

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**VITOR VALENTIN PIUCO GHELLERE**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A VIABILIDADE DA UTILIZAÇÃO  
DO LUCRO ARBITRADO COMO REGIME FISCAL MENOS  
ONEROSO PARA UMA INDÚSTRIA DE COLORIFÍCIOS EM MORRO  
DA FUMAÇA/SC**

**CRICIÚMA, JULHO DE 2011**

**VITOR VALENTIN PIUCO GHELLERE**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A VIABILIDADE DA UTILIZAÇÃO  
DO LUCRO ARBITRADO COMO REGIME FISCAL MENOS  
ONEROSO PARA UMA INDÚSTRIA DE COLORIFÍCIOS EM MORRO  
DA FUMAÇA/SC**

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

**CRICIÚMA, JULHO DE 2011**

**VITOR VALENTIN PIUCO GHELLERE**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A VIABILIDADE DA UTILIZAÇÃO  
DO LUCRO ARBITRADO COMO REGIME FISCAL MENOS  
ONEROSO PARA UMA INDÚSTRIA DE COLORIFÍCIOS EM MORRO  
DA FUMAÇA/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso para  
obtenção do grau de Bacharel no Curso  
de Ciências Contábeis na Universidade  
do Extremo Sul Catarinense – UNESC –  
com linha de pesquisa em Contabilidade  
Tributária.

Criciúma, 13 de Julho de 2011.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Esp. Everton Perin – Orientador

---

Prof. Esp. Marcos Danilo Viana – Examinador

---

Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso - Examinador

## RESUMO

GHELLERE, Vitor Valentin Piuco. **Planejamento Tributário: a Viabilidade da Utilização do Lucro Arbitrado como Regime Fiscal Menos Oneroso para uma Indústria de Colorifícios em Morro da Fumaça/SC**. 2011. 61 p. Orientador: Prof. Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O presente trabalho tem como principal objetivo identificar a viabilidade da utilização do Lucro Arbitrado, como forma de tributação menos onerosa, para uma empresa de colorifícios localizada em Morro da Fumaça/SC. Para realização deste estudo foram coletados dados constantes nas Demonstrações Contábeis e apurações fiscais da empresa objeto de estudo. Ademais, apresenta-se referencial teórico e legal, contribuindo assim para elaboração de um estudo de caso, com observância da prática elisiva do planejamento tributário. Abordam-se as características pertinentes aos tributos passíveis de variação no caso estudado, tais como a contribuição para o Programa para Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como as normas que regem os regimes de tributação Lucro Real e Lucro Arbitrado. No estudo de caso evidenciam-se os montantes dos tributos para os exercícios de 2010 e o orçado para 2011, no caso da adoção dos regimes Lucro Real ou Lucro Arbitrado, comparando os resultados alcançados. Os valores apurados demonstram que a adoção do Lucro Arbitrado, como regime de apuração do Imposto sobre a Renda, é a forma mais vantajosa economicamente para a empresa estudada, considerando ainda a variável de distribuição de lucros isentos de tributação.

**Palavras-chave:** planejamento tributário, lucro real, lucro arbitrado.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Quadro 1: Tributos Competentes a Cada Federação .....</b>	<b>21</b>
<b>Quadro 2: Percentuais Estimativa Lucro Real Mensal.....</b>	<b>30</b>
<b>Gráfico 1 Comparativo PIS e COFINS Cumulativos x Não-Cumulativos .....</b>	<b>51</b>
<b>Gráfico 2: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2010 .....</b>	<b>57</b>
<b>Gráfico 3: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2011 .....</b>	<b>57</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1: Premissas dos Cálculos PIS/COFINS/IRPJ/CSSL.....</b>	<b>47</b>
<b>Tabela 2: Demonstração de Cálculo do PIS – Não-Cumulatividade .....</b>	<b>48</b>
<b>Tabela 3: Demonstração de Cálculo do COFINS – Não-Cumulatividade .....</b>	<b>49</b>
<b>Tabela 4: Demonstração de Cálculo do PIS – Cumulatividade .....</b>	<b>50</b>
<b>Tabela 5: Demonstração de Cálculo do COFINS – Cumulatividade .....</b>	<b>51</b>
<b>Tabela 6: Demonstração do Cálculo do IRPJ no Lucro Real Anual.....</b>	<b>52</b>
<b>Tabela 7: Demonstração do Cálculo da CSLL no Lucro Real Anual .....</b>	<b>53</b>
<b>Tabela 8: Demonstração do Cálculo da IRPJ no Lucro Arbitrado .....</b>	<b>54</b>
<b>Tabela 9: Demonstração do Cálculo da CSSL no Lucro Arbitrado.....</b>	<b>55</b>
<b>Tabela 10: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2010 .....</b>	<b>56</b>
<b>Tabela 11: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2011 .....</b>	<b>56</b>
<b>Tabela 12: Distribuição de Lucros - Regime Lucro Real.....</b>	<b>58</b>
<b>Tabela 13: Distribuição de Lucros Regime - Lucro Arbitrado sem Escrituração .....</b>	<b>58</b>
<b>Tabela 14: Distribuição de Lucros - Regime Lucro Arbitrado Comprovado por Balancetes .....</b>	<b>59</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART - Artigo

CF – Constituição Federal

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

DRE – Demonstração de Resultados do Exercício

EPP – Empresa de Pequeno Porte

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

ME – Microempresa

MP – Medida Provisória

PIS – Programa de Integração Social

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 Tema e Problema.....</b>	<b>9</b>
<b>1.2 Objetivos .....</b>	<b>10</b>
<b>1.3 Justificativa.....</b>	<b>11</b>
<b>1.4 Metodologia .....</b>	<b>12</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 Sistema Tributário Nacional.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1.1 Conceito de Tributo.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.2 Espécies de Tributos .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.2.1 Impostos .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.2.2 Taxas .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.2.3 Contribuições de Melhoria .....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.2.4 Contribuições Sociais.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.2.4.1 Contribuições de Intervenção de Domínio Econômico .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.2.4.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.2.4.3 Contribuições de Seguridade Social .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.2.5 Empréstimos Compulsórios.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1.3 Competência Tributária .....</b>	<b>20</b>
<b>2.2 Tributos Incidentes sobre o Lucro .....</b>	<b>21</b>
<b>2.2.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica .....</b>	<b>22</b>
<b>2.2.1.1 Alíquota .....</b>	<b>22</b>
<b>2.2.2 Contribuição Social sobre o Lucro.....</b>	<b>23</b>
<b>2.2.2.1 Alíquota .....</b>	<b>23</b>
<b>2.3 Regimes de Tributação de IRPJ e Contribuição Social .....</b>	<b>24</b>
<b>2.3.1 Lucro Real.....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.1.1 Obrigatoriedade.....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.1.2 Base de Cálculo IRPJ.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.1.3 Base de Cálculo CSLL .....</b>	<b>28</b>
<b>2.3.1.4 Lucro Real Trimestral.....</b>	<b>29</b>
<b>2.3.1.5 Lucro Real Anual.....</b>	<b>30</b>



2.3.1.5.1 Balancete para Suspensão ou Redução .....	31
2.3.1.6 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR .....	31
2.3.2 Lucro Arbitrado .....	32
2.3.2.1 Arbitramento de Ofício.....	33
2.3.2.2 Arbitramento pelo Contribuinte .....	34
2.3.2.3 Bases de Cálculo.....	35
2.3.2.4 Distribuição de Lucros.....	36
2.4 Programa de Integração Social – PIS .....	37
2.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS .....	37
2.5.1 Regime da Cumulatividade.....	38
2.5.1.1 Contribuintes .....	38
2.5.1.2 Base de Cálculo.....	39
2.5.1.3. Alíquotas .....	40
2.5.2 Regime da Não-Cumulatividade.....	40
2.5.2.1 Contribuintes .....	40
2.5.2.2 Base de Cálculo.....	41
2.5.2.3 Alíquotas .....	41
2.5.2.4 Créditos.....	42
2.5.2.5 PIS e COFINS na Importação.....	43
2.6 Planejamento Tributário .....	43
2.6.1 Evasão Fiscal.....	44
2.6.2 Elisão Fiscal.....	45
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....	46
3.1 Caracterização da Empresa Objeto de Estudo .....	46
3.2 Cálculos de PIS e COFINS Não-Cumulativos.....	48
3.3 Cálculos de PIS e COFINS Cumulativos.....	50
3.4 Apuração de IRPJ e CSLL pelo Regime do Lucro Real Anual .....	52
3.5 Apuração de IRPJ e CSSL pelo Regime Lucro Arbitrado .....	53
3.6 Comparativo para Determinação da Melhor Opção Tributária.....	55
3.7 Distribuição de Lucros.....	58
3.8 Análise do Estudo de Caso .....	60
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	61
REFERÊNCIAS.....	62

## **1 INTRODUÇÃO**

Neste capítulo aborda-se inicialmente o tema e o problema, evidenciando o assunto abordado e o problema relacionado a ele. Em seguida exibem-se os objetivos da pesquisa os quais norteiam o trabalho, mantendo o foco no cumprimento destes, além da justificativa, que esclarece a razão do trabalho. Finalmente abordam-se os procedimentos metodológicos para a realização deste estudo.

### **1.1 Tema e Problema**

Como qualquer instituição, o Estado necessita de fundos para manter suas atividades. A principal forma de arrecadação do Estado é por meio dos tributos. No Brasil a arrecadação tributária dá-se principalmente por meio de impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

A Contabilidade, que tem como objeto o patrimônio das entidades, possui na área tributária mais um objeto de estudo e planejamento, por afetar resultados e conseqüentemente o patrimônio da instituição.

Dentro da área tributária o contador age tanto na gestão de tributos quanto colabora na elaboração de planejamentos tributários, que visam reduzir os tributos gerados pela empresa de forma lícita, atendendo as exigências da legislação brasileira. Esta prática é denominada elisão fiscal e consiste em visualizar quais ônus tributários podem ser evitados diante de mudanças de práticas dentro da empresa. Esta área vem sendo reconhecida pelas instituições e se tornando peça importante para a rentabilidade e competitividade das empresas nacionais, sendo o país um dos que contam com carga tributária mais elevada no mundo.

Reforça-se que o planejamento tributário é desenvolvido de forma estritamente preventiva, buscando uma economia tributária dentro das opções legais, procurando evitar ônus fiscais maiores do que o necessário.

O Sistema Tributário Nacional contempla três regimes de tributação, Lucro Real, Lucro Presumido e o Lucro Arbitrado, além do Simples Nacional. Existem na legislação, especificações para que a empresa possa adotar cada regime de tributação. Este trabalho apresentará um estudo de caso, sendo que dentro das exigências a empresa objeto de estudo, apenas se enquadra no Lucro Real e Lucro Arbitrado, pois seu faturamento excede o limite estabelecido para opção por Lucro Presumido ou Simples Nacional.

Este estudo visa à apuração dos tributos pertinentes aos regimes de tributação, de possível adoção pela empresa, inclusive PIS e COFINS.

Diante do exposto o questionamento que vem à tona é: qual a melhor estratégia tributária a ser seguida por uma indústria de colorifícios, em relação aos regimes de tributação passíveis de opção pela mesma, Lucro Real ou Lucro Arbitrado?

## **1.2 Objetivos**

O objetivo geral deste trabalho consiste em demonstrar a importância do planejamento tributário e utilizá-lo de forma comparativa, para determinar qual forma de tributação adotável pela empresa objeto de estudo, Lucro Real ou Lucro Arbitrado, resultará um menor desembolso para a mesma.

