

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO**  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CAMPUS SOLEDADE

**ADRIANA MARIA QUETHEMAN**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO COMPARATIVO DA  
TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA E NA PESSOA JURÍDICA PELO SIMPLES  
NACIONAL E LUCRO PRESUMIDO PARA UM PROFISSIONAL NA  
ATIVIDADE ODONTOLÓGICA**

**SOLEDADE**

**2014**

**ADRIANA MARIA QUETHEMAN**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO COMPARATIVO DA  
TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA E NA PESSOA JURÍDICA PELO SIMPLES  
NACIONAL E LUCRO PRESUMIDO PARA UM PROFISSIONAL NA  
ATIVIDADE ODONTOLÓGICA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Soledade, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Gustavo Ferres da  
Silveira

**SOLEDADE**

**2014**

**ADRIANA MARIA QUETHEMAN**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO COMPARATIVO DA  
TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA E NA PESSOA JURÍDICA PELO SIMPLES  
NACIONAL E LUCRO PRESUMIDO PARA UM PROFISSIONAL NA  
ATIVIDADE ODONTOLÓGICA**

Trabalho de conclusão de curso aprovado em  
04 de dezembro de 2014, como requisito  
parcial para a obtenção do título de Bacharel  
em Ciências Contábeis da Universidade de  
Passo Fundo, campus Soledade, pela Banca  
Examinadora formada pelos professores:

Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira  
UPF – Orientador

Prof. Esp. Gabriel Bandeira  
UPF

Prof. Esp. Tagiane Fiorentin Tres  
UPF

**SOLEDADE**

**2014**

Dedico este trabalho a duas pessoas especiais, que me deram a vida, e me ensinaram desde pequena a valorizar a simplicidade, ter humildade perante os ensinamentos que a vida nos oferece, e lutar pelos sonhos, com garra, determinação, honestidade e principalmente fé e esperança. A meus pais, dedico com muito amor.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, por estar presente em todos os momentos que dele precisei, dando-me coragem, persistência e esperança para avançar na realização de meus sonhos, de minhas metas e de meus objetivos.

Agradeço a meus pais, pelo apoio, paciência e compreensão, bem como por todos os momentos que estiveram ao meu lado, sempre prontos a me abençoar a cada dia que saía pelo portão de casa.

Agradeço a meu marido, pelo cuidado, zelo e amor que sempre teve comigo, ao longo do curso, bem como o incentivo dado por ele em todos os momentos, em que tudo parecia frágil, mas me fez sentir-me forte.

Agradeço a meus colegas pelos momentos agradáveis que nos foi oferecido, bem como o auxílio e a cooperação que todos sempre se preocuparam em conceder um ao outro. Ficam assim, as lembranças de tudo que conquistamos e vivemos juntos.

Agradeço aos meus professores, que se dedicaram a transmitir e compartilhar seu conhecimento, bem como a sabedoria demonstrada por eles ao longo do curso, a cada um sou grata por toda a aprendizagem intelectual e moral que pude adquirir.

Agradeço a meu orientador professor Gustavo Ferres da Silveira, por toda dedicação, empenho e conselhos dados quanto ao trabalho realizado. Aprendi a exercitar minhas capacidades e a superar as dificuldades que encontrei ao desenvolver este trabalho. Por meio de sua diligência e seu esforço em ajudar-me sempre que precisei foi possível realizar o meu objetivo, o meu sonho.

Agradeço ao profissional de odontologia que autorizou a realização desta pesquisa, bem como ao escritório contábil que disponibilizou todas as informações necessárias para o desenvolvimento deste estudo.

Enfim, agradeço a todos que contribuíram para eu chegar até aqui.

“Tudo vale a pena quando a alma não é pequena”.  
Fernando Pessoa

## RESUMO

QUETHEMAN, Adriana Maria. **Planejamento Tributário**: um estudo de caso comparativo da tributação na pessoa física e na pessoa jurídica pelo simples nacional e lucro presumido para um profissional na atividade odontológica. Trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis. UPF, Campus Soledade, 2014. 114 f.

Este estudo de caso evidencia a comparação de tributação na pessoa física e na pessoa jurídica pelos Regimes do Simples Nacional e Lucro Presumido para um profissional na atividade odontológica, o qual tem seu consultório dentário localizado na cidade de Espumoso-RS. Dessa forma, o presente trabalho tem por objetivo a avaliação da melhor alternativa de tributação frente aos regimes tributários propostos neste estudo, por meio da realização de cálculos e análises, mediante a utilização de demonstrativos trimestrais, elaborados por meio do Livro Caixa do referido profissional, o qual foi disponibilizado pelo escritório contábil do profissional em estudo. Além disso, o método utilizado para a apuração de IR, CPP e ISS no Regime de Tributação Pessoa Física, como também no Regime de Tributação Pessoa Jurídica, tendo em vista a demonstração dos cálculos de IR, CSLL, PIS, Cofins, CPP e ISS, foi por meio de uma pesquisa descritiva, segundo uma abordagem quantitativa quanto ao problema de pesquisa. Assim, após a apresentação dos cálculos trimestrais dos tributos referidos, bem como a análise desses por meio de comparativos trimestrais e anuais, percebeu-se que o regime do Simples Nacional proporcionou maior economia tributária frente ao Lucro Presumido e a tributação na pessoa física. Assim, concluiu-se que a alternativa de tributação mais viável para um profissional na atividade odontológica para o período analisado (2013) foi a tributação de seus rendimentos na pessoa jurídica, pelo Regime do Simples Nacional.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Pessoa física. Pessoa jurídica. Simples nacional. Lucro presumido.

