2)	917.231,65
4 - Alíquota PIS	x 0,65%
5 - Valor do PIS a Recolher (3x0,65%)	5.962,01
6 - Alíquota COFINS	x 3%
7 - Valor da COFINS a Recolher (3x3%)	27.516,95

Quadro 8: Demonstração do Cálculo do PIS/COFINS – Cumulativo

Fonte: Adaptado pela Autora.

Percebe-se que nesta simulação não ocorre o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS gerados a partir das compras, uma vez que a legislação não permite que uma organização tributada pelo Lucro Presumido faça este aproveitamento no regime Cumulativo.

Desta forma, o valor devido no ano de 2010 de PIS e COFINS seria de R\$ 5.962,01 (cinco mil, novecentos e sessenta e dois reais e um centavo) e R\$ 27.516,95 (vinte e sete mil, quinhentos e dezesseis reais e noventa e cinco centavos), respectivamente.

3.2.2.4 Simulação do Cálculo do ICMS

Caso a empresa não fosse optante pelo Simples Nacional, teria que calcular o ICMS pelo regime normal de apuração, que consiste na sistemática de débitos e créditos.

CÁLCULO DO ICMS (valores em reais)	
1 – Débito pelas Saídas	58.662,49
2 – Crédito pelas Entradas	51.872,98
3 – Valor a Pagar de ICMS (1-2)	6.789,52

Quadro 9: Demonstração do Cálculo do ICMS

Fonte: Adaptado pela Autora.

Utilizando este sistema apurou-se um valor a recolher no ano de 2010 no valor de R\$ 6.789,52 (seis mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e dois centavos).

3.2.2.5 Simulação do Cálculo da CPP

Caso a empresa não fosse optante pelo Simples Nacional, teria que calcular a Contribuição Previdenciária Patronal pelo regime normal de apuração, que consiste numa alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a folha de pagamento dos empregados e sobre o pró-labore, além de 5,8% (cinco inteiros e oitenta décimos por cento) do Sistema S, 1% (um por cento) de FAP e 1% (um por cento) de RAT.

O cálculo da CPP está demonstrado no Quadro 10.

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL	
(valores em reais)	
1 - CPP Sobre a Folha de Pagamento	10.203,17
2 - CPP Sobre Pró-labore	2.664,00
3 - Total CPP Anual (1+2)	12.867,17

Quadro 10: Demonstração do Cálculo da CPP – Lucro Presumido

Fonte: Adaptado pela Autora.

Percebe-se que no ano de 2010, o valor de contribuição previdenciária patronal a pagar foi de R\$ 12.867,17 (doze mil, oitocentos e sessenta e sete reais e dezessete centavos).

3.2.3 Simulação do Cálculo no Lucro Real Anual

Nesta seção, demonstram-se os cálculos do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS na modalidade Não-Cumulativa, além de demonstrar o cálculo do ICMS e

do CPP, apurados no ano de 2010, encontrados por meio da modalidade de tributação do Lucro Real Anual.

3.2.3.1 Simulação do Cálculo do IRPJ

Demonstra-se, neste tópico, uma simulação do cálculo do IRPJ sob o regime do Lucro Real Anual. Ao optar por este regime de tributação durante o exercício de 2010, a empresa deve apurar o valor do IRPJ com a alíquota de 15% (quinze por cento), mais 10% (dez por cento) sobre o valor que exceder R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), por ano.

CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO REAL	ANUAL (R\$)
1 - Lucro Contábil	57.976,21
2 - Adições	-
3 - Exclusões	-
4 - Base de Cálculo do IRPJ (1+2-3)	57.976,21
5 - Alíquota do IRPJ	x 15%
6 - IRPJ à Recolher (4 x 15%)	8.696,43
7 - Base de Cálculo do Adicional IRPJ	-
8 - IRPJ Adicional a Recolher	-
9 - Total de IRPJ Apurado (6+8)	8.696,43
10 - (-) IRRF a Compensar	2.896,30
11 - Total de IRPJ a Recolher (9-11)	5.800,13

Quadro 11: Demonstração do Cálculo do IRPJ – Lucro Real Anual

Fonte: Adaptado pela Autora.

Observa-se que no cálculo do IRPJ pelo regime do Lucro Real Anual, a base de cálculo encontrada não ultrapassa o limite de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), portanto, não incidirá o adicional de 10% (dez por cento).