Diante do objetivo geral exposto, evidenciam-se os objetivos específicos do trabalho:

- a) caracterizar os regimes de tributação previstos na legislação brasileira;
- b) apuração dos tributos incidentes nos regimes fiscais passíveis de opção para a empresa objeto de estudo;
- c) apresentar a alternativa financeiramente mais viável entre os regimes de tributação tratados no trabalho.

### 1.3 Justificativa

Quem investe em uma empresa, tem como objetivo inicial a obtenção de resultados. Mesmo com objetivos sociais, a maneira de cumprir sua finalidade vem através da otimização do resultado, gerando o máximo de recursos para investimentos.

Dentro de uma instituição, pode haver os mais diversos setores, e perfis profissionais cabendo aos gestores direcionar o foco da instituição, para que as diversas atividades praticadas em conjunto, atinjam a finalidade inicial da instituição, o lucro.

O papel inicial dos contadores é a ligação das informações da entidade, trazendo para números os caminhos percorridos pela empresa, demonstrando de que forma a atividade praticada vem agregando, ao valor investido pelos sócios.

Contudo no Brasil, um país com uma legislação complexa em termos de tributos, e com carga tributária elevada, a maior entre os países em desenvolvimento da América do Sul e dos Brics (Brasil, Rússia, Índia e China) segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), os contadores vem encontrando uma nova área de atuação que cada vez mais é valorizada e reconhecida pelos gestores, e que vem afetando diretamente no objetivo inicial do investimento, o planejamento tributário.

Esta ferramenta contábil, precisa ser elaborada de forma totalmente lícita, e traz aos gestores em conjunto com profissionais como contadores e advogados mais um desafio, o de conhecer a legislação tributária e manter-se atualizado diante de tantas modificações, mesmo assim ele se sujeita a erros, pois nem sempre as leis são claras, podendo trazer divergências em sua interpretação.

Diante disso, este trabalho visa abordar de forma teórica os regimes de tributação abrangidos pelo Sistema Tributário Nacional analisando como uma alternativa de tributação, afeta o resultado da empresa, e compara no estudo de caso as duas formas de tributação passíveis para a empresa objeto de estudo.

Este estudo é relevante para as empresas, pois amplia a visão das formas de tributação e demonstra como em situações específicas as diversas formas de tributação tornam-se importante para reduzir a carga tributária das empresas.

Busca-se ainda evidenciar o Lucro Arbitrado, que segundo o RIR/1999, art. 531 é um regime adotável pelo próprio contribuinte, e para uma empresa que exceda o limite de faturamento para adoção do Lucro Presumido, pode tornar-se um regime viável para fins de menor onerosidade tributária. Isto trará benefícios de forma acadêmica pois poucos são os trabalhos que abordam o Lucro Arbitrado como uma opção que pode ser vantajosa a uma instituição, e da mesma forma a sociedade pois trará uma nova visão deste regime de tributação que ainda é visto de forma preconceituosa por alguns profissionais da área.

#### **1.4 Metodologia**

A metodologia mostra-se como a forma com que o trabalho é elaborado, o modo como se organizara as idéias e baseadas em que, as afirmações contidas são constatadas.

De acordo com Jung (2004, p. 227) “a metodologia é um conjunto de técnicas e procedimentos que tem por finalidade viabilizar a execução da pesquisa, obtendo-se como resultado um novo produto, processo ou conhecimento.”

Para chegar-se aos objetivos da pesquisa, este estudo utilizar-se-á da tipologia pesquisa descritiva, Barros e Lehfeld (2000, p. 70) definem que,

nesse tipo de pesquisa, não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa. Procura descobrir a freqüência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, característica, causas relações e conexões com outros fenômenos.

Reforçando esta idéia Andrade (2007, p. 114) expõe que,

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

Portanto, a pesquisa se classifica como descritiva por comparar regimes de tributação, sem interferir nos dados expostos, buscando encontrar a mais vantajosa para a continuidade da empresa.

Quanto à tipologia nos procedimentos deste trabalho, fora utilizada a pesquisa bibliográfica, caracterizada por aprofundar conhecimentos, através das

coletas de dados gerais ou específicos de um tema. Ela é trazida por Gil (1991, p. 48) como a que “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.”

A pesquisa bibliográfica é ainda relatada por Alves (2007, p. 55) da seguinte forma,

aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas – livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de “papel”. Em como vantagem cobrir uma ampla gama de fenômenos que o pesquisador não poderia contemplar diretamente.

Apresenta-se neste trabalho literaturas referente a planejamento tributário, e que contribuam para a fundamentação do problema exposto.

Outro procedimento utilizado é o estudo de caso, o qual trata de uma análise intensiva de algum tipo de situação.

De acordo com Jung (2004, p.158) “pode-se definir um estudo de caso como sendo um procedimento de pesquisa que investiga um fenômeno dentro do contexto local, real e especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.”

Para abordagem do problema desenvolve-se uma pesquisa qualitativa. Oliveira (1999, p. 117) afirma 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.

Sendo assim, utiliza-se a pesquisa qualitativa de forma a comparar à utilização dos regimes tributários cabíveis a empresa objeto de estudo, visando entender e interpretar as alterações na carga tributária incidente sobre a mesma.

Com os respectivos métodos expostos visa-se alcançar os objetivos propostos no estudo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo abordam-se diversos conceitos, a fim de justificar o estudo de caso proposto que consiste num ato de planejamento tributário. Além de conceituar o tema proposto, embasará os cálculos dos tributos envolvidos, bem como justificará sua existência, regulamentação e competência.

Consiste ainda em demonstrar as formas de tributação passíveis de opção pela empresa objeto de estudo, constantes no Regulamento do Imposto de Renda, que são o Lucro Real e o Lucro Arbitrado.

### 2.1 Sistema Tributário Nacional

No intuito de conter a ânsia por arrecadação do Estado através de tributos, impondo-lhe limites e definindo as referidas abrangências de atuação de cada ente público, o poder legislativo criou um arcabouço legal, que satisfaz essa necessidade. A esse conjunto de normas que regulamenta o poder de tributar do Estado, deu-se a denominação de Sistema Tributário Nacional.

Denari (2008, p. 31), entende que Sistema Tributário “[...] é o conjunto de normas jurídicas conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo.”

Manoel Lourenço dos Santos (1970, apud DENARI, 2008) define que no sentido exato Sistema Tributário

[...] é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos aos quais a Constituição nacional atribui competência tributária.

Inserido no contexto de Sistema Tributário Nacional, surge à necessidade de contemplar a conceituação de tributo, bem como suas espécies e classificações.

### **2.1.1 Conceito de Tributo**

A conceituação de tributo encontra-se exposta no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) como sendo:

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

Sua natureza é determinada conforme Carlin (2008, p. 51), “[...] pelo fato gerador da respectiva obrigação de acordo com as suas modalidades.” As modalidades referidas pelo autor são impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

A classificação dos tributos é elencada através das suas espécies. Isso é ensinado por Rezende, Pereira e Alencar (2010) que lembra como principais fatores da classificação a vinculação ou não do valor arrecadado com uma contraprestação por parte do Estado, também a natureza da atividade vinculada e o destino desses recursos.

### **2.1.2 Espécies de Tributos**

As espécies tributárias são classificadas segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) de cinco formas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. As mesmas classificações são dadas por Oliveira (2009) que destaca que no art. 145 da Constituição Federal, que define os tributos por espécies constam apenas impostos, taxas e contribuições de melhorias, ademais, recorda que a mesma CF, incluiu outras duas figuras tributárias que no seu entendimento se enquadram perfeitamente como tributo, que são os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de intervenções econômicas.

Diante das afirmações dos autores, expõem-se as características destas cinco espécies de tributos.



### 2.1.2.1 Impostos

Impostos são conhecidos como tributos não-vinculados, por não exigirem qualquer contraprestação do governo.

Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 47) tratam que “sua cobrança decorre do acontecimento de uma situação específica estabelecida em lei.” Os mesmos autores trazem como exemplos destes tributos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ e IRPF). No Código Tributário Nacional a definição de imposto está exposta no art. 16 como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Oliveira (2009, p. 64) expõe que “o imposto é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta e imediata do Estado, sendo essa a característica principal desse tributo para a distinção dos demais.”

Reforça-se que o IRPJ, tributo relevante ao estudo de caso apresentado, faz parte desta espécie tributária, sendo exposto mais detalhadamente na sequência do estudo.

### 2.1.2.2 Taxas

As taxas diferentemente dos impostos, são definidos pela doutrina como tributos vinculados. Isso se dá conforme Oliveira (2009) pela contraprestação em imediato ao contribuinte, logo é possível definir com facilidade seu fato gerador. O autor discorre ainda, que a cobrança desse tributo dá-se pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado, e pode ser instituído por qualquer ente federativo.

Entende-se por poder de polícia segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 47), “[...] atividade pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade a favor do interesse público no que se refere à segurança, higiene, ordem,

costumes, dentre outros interesses.” Definem ainda como exemplo desta modalidade a taxa de controle e fiscalização ambiental.

### **2.1.2.3 Contribuições de Melhoria**

As contribuições de melhoria são conforme Oliveira (2009) tributos que se destinam a fazer face ao custeio de obras públicas que possam valorizar direta ou indiretamente o imóvel do contribuinte. Na mesma linha Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 48) citam que “[...] são tributos que o governo pode cobrar pela valorização de imóveis em decorrência da execução de uma obra pública, como por exemplo, a pavimentação de ruas.”

A Constituição Federal já prevê no art. 145 a instituição das contribuições de melhoria, o art. 81 do CTN diz que ela “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.”

### **2.1.2.4 Contribuições Sociais**

São classificadas em três tipos as contribuições sociais: contribuições de intervenção de domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social.

#### **2.1.2.4.1 Contribuições de Intervenção de Domínio Econômico**

Conforme Rezende, Pereira e Alencar (2010), essas contribuições têm por finalidade intervir no domínio econômico e sua arrecadação deve ser destinada a financiar a própria atividade interventiva. Oliveira (2009, p. 71) afirma que elas visam “ao controle da produção em um mercado específico, como a produção de açúcar, por exemplo.”

Esse tributo pode ser visto como um conceito mais moderno de tributação, pois deixa de ter a função simples de arrecadação para manutenção do Estado, mas sim, servindo como um instrumento de interferência na economia privada, visando estimular ou desestimular determinados setores econômicos ou regiões.

#### **2.1.2.4.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas**

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas são conforme Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 48) “vinculadas a entidades representativas de atividades profissionais, como é o caso das anuidades pagas aos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC).”

Servem para o custeio de sindicatos ou entidades representativas de categoria econômica ou social, ou ainda das entidades privadas vinculadas às entidades sindicais e está prevista no Art. 217, I, do CTN. (OLIVEIRA, 2009).

### 2.1.2.4.3 Contribuições de Seguridade Social

Contribuições de Seguridade Social são os tributos que têm por finalidade o financiamento da seguridade social. Oliveira (2009) lembra que necessitam de lei ordinária para serem instituídas, podendo apenas serem exigidas 90 dias após sua publicação<sup>1</sup>.

A previsão legal para o financiamento da Seguridade Social pelas contribuições sociais está prevista no art. 195 da CF, conforme segue:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Merecem destaque para o decorrer deste estudo, a Contribuição Social sobre o Lucro e as contribuições a título de PIS e COFINS sobre faturamento, pois as mesmas influenciaram diretamente no estudo de caso proposto.

---

<sup>1</sup> Princípio da anterioridade nonagesimal – Instituído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 estabelece que a cobrança do tributo além de dever ocorrer somente em ano-calendário seguinte, não pode ocorrer antes de decorrer 90 dias da data de publicação de lei que o estabeleça.