## LISTA DE ABREVIATURAS

**Art.** – Artigo

**CGSN** – Comitê Gestor do Simples Nacional

**CLT** – Consolidação das Leis do Trabalho

**Cofins** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

**CPMF** – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira

**CPP** – Contribuição Previdenciária Patronal

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

**CTN** – Código Tributário Nacional

**DR** – Demonstrativo de Resultado

**EPP** – Empresa de Pequeno Porte

**FGTS** – Fundo de Garantia de Tempo de Serviço

**IBPT** – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

**ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**IE** – Imposto sobre Exportação

**II** – Imposto sobre Importação

**INSS** – Instituto Nacional do Seguro Social

**IOF** – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos de valores mobiliários

**IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados

**IR** – Imposto de Renda

**IRPF** – Imposto de Renda Pessoa Física

**IRPJ** – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

**ISS** – Imposto sobre Serviços

**ITR** – Imposto Territorial Rural

**ME** – Microempresa

**Pasep** – Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público

**PIS** – Programa de Integração Social

**RIR** – Regulamento do Imposto de Renda

**SRFB** – Secretaria da Receita Federal do Brasil

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Tabela Progressiva Mensal para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2013. ....	40
<b>Tabela 2</b> – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Anexo VI – Serviços .....	49
<b>Tabela 3</b> - Contribuição para a Previdência Social – parte dos empregados .....	69
<b>Tabela 4</b> - Demonstrativo de Resultado do primeiro trimestre de 2013 .....	82
<b>Tabela 5</b> - Cálculo regime de tributação Pessoa Física primeiro trimestre 2013 ....	83
<b>Tabela 6</b> - Cálculo Simples Nacional do primeiro trimestre de 2013.....	85
<b>Tabela 7</b> - Cálculo Lucro Presumido do primeiro trimestre de 2013 .....	86
<b>Tabela 8</b> – Comparativo do primeiro trimestre de 2013 .....	88
<b>Tabela 9</b> - Demonstrativo de resultado do segundo trimestre de 2013.....	89
<b>Tabela 10</b> - Cálculo regime de tributação Pessoa Física segundo trimestre 2013 ..	90
<b>Tabela 11</b> - Cálculo Simples Nacional do segundo trimestre de 2013.....	91
<b>Tabela 12</b> - Cálculo Lucro Presumido do segundo trimestre de 2013 .....	92
<b>Tabela 13</b> - Comparativo do segundo trimestre de 2013 .....	94
<b>Tabela 14</b> - Demonstrativo de resultado do terceiro trimestre de 2013 .....	95
<b>Tabela 15</b> - Cálculo Regime de Tributação Pessoa Física terceiro trimestre 2013...95	
<b>Tabela 16</b> – Cálculo Simples Nacional do terceiro trimestre de 2013.....	96
<b>Tabela 17</b> – Cálculo Lucro Presumido do terceiro trimestre de 2013 .....	97
<b>Tabela 18</b> – Comparativo do terceiro trimestre de 2013 .....	99
<b>Tabela 19</b> - Demonstrativo de Resultado do quarto Trimestre de 2013.....	100
<b>Tabela 20</b> – Cálculo Regime de Tributação Pessoa Física quarto trimestre 2013..	101
<b>Tabela 21</b> – Cálculo Simples Nacional do quarto trimestre de 2013.....	102
<b>Tabela 22</b> – Cálculo Lucro Presumido do quarto trimestre de 2013 .....	103
<b>Tabela 23</b> – Comparativo do quarto trimestre de 2013.....	104
<b>Tabela 24</b> – Comparativo Anual 2013.....	105

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1 – Funções e atividades da Contabilidade Tributária .....</b>	<b>22</b>
<b>Quadro 2 – Contribuintes obrigados a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013.....</b>	<b>37</b>
<b>Quadro 3 – Prazo, formas e locais de apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013. ....</b>	<b>38</b>
<b>Quadro 4 – Percentuais de Presunção do Lucro sobre a Receita Bruta. ....</b>	<b>56</b>
<b>Quadro 5 – Percentuais para Base de Cálculo da CSLL.....</b>	<b>57</b>
<b>Quadro 6 – Contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento .....</b>	<b>68</b>

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA .....	14
1.2	OBJETIVOS .....	15
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo Geral</b> .....	<b>16</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos Específicos</b> .....	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>17</b>
2.1	CONTABILIDADE .....	17
<b>2.1.1</b>	<b>Aspectos Gerais da Contabilidade</b> .....	<b>18</b>
2.2	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	20
<b>2.2.1</b>	<b>Aspectos Gerais da Contabilidade Tributária</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Sistema Tributário Nacional</b> .....	<b>23</b>
<i>2.2.1.1</i>	<i>Legislação Tributária</i> .....	<i>25</i>
<i>2.2.1.2</i>	<i>Tributos</i> .....	<i>28</i>
2.3	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	31
<b>2.3.1</b>	<b>Importância do Planejamento Tributário</b> .....	<b>32</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Elisão e Evasão Fiscal</b> .....	<b>34</b>
2.4	REGIME DE TRIBUTAÇÃO PESSOA FÍSICA .....	35
<b>2.4.1</b>	<b>Imposto de Renda Pessoa Física</b> .....	<b>35</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Carnê-Leão</b> .....	<b>38</b>
<i>2.4.2.1</i>	<i>Livro Caixa</i> .....	<i>40</i>
2.5	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO PESSOA JURÍDICA .....	42
<b>2.5.1</b>	<b>Simples Nacional</b> .....	<b>42</b>
<b>2.5.2</b>	<b>Lucro Presumido</b> .....	<b>52</b>
<b>2.5.3</b>	<b>ISS</b> .....	<b>58</b>
<b>2.5.4</b>	<b>PIS e Cofins</b> .....	<b>62</b>
<i>2.5.4.1</i>	<i>Incidência cumulativa</i> .....	<i>66</i>
<b>2.5.5</b>	<b>Previdência Social</b> .....	<b>67</b>
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>70</b>

3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA .....	71
3.1.1	<b>Classificação quanto ao objetivo .....</b>	<b>72</b>
3.1.2	<b>Classificação quanto aos procedimentos .....</b>	<b>73</b>
3.1.3	<b>Classificação quanto à abordagem do problema .....</b>	<b>74</b>
3.2	COLETA DE DADOS.....	75
3.3	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS .....	76
3.4	VARIÁVEIS DE ESTUDO .....	78
3.5	LIMITAÇÕES DE ESTUDO .....	79
<b>4</b>	<b>COLETA E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>80</b>
4.1	ANÁLISE DOS DADOS .....	81
4.2	CÁLCULOS E ANÁLISES TRIMESTRAIS: IR, CSLL, PIS, COFINS, ISS E CPP.....	81
4.2.1	<b>Cálculos e análises do primeiro trimestre de 2013.....</b>	<b>82</b>
4.2.2	<b>Cálculos e análises do segundo trimestre de 2013 .....</b>	<b>89</b>
4.2.3	<b>Cálculos e análises do terceiro trimestre de 2013.....</b>	<b>94</b>
4.2.4	<b>Cálculos e análises do quarto trimestre de 2013.....</b>	<b>100</b>
4.2.5	<b>Comparativo Anual 2013.....</b>	<b>105</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>108</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>111</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma ciência social, que estuda as variações do patrimônio das entidades, sendo essas, pessoas físicas ou jurídicas, além disso, é uma importante ferramenta que auxilia seus usuários na tomada de decisão, ou seja, a contabilidade gera informações úteis sobre a situação patrimonial das entidades contábeis, por meio do estudo, registro, planejamento e o controle destas variações.

Cabe citar que a Contabilidade tem diversos ramos de atuação, dos quais a contabilidade tributária, que visa aplicar conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma paralela e apropriada (FABRETTI, 2014).

A despeito disso, Fabretti (2014) afirma que a contabilidade tributária utiliza-se de métodos que consistem em um planejamento tributário adequado, o qual exige conhecimento da legislação tributária, bem como de relatórios contábeis eficazes, que demonstram exatidão em seus resultados, cujo método demanda o conhecimento de contabilidade.