Cabe salientar que em 2010, na empresa pesquisada, não incorreu nenhuma despesa sujeita à adição, e não obteve nenhuma receita que deveria ser excluída da base de cálculo do IRPJ.

Deve ser destacado que ocorreu a compensação de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pago antecipadamente sobre o valor do rendimento de aplicações financeiras.

3.2.3.2 Simulação do Cálculo da CSLL

Nesta seção, apresenta-se uma simulação do cálculo da CSLL sob o regime do Lucro Real Anual. A alíquota a ser utilizada para cálculo da CSLL é de 9% (nove por cento), conforme determinação do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

CÁLCULO DA CSLL - LUCRO REAL	ANUAL (R\$)
1 - Lucro Contábil	57.976,21
2 - Adições	-
3 - Exclusões	-
4 - Base de Cálculo da CSLL (1+2-3)	57.976,21
5 - Alíquota da CSLL	x 9%
6 - CSLL à Recolher	5.217,86

Quadro 12: Demonstração do Cálculo da CSLL – Lucro Real Anual

Fonte: Adaptado pela Autora.

Cabe salientar que no ano de 2010 a empresa pesquisada não obteve receita sujeita à exclusão e também não incorreu despesa sujeitas à adição à base de cálculo do Lucro Real.

O valor da CSLL devida pela empresa no ano de 2010, pelo regime do Lucro Real Anual é de R\$ 5.217,86 (cinco mil, duzentos e dezessete reais e oitenta e seis centavos).

3.2.3.3 Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Não-Cumulativo

Nesta seção, demonstra-se uma simulação do cálculo do PIS e da COFINS sob o regime da Não-Cumulatividade, sendo esta, hipoteticamente, uma organização tributada pelo Lucro Real.

As empresas tributadas pelo regime da Não-Cumulatividade devem calcular o PIS e a COFINS com as alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e

cinco décimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e sessenta décimos por cento), respectivamente, sobre o valor do faturamento.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO (valores em reais)	
1 - Receita Bruta de Vendas	917.753,94
2 - (-) Devoluções de Vendas	522,29
3 - Base de Cálculo (1-2)	917.231,65
4 - Alíquota PIS 1,65 %	x 1,65%
5 - Valor do PIS Apurado (3x1,65%)	15.134,32
6 - Crédito de PIS	14.539,51
7 - Valor do PIS a Recolher (5-6)	594,81
8 - Alíquota COFINS 7,6%	x 7,6%
9 - Valor COFINS Apurado (3x7,6%)	69.709,61
10 - Crédito de COFINS	66.969,87
11 - Valor da COFINS a Recolher (9-10)	2.739,73

Quadro 13: Demonstração do Cálculo do PIS/COFINS – Não-Cumulativo

Fonte: Adaptado pela Autora.

Nota-se que no regime da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS existe a possibilidade do aproveitamento de créditos, descontados do valor a recolher destes tributos nos mesmos percentuais.

3.2.3.4 Simulação do Cálculo do ICMS

Caso a empresa não fosse optante pelo Simples Nacional, teria que calcular o ICMS pelo regime normal de apuração, que consiste na sistemática de débitos e créditos. Na sequência será exposto o Quadro 14 esboçando os cálculos efetuados para determinação deste item.

CÁLCULO DO ICMS (valores em reais)	
1 – Débito pelas Saídas	58.662,49
2 – Crédito pelas Entradas	51.872,98
3 – Valor a Pagar de ICMS (1-2)	6.789,52

Quadro 14: Demonstração do Cálculo do ICMS

Fonte: Adaptado pela Autora.

Utilizando o regime do Lucro Real Anual, apurou-se um valor a recolher no ano de 2010 no valor de R\$ 6.789,52 (seis mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e dois reais).

3.2.3.5 Simulação do Cálculo da CPP

Se a empresa não fosse optante pelo Simples Nacional teria que calcular a Contribuição Previdenciária Patronal pelo regime normal de apuração, que consiste numa alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a folha de pagamento dos empregados e pró-labore, além de 5,8% (cinco inteiros e oitenta décimos por cento) do Sistema S, 1% (um por cento) de FAP e 1% (um por cento) de RAT.

O cálculo da CPP está demonstrado no Quadro 15, que segue.

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL (valores em reais)	
1 - CPP Sobre a Folha de Pagamento	10.203,17
2 - CPP Sobre Pró-labore	2.664,00
3 - Total CPP Anual (1+2)	12.867,17

Quadro 15: Demonstração do Cálculo da CPP – Lucro Real

Fonte: Adaptado pela Autora.