### **2.1.2.5 Empréstimos Compulsórios**

Os empréstimos compulsórios, segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), podem ser instituídos pela União exclusivamente para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas, guerra ou sua eminência, ou investimento público urgente e de relevante interesse nacional.

Estão estabelecidos conforme Oliveira (2009) no art. 148 da Constituição Federal e no art. 15, I e II do CTN. O autor destaca ainda que nos casos de guerra e calamidade pública não se faz necessário o respeito ao princípio da anterioridade e noventena, mas já para o investimento de caráter urgente com relevante interesse nacional, torna-se obrigatório observar esses dois princípios.

### **2.1.3 Competência Tributária**

A Constituição Federal, lei básica e fundamental para o Estado de Direito, define o regime de governo, os poderes, bem como reparte suas competências.

Para Fabretti e Fabretti (2004) devido a vasta extensão do território brasileiro, para a melhor organização das distintas realidades demográficas, econômicas, geográficas e climáticas, adotou-se no país uma administração descentralizada em União, Estados e Municípios denominada Federação.

“Quem tributa o quê?” é a pergunta que faz Oliveira (2009, p. 27), intitulado, um capítulo que trata da competência tributária, que denomina como poder para instituir e cobrar tributos.

O Quadro 1 expõe as competências de cada ente da Federação:

União	Estados e Distrito Federal	Municípios
<b>Impostos</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Propriedade territorial rural</li> <li>- Produtos estrangeiros</li> <li>- Exportação</li> <li>- Renda e proventos de qualquer natureza</li> <li>- Produtos industrializados</li> <li>- Operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários</li> <li>- Grandes fortunas</li> <li>- Outros impostos não previstos na Constituição Federal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Propriedade de veículos automotores</li> <li>- Transmissão de bens <i>causa mortis</i> e doações</li> <li>- Operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Propriedade territorial urbana</li> <li>- Transmissão de bens <i>inter vivos</i></li> <li>- Serviços de qualquer natureza, exceto os serviços tributados pelos Estados e Distrito Federal</li> </ul>
<b>Outros Tributos</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuições sociais</li> <li>- Contribuições de intervenção de domínio econômico – CIDE</li> <li>- Empréstimos compulsórios</li> <li>- Taxas</li> <li>- Contribuições de melhoria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxas</li> <li>- Contribuições de melhoria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxas</li> <li>- Contribuições de melhoria</li> </ul>

### **Quadro 1: Tributos Competentes a Cada Federação**

Fonte: Oliveira (2009, p. 27).

Depois de comentados os conceitos de tributos tratar-se-á adiante a incidência desses sobre o lucro, os quais sejam: IRPJ e CSSL.

## **2.2 Tributos Incidentes sobre o Lucro**

Incidem sobre o lucro das empresas dois tributos: o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL). (REZENDE PEREIRA E ALENCAR, 2010, p. 121).

Os autores lembram que a base de cálculo dos dois tributos é o lucro, mas na forma da legislação, e como ambos têm legislação específica que os definem, o valor monetário da base de cálculo dos dois tributos pode ser diferente.

## 2.2.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tributo de competência da União, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Segundo Oliveira (2009) essa determinação de fato gerador está contida no art. 43 do CTN, o artigo é exposto abaixo:

O imposto, de competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§ 1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001.)

§ 2º - Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001.)

Rezende, Pereira e Alencar (2010) explicam que o IRPJ é calculado mediante a aplicação da alíquota ao lucro tributável apurado nas modalidades Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado. A respeito da alíquota, suas definições dadas no item a seguir, quanto à base de cálculo deste tributo, será abordada de forma específica para cada regime de tributação.

### 2.2.1.1 Alíquota

A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo encontrada, para a determinação do IRPJ devido é de 15%, segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010). Oliveira (2009, p. 100) lembra ainda que “além dessa alíquota, a parcela da base de cálculo que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo

número de meses do respectivo período de apuração ficará sujeita de adicional de IRPJ, calculado a alíquota de 10,0%.”

Isso é previsto no art. 228 do RIR/1999 conforme segue:

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

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

O outro tributo incidente sobre os lucros das empresas é a Contribuição Social sobre o Lucro que apesar de possuir uma alíquota menos elevada que a do IRPJ também toma fatia relevante do resultado das instituições.

## **2.2.2 Contribuição Social sobre o Lucro**

A Contribuição Social sobre o Lucro foi criada segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), sobre amparo do art. 195 da Constituição Federal, que trata das contribuições para custeio da seguridade social.

Apesar de destacarem que a lógica de tributação da CSSL segue a do IRPJ, o autores reforçam que isso não quer dizer que suas bases de cálculo necessariamente sejam iguais, lembrando que existem diferenças entre os ajustes feitas ao lucro tributável.

### **2.2.2.1 Alíquota**

Segundo Oliveira (2009, p. 119), “a contribuição a ser recolhida é calculada mediante a aplicação da alíquota de 9,0% sobre a base de cálculo expressa em reais (R\$), relativamente aos fatos geradores ocorridos desde 01.02.2000.”



Essa afirmação ocorre com base na Lei nº 11.727, art. 17, sendo aplicável tanto ao Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, bem como no pagamento por estimativa no caso do Lucro Real Mensal.

### **2.3 Regimes de Tributação de IRPJ e Contribuição Social**

Antes do início de cada ano, surge uma importante questão, que pode interferir num melhor resultado para a empresa no período: a opção pelo regime de tributação. Neste momento torna-se importante à empresa a figura do planejamento tributário.

Segundo Oliveira (2009, p. 212) “A decisão por um ou outro regime de tributação deve estar baseada na margem de lucro da empresa antes do IRPJ e da CSLL, obtida nas demonstrações contábeis do período anterior e em sua projeção até o final do ano.”

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010) afirmam que as pessoas jurídicas em geral com fins econômicos podem ser tributadas com base no Lucro Real, Presumido, Arbitrado ou no Simples Nacional e que qualquer pessoa jurídica por menor que seja, pode ser tributada pelo Lucro Real. O mesmo autor argumenta ainda que a tributação com base no Lucro Presumido ou a opção pelo Simples Nacional, nem sempre é possível em razão do montante de receita bruta, atividade ou pela condição da pessoa jurídica.

Cabe então ao administrador da empresa, assistido por contadores e advogados, escolher o regime de tributação menos oneroso em relação a tributos e burocracia, observando os respectivos requisitos à adoção.

### 2.3.1 Lucro Real

Dentre as formas de apuração, previstas, aquela que toda empresa têm por natureza sem necessitar de opção é a com base no Lucro Real. A legislação em vigor expõe o Lucro Real, como o resultado contábil líquido do período, antes da apuração do IRPJ e CSLL, ajustado por adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

Quando se trata de Lucro Real, Young (2009) lembra que há que se fazerem certas distinções entre suas subdivisões, que consistem nas suas duas periodicidades de cálculo, a apuração trimestral e a anual, por isso serão ressaltadas suas características específicas no decorrer do trabalho.

#### 2.3.1.1 Obrigatoriedade

Apesar de adotável por qualquer instituição para apuração dos tributos devidos sobre o lucro, existem pessoas jurídicas que são obrigadas à apuração do IRPJ com base no lucro real, estas são definidas pelo art.14 da Lei 9.718/98:

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

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

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

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

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

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos

creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

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

Destaca-se que caso a empresa se enquadre em um dos incisos e não consiga apurar ou comprovar seu Lucro Real, a mesma deverá ter seu lucro arbitrado, nas formas constantes posteriormente em menção específica.

### 2.3.1.2 Base de Cálculo IRPJ

A base de cálculo do IRPJ no Lucro Real é o encontro entre receitas e despesas da instituição, ou seja, o resultado demonstrado no DRE, acrescidas das adições obrigatórias (despesas que a legislação do imposto de renda entende como não dedutíveis) e diminuídas das exclusões (receitas as quais não incidem, ou já foram anteriormente tributadas pelo IRPJ).

Conforme Oliveira (2009), as adições ao lucro líquido para efeitos do cálculo do IRPJ estão presentes no art. 249 do RIR/1999, as quais são expostas abaixo:

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).

Além das “adições” que são as despesas consideradas como não-dedutíveis para a apuração do Imposto de Renda, são permitidas ainda “exclusões”, receitas que não devem ser tributadas, como principais Young (2009, p.161, 162) destaca:

I - o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;  
 II - os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo e aquisição, que tenham sido computados como receita;  
 III - o valor das provisões não dedutíveis que tenham sido adicionadas na determinação da base de cálculo de período de apuração anterior e que tenham sido baixadas no período de apuração por utilização ou reversão;  
 IV - a parcela dos lucros decorrentes de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços celebrados com entidades governamentais, proporcional ao valor das receitas desses contratos, computadas na apuração do resultado e não recebidas até a data do encerramento do trimestre;  
 V - a amortização de deságio obtido na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado em conta de controle na parte B do Lalur, para ser computado no lucro real do período em que ocorrer a alienação ou baixa do investimento;  
 VI - a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de bens e direitos recebidos a título de devolução de participação no capital social de outra sociedade, que tenha sido creditada ao resultado (art. 22, §4º, da Lei 9.249/95)  
 VII - o resultado positivo correspondente às operações realizadas pelas sociedades cooperativas com os seus associados;  
 VIII - a reversão do saldo remanescente da provisão para o Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário com tributação diferida, quando houver sido exercida a opção para a tributação antecipada com o benefício da redução da alíquota do imposto;  
 IX - as perdas em operações de renda variável que tenham sido adicionadas ao lucro líquido de período anterior, por terem excedido aos ganhos auferidos em operações da mesma natureza, até o limite da diferença positiva entre ganhos e perdas decorrentes de operações no mesmo mercado, computados no resultado do período;  
 X - os encargos financeiros registrados como receita, incidentes sobre créditos vencidos e não recebidos, após decorridos 2 (dois) meses de vencimento do crédito;  
 XI - a depreciação acelerada incentivada;

XII – o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente no período, cujo preço deva ser recebido, no total ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente ao da contratação, se houver opção pelo diferimento da tributação;

XIII – demais rendimentos, receitas, resultados e outros valores computados a crédito de conta de resultado e que, de acordo com a legislação vigente, não são computados no lucro real.

Visto como forma-se a base de cálculo do IRPJ, agora apresenta-se a maneira de determinar a base da CSLL.

### 2.3.1.3 Base de Cálculo CSLL

Tanto como para o IRPJ das pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, a base de cálculo da CSLL também é determinada pelo resultado do período, antes da provisão do IRPJ e de seu próprio pagamento, ajustada por adições e exclusões.

Segundo, Oliveira (2009 p. 119, 120) são considerados não dedutíveis, entre outros, devendo ser adicionados para a determinação de sua base de cálculo:

I – as provisões não dedutíveis para fins de apuração do lucro real, exceto a Provisão para Imposto de Renda;

II – as seguintes despesas não dedutíveis computadas para apuração do lucro líquido:

- a) das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- b) das despesas e custos de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens ou serviços;
- c) das despesas e custos com alimentações dos sócios, acionistas, e administradores, quando não fornecidas pelo restaurante da própria empresa;
- d) das despesas, custos e contribuições baseadas nos lucros, relativos à previdência privada e ao Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), cujo ônus seja da pessoa jurídica, que, somados excederem a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano;
- e) das doações, exceto as referidas no §2º do Art. 13 da Lei nº 9.249, de 1965; e
- f) das despesas com brindes.

III- os ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências;

IV – os ajustes por diminuição do valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (equivalência patrimonial);

V – o valor de reserva de reavaliação baixado durante o período base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período base; e

VI – o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, apurados nos termos da legislação do imposto de renda.