Segundo Oliveira *et al.* (2014) o planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alto conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente empresarial, como também é um estudo prévio dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa ao contribuinte.

Atualmente, o fisco utiliza-se de inúmeras ferramentas que lhes possibilite a informação e o controle das operações efetuadas de todos os contribuintes, seja

pessoa física ou jurídica, por intermédio da leitura do Cadastro Nacional de Pessoa (CPF) ou do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) desses. A Declaração do Imposto de Renda nada mais é do que a informação dos rendimentos do contribuinte, sendo esse pessoa física ou jurídica, ao fisco, bem como toda e qualquer operação econômico-financeira realizada pela entidade contábil.

Sabe-se da importância de um planejamento tributário em entidades públicas e/ou privadas, por meio da possível redução da carga tributária, de forma lícita e dos resultados assim obtidos, os quais são satisfatórios ou não para o empreendedor ou para o gestor público (FABRETTI, 2014).

Neste trabalho, o planejamento tributário torna-se de suma importância para o contribuinte que exerce atividade regulamentada, assim, esse tem a opção de tributar seus rendimentos na pessoa física ou na pessoa jurídica, pelo simples nacional e lucro presumido, e então verificar qual a forma mais adequada de tributação para esse contribuinte.

Os profissionais que exerçam atividades regulamentadas, também chamados de profissionais autônomos ou liberais, conceito conforme o Regulamento do Imposto de Renda (decreto n. 3000/99) podem tributar seus rendimentos de duas formas: na pessoa física ou na pessoa jurídica. Essa escolha torna-se vantajosa ao contribuinte caso esse realize um planejamento tributário, o qual consiste em avaliar a forma menos onerosa de tributação para o profissional, exigindo-se conhecimento da legislação tributária do planejador.

Diante disso, percebe-se que os autores Fabretti e Oliveira *et al.* relatam conceitos semelhantes de planejamento tributário. Ambos enfatizam ser um estudo preventivo, com o objetivo de buscar alternativas de redução da carga tributária, como também diminuir o impacto que isso representa para o contribuinte. O planejamento tributário, exercido conforme a legislação tributária prevê, possibilita a escolha de alternativas adequadas de tributação para o contribuinte, na pessoa física ou na pessoa jurídica.

## 1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

A Contabilidade Tributária é um ramo da contabilidade de suma importância no processo de gestão das entidades, pode-se dizer que esta exerce o gerenciamento dos tributos, ou seja, o planejamento, execução e controle, os quais incidem nas diversas atividades de uma entidade, de maneira a evitar possíveis sanções fiscais e legais a esta. Em outras palavras, através da Contabilidade Tributária é realizado o Planejamento Tributário, o qual segundo Oliveira *et al.* (2005, p. 39) “é um estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal”.

O Planejamento Tributário é uma ferramenta essencial e eficaz no processo de gestão das entidades, como também exerce influência na tomada de decisão do empresário ou contribuinte, pessoa física ou pessoa jurídica, conforme a legislação tributária brasileira vigente.

Identifica-se que devido a constantes mudanças e alterações na legislação tributária, bem como as exigências do Fisco, para obter informações necessárias e com isso realizar o cruzamento de dados dos contribuintes, torna-se complicado o acompanhamento de tais mudanças para os usuários da informação contábil, ou seja, aos empresários, investidores, acionistas, entre outros interessados, frente a este cenário instável.

Referente às mudanças e alterações mencionadas acima pode-se citar a recente alteração da Lei Complementar n. 147, de 7 de agosto de 2014 que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dispõe sobre o Simples Nacional, cuja lei passa a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2015, a qual estabelece a inclusão de novas atividades neste regime diferenciado e simplificado, como é o caso da atividade odontológica, que poderá optar por este regime de tributação, somente a partir de janeiro de 2015.

A Receita Federal do Brasil estima que haverá um aumento significativo de inclusão de Microempresas e de Empresas de Pequeno Porte no novo Simples Nacional, por se tratar de uma nova alternativa de tributação para estas entidades, cujo principal objetivo é a redução da carga tributária conforme prevê a legislação.

Entretanto, segundo pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, Oliveira *et al.* (2005) aponta que o Brasil possui uma carga

tributária considerada extremamente elevada, tanto para o contribuinte, pessoa física, quanto para a pessoa jurídica, além disso, o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, por haver diversos tributos, leis, regulamentos e normas que constantemente são alteradas, estes fatos preocupam a entidade contábil em reduzir e economizar os tributos, conforme a legislação tributária brasileira.

Diante disto, o Planejamento Tributário busca direcionar e orientar o contribuinte, sendo este pessoa física ou jurídica, em obter alternativas legais que visam à redução, o retardamento ou até mesmo a eliminação da tributação a ser paga.

Justifica-se que, o Planejamento Tributário adequado proporciona a redução da carga fiscal, ou seja, a economia de tributos sem infringir a legislação. Planejar significa projetar, prever resultados que possibilite a opção pela alternativa que melhor convêm para o contribuinte ou entidade contábil. Em síntese, o Planejamento Tributário, permite ao contribuinte bem como ao planejador, avaliar as alternativas legais de tributação e também orientar no processo de tomada de decisão sobre o regime tributário mais eficaz para sua atividade.

Tendo em vista a importância do Planejamento Tributário para o contribuinte, pessoa física ou pessoa jurídica que exerça atividade regulamentada, este trabalho busca responder a seguinte questão: **Qual a forma mais viável de tributação na pessoa física ou na pessoa jurídica pelo Simples Nacional e Lucro Presumido para um profissional de odontologia?**

## 1.2 OBJETIVOS

Com o objetivo de solucionar o problema de pesquisa proposto neste trabalho, em que consiste em estudar as vantagens de se fazer um Planejamento Tributário para um profissional que exerça atividade de odontologia, bem como as alternativas de tributação, na pessoa física ou na pessoa jurídica, apresentam-se o objetivo geral e os específicos.

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Avaliar e identificar a alternativa mais adequada de tributação, mediante a apuração dos tributos inerentes à atividade regulamentada, para um profissional da área de odontologia, entre pessoa física ou pessoa jurídica pelo Simples Nacional e Lucro Presumido.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- Realizar um estudo bibliográfico sobre as principais formas de tributação;
- Comparar os regimes de tributação propostos para um profissional na atividade odontológica na pessoa física e na pessoa jurídica;
- Analisar as alternativas de tributação para um profissional na atividade odontológica;
- Verificar se o profissional da área de odontologia fez a opção correta quanto ao regime de tributação;
- Sugerir a implantação do Planejamento Tributário desenvolvido neste trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, será apresentada a base conceitual desta pesquisa, a qual servirá de auxílio para a realização do estudo prático. Os principais temas a seguir abordados serão Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário e Regimes Tributários na pessoa física e na pessoa jurídica.