Percebe-se que no ano de 2010, o valor de contribuição previdenciária patronal a pagar foi de R\$ 12.867,17 (doze mil, oitocentos e sessenta e sete reais e dezessete centavos).

3.2.4 Comentários sobre o Lucro Arbitrado

A opção pelo Lucro Arbitrado não traz vantagens a empresa objeto deste estudo, pois é uma forma de tributação que resulta em um montante maior a

recolher que o Lucro Presumido, por ter as alíquotas deste regime majoradas em 20% (vinte por cento).

3.3 Análise dos Resultados Obtidos

Observando os dados demonstrados neste estudo de caso, apresenta-se a seguir um comparativo entre o Lucro Presumido, Lucro Real Anual e Simples Nacional, avaliando-se o exercício de 2010.

3.3.1 Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real Anual

Nesta seção será demonstrado um comparativo dos valores obtidos nas simulações de cálculo do Lucro Presumido e do Lucro Real Anual.

TRIBUTOS	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL ANUAL
IRPJ	R\$ 10.583,83	R\$ 5.800,13
CSLL	R\$ 11.390,11	R\$ 5.217,86
PIS	R\$ 5.962,01	R\$ 594,81
COFINS	R\$ 27.516,95	R\$ 2.739,73
ICMS	R\$ 6.789,52	R\$ 6.789,52
CPP	R\$ 12.867,17	R\$ 12.867,17
TOTAL	R\$ 75.109,59	R\$ 34.009,22

Quadro 16: Comparativo entre Lucro Presumido e Lucro Real Anual

Fonte: Adaptado pela Autora.

3.3.2 Comparativo Simples Nacional x Lucro Presumido

Demonstra-se a seguir um comparativo dos valores obtidos no cálculo do Simples Nacional e do Lucro Presumido. Desta forma, na sequência tem-se o Quadro 17 evidenciando tal informação.

FORMA DE TRIBUTAÇÃO	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO
TOTAL DE 2010	R\$ 64.963,35	R\$ 75.109,59

Quadro 17: Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido

Fonte: Adaptado pela Autora.

3.3.3 Comparativo Simples Nacional x Lucro Real Anual

Nesta seção demonstra-se um comparativo dos valores obtidos no cálculo do Simples Nacional e do Lucro Real Anual, conforme observado no Quadro 18.

FORMA DE TRIBUTAÇÃO	SIMPLES NACIONAL	LUCRO REAL ANUAL
TOTAL DE 2010	R\$ 64.963,35	R\$ 34.009,22

Quadro 18: Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Real Anual

Fonte: Adaptado pela Autora.

3.3.4 Comparativo Simples Nacional x Lucro Presumido x Lucro Real Anual

Ao visualizar o Quadro 19 percebe-se que se trata de um comparativo entre as três formas de tributação, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real do estudo de caso analisado.

Formas de Tributação	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
TOTAL	R\$ 64.963,35	R\$ 75.109,59	R\$ 34.009,22

Quadro 19: Comparativo entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real Anual

Fonte: Adaptado pela Autora.

A seguir é exposto o Gráfico 1, onde será evidenciado o montante apurado nos três regimes de tributação e destaca a diferença da atual modalidade com o Lucro Presumido e Lucro Real.