Rezende, Pereira e Alencar (2010) lembram que boa parte dos ajustes coincidem com os da base de cálculo do lucro real, mas nem todos são realizados em ambas as bases de cálculo, como exemplo, citam: as depreciações amortizações e exaustões incentivadas, que afetam apenas a base do IRPJ.

Oliveira (2009, p. 120) destaca ainda como principais exclusões:

- I – o montante dos saldos das provisões não dedutíveis, bem como o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados (revertidos), em qualquer época ou a qualquer título;
- II – os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo método do custo de aquisição; e
- III – resultado positivo dos investimento avaliados pelo patrimônio líquido (equivalência patrimonial).

#### **2.3.1.4 Lucro Real Trimestral**

Na forma de apuração denominada Lucro Real Trimestral, o imposto de renda e a contribuição social são apurados trimestralmente, considerando para isso as receitas e as despesas do trimestre.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010, p. 25), sobre o pagamento do imposto e da contribuição a pagar, dizem que “poderão ser pagos 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.”

Entre vantagens e desvantagens da opção pela tributação pelo Lucro Real Trimestral, Young (2009) destaca como vantagem a proximidade com o real resultado da empresa. Como desvantagens a autora destaca a onerosidade da escrituração contábil regular e a compensação de prejuízos fiscais de trimestres anteriores limitados a 30% do resultado dos períodos seguintes.

Outra vantagem destacada por Teixeira (2005) em relação ao Lucro Real Anual, é que se a empresa obtiver lucro em todos os trimestres do ano, pagaria o IRPJ e a CSLL a cada trimestre e podendo dividi-los em até três parcelas.

### 2.3.1.5 Lucro Real Anual

O Lucro Real Anual obriga a pessoa jurídica que verificar lucro fiscal, a realizar mensalmente o recolhimento do Imposto de Renda, podendo ser determinado por estimativa ou comprovando o valor devido através de balanços ou balancetes mensais, desde que este seja superior ao montante recolhido no período.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010) dizem que a base de cálculo do imposto para apuração da estimativa mensal é determinada pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta do mês, somados aos ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, exceto ganhos tributados como os de aplicações financeiras. O percentual aplicado varia de acordo com a atividade da empresa e constam no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Young (2009, p. 108) expõe que “a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida na atividade, como regra geral.”

<b>Atividades</b>	<b>Percentuais</b>
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8%
Revenda de combustíveis	1,6%
Serviços de transporte (exceto transporte de carga)	16%
Serviços de transporte de cargas	8%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Serviços hospitalares	8%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%
Instituições financeiras, bancos e assemelhados	16%
Factoring	32%

#### **Quadro 2: Percentuais Estimativa Lucro Real Mensal**

Fonte: Receita Federal do Brasil (RFB).

### 2.3.1.5.1 Balancete para Suspensão ou Redução

Permite-se ainda a pessoa optante pelo Lucro Real Anual, suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal, caso demonstre, por meio de balanço ou balancete levantado para tal fim, que já fora recolhido valor excedente ao devido. Tal previsão está amparada no art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda/1999:

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

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 148) lembram que “para apuração do valor devido de IRPJ e CSLL é necessário acompanhar o lucro tributável mês a mês. Para tanto, além de apurar o resultado contábil, a empresa precisa acompanhar os ajuste (adições e exclusões).”

### 2.3.1.6 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR

As empresas tributadas pelo Lucro Real têm de utilizar-se do Livro de Apuração do Lucro Real. Esta imposição está presente na legislação no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no seu art. 8º inciso I.



O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração de lucro real, no qual:

- a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;
- b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);
- c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

A RFB determina que o LALUR é composto por duas partes denominadas “A” e “B”, de igual quantidades de folha sendo que:

- a) Parte A, destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do lucro real; e
- b) Parte B, destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010) indicam que a IN da RFB nº 989/2009 alterada pela IN da RFB nº 1.139/2011 instituiu o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Lucro Real (e- Lalur), que substitui o LALUR tradicional e deverá conter as informações que influenciem direta ou indiretamente, imediata ou futuramente, a composição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro. Os autores expõem ainda que a obrigatoriedade de sua entrega dá-se até o último dia útil do mês de junho do ano subsequente ao ano-calendário de referência, sujeitando-se a multa de R\$ 5.000,00 por mês calendário ou fração deste de atraso.

### **2.3.2 Lucro Arbitrado**

Considerado como forma anômala por autores como Ludícibus e Marion (2002), o Lucro Arbitrado é conforme Young (2009), uma forma de tributação menos utilizada, pois sobre o faturamento trimestral são aplicados percentuais majorados para determinação da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010, p. 95) destacam que

a tributação pelo lucro real, seja por opção ou por obrigação, requer a manutenção da escrituração de livros comerciais e fiscais na forma determinada por lei. Não basta, todavia, só a manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais se a pessoa jurídica não mantiver a documentação que embasou a escrituração.

Ainda, segundo Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010) os casos de arbitramento dos lucros diminuiriam sensivelmente, devido ao avanço do sistema de escrituração contábil eletrônico, pela instituição de tributos como PIS e COFINS e também pelo aumento no limite da receita bruta para adoção do lucro presumido.

Outra forma simplificada de cálculo dos tributos, conforme Ludícibus e Marion (2002), comparando-a com o Lucro Presumido, os autores dizem ocorrer a princípio quando, por algum motivo, o imposto não foi calculado pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido.

### **2.3.2.1 Arbitramento de Ofício**

O Arbitramento de Ofício, assim denominado o arbitramento efetuado pelo Fisco, é efetuado quando houver constatação de que o contribuinte não está em dia com suas obrigações, as hipóteses ao arbitramento são contidas no art. 530 do RIR/1999 e são basicamente:

- I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver 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 contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
  - a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária, ou
  - b) determinar o lucro real.
- III – o contribuinte, não obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive a bancária;
- IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei 3.470/58; segundo o qual, o intermediário no País que for o importador ou consignatário da mercadoria deverá escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;

VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. (YOUNG, 2009, p. 222)

Importante ressaltar, que o arbitramento do lucro, não exige a responsabilidade da empresa de comprovar as receitas efetivamente recebidas ou auferidas, conforme pergunta 007 do livro de “Perguntas e Respostas da RFB” que dispõe sobre o Lucro Arbitrado, que ainda dá destaque ao art. 538 do RIR/1999, “o arbitramento de lucro em si por não ser uma sanção, mas uma forma de apuração da base de cálculo do imposto, não exclui a aplicação das penalidades cabíveis.”

### **2.3.2.2 Arbitramento pelo Contribuinte**

Além do Arbitramento de Ofício, existe a possibilidade do Arbitramento pelo Contribuinte, ou simplesmente auto-arbitramento. Nesta modalidade de apuração, que está prevista no art. 531 do RIR/1999, o contribuinte que conhece sua receita bruta e previstas as hipóteses de arbitramento já mencionadas para o Arbitramento de Ofício, poderá efetuar o pagamento do imposto de renda, determinado desta forma.

Esta idéia é compartilhada por Young (2009, p. 223), “poderá ainda ocorrer o auto-arbitramento, ou seja, o próprio contribuinte, seja como forma de planejamento tributário ou por opção, arbitrar o seu resultado.”

Outro fator importante lembrado por Oliveira (2009, p. 112)

o contribuinte, ao optar pelo auto-arbitramento, deverá observar que essa forma de apuração abrangerá todo o ano calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação.

Após a exibição das duas possibilidade de arbitramento do lucro, faz-se necessário compreender a composição da base de cálculo nesta forma de tributação.

### 2.3.2.3 Bases de Cálculo

A base de cálculo para determinação do IRPJ no Lucro Arbitrado é dada através da aplicação dos percentuais aplicáveis para a determinação do Lucro Presumido majorados em 20%, sobre a receita bruta, mais as devidas adições. Porém, há ainda previsões para quando não determinável a receita bruta da empresa.

Segundo Oliveira (2009, p. 115) independente de conhecer a receita bruta deve-se ainda adicionar à base de cálculo do IRPJ os seguintes valores:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, inclusive nos mercados de renda variável, como bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados e no mercado de balcão organizado;
- b) os juros recebidos a título de remuneração do capital próprio por outras empresas as quais a pessoa jurídica seja sócia ou acionista;
- c) os juros ativos e os descontos obtidos em pagamentos de obrigações;
- d) os valores cuja tributação havia sido diferida e que estão sendo controladas na parte "B" do Lalur da pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior forem tributados com base no lucro real; e
- e) os valores recuperados pela empresa referentes a custos ou despesas, inclusive com perdas no recebimento dos créditos, que tenham sido deduzidos na apuração do lucro real em períodos anteriores.

As outras formas previstas para determinação da base de cálculo do imposto de renda no Lucro Arbitrado, quando desconhecida a receita bruta, são dispostas no art. 535 do RIR/1999 como seguem:

- O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):
- I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
  - II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
  - III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
  - IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
  - V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
  - VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;  
VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

A base de cálculo do CSLL nessa forma de tributação tem particularidades em relação à do IRPJ. Segundo Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010, p. 101) a base de cálculo da contribuição será a soma entre:

I – 12% da receita bruta;  
II – ganhos de capital na alienação de bens e direitos do ativo permanente, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável, demais receitas e rendimentos positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior.

Quando a receita bruta não for conhecida, o art. 55 da Lei nº 8.981/95 dispõe que se deve adotar a mesma base de cálculo do imposto de renda.

#### **2.3.2.4 Distribuição de Lucros**

Bem como nos outros regimes de tributação, a empresa tributada pelo Lucro Arbitrado pode distribuir lucros isentos de tributação, após o encerramento do período.

Pinto (2010, p. 205) diz que “para fins do cálculo da parcela de lucro isenta, deverão ser deduzidos do lucro arbitrado, o Imposto de Renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, se devido, a Contribuição Social sobre o Lucro, o PIS e a COFINS.”

O mesmo autor lembra que caso a empresa optante pelo Lucro Arbitrado possua escrituração contábil regular, a parcela de lucro apurada mediante a referida escrituração que exceda a apurada na forma anterior, poderá também ser distribuída livre de tributação.

## **2.4 Programa de Integração Social – PIS**

Criada em 1970, pela Lei Complementar nº 7, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS está atualmente embasada na Lei nº 9.715/1998, porém sofreu importantes alterações com leis como a Lei nº 10.833/2003.

Conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010) as arrecadações com este tributos financiam o programa seguro desemprego e o abono aos empregados que percebem até dois salários mínimos de remuneração mensal.

Young (2009, p. 24) prevê que o recolhimento do PIS dá-se [...] até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. Tendo esse tributo influência direta no estudo proposto, na sequência do trabalho serão abordados novos aspectos relevantes sobre o mesmo.

## **2.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela LC nº 70, e 30-12-91.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010) afirmam que tanto a legislação da COFINS quanto a do PIS, são constantemente alteradas para atender determinados setores ou atividades, tendo sido o Poder Executivo delegado pela Constituição para alterar suas alíquotas.

Conforme Young (2009, p. 22) o recolhimento do COFINS dá-se [...] até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

Por PIS e COFINS terem características idênticas no modo de apuração, bem como em base de cálculo, ambas serão tratadas em conjunto nos itens abaixo.

### 2.5.1 Regime da Cumulatividade

O regime da cumulatividade de PIS e COFINS consiste na determinação do valor a recolher das respectivas contribuições, sem recuperação de qualquer crédito, apurando-se as mesmas a alíquotas menores do que no regime não-cumulativo.

#### 2.5.1.1 Contribuintes

São contribuintes da PIS e da COFINS com base no regime cumulativo, as pessoas jurídicas em geral e equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Como exceções Santos (2007, p. 21) traz:

- a) aquelas sujeitas à modalidade não cumulativa da contribuição;
- b) as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional;
- c) outras definidas em lei.