### 2.1 CONTABILIDADE

A Contabilidade é uma ciência social aplicada, que estuda as variações do patrimônio de uma entidade contábil, como também é utilizada como ferramenta de informação útil no processo de tomada de decisão de seus usuários.

Segundo Iudícibus *et al.* (2010) a Contabilidade se utiliza de uma metodologia para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar fenômenos que afetam a situação patrimonial, econômica e financeira de uma entidade, sendo esta pessoa física ou jurídica, com ou sem fins lucrativos.

Em síntese a Contabilidade é um conjunto integrado de conceitos e normas que fornecem informações, as quais devem ajustar-se às finalidades a que se destinam (IUDÍCIBUS *et al.* 2010). Sendo assim a seguir serão apresentados os aspectos gerais da contabilidade para melhor entendimento e compreensão do leitor.

### 2.1.1 Aspectos Gerais da Contabilidade

Pode-se dizer que a Contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo, há registros que indicam que as civilizações antigas já utilizavam desta técnica e ciência (DIEHL e TATIM, 2014). De acordo com Ludícibus e Marion (1999) *apud* Beuren (2013, p. 23) “a contabilidade surgiu para atender à necessidade de avaliar a riqueza do homem, bem como os acréscimos e decréscimos dessa riqueza em uma época em que não existiam números, escrita ou moeda”.

A história da contabilidade é influenciada pelo avanço e desenvolvimento da civilização humana. Sá (1997, p. 15) *apud* Beuren (2013, p. 22) acredita que “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano”.

A evolução da contabilidade pode ser descrita em fases, como ocorrem na história da humanidade, e geralmente esta é associada a acontecimentos de determinada época (BEUREN, 2013). Assim sendo, a contabilidade passou por várias transformações ao longo da história, que certamente tais mudanças exerceram forte influência sobre ela à medida que esta foi evoluindo juntamente com as civilizações.

A Contabilidade surgiu tendo em vista a necessidade de donos de patrimônio que estimavam mensurar, e acompanhar as variações, bem como controlar suas riquezas, com a intensão de conhecer a situação econômico-financeira, obtendo dados que possibilite a tomada de decisão mais adequada para o seu negócio (MARION, 2013). Este aspecto também é comentado por Ludícibus *et al.* (2010), o qual menciona que o desenvolvimento inicial da Contabilidade se deve ao surgimento do Capitalismo, como forma quantitativa de mensurar ou avaliar os acréscimos ou decréscimos de investimentos alocados a exploração comercial ou industrial.

De acordo com Marion (2012, p. 147, grifo do autor) “a Contabilidade é uma *ciência social*, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a Contabilidade ocupa-se de fatos humanos)”. Fabretti (2014) também comenta que a contabilidade é uma ciência que estuda, registra e controla o patrimônio das entidades, bem como suas

mutações, para demonstrar no final de cada exercício social o resultado obtido, e a situação econômico-financeira desta entidade.

Segundo Ludícibus *et al.* (2010) a Contabilidade além de fornecer aos administradores e aos demais usuários, detalhes sobre as demonstrações contábeis básicas de um determinado período, esta também evidencia um fluxo contínuo de informações sobre os variados aspectos da gestão financeira e econômica da entidade.

Entende-se que a Contabilidade pode ser considerada como uma ferramenta ou instrumento útil, capaz de fornecer informações relevantes que satisfaçam as necessidades que seus usuários possuem, auxiliando no processo de tomada de decisão destes.

Conforme Diehl e Tatim (2014, p. 43) “pode-se afirmar que o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática sistemas de informações para os mais diversos tipos de organização, com ou sem fins lucrativos”. Ludícibus *et al.* (2010) reforça que “o grande objetivo da Contabilidade é o de prover seus usuários em geral o máximo possível de informação sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações”.

Para Neves e Viceconti (2013, grifo do autor) a contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria, que tem como objetivo o controle do patrimônio das **aziendas**, bem como apurar o resultado das atividades por elas desempenhadas, como também prestar informações as pessoas que tenham interesse sobre a situação patrimonial e o desempenho destas entidades, vale ressaltar que os autores acima citados, definem **aziendas** como sendo: entidades econômico-administrativas, ou seja, é toda e qualquer entidade com ou sem fins lucrativos.

Oliveira *et al.* (2005) ressalta que a contabilidade é uma ciência que estuda, e executa funções de orientar, controlar, como também registrar atos e fatos de uma administração econômica. Deste modo, a contabilidade torna-se uma ferramenta de gestão na evolução do patrimônio de uma entidade, bem como presta contas aos usuários da informação contábil, entre os quais se destacam autoridades responsáveis pela arrecadação de tributos.

Como faz notar Marion (2009, p. 28, grifo do autor) considera que a “**Contabilidade** é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a **tomada de decisões** dentro e fora da empresa”. Marion (2009) acrescenta que a contabilidade é muito antiga e sempre existiu com o propósito de auxiliar seus usuários na tomada de decisão, entretanto, mais tarde, o governo começa utilizar-se dela para a arrecadação de impostos e torna-a então obrigatória para maioria das entidades.

Ressalta-se que a contabilidade deve ser feita com o objetivo de informar e auxiliar seus usuários no processo de tomada de decisão, e não somente visando-se em atender as exigências do governo e do Fisco (MARION, 2009). Pêgas (2011) acrescenta que a contabilidade tem como principal objetivo produzir informações de qualidade a seus usuários internos e externos. Em outras palavras, a contabilidade deve informar seus usuários, contribuindo no processo de tomada de decisão.

Assim, a Contabilidade é uma ciência antiga, que se utiliza de ferramentas de gestão, orientação e controle sobre o patrimônio das entidades contábil, sendo esta de suma importância para manter o equilíbrio econômico-financeiro, por demonstrar a veracidade e a exatidão da situação econômico-financeira, bem como as variações do patrimônio, a qual possibilita a geração de informações confiáveis e fidedigna a seus usuários, auxiliando no processo de tomada de decisão.

## 2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Contabilidade Tributária é um importante ramo da contabilidade que se utiliza simultaneamente de princípios e das normas básicas da contabilidade e da legislação tributária.

### 2.2.1 Aspectos Gerais da Contabilidade Tributária

Segundo Fabretti (2005, p. 29) contabilidade tributária “é o ramo da contabilidade que tem como objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e

normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

A Contabilidade Tributária faz o uso de regras e princípios próprios para assim interpretar e aplicar as normas legais oriundas da legislação tributária, bem como apurar os proventos que devem ser tributados das entidades (OLIVEIRA, 2014).

Conforme Oliveira *et al* a Contabilidade Tributária consiste na “especialização da contabilidade que tem como princípios objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária” (2005, p. 36).