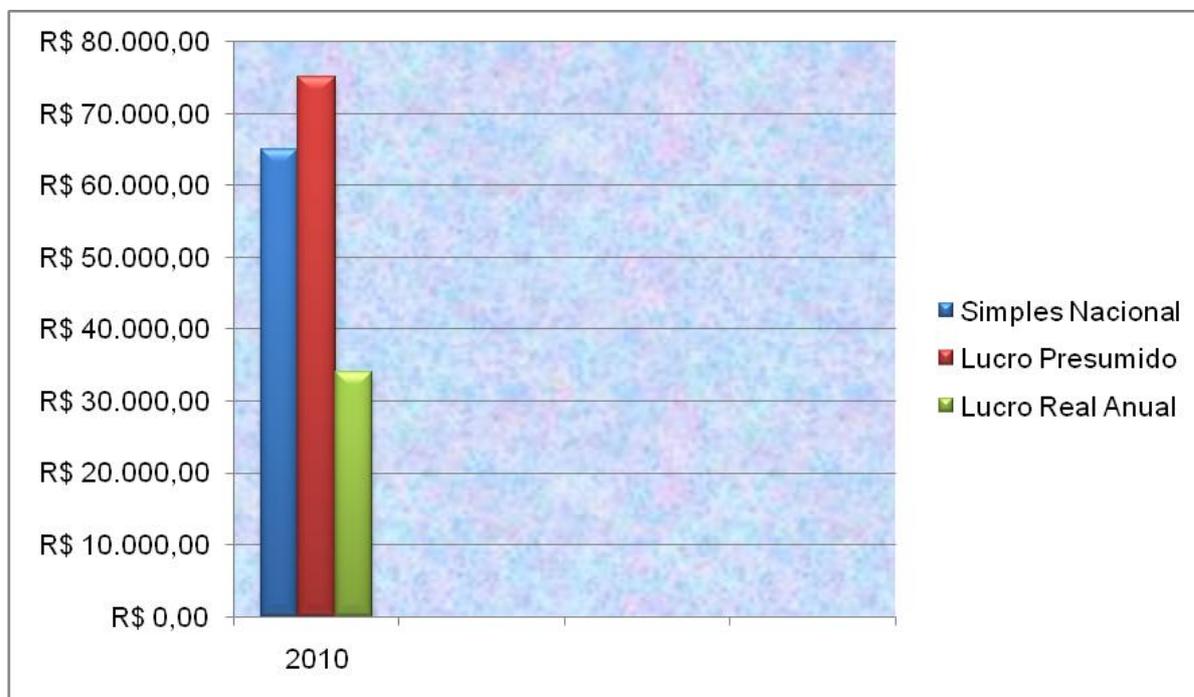


Gráfico 1: Comparativo entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real Anual

Fonte: Adaptado pela Autora.

Percebe-se que o Simples Nacional, atual modalidade de tributação, a empresa recolheu R\$ 64.963,35 (sessenta e quatro mil, novecentos e sessenta e três reais e trinta e cinco centavos).

Enquanto que se a empresa tivesse feito a opção pela tributação com base no Lucro Presumido, teria recolhido em 2010, R\$ 75.109,59 (setenta e cinco mil, cento e nove reais e cinquenta e nove centavos), relativo aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e CPP.

Por sua vez, na tributação pelo Lucro Real Anual, o valor a ser recolhido seria de R\$ 34.009,22 (trinta e quatro mil, nove reais e vinte e dois centavos).

Percebe-se que entre as três modalidades de tributação, a que apresentou maiores vantagens para a empresa objeto de estudo, foi o Lucro Real, o que proporcionaria à empresa uma economia de R\$ 30.954,13 (trinta mil,

novecentos e cinquenta e quatro reais e treze centavos), em relação à atual tributação, Simples Nacional.

Além dos valores devidos pela empresa, demonstrados no estudo de caso, deve-se levar em consideração o valor pago a empresa que presta os serviços contábeis. Sabe-se que na tributação pelo Lucro Real é necessária uma contabilidade mais apurada das movimentações da empresa. Desta forma, com a opção pelo Lucro Real, conseqüentemente a empresa teria um custo mais elevado a pagar à contabilidade.

Entretanto, mesmo com o aumento do valor pago a contabilidade terceirizada, justifica-se a alteração do regime de tributação da empresa para o Lucro Real, pois ainda assim, este traz uma considerável economia financeira para a empresa objeto deste estudo.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É inconteste que a carga tributária brasileira é muito elevada, se comparada ao retorno dos valores pagos em forma de serviços à sociedade. Tal situação tem refletido consideravelmente no desenvolvimento das empresas, principalmente das microempresas e empresas de pequeno porte, que representam hoje grande parte das empresas existentes no País.

Considerando-se, além disso, a acirrada competitividade entre as empresas de modo geral, fica evidente a necessidade da contenção tributária dentro de qualquer organização. Como instrumento para tal, o planejamento tributário é uma das medidas que devem ser tomadas, a fim de reduzir os gastos com tributos. Por meio de um planejamento tributário eficiente é possível verificar qual o regime de tributação traz maiores vantagens.

Uma vez realizado o planejamento tributário e analisado os resultados obtidos pelo estudo de caso, fundamentado na pesquisa bibliográfica desenvolvida, percebe-se que, economicamente, o melhor regime de tributação do IRPJ na empresa objeto deste estudo é o Lucro Real, visto que, no ano de 2010, tal opção representaria para a empresa uma economia de R\$ 30.954,13 (trinta mil, novecentos e cinquenta e quatro reais e treze centavos).