Segundo o mesmo Santos (2007, p. 22) a legislação que rege o assunto, mais especificamente as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) determina que ficam expressamente incluídos no regime não cumulativo:

- a) as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) as sociedades cooperativas (exceto as de produção agropecuária e as de consumo);
- c) as pessoas jurídicas (entidades financeira e assemelhadas) referidas 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.

Conforme Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010), nem toda pessoa jurídica está sujeita ao pagamento da COFINS, pois existe imunidade constitucional imposta pelo art.195, § 7º, da CF para entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei, entre outras isenções previstas em lei.

### 2.5.1.2 Base de Cálculo

A base de cálculo da PIS e da COFINS na forma cumulativa é basicamente a receita bruta de operação da empresa, admitidas algumas exclusões. São excluídos da base de cálculo das contribuições devidas na modalidade cumulativa entre outros:

- I - o IPI, nas empresas contribuintes desse imposto;
  - II - as vendas canceladas e os descontos concedidos incondicionalmente;
  - III - o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
  - IV - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo de 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;
  - V - a receita decorrente da venda de bens do Ativo Permanente;
  - VI - as receitas decorrentes dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;
  - VII - as receitas da exportação de mercadorias para o exterior; [...]
- (SANTOS, 2007 p. 30).

Reforça-se o que consta na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que revogou o § 1º do art. 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, que tratava a totalidade das receitas adquiridas pela empresa como base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo. A partir disso considera-se para o cálculo, somente as receitas de operação da empresa, ou seja, aquelas que façam parte de seu objeto social.

Outra diferenciação dos regimes adotáveis para tributação do PIS e da COFINS fica por conta das alíquotas adotáveis, para efeito de determinação da contribuição a recolher.



### **2.5.1.3. Alíquotas**

Existem alíquotas diferenciadas para apuração da base de cálculo do regime cumulativo e não-cumulativo. Conforme Santos (2007, p. 37) “as pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS devem calcular [...] mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (PIS) e 3,0% (COFINS) sobre o faturamento bruto auferido.”

### **2.5.2 Regime da Não-Cumulatividade**

O regime não-cumulativo do PIS e COFINS consiste na dedução dos débitos apurados em cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação.

#### **2.5.2.1 Contribuintes**

Devem contribuir a COFINS e ao PIS de forma não-cumulativa as pessoas jurídicas que auferirem receitas, independente da classificação contábil das mesmas ou sua denominação, exceto as obrigadas ao regime cumulativo e outras exclusas pela legislação, como optantes pelo Simples Nacional, pessoas jurídicas imunes a impostos, órgãos públicos, autarquias e fundações públicas entre outros.

Santos (2007) diz que basicamente são tributadas pelo regime não-cumulativo as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, com algumas exceções, como por exemplos as instituições financeiras.

### 2.5.2.2 Base de Cálculo

Para base de cálculo nesta modalidade considera-se o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, exceto as oriundas de operações que não se sujeitam a incidência das contribuições que são segundo Santos (2007) exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas ou ainda vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Admitem-se ainda exclusões de alguns valores da receita bruta, para determinação da base de cálculo, são elas:

- a) receitas isentas da contribuição ou não alcançadas pela incidência ou ainda, sujeitas às alíquotas zero;
- b) receitas não operacionais, decorrentes da venda de Ativo Permanente;
- c) receitas auferidas pela pessoa jurídicas revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- d) vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos;
- e) reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas;
- f) o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio e lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita; [...] (SANTOS, 2007, p . 45).

Outros pontos a serem excluídos do faturamento para determinação da base de cálculo são os valores referentes à Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ICMS quando destacado na nota fiscal na condição de substituto tributário.

### 2.5.2.3 Alíquotas

Basicamente são aplicadas as alíquotas para determinação da Contribuição para o PIS e da COFINS, com a incidência não-cumulativa respectivamente, nos valores de “um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento (1,65%) e de sete inteiros e seis décimos (7,6%).” (SANTOS, 2007, p. 56).

De acordo com Higuchi, Higuchi e Higuchi 2010, os regimes não-cumulativos da COFINS e da Contribuição para o PIS, foram instituídos respectivamente pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, porém ficaram como não-cumulativas somente em teoria, segundo eles para serem efetivamente assim consideradas a lei deveria autorizar a dedução de todos os pagamentos feitos na operação anterior, mas isso não ocorre, em certos momentos o autor chega a colocar o regime como de não-cumulatividade parcial.

#### 2.5.2.4 Créditos

Das contribuições calculadas para recolhimento poderão ser deduzidos créditos específicos, provenientes de operações de compra de mercadorias, de insumos do processo produtivo, entre outros.

São permitidos créditos segundo Santos (2007, p. 57, 58) relativos a:

- a) bens adquiridos para revenda;
- b) bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) aluguéis de prédios máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa;
- e) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optantes pelo Simples;
- f) encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- g) encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa;
- h) bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, tributada na modalidade não-cumulativa;
- i) armazenagem de mercadoria e frete na operação, nos casos das letras “a” e “b”, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Deve ser visto que este crédito aplica-se somente aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, custo e despesas pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

### 2.5.2.5 PIS e COFINS na Importação

Além das operações realizadas no País, citadas acima, existe ainda a possibilidade do crédito de PIS e COFINS para contribuintes optantes pela modalidade não-cumulativa. Isso está previsto na Lei nº 10.685/2004, a qual instituiu o PIS - Importação e a COFINS - Importação, e em seu art. 15, define como operações com direito a crédito:

- I - bens adquiridos para revenda;
- II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
- III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;
- V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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)

As alíquotas de modo geral, definidas pela mesma Lei, são 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS. Existem exceções como produtos farmacêuticos, perfumarias, veículos e outros, porém não serão tratados, pois não compreendem o objeto do estudo de caso.

## 2.6 Planejamento Tributário

A redução das despesas de uma empresa sempre auxilia potencialmente a competitividade da mesma, o mesmo não é diferente quando se fala de despesas tributárias. A forma de estudar e decidir quais práticas legais adotáveis pelo contribuinte causará menor onerosidade tributária, chama-se Planejamento Tributário.

[...] além da escrituração fiscal e do controle dos tributos que incidem sobre as atividades de uma empresa, uma das mais importantes funções da Contabilidade Tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa

(especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, fazendo com que venha a obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade. (OLIVEIRA, 2009, p. 189).

Fabretti (1996, p. 28) reforça esse conceito afirmando que “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário.”

Fabretti (1996) destaca ainda, que não há mágicas no Planejamento Tributário e sim alternativas cujas relações custo/benefício variam muito, cabendo ao planejador, antes de mais nada bom senso em suas opções.

### **2.6.1 Evasão Fiscal**

Dentro do contexto de Planejamento Tributário, dois termos deslocam bastante atenção, a evasão fiscal e a elisão fiscal. A evasão fiscal caracteriza-se por uma prática ilícita de economia tributária, como exemplos, Young (2006, p. 70) cita:

[...] a falta de emissão de nota fiscal, a nota “calçada”, ou seja, aquela em que o valor constante da primeira via é diferente do das demais vias emitidas, registros contábeis de despesas que não foram efetuadas, empresas constituídas de forma fraudulenta (evasão de patrimônio efetuada por empresas endividadas para fugir de execução), entre outras.

Higuchi (2010) reflete que na figura da evasão sempre está presente as figuras de simulação ou dissimulação. Tal alegação é compartilhada por Oliveira (2009) que conceitua a evasão como toda ação ou omissão que tende a reduzir, elidir ou mesmo que retardar o cumprimento de obrigação tributária.

### 2.6.2 Elisão Fiscal

A elisão, tida como a economia lícita de tributos, corresponde a um direito advindo da constituição segundo Oliveira (2009), pois é absoluta a garantia ao exercício da autonomia privada nos limites estabelecidos pelo Estado.

James Marins (2002, apud Young, 2006) entende que “a adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva.”

Desta forma, entende-se que o contribuinte antes de tomar certa conduta, pode analisar a onerosidade tributária da mesma, para avaliar se realizá-la é mesmo necessário, ou se pode realizar o mesmo procedimento de forma menos onerosa.

Após essas colocações, parte-se ao estudo de caso, que propõe um planejamento tributário com base no regime de tributação, para uma empresa de coloríficos cerâmicos situada em Morro da Fumaça, Santa Catarina.

### **3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Neste capítulo abordar-se-á a descrição da empresa objeto de estudo, bem como analisar-se-á os dados coletados, buscando comparar os valores tributários atualmente suportados pela instituição, no regime de tributação com base no Lucro Real Anual, com os montantes simulados pelo Lucro Arbitrado. A projeção contemplou dois exercícios sociais: 2010 e 2011.

Inicialmente, caracteriza-se a empresa objeto da pesquisa de campo, com ênfase aos procedimentos pertinentes a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro. Ainda, buscar-se-á calcular as contribuições do PIS e COFINS, em ambos os regimes de apuração: Cumulativo e Não-Cumulativo.

As premissas do presente estudo observaram os dados contábeis-fiscais realizados no ano-calendário de 2010. Para a simulação dos valores previstos para o período de 2011, foram aplicados de acordo com as expectativas constantes no orçamento econômico e financeiro esperado pela organização.

Ao final, realiza-se a comparação entre os dois regimes passíveis de adoção pela empresa objeto de estudo, buscando definir a alternativa de tributação menos onerosa para o contribuinte.

Cabe destacar, que por opção dos gestores, os valores expressos no trabalho estão vinculados a um indexador, que garante a aplicabilidade deste planejamento tributário e, também, assegura o sigilo das informações fiscais da instituição.

#### **3.1 Caracterização da Empresa Objeto de Estudo**

A empresa estudada foi fundada em 1991, dedicando-se à comercialização de fritas, esmaltes, pigmentos e outros produtos utilizados no processo de produção e decoração de revestimentos cerâmicos.

Com a constante evolução nas vendas em 1994, fora construída sua unidade industrial localizada em Morro da Fumaça, no Sul do Estado de Santa Catarina, onde permanece até os dias atuais.

A empresa constituída como uma Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada e controlada por um grupo empresarial espanhol tem sua tributação de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro atualmente calculados pelo regime Lucro Real e, conseqüentemente, os tributos PIS e COFINS apurados pelo regime não-cumulativo.

Na Tabela 1, apresentam-se as premissas utilizadas para o estudo.

**Tabela 1: Premissas dos Cálculos PIS/COFINS/IRPJ/CSLL.**

PREMISSAS DOS CÁLCULOS DO PIS/COFINS/CSLL/IRPJ		
	2010	2011
I - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Total)	R\$ 76.446.243,94	R\$ 83.853.404,41
II - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Mercado Nacional)	R\$ 74.744.109,87	R\$ 82.311.663,28
III - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Exportação)	R\$ 1.702.134,07	R\$ 1.541.741,14
IV - Devoluções de Venda (Mercado Nacional)	R\$ 280.292,72	R\$ -
V - Receitas Financeiras (Juros Recebidos e Descontos Obtidos)	R\$ 338.218,32	R\$ 415.624,46
VI - Outras Receitas Operacionais (Não Incidência de PIS e COFINS)	R\$ 167.465,99	R\$ -
VII - Variações Cambiais	R\$ 75.278,52	R\$ -
VIII - Aquisição Mercadorias/Matérias Primas/Embalagens/Fretes (Nacional)	R\$ 38.894.352,25	R\$ 42.662.970,48
IX - Aquisição Mercadorias/Matérias Primas (Importadas)	R\$ 3.438.600,59	R\$ 3.771.779,37
X - Aquisição Energia Elétrica	R\$ 667.277,37	R\$ 762.911,46
XI - Aquisição GLP / Combustível	R\$ 4.722.439,19	R\$ 5.562.448,76
XII - Devoluções de Compra (Nacional)	R\$ 132.882,87	R\$ -
XIII - Crédito de COFINS sobre Imobilizado Fabril	R\$ 85.397,35	R\$ 85.397,35
XIV - Crédito de PIS sobre Imobilizado Fabril	R\$ 18.540,21	R\$ 18.540,21
XV - Lucro Antes do IRPJ e da CSLL - Lucro Contábil	R\$ 7.743.765,27	R\$ 10.628.705,16
XVI - Adições do IRPJ e da CSLL	R\$ 3.213.405,32	R\$ 1.572.737,17
XVII - Exclusões do IRPJ e da CSLL	R\$ 229.036,20	R\$ 229.036,20
XVIII - Reversão de Perdas de Recebimento	R\$ 756.730,89	R\$ -

Fonte: Empresa Estudada – Adaptado pelo Autor do Trabalho.