Ainda referindo-se a Contabilidade Tributária, Oliveira *et al.* (2005) afirma que é um ramo da contabilidade responsável por gerenciar os tributos que incidem em diversas atividades que uma entidade possui, de forma a proteger ou evitar as possíveis sanções fiscais e legais que a entidade veja a sofrer.

Fabretti (2014, p. 08, grifo do autor) afirma que o objeto da contabilidade tributária é:

apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para em seguida, atender de forma extra contábil às exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinado a *base de cálculo fiscal* para a formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para a determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios, ou titular de firma individual.

O autor ainda faz uma observação de que é necessário estudar, registrar e controlar os atos e fatos administrativos que produzem alterações patrimoniais, e conseqüentemente o resultado econômico (lucro ou prejuízo) (FABRETTI, 2014).

Segundo Fabretti (2014) o método da contabilidade tributária consiste em dois aspectos, sendo eles: adequado planejamento tributário, o qual exige conhecimento da legislação tributária, e relatórios contábeis eficazes que demonstram a real situação patrimonial da entidade, o qual exige conhecimento de contabilidade.

A Contabilidade Tributária identifica diversas funções e atividades, sendo que as principais pode-se citar a escrituração e controle, a orientação e o planejamento tributário. A seguir, no quadro 1 evidenciam-se tais funções e atividades:

Escrituração e Controle	Orientação	Planejamento Tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia-a-dia da empresa e dos livros fiscais;</p> <p>Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar;</p> <p>Controle sobre os prazos para os recolhimentos;</p> <p>Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade;</p> <p>Assessoria para o correto registro das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor dos impostos;</p> <p>Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para redução da carga fiscal, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos ICMS e IPI;</li> <li>• todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;</li> <li>• todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.</li> </ul>

#### Quadro 1 – Funções e atividades da Contabilidade Tributária

**Fonte:** Manual de Contabilidade Tributária, OLIVEIRA, Luis Martins de *et al.* 4º ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 37.

Dessa forma, conforme o quadro acima a Contabilidade Tributária apresenta algumas de suas funções e atividades, que são basicamente a escrituração e controle, a orientação, bem como o planejamento tributário. Em resumo, a escrituração e controle consistem em escriturar os fatos contábeis diários, bem como elaborar os livros fiscais, apurar os impostos devidos, e controlar os prazos para o seu recolhimento, assessorar para correta apuração do lucro e o registro das provisões de tributos a recolher.

A orientação é o treinamento e a supervisão continua dos encarregados do setor de impostos, além de adequada orientação fiscal aos outras unidades da entidade, como por exemplo, filiais ou departamentos, como também a empresas controladas e coligadas, com o objetivo da padronização dos procedimentos. E o planejamento tributário consiste em realizar o estudo de alternativas legais para a redução da carga tributária, através da utilização do crédito tributário, situações como a postergação do recolhimento dos impostos, e o uso da dedução de despesas e provisões da receita, desde que permitidas e aceitas pelo Fisco.

Dessa forma, a Contabilidade Tributária segundo os autores citados acima, é um importante instrumento de gerenciamento de tributos, além de auxiliar no

planejamento tributário, utilizando-se como base de estudo a legislação tributária, bem como o uso de normas referentes ao assunto, com o intuito de promover a eficácia e a eficiência do processo de gestão da entidade.

### **2.2.2 Sistema Tributário Nacional**

O Sistema Tributário Nacional pode ser considerado como um importante instrumento de redução das desigualdades sociais e econômicas, sendo este fator decisivo na distribuição de renda no país (PÊGAS, 2011). Atualmente, o Sistema Tributário Nacional possui uma alta complexidade, instabilidade, que gera preocupação e discussões entre sociedade (contribuinte) e governo (Fisco).

Sistema Tributário segundo Santos (1998) *apud* Oliveira (2013, p. 56) “é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõe o ordenamento jurídico, bem como as regras e princípios normativos relativos à matéria tributária”. O autor acrescenta ainda que os conceitos e institutos que o integra não devem ser vistos de maneira estática, pois estes devem ser aplicados em um conjunto dinâmico, constituído pela realidade social, econômica e critério judicial.

Em síntese, a existência de um Sistema Tributário está vinculada à cobrança de tributos que fazem parte de um conjunto com um fim específico como também estão em constante consonância entre eles e com as normas que os regulamentam (OLIVEIRA, 2014).

A atual Constituição Federal foi promulgada em cinco de outubro de 1988, segundo Pêgas (2011, p. 06), esta “trouxe profundas e importantes modificações para o sistema tributário nacional, principalmente em relação a redistribuição dos recursos entre os entes federativos”.

Percebe-se ao longo dos anos a necessidade de uma nova reforma tributária no Brasil, para a melhoria do Sistema Tributário Nacional, sendo que este assunto parece ser unânime entre a sociedade brasileira, mesmo os que desconhecem detalhes e os problemas que envolvem este assunto (PÊGAS, 2011).

Pêgas (2011, p. 08) destaca que a regra geral de tributação é que “os tributos devem ser cobrados sobre o patrimônio e renda das pessoas físicas e jurídicas e

sobre o consumo de bens e serviços”. O autor salienta ainda que a boa tributação, ou seja, um bom sistema Tributário Nacional deve ter os seguintes preceitos: a justiça, simplicidade e neutralidade, a respeito destes Smith (1776) *apud* Pêgas (2011, p. 08-09, grifo do autor) define:

JUSTIÇA – Um sistema tributário é justo quando todos, do mais pobre ao mais rico, contribuem em proporção direta à sua capacidade de pagar. Na definição de justiça tributária, está implícito o princípio da progressividade – quem ganha mais deve contribuir com uma parcela maior do que quem ganha menos, pois uma parte maior da sua renda não está comprometida com o atendimento de necessidades básicas.

SIMPLICIDADE – De acordo com Smith, num sistema tributário simples, é relativamente fácil e barato para o contribuinte calcular e pagar quanto deve. A mesma facilidade tem o governo para fiscalizar se o contribuinte pagou o que devia.

NEUTRALIDADE – Neutralidade quer dizer que o sistema tributário não deve influenciar a evolução natural a economia. Ou seja, não deve influir na competitividade e nas decisões das empresas e tampouco no comportamento de consumidor/contribuinte.

Neste contexto, a tributação sobre o patrimônio e a sobre a renda devem seguir o critério da progressividade, ou seja, cobrar alíquotas maiores aos contribuintes com maior capacidade contributiva. Já a tributação sobre o consumo de bens e serviços devem seguir os critérios de seletividade, como é o caso dos gêneros alimentícios de primeira necessidade, estes devem ter alíquotas menores que os produtos considerados supérfluos (PÊGAS, 2011).