É importante lembrar que deve ser considerada a expressiva diferença verificada no PIS e COFINS, pelo fato que, de acordo com o regime de tributação do IRPJ e da CSLL, estes tributos alteram consideravelmente o montante a recolher aos cofres públicos.

Diante de todos os fatos expostos e estudados, fica evidente que o planejamento tributário tem uma grande contribuição a oferecer a empresa, não só no cumprimento das obrigações fiscais, mas também, na tomada de decisões, por meio da gerência tributária.

Destaca-se, portanto, que além de um bom planejamento tributário, faz-se necessários profissionais de Ciências Contábeis capacitados, que busquem medidas eficientes, a fim de minimizar os valores dos tributos incidentes nas atividades da organização.

O presente trabalho contribuiu consideravelmente para a formação do profissional, uma vez que possibilitou a realização de um planejamento tributário

eficiente, que trouxe vantagens à empresa objeto deste estudo e possibilitou ampliar os conhecimentos adquiridos no decorrer da formação acadêmica.

REFERÊNCIAS

ADMINISTRADORES. 2010. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/o-sistema-tributario-brasileiro/12864/>. Acesso em 15. Jan 2011.

AMORIM, João. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência).** Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD. Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos da metodologia científica: um guia para a iniciação científica.** 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 15 out. 2010.

_____. **Decreto nº 6.038**, de 07 de fevereiro de 2007. Institui o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 fev. 2007. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm. Acesso em: 28 dez. 2010.

_____. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007.

Alterada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Republicação em atendimento ao disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Alterada pela Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeiComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: 01 out. 2010.

_____. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 15 out. 2010.

_____. **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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 15. jan .2011.

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

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

_____. **Decreto nº 5.164**, de 30 de julho de 2004. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 jul. 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5164.htm. Acesso em: 24 fev. 2011.

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

_____. **Resolução CGSN nº 5, de 30 de maio de 2007**. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 01 jun. 2007. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2007/cgsn/resol05.htm>. Acesso em: 26 fev. 2011.

_____. **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. Alterada pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 jun. 2008. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2008/lei11727.htm>. Acesso em 02 abr. 2011.

_____. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm. Acesso em 19 fev. 2011.

_____. **Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.** Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 jun. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9065.htm>. Acesso em 19 mar. 2011.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>. Acesso em 19 abr. 2011.

_____. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei971598.htm>. Acesso em 19 mar. 2011.

_____. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.** Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 dez. 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2002/dec4524.htm>. Acesso em 19 mar. 2011.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm. Acesso em 19 mar. 2011.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm. Acesso em 19 mar. 2011.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>. Acesso em 19 mar. 2011.

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

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária.** Curitiba: Juruá, 2008.

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

FRABETTI, Láudio Camargo. **Simples nacional:** Estatuto Nacional das Microempresas – ME e das Empresas de Pequeno Porte – EPP: Regime Tributário Simplificado, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Lei Complementar nº 124, de 14 de agosto de 2007. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Prática tributária da micro, pequena e média empresa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

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

MACHADO, Fernando Bicca. **A sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS**. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/7513/a-sistematica-da-nao-cumulatividade-da-contribuicao-ao-pis-e-da-cofins>. Acesso em 20. Mar 2011

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

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratando de metodologia científica**: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 1999.

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

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

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 15. ed. Porto Alegre: CRC, 2007.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2011. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/comite.asp>. Acesso em 14 fev. 2011.

_____. 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidencia.htm>. Acesso em 19 mar. 2011.

_____. 2011. Disponível em: <http://ftp.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr617a633.htm>. Acesso em 20 mar. 2011.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et al. **IRPJ e CSLL**: manual do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido. 1. ed. São Paulo: IOB - Thomson, 2007.

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

SANTOS, Antônio. **Metodologia científica: a construção do conhecimento.** 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

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

SOLDATI, Manoelle. **A reforma do sistema tributário e o pacto federativo brasileiro.** JUS, São Paulo, p. 1-3, dez. 2004. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/6557/a-reforma-do-sistema-tributario-e-o-pacto-federativo-brasileiro>. Acesso em 25. Jan 2011.

VIANA, Leilson Soares. **A cumulatividade e não cumulatividade do PIS e da COFINS.** Disponível em: http://www.hkon.com.br/admn/revista/online/vol3/Vol3_Numero2_art4.pdf. Acesso em 20. Mar 2011.

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

_____. **Lucro presumido.** 8. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

_____. **Lucro real 2005.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

ANEXOS

ANEXO A

PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – COMÉRCIO

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