### 3.2 Cálculos de PIS e COFINS Não-Cumulativos

A seguir, são demonstrados o efetivo cálculo de PIS e COFINS devidos pela empresa em 2010, bem como uma simulação para a empresa em 2011, caso a siga optante pelo regime de tributação Lucro Real Anual e conseqüentemente sujeite-se a modalidade não-cumulativa de cálculo de PIS e COFINS.

A Tabela 2 demonstra o cálculo do PIS não cumulativo, por se tratar de empresa industrial a alíquota considerada para apuração de débito e créditos será a de 1,65%:

**Tabela 2: Demonstração de Cálculo do PIS – Não-Cumulatividade**

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS - NÃO - CUMULATIVIDADE		
	2010	2011
1 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Total)	R\$ 76.446.243,94	R\$ 83.853.404,41
2 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Exportação)	R\$ 1.702.134,07	R\$ 1.541.741,14
3 - Devoluções de Venda (Mercado Nacional)	R\$ 280.292,72	R\$ -
4 - Receita de Venda Tributável = (1 - 2 - 3)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
5 - Base de Cálculo = (4)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
<b>6 - Débito de PIS = (5) x 1,65%</b>	<b>R\$ 1.228.652,98</b>	<b>R\$ 1.358.142,44</b>
7 - Aquisição Merc./M.Ps./Embal./Fretes (Nacional) = Premissa VIII x 1,65%	-R\$ 641.756,81	-R\$ 703.939,01
8 - Aquisição Merc./M.Ps. (Importadas) = Premissas IX x 1,65%	-R\$ 56.736,91	-R\$ 62.234,36
9 - Aquisição Energia Elétrica Premissas = Premissas X x 1,65%	-R\$ 11.010,08	-R\$ 12.588,04
10 - Aquisição GLP / Combustível = Premissas X x 1,65%	-R\$ 77.920,25	-R\$ 91.780,40
11 - Devoluções de Compra (Nacional) = Premissas XII x 1,65%	R\$ 2.192,57	R\$ -
12 - Crédito de PIS sobre Imobilizado Fabril Premissas XIV	-R\$ 18.540,21	-R\$ 18.540,21
<b>13 - Crédito de PIS = (7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12)</b>	<b>-R\$ 785.231,48</b>	<b>-R\$ 870.541,82</b>
<b>14 - PIS a Recolher = (6 + 13)</b>	<b>R\$ 443.421,51</b>	<b>R\$ 487.600,63</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

Nota-se um aumento no PIS devido ao final do previsto para 2011, como principal causa, destaca-se o aumento previsto para o faturamento deste período. O mesmo deve acontecer com o COFINS, considerando a alíquota de 7,6%, pertinente ao ramo de atividade da instituição, o que se vê na Tabela 3.

**Tabela 3: Demonstração de Cálculo do COFINS – Não-Cumulatividade**

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO COFINS - NÃO - CUMULATIVIDADE		
	2010	2011
1 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Total)	R\$ 76.446.243,94	R\$ 83.853.404,41
2 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Exportação)	R\$ 1.702.134,07	R\$ 1.541.741,14
3 - Devoluções de Venda (Mercado Nacional)	R\$ 280.292,72	R\$ -
4 - Receita de Venda Tributável = (1 - 2 - 3)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
5 - Base de Cálculo = (4)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
<b>6 - Débito de COFINS = (5) x 7,6%</b>	<b>R\$ 5.659.250,10</b>	<b>R\$ 6.255.686,41</b>
7 - Aquisição Merc./M.Ps./Embal./Fretes (Nacional) = Premissa VIII x 7,6%	-R\$ 2.955.970,77	-R\$ 3.242.385,76
8 - Aquisição Merc./M.Ps. (Importadas) = Premissas IX x 7,6%	-R\$ 261.333,64	-R\$ 286.655,23
9 - Aquisição Energia Elétrica Premissas = Premissas X x 7,6%	-R\$ 50.713,08	-R\$ 57.981,27
10 - Aquisição GLP / Combustível = Premissas X x 7,6%	-R\$ 358.905,38	-R\$ 422.746,11
11 - Devoluções de Compra (Nacional) = Premissas XII x 7,6%	R\$ 10.099,10	R\$ -
12 - Crédito de COFINS sobre Imobilizado Fabril Premissas XIII	-R\$ 85.397,35	-R\$ 85.397,35
<b>13 - Crédito de COFINS = (7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12)</b>	<b>-R\$ 3.702.221,13</b>	<b>-R\$ 4.095.165,72</b>
<b>14 - COFINS a Recolher = (6 + 13)</b>	<b>R\$ 1.957.028,98</b>	<b>R\$ 2.160.520,69</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

Para efetiva comparação dos dois regimes de tributação adotáveis pela empresa, surge a necessidade de verificar os valores dos dois tributos mencionados nesta seção no regime cumulativo e isso é o que se aborda na sequência.

### 3.3 Cálculos de PIS e COFINS Cumulativos

O cálculo do PIS Cumulativo deu-se considerando a Receita Bruta das operações da empresa, excluindo-se receitas com exportações e devoluções de vendas decorrentes do mercado nacional, utilizando-se da alíquota de 0,65% prevista na legislação.

**Tabela 4: Demonstração de Cálculo do PIS – Cumulatividade**

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS – CUMULATIVIDADE		
	2010	2011
1 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Total)	R\$ 76.446.243,94	R\$ 83.853.404,41
2 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Exportação)	R\$ 1.702.134,07	R\$ 1.541.741,14
3 - Devoluções de Venda (Mercado Nacional)	R\$ 280.292,72	R\$ -
4 - Receita de Venda Tributável = (1 - 2 - 3)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
5 - Base de Cálculo = (4)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
<b>6 - PIS a Recolher = (5) x 0,65%</b>	<b>R\$ 484.014,81</b>	<b>R\$ 535.025,81</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

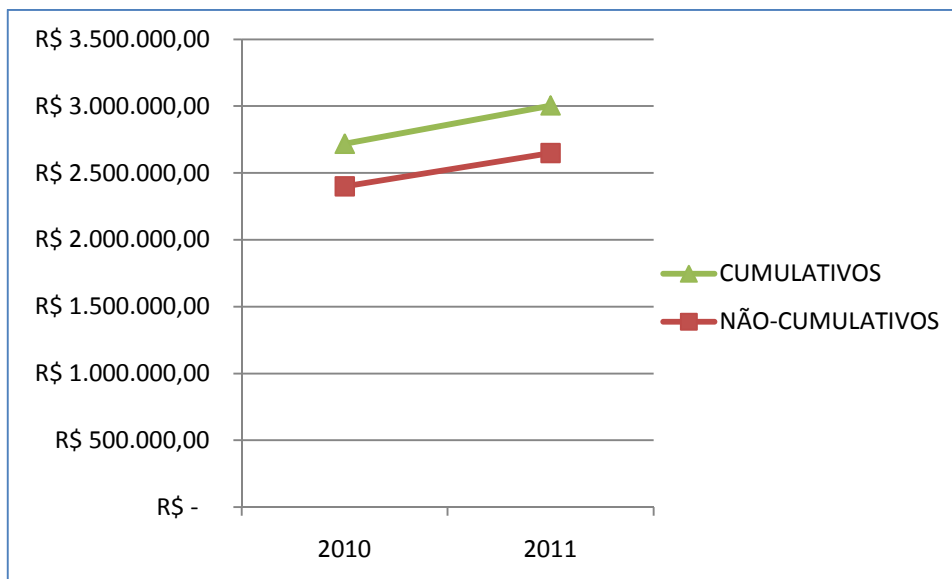
A mesma forma de apuração do PIS fora utilizada para o cálculo do COFINS, apenas variando a alíquota que deve ser de 3,0%, isto é demonstrado no quadro a seguir:

**Tabela 5: Demonstração de Cálculo do COFINS – Cumulatividade**

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO COFINS - CUMULATIVIDADE		
	2010	2011
1 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Total)	R\$ 76.446.243,94	R\$ 83.853.404,41
2 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Exportação)	R\$ 1.702.134,07	R\$ 1.541.741,14
3 - Devoluções de Venda (Mercado Nacional)	R\$ 280.292,72	R\$ -
4 - Receita de Venda Tributável = (1 - 2 - 3)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
5 - Base de Cálculo = (4)	R\$ 74.463.817,15	R\$ 82.311.663,28
6 - COFINS a Recolher = (5) x 3,0%	R\$ 2.233.914,51	R\$ 2.469.349,90

Fonte: Autor do Trabalho.

Percebe-se que para efeitos dos tributos PIS e COFINS o regime não-cumulativo (Lucro Real), é mais vantajoso, porém para chegar-se a uma conclusão final faz-se necessário a apuração dos tributos IRPJ e CSSL.

**Gráfico 1 Comparativo PIS e COFINS Cumulativos x Não-Cumulativos**

Fonte: Autor do Trabalho.

### 3.4 Apuração de IRPJ e CSLL pelo Regime do Lucro Real Anual

Nesta seção demonstra-se o cálculo dos tributos IRPJ e CSLL sob o Lucro Real Anual, sendo esta a forma de tributação da empresa objeto de estudo, estando a essa obrigada pelo fato de seu faturamento exceder o limite de R\$ 48.000.000,00, estabelecido na legislação.

Demonstram-se os cálculos referentes ao ano de 2010 e o projetado para o ano de 2011.

A Tabela 6 demonstra o cálculo do IRPJ no regime de tributação Lucro Real Anual para os dois exercícios:

**Tabela 6: Demonstração do Cálculo do IRPJ no Lucro Real Anual**

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO REAL ANUAL		
	2010	2011
1 - Lucro Antes do IRPJ e da CSLL - Lucro Contábil	R\$ 7.743.765,27	R\$ 10.628.705,16
2 - Adições	R\$ 3.213.405,32	R\$ 1.572.737,17
3 - Exclusões	R\$ 229.036,20	R\$ 229.036,20
4 - Base de Cálculo Lucro Real = (1 + 2 - 3)	R\$ 10.728.134,39	R\$ 11.972.406,12
<b>5 - IRPJ a Recolher = (4) x 15%</b>	<b>R\$ 1.609.220,16</b>	<b>R\$ 1.795.860,92</b>
6 - Base de Cálculo Adicional IRPJ a Recolher = (4) - (R\$ 240.000,00)	R\$ 10.488.134,39	R\$ 11.732.406,12
<b>7 - Adicional IRPJ a Recolher = (6) x 10%</b>	<b>R\$ 1.048.813,44</b>	<b>R\$ 1.173.240,61</b>
<b>8 - Total IRPJ a Recolher = (5 + 7)</b>	<b>R\$ 2.658.033,60</b>	<b>R\$ 2.969.101,53</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

Nota-se que apesar do aumento no Lucro Real Anual, a variação no IRPJ previsto do ano 2011 não evoluiu tanto em relação a 2010, isso devido à diferença nas adições de um ano para outro. Isso porque apesar de mantidas as premissas de exclusões, as adições variaram por em 2010 ter sido somado ao valor das exclusões perdas no recebimento, fato que se espera não ocorrer em 2011.