Pêgas (2011) relata que o Brasil enfrenta a alta complexidade da atual legislação tributária, sendo que os tributos sobre o consumo oneram todos os contribuintes de forma igual, descumprindo a isonomia tributária, a qual prevê que não deve ser dado tratamento igual a contribuintes desiguais, bem como a tributação sobre a renda das pessoas físicas ser a mais baixa do mundo, e por fim o elevado peso dos encargos sociais.

Para que uma reforma tributária possa cumprir sua função social de redistribuição de renda, esta deve atingir três parâmetros, os quais são: simplificação, redução e estabilização, em outras palavras, conceituam-se como:

SIMPLIFICAÇÃO – A simplificação do sistema tributário nacional é fundamental a qualquer processo que seja qualificado como reforma tributária no Brasil. No momento atual, mais importante que reduzir é tornar o sistema mais simples, menos complexo.

REDUÇÃO – Uma reforma efetiva no sistema tributário nacional tem que reduzir, ainda que em pequenas doses, a atual carga.

ESTABILIZAÇÃO - A estabilidade do sistema tributário está associada diretamente, tanto com a simplificação quanto à redução da carga atual (PÊGAS, 2011).

Efetivamente, o Sistema Tributário Nacional apresenta inúmeros problemas, que para serem solucionados, há a necessidade de uma reforma tributária. É preciso reformular o Sistema Tributário para melhorar a sua qualidade, já que este é um importante instrumento de redução das desigualdades sociais para uma melhor distribuição de renda no país. Neste aspecto, a Simplificação do Sistema Tributário torna-se relevante, pois, é preciso simplificar, ou seja, tornar o menos complexo possível o sistema ao contribuinte, para que este tenha mais facilidade em calcular e pagar os tributos devidos.

Cabe ressaltar que a Redução, mesmo que gradativa, contribuiria para diminuir a alta carga tributária que compõe o sistema, e por fim, mas não menos importante a Estabilização, ou seja, o equilíbrio do sistema tributário nacional, o qual está associado diretamente com a simplificação do sistema e a redução da carga tributária, possibilitando que o contribuinte, pessoa física ou jurídica não seja surpreendido com novas mudanças e alterações realizadas pelo governo.

### *2.2.1.1 Legislação Tributária*

De acordo com o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) em seu art. 96, conceitua legislação tributária como: “art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a leis pertinentes”.

Conforme o art. 97 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) somente a lei pode estabelecer:

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II – a majoração de tributos, ou sua redução [...];
- III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...];
- IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo [...];
- V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou a dispensa ou redução de penalidades.

Segundo Oliveira *et al.* (2014) é fundamental destacar que nasce uma obrigação tributária quando, através de uma relação jurídica, determinada pessoa, no caso o credor, exige de outra pessoa, o devedor, uma prestação em razão de determinação legal ou manifestar vontade.

A despeito disso, Oliveira *et al.* afirma que “**obrigação tributária** é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador)” (2014, p. 07, grifo do autor).

Dessa forma, o autor destaca que a obrigação tributária é composta por três elementos fundamentais: a lei, o objeto, e o fato gerador. Sendo assim a lei conceitua-se como o principal elemento da obrigação tributária, pois esta é quem cria os tributos e determina as condições de cobrança. O objeto representa as obrigações do sujeito passivo, ou seja, do contribuinte, conforme determinações legais. Já o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a sua ocorrência, em outras palavras, é o fato que gera a obrigação de pagar um tributo (OLIVEIRA *et al.* 2014).

Acrescenta-se que conforme o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) em seu art. 113 trata que:

- art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
- § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
- § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.
- § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Para Fabretti (2014, p. 128) “fato gerador é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”. Pêgas (2011, p. 44) também comenta que o fato gerador é o que faz nascer à obrigação tributária, podendo esta ser uma obrigação principal ou

acessória. O art.114 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) descreve fato gerador da obrigação principal como: “art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Enquanto no art. 115 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) menciona o fato gerador da obrigação acessória como: “art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma de legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. Em outras palavras Oliveira *et al.* (2014) conceitua fato gerador como o fato que gera a obrigação de pagar o tributo. Dessa forma, da concretização do fato gerador pode nascer uma obrigação principal, a qual será sempre de natureza pecuniária, ou seja, pagar um tributo, bem como uma obrigação acessória, que representa um dever administrativo do contribuinte para com o Estado (PÊGAS, 2011, p. 45).

Em relação às partes da obrigação tributária, Oliveira *et al.* (2014, p. 08) aponta que “de um lado, o sujeito ativo, e de outro lado, o sujeito passivo”, ou seja, o sujeito ativo da obrigação tributária é o ente público, criador do tributo. O autor afirma que o Código Tributário Nacional prevê duas espécies de sujeito passivo, sendo então: “o **contribuinte**, que é quem tem relação pessoal direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o **responsável**, sem revestir a condição de contribuinte, vê a obrigação de pagar o tributo [...]” (OLIVEIRA *et al.* 2014, p. 08, grifo do autor).

O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) traz em seu art. 119 o conceito de sujeito ativo como sendo: “art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Referente ao art. 121 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) conceitua sujeito passivo como sendo: “art.121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Cabe ainda ressaltar que o sujeito passivo da obrigação principal pode ser: contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou responsável, quando sua obrigação decorrer de disposição expressa em lei. (CNT, parágrafo único, art.121). Além disso, a definição dada no art. 122 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) a respeito do “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

Este aspecto também é comentado por Fabretti (2014) contribuinte de fato é o sujeito passivo da obrigação tributária que possui relação pessoa e direta com o fato gerador da obrigação. Por outro lado, contribuinte responsável é aquele que a lei escolher para responder pela obrigação, em substituição ao contribuinte de fato. Do mesmo modo, Pêgas conceitua contribuinte de fato aquele que suporta o ônus tributário, e o contribuinte responsável é quem responde pela obrigação tributária (PÊGAS, 2011).

Em relação à base de cálculo Fabretti (2014) considera que é o valor sobre o qual será aplicado o percentual ou alíquota para a apuração do tributo a pagar ou a ser recolhido. De acordo com Oliveira *et al.* (2014, p. 8) “a base de cálculo, conforme a Constituição Federal, deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade [...] da anterioridade [...] e da irretroatividade [...]”.

Neste contexto, Pêgas comenta que a alíquota é o percentual definido em Lei, que é aplicado sobre a base de cálculo, o qual determina o valor do tributo a ser pago (PÊGAS, 2011). Oliveira *et al.* reforça que “assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade” (OLIVEIRA *et al.* 2014, p. 8).