A Tabela 7 expõe a apuração da CSLL, que assim como o IRPJ teve variação baixa no previsto para 2011, pelo mesmo motivo citado anteriormente.

**Tabela 7: Demonstração do Cálculo da CSLL no Lucro Real Anual**

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO CSLL - LUCRO REAL ANUAL		
	2010	2011
1 - Lucro Antes do IRPJ e da CSLL - Lucro Contábil	R\$ 7.743.765,27	R\$ 10.628.705,16
2 - Adições	R\$ 3.213.405,32	R\$ 1.572.737,17
3 - Exclusões	R\$ 229.036,20	R\$ 229.036,20
4 - Base de Cálculo Lucro Real = (1 + 2 - 3)	R\$ 10.728.134,39	R\$ 11.972.406,12
<b>5 - CSLL a Recolher = (4) x 9%</b>	<b>R\$ 965.532,09</b>	<b>R\$ 1.077.516,55</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

Vale comentar que na CSLL diferentemente do IRPJ, não é apurado nenhum tipo de adicional, sendo aplicada somente a alíquota de 9% sobre a base de cálculo encontrada.

Na próxima seção serão tratados os cálculos IRPJ e CSSL, para o Lucro Arbitrado.

### 3.5 Apuração de IRPJ e CSSL pelo Regime Lucro Arbitrado

A apuração do IRPJ e CSSL pelo Lucro Arbitrado é a única alternativa ao Lucro Real adotável pela empresa objeto de estudo, isso por as outras formas de tributação do lucro previstos na legislação brasileira, não contemplarem empresa com faturamento superior a R\$ 48.000.000,00 ao ano-calendário anterior.

A partir disso, expõem-se os cálculos dos dois tributos incidentes sobre os lucros das empresas brasileiras com base no Lucro Arbitrado, para a empresa estudada, iniciando pelo IRPJ, conforme se percebe na Tabela 8.

**Tabela 8: Demonstração do Cálculo da IRPJ no Lucro Arbitrado**

<b>DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO ARBITRADO</b>		
	2010	2011
1 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Total)	R\$ 76.446.243,94	R\$ 83.853.404,41
2 - Devoluções de Venda (Mercado Nacional)	R\$ 1.702.134,07	R\$ 1.541.741,14
3 - Base de Cálculo Lucro Arbitrado Referente à Receita Bruta = (1 - 2)	R\$ 74.744.109,87	R\$ 82.311.663,28
4 - Lucro Arbitrado Referente à Receita Bruta = (3) x 9,6%	R\$ 7.175.434,55	R\$ 7.901.919,67
5 - Receitas Financeiras (Juros Recebidos e Descontos Obtidos)	R\$ 338.218,32	R\$ 415.624,46
6 - Outras Receitas Operacionais	R\$ 167.465,99	R\$ -
7 - Reversão de Perdas de Recebimento	R\$ 756.730,89	R\$ -
8 - Variações Cambiais	R\$ 75.278,52	R\$ -
9 - Base de Cálculo do IRPJ = (4 + 5 + 6 + 7 + 8)	R\$ 8.513.128,26	R\$ 8.317.544,14
<b>10 - IRPJ a Recolher = (7) x 15%</b>	<b>R\$ 1.276.969,24</b>	<b>R\$ 1.247.631,62</b>
11 - Base de Cálculo Adicional IRPJ a Recolher = 7 - (R\$ 240.000,00)	R\$ 8.273.128,26	R\$ 8.077.544,14
<b>12 - Adicional IRPJ a Recolher = (9) x 10%</b>	<b>R\$ 827.312,83</b>	<b>R\$ 807.754,41</b>
<b>13 - Total IRPJ a Recolher = (8 + 10)</b>	<b>R\$ 2.104.282,07</b>	<b>R\$ 2.055.386,03</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

Nota-se que assim como na apuração pelo Lucro Real, a empresa também deverá pagar o adicional do IRPJ, sendo essa uma característica do tributo e não do regime de tributação adotável.

Na Tabela 9 será demonstrado o cálculo do CSSL, tributo que diferentemente do IRPJ, não tem sua base majorada no Lucro Arbitrado, seguindo a apuração com base de 12% da receita bruta, excluídas devoluções de vendas, descontos incondicionais e IPI, adicionadas as outras receitas da empresa.

**Tabela 9: Demonstração do Cálculo da CSSL no Lucro Arbitrado**

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO CSSL - LUCRO ARBITRADO		
	2010	2011
1 - Receita Bruta de Venda de Produtos / Mercadorias (Total)	R\$ 76.446.243,94	R\$ 83.853.404,41
2 - Devoluções de Venda (Mercado Nacional)	R\$ 1.702.134,07	R\$ 1.541.741,14
3 - Base de Cálculo Lucro Arbitrado Referente à Receita Bruta = (1 - 2)	R\$ 74.744.109,87	R\$ 82.311.663,28
4 - Lucro Arbitrado Referente à Receita Bruta = (3) x 12%	R\$ 8.969.293,18	R\$ 9.877.399,59
5 - Receitas Financeiras (Juros Recebidos e Descontos Obtidos)	R\$ 338.218,32	R\$ 415.624,46
6 - Outras Receitas Operacionais	R\$ 167.465,99	R\$ -
7 - Reversão de Perdas de Recebimento	R\$ 756.730,89	R\$ -
8 - Variações Cambiais	R\$ 75.278,52	R\$ -
9 - Base de Cálculo da CSSL = (4 + 5 + 6 + 7 + 8)	R\$ 10.306.986,90	R\$ 10.293.024,06
<b>10 - CSSL a Recolher = (9) x 9%</b>	<b>R\$ 927.628,82</b>	<b>R\$ 926.372,17</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

### 3.6 Comparativo para Determinação da Melhor Opção Tributária

Nesta seção busca-se sintetizar os valores encontrados de forma a comparar os resultados dos dois períodos abordados, para cada regime de tributação. Nas Tabelas 10 e 11 demonstram-se os resultados estipulados dos tributos envolvidos neste trabalho em cada período:



**Tabela 10: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2010**

2010				
TRIBUTO		LUCRO REAL ANUAL		LUCRO ARBITRADO
<b>PIS</b>	R\$	443.421,51	R\$	484.014,81
<b>COFINS</b>	R\$	1.957.028,98	R\$	2.233.914,51
<b>CSSL</b>	R\$	965.532,09	R\$	927.628,82
<b>IRPJ</b>	R\$	2.658.033,60	R\$	2.104.282,07
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>6.024.016,17</b>	<b>R\$</b>	<b>5.749.840,21</b>

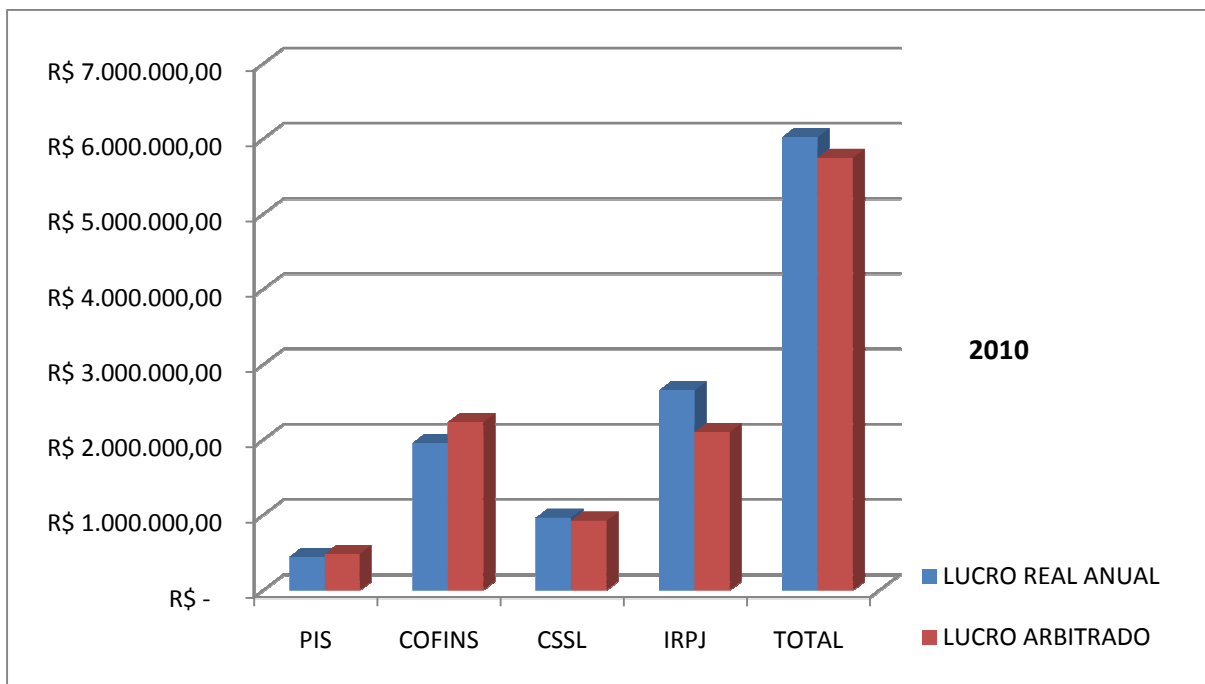
Fonte: Autor do Trabalho.

**Tabela 11: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2011**

2011				
TRIBUTO		LUCRO REAL ANUAL		LUCRO ARBITRADO
<b>PIS</b>	R\$	487.600,63	R\$	535.025,81
<b>COFINS</b>	R\$	2.160.520,69	R\$	2.469.349,90
<b>CSSL</b>	R\$	1.077.516,55	R\$	926.372,17
<b>IRPJ</b>	R\$	2.969.101,53	R\$	2.055.386,03
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>6.694.739,40</b>	<b>R\$</b>	<b>5.986.133,91</b>

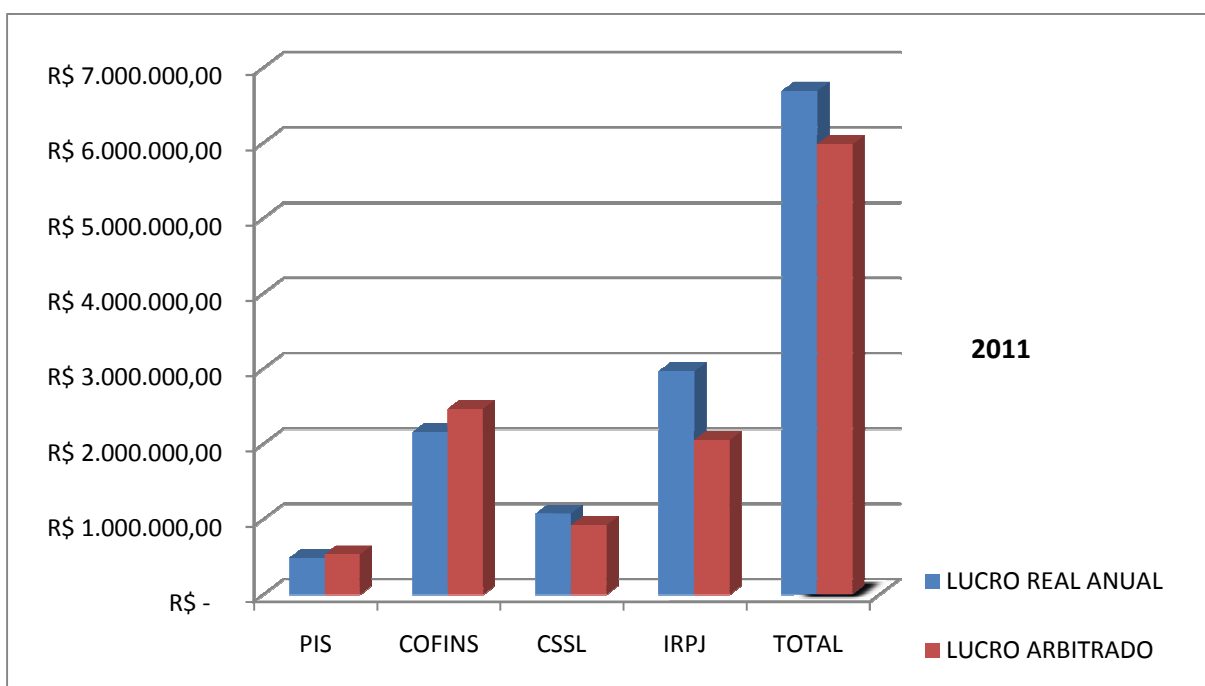
Fonte: Autor do Trabalho.