Em síntese, a Legislação Tributária é composta por leis, tratados, convenções, decretos e normas complementares sobre os tributos, bem como relacionados juridicamente a eles. Além disso, é através da legislação que é estabelecido a instituição ou extinção dos tributos, a majoração ou a redução dos mesmos, como também é definido o fato gerador da obrigação principal, a fixação da alíquota e a sua base de cálculo, e aplicação de penalidades para as ações contrárias ou infrações a lei, bem como a exclusão, suspensão, e a extinção de créditos tributários.

#### 2.2.1.2 Tributos

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) a definição de tributo é: “art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito,

instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Em outras palavras, Fabretti (2014) define tributo como sendo um pagamento compulsório, ou seja, obrigatório em moeda, forma de extinção da obrigação tributária.

Conforme dispõe o art. 4º do CTN (Lei n. 5.172/66) quanto à natureza jurídica do tributo menciona que:

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

Em outras palavras Fabretti (2014, p. 107) afirma que “tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições”. Referente ao art. 4º nos incisos I e II, o autor considera que a natureza jurídica do tributo (impostos, taxas e contribuições) é determinada por seu fato gerador, este é a realização de determinada hipótese prevista na lei que gera a obrigação de pagar o tributo.

Os tributos classificam-se em duas espécies: tributos não vinculados e tributos vinculados. Segundo Pêgas (2011, p. 38) tributos vinculados são os que possuem relação entre a arrecadação e o serviço prestado ou a prestar, já os tributos não vinculados são aqueles que não possuem vínculo entre a arrecadação e sua destinação, são tributos devidos ao Estado, independente de qualquer atividade relacionada ao contribuinte.

O Sistema Tributário Nacional possui uma estrutura normativa que permite a cobrança de três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições. Neste contexto, Fabretti comenta que o imposto “é aquele que uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal ao contribuinte”. Assim, o imposto não é vinculado a nenhuma prestação específica do sujeito ativo (Estado) ao sujeito passivo (contribuinte) (FABRETTI, 2014, p. 107).

Conforme o art. 16 do CTN (Lei n. 5.172/66) imposto é: “art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa aos contribuintes”. Oliveira *et al.* também comenta que os impostos “decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte” (OLIVEIRA *et al.* 2014, p. 5).

De acordo com o art. 77 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) a definição de taxa é a seguinte: “as taxas cobradas [...] no âmbito de suas respectivas atribuições têm como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto a sua disposição”.

Cabe ainda ressaltar, que “o termo poder de polícia é utilizado no sentido do poder de limitar e disciplinar, por parte da administração pública, atividades de interesses públicos [...]” (PÊGAS, 2011, p. 39). A propósito no paragrafo único do art. 77 do CTN (Lei nº 5.172/66) dispõem que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Ao referir-se a contribuição de melhoria Oliveira *et al.* (2014) afirma que as contribuições de melhoria são cobradas quando há o benefício aos contribuintes por obras públicas. Como faz notar o art. 81. do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) dispõe que:

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

Em resumo, tributos é toda prestação pecuniária, ou seja, seu pagamento é efetuado por meio de moeda corrente, é obrigatório, isto quer dizer que é independente da vontade do contribuinte, sendo instituída em lei, isto é, somente há a obrigação tributária se haver uma norma jurídica que estabeleça essa obrigação.

Ainda nesta mesma linha de considerações, os tributos são classificados em duas espécies: os tributos não vinculados, e os vinculados, sendo que o primeiro, não possui vínculo entre a arrecadação e a sua destinação, como é o caso dos impostos em geral, já os tributos vinculados possui relação direta entre a arrecadação e sua destinação, é o caso das taxas e contribuições, pode-se citar a prestação de serviços do Estado para com o contribuinte.

## 2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Ao referir-se a Planejamento Tributário, Oliveira *et al.* (2014, p. 22) considera que é “uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo”. Assim, o Planejamento Tributário é um importante instrumento de gestão para as entidades, pessoa física ou jurídica, visto que seu objetivo é a redução de tributos, através de alternativas legais e lícitas conforme prevê a legislação tributária.

Oliveira *et al.* reforça que planejamento tributário é um estudo prévio para a concretização dos fatos administrativos, bem como dos efeitos jurídicos, econômicos e fiscais de determinada decisão, cujo o objetivo é encontrar a alternativa legal menos onerosa ao contribuinte (OLIVEIRA *et al.* 2014). Isto vem ao encontro de Fabretti (2014, p. 08) que conclui que o planejamento tributário é “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”.

Neste contexto, Latorraca (2000) *apud* Oliveira *et al.* (2014, p. 22) destaca que:

costuma-se, então, denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Em outras palavras, o autor ressalta que o Planejamento Tributário pode ser definido como uma atividade empresarial que projeta os atos e fatos administrativos, de maneira preventiva, cujo objetivo é indicar aos usuários o ônus tributário que cada opção legal disponível produzirá.

De acordo com Domingues (2010) *apud* Oliveira (2013, p. 201-202) o planejamento tributário “consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese de o Fisco alterar as regras fiscais”.

Assim, entende-se que o planejamento tributário é um estudo preventivo de alternativas lícitas sobre determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação, o qual permite o contribuinte optar por aquela que represente o menor ônus tributário (OLIVEIRA *et al.* 2014). Este aspecto também é comentado por Andrade Filho (2005, p. 644) o qual, acredita que o planejamento tributário “envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que for possível nos limites da ordem jurídica”.

Dessa forma, os autores citados acima afirmam que o Planejamento Tributário consiste em estudar alternativas legais e lícitas que visam à redução, o retardamento, bem como a eliminação do ônus tributário. Logo, é um estudo preventivo, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que permite ao contribuinte, esta pessoa física ou jurídica, optar pela alternativa que resulte na economia tributária.

### **2.3.1 Importância do Planejamento Tributário**

O Planejamento Tributário demonstra uma importância relevante para o processo de tomada de decisão das entidades, pois permite encontrar meios e alternativas legais e lícitas que reduzam, retardam ou eliminam o ônus tributário, proporcionando a economia de tributos.

A despeito desta importância do planejamento tributário, o contador também exerce um papel importante neste processo, bem como na sua função de gestor tributário “tem [...] a oportunidade de dar enormes contribuições à alta direção da empresa” (OLIVEIRA *et al.* 2014, p. 22). Neste contexto, o autor ainda ressalta que o contador deve aplicar todos os seus conhecimentos referentes à legislação tributária, para que, possa planejar com antecedência a melhor alternativa para a entidade executar suas atividades (OLIVEIRA *et al.* 2014). Para Oliveira (2013) o contador não pode ser reconhecido como um simples registrador de fatos, mas como um profissional que reúne todas as condições para elaborar um planejamento com a pretensão de reduzir o custo tributário.