Com os dados acima, percebe-se uma economia tributária na ordem de R\$ 274.175,96 em 2010, no caso da adoção do Lucro Arbitrado. Para 2011 caso a empresa houvesse realizado esse planejamento obteria no orçamento uma economia ainda maior, nas proximidades de R\$ 708.605,49, os Gráficos 2 e 3 demonstram respectivamente tal afirmação.



**Gráfico 2: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2010**

Fonte: Autor do Trabalho.



**Gráfico 3: Comparativo Lucro Real x Lucro Arbitrado - 2011**

Fonte: Autor do Trabalho.

Os gráficos acima expostos refletem o resultado do trabalho, pois demonstram que apesar da não-cumulatividade de PIS e COFINS reduzir o ônus

com esses tributos, a redução de IRPJ para o Lucro Arbitrado é ainda mais relevante, devido à base de cálculo ser significativamente inferior a do Lucro Real.

### 3.7 Distribuição de Lucros

Em referência às distribuições de lucros, faz-se também válida a comparação, inicialmente nas Tabelas 12 e 13, percebe-se uma grande diferença nas distribuições para o Lucro Real e Arbitrado.

**Tabela 12: Distribuição de Lucros - Regime Lucro Real**

<b>Lucro Real</b>		
	2010	2011
1 - Lucro Antes do IRPJ e CSLL	R\$ 7.743.765,27	R\$ 10.628.705,16
2 - IRPJ a Recolher	R\$ 2.658.033,60	R\$ 2.969.101,53
3 - CSSL a Recolher	R\$ 965.532,09	R\$ 1.077.516,55
<b>4 - Lucro Passível de Distribuição (1 - 2 - 3)</b>	<b>R\$ 4.120.199,58</b>	<b>R\$ 6.582.087,07</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

**Tabela 13: Distribuição de Lucros Regime - Lucro Arbitrado sem Escrituração**

<b>Lucro Arbitrado - Sem Escrituração Contábil</b>		
	2010	2011
1 - Base de Cálculo do IRPJ	R\$ 8.513.128,26	R\$ 8.317.544,14
2 - IRPJ a Recolher	R\$ 2.104.282,07	R\$ 2.055.386,03
3 - CSSL a Recolher	R\$ 927.628,82	R\$ 926.372,17
4 - PIS a Recolher	R\$ 484.014,81	R\$ 535.025,81
5 - COFINS a Recolher	R\$ 2.233.914,51	R\$ 2.469.349,90
<b>6 - Lucro Passível de Distribuição (1 - 2 - 3 - 4 - 5)</b>	<b>R\$ 2.763.288,05</b>	<b>R\$ 2.331.410,23</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

Mas com a possibilidade de distribuir o lucro efetivamente auferido pela empresa quando optante pelo Lucro Arbitrado comprovado por demonstrações contábeis regulares têm-se o cenário da Tabela 14.

**Tabela 14: Distribuição de Lucros - Regime Lucro Arbitrado Comprovado por Balancetes**

<b>Lucro Arbitrado - Com Escrituração Contábil</b>		
	2010	2011
1 - Lucro Antes do IRPJ e CSLL - LR	R\$ 7.743.765,27	R\$ 10.628.705,16
2 - Anulação do Efeito PIS - Não-Cumulativo	R\$ 443.421,51	R\$ 487.600,63
3 - Anulação do Efeito COFINS - Não-Cumulativo	R\$ 1.957.028,98	R\$ 2.160.520,69
<b>4 - Lucro Contábil sem Efeito PIS e COFINS (1 + 2 + 3)</b>	<b>R\$ 10.144.215,75</b>	<b>R\$ 13.276.826,48</b>
5 - IRPJ a Recolher - Arbitrado	R\$ 2.104.282,07	R\$ 2.055.386,03
6 - CSSL a Recolher - Arbitrado	R\$ 927.628,82	R\$ 926.372,17
7 - PIS a Recolher - Cumulativo	R\$ 484.014,81	R\$ 535.025,81
8 - COFINS a Recolher - Cumulativo	R\$ 2.233.914,51	R\$ 2.469.349,90
<b>9 - Lucro Passível de Distribuição (4 - 5 - 6 - 7 - 8)</b>	<b>R\$ 4.394.375,54</b>	<b>R\$ 7.290.692,57</b>

Fonte: Autor do Trabalho.

A Tabela 14 foi elaborada com os lucros apurados de 2010 e o projetado para 2011 no regime de Lucro Real, adicionando-se o efeito do PIS e COFINS não-cumulativos encontrados, para que se chegasse ao lucro contábil efetivo desconsiderando os ônus tributários destes dois tributos que posteriormente são excluídos na forma cumulativa.

O valor a ser distribuído no Regime Lucro Arbitrado no caso da comprovação de um resultado maior do que a base para sua apuração tornou a distribuição de lucros ainda mais vantajosa que a do Lucro Real para a empresa.

### 3.8 Análise do Estudo de Caso

Este trabalho demonstrou como o Lucro Arbitrado pode reduzir a carga tributária de uma empresa obrigada ao Lucro Real, porém, há mais a ser avaliado do que essa redução.

Além de levar em consideração a possível involução na carga tributária da organização, outros aspectos devem ser avaliados para a adoção de um novo regime de tributação do Imposto de Renda.

O Lucro Arbitrado demanda muitas discussões, pois permite interpretações diversas de seu regulamento. Autores pesquisados como Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010), afirmam que o Auto-Arbitramento, não é uma opção pura e simples, devendo ser adotado apenas em casos fortuitos em que a empresa não tenha escrituração contábil na forma da lei ou esta ser imprestável, por exemplo.

Outro ponto discutível gira em torno da distribuição de lucros. Apesar de permitido que a empresa optante pelo Lucro Arbitrado distribua lucros isentos de tributação, maior do que a base de tributação do IRPJ, no caso de conseguir comprovar que seu lucro efetivo seja superior ao lucro arbitrado através de escrituração contábil, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010) evidenciam que estes lançamentos podem ser revistos pelo fisco, visto tratar-se de lançamento por homologação.

Um aspecto vantajoso ainda do Lucro Arbitrado trata da maior facilidade de sua apuração em relação ao Lucro Real, fica mais simplificada, sendo exigidos para fins fiscais apenas livros Caixa e Registro de Inventário, gerando às empresas optantes, menores gastos relativos a obrigações acessórias.

Cabe destacar, que a falta de exigência da escrituração contábil formal pelo fisco, não exime a empresa em mantê-la, de acordo com as normas contábeis brasileiras, legislação societária e civil.

A opção pelo Auto-Arbitramento neste planejamento tributário demonstrou-se vantajosa, gerando além de economia tributária, a possibilidade de maior distribuição de lucros aos sócios da empresa. Tributos como o PIS e a COFINS, apesar de terem sido vantajosos no regime não-cumulativo, não foram o suficiente para compensar a vantagem do IRPJ com base arbitrada.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entende-se que o Sistema Tributário Nacional é bastante complexo, e que os tributos no Brasil constam entre os principais dispêndios das empresas, tornando-se cada vez mais expressivo no resultado o gerenciamento deste ônus.

A participação dos contadores nesse processo gerencial, juntamente com administradores e advogados, assume importância significativa, pois este é o profissional que apura, e convive diariamente com as informações fiscais e contábeis, acompanhando as atividades das empresas.

Destaca-se a importância do bom relacionamento entre as áreas contábeis, jurídicas e administrativas das empresas, pois, com isso, têm-se uma facilidade na mensuração de possíveis pontos estratégicos de redução de custos e despesas, não sendo diferente na sua parte tributária.

A confiabilidade nas demonstrações contábeis, inclusive das projeções realizadas para exercícios futuros, torna-se fundamental para permitir essa elaboração do planejamento tributário. Informações imprecisas podem acarretar decisões equivocadas, acompanhadas de desembolsos desnecessários e até um caminho de prejuízos para a instituição.

Com a análise do estudo de caso, após a fundamentação apresentada, conclui-se que economicamente a opção pelo Auto-Arbitramento geraria uma relativa economia tributária para a organização objeto de estudo permitindo ainda uma maior distribuição de lucros aos sócios.

Após os fatos expostos e analisados, que acarretariam significativa redução de desembolso, percebe-se cada vez mais a relevância da participação do contador, junto aos gestores. Esta atuação deve contemplar todas as áreas da empresa. Este estudo demonstrou efetivamente a atuação do contador na área do planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico:** elaboração de trabalho na graduação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 160 p.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Metodologia científica:** um guia para a iniciação científica. 2.ed. São Paulo: Makron Books, 2000. 122p.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2011.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento, e Gestão Tributária:** Uma Abordagem Simples e Prática. Curitiba: Juruá, 2008. 132p.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Atlas, 2008. 355 p.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 174 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** São Paulo: Atlas, 1996.

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

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das Empresas:** Interpretação e Prática. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010. 938 p.

INSTITUTO Brasileiro de Planejamento tributário – IBPT. **Brasil arrecada muito pelo pouco que dá aos contribuintes. IBPT, ago.2010.** disponível em: [http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13856](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13856). Acesso em: 12 out. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 339 p.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para pesquisa e desenvolvimento:** aplicada a novas tecnologias, produtos e processos. 1.ed. Rio de Janeiro: Axel Books do Brasil, 2004.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010. 264 p.

SANTOS, Cleônimo dos. **Como Calcular e Recolher PIS/PASEP e COFINS**. 4. ed. São Paulo: IOB, 2007. 350 p.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 296 p.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratando de metodologia científica**: projetos de pesquisa, tgi, tcc, monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 1999. 320 p.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 18. ed. Porto Alegre: Evangraf, 2010. 887 p.

RECEITA Federal do Brasil – RFB disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2011.

RECEITA Federal do Brasil – RFB disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/dipj2010/CapituloVII-Escrituracao2010.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2011.

RECEITA Federal do Brasil – RFB disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/dipj2011/CapituloXIV-LucroArbitrado2011.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2011.

RECEITA Federal do Brasil – RFB disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2009/CapituloXV-IRJPagamento2009.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

REPÚBLICA Federativa do Brasil disponível em:  
<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del1598.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

REPÚBLICA Federativa do Brasil disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 14 mai. 2011.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Contabilidade como Instrumento de Economia Tributária**. Curitiba: Maph, 2005. 271 p.



YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regimes de tributação federal**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2009. 260p.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro Presumido**. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2009. 212 p.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão, Incorporação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006. 168 p.