Segundo Oliveira *et al.* (2014, p. 22), destaca a importância do planejamento tributário frente ao cenário instável que se encontra o Sistema Tributário Nacional, bem como as entidades que precisam e necessitam de “um planejamento criterioso e criativo, que possa resguardar os direitos do contribuinte e, ao mesmo tempo, proteger o patrimônio da entidade”. Tendo em vista a importância do Planejamento Tributário para as entidades contábil, Oliveira (2013) aponta a necessidade da realização de planejamentos conforme a legislação vigente com o objetivo de encontrar meios ou alternativas que permitam reduzir o desembolso financeiro quanto ao pagamento de tributos, bem como a sua sobrevivência diante de um cenário competitivo.

Fabretti (2014, p. 09) também comenta que “a eficiência e exatidão dos registros contábeis são fundamentais para que a administração planeje suas ações”. Por isso, o contador exerce um papel extremamente fundamental neste processo, por ter acesso às informações necessárias da real situação da entidade, além de possuir condições que possibilita obter alternativas que reduzam a carga tributária, conforme prevê a legislação fiscal.

Conforme Amaral (2001) *apud* Oliveira (2013, p. 205) para que seja realizado um planejamento tributário eficaz devem ser considerados todos os tributos incidentes na operação e após realizada a análise individual de cada tributo, deve-se então confrontar a redução do ônus tributário com os reflexos aos outros tributos. Além disso, o autor reforça a importância da integração de todos os departamentos, bem como de setores para obter a eficácia da economia legal de tributos. Oliveira (2013) considera que o estudo e a análise de alternativas que visam à redução do custo tributário devem passar pelo conhecimento de todos os interessados, havendo ligação direta ou indireta com o funcionamento da entidade contábil.

Assim, o planejamento tributário eficiente e eficaz é aquele realizado e conduzido com zelo e cuidado, pode-se dizer que é uma forma de prevenir ou evitar eventuais perdas desnecessárias, e se realizado de forma clara e precisa, que possibilite a análise de alternativas que visam à redução, a retardação ou a eliminação da obrigação tributária ao contribuinte ou entidade contábil.

### 2.3.2 Elisão e Evasão Fiscal

No decurso de um Planejamento Tributário é necessário ter cuidado e cautela quanto a sua realização, visto que, o estudo preventivo de alternativas que visam à redução da carga tributária, é a prática da Elisão Fiscal, ou seja, são atos legais previstos na legislação tributária, ao contrário da Evasão Fiscal que não deve ser praticada, por estar condicionada a atos ilícitos, descumprindo as determinações legais previstas na legislação fiscal.

Elisão Fiscal é “a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei” (FABRETTI, 2014, p. 136). Em outras palavras, Fabretti (2014) destaca que a elisão fiscal é a determinação de alternativas legais e a utilização de lacunas, isto é, brechas na lei, que proporciona ao contribuinte a redução da obrigação tributária, sem descumprir a lei. O autor reforça que “**a elisão fiscal é legítima e lícita**” (FABRETTI, 2014, p. 136, grifo do autor).

A Elisão Fiscal é um método utilizado pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica para obter um impacto tributário menor, o qual é lícito e admitido pelo Sistema Tributário Nacional (OLIVEIRA *et al.* 2014). Ainda nesta mesma linha de considerações, Oliveira *et al.* afirma que “a Elisão Fiscal é um procedimento legalmente autorizado, que pode contribuir, se bem executada, para reduzir a carga tributária” (2014, p. 25).

De acordo com Andrade Filho (2009) a Elisão Fiscal também é chamada de Planejamento Tributário, sendo assim, é uma atividade lícita de busca e identificação de alternativas, que levarão a uma redução da carga tributária. Entretanto este método não deve ser confundido com a Evasão Fiscal, a qual consiste em utilizar meios ilegais e ilícitos com o objetivo de descaracterizar o fato gerador do tributo, pode-se dizer que, na Evasão Fiscal, o contribuinte submete-se a encontrar um modo de mascarar a fraude cometida (OLIVEIRA, *et al.* 2014).

Segundo Fabretti (2014, p. 137) “a evasão fiscal, ao contrário de elisão, consiste na prática contrária a lei. Geralmente, é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”. Para Oliveira (2013) evasão fiscal corresponde ao contribuinte que através de meios ilícitos, objetiva reduzir, retardar, bem como eliminar o recolhimento de um tributo, já devido pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Sobre este aspecto, Oliveira *et al.* (2014, p. 23) aponta a diferença entre Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, sendo assim “planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor tributo a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais [...] para deixar de recolher o tributo devido”. Em síntese, evasão fiscal é toda ação ou omissão dolosa que impede ou retarda o conhecimento da obrigação tributária por parte do Estado, ou autoridade fazendária (OLIVEIRA *et al.* 2014). Enquanto, que a elisão fiscal é toda ação ou planejamento prévio da redução da carga tributária conforme a legislação fiscal (FABRETTI, 2014).

Dessa forma, é evidente a distinção entre Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, a primeira, o ato omissão é praticado de forma a anteceder a ocorrência do fato gerador, já a segunda é o ato praticado posteriormente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, pode-se afirmar que a Elisão Fiscal se utiliza de meios e alternativas legais para obter a redução da carga tributária, no entanto, a Evasão Fiscal, se utiliza de alternativas ilícitas para a redução do ônus tributário.

## 2.4 REGIME DE TRIBUTAÇÃO PESSOA FÍSICA

O Regime de Tributação existente para a Pessoa Física é a utilização do chamado Carnê-Leão, trata-se de recolhimento mensal obrigatório do Imposto de Renda, pelo contribuinte (pessoa física) que receber rendimentos de outra pessoa física, sendo utilizado principalmente por profissionais de atividades regulamentadas, ou profissionais liberais. Além disso, há o recolhimento mensal do ISS (Imposto sobre Serviços) e da CPP (Contribuição Previdenciária Patronal) a Pessoa Física que exercer atividade regulamentada, ou realizar a prestação de serviços a terceiros.

### 2.4.1 Imposto de Renda Pessoa Física

O Imposto de Renda das Pessoas Físicas segundo Pêgas (2011, p. 294) tem incidência sobre “os rendimentos do capital, do trabalho e da combinação de

ambos”. Do mesmo modo o art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) dispõe o seguinte:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

Dessa forma, pode-se dizer que a incidência do imposto de renda das pessoas físicas, ocorre sobre sua renda auferida, ou seja, sobre todos os seus rendimentos oriundos de seu trabalho, aluguel, pensão alimentícia, rendimentos financeiros e outros proventos de qualquer natureza definidos em lei (PÊGAS, 2011).

O autor ainda acrescenta que quanto à remuneração do trabalho e em alguns casos referentes aos rendimentos de capital, o imposto de renda devido pelo contribuinte (pessoa física) deve ser retido na fonte pagadora, conforme os pagamentos são efetuados, bem como em casos, em que não há retenção do imposto na fonte pagadora, o contribuinte deve calcular e apurar o imposto devido e então recolher aos cofres públicos.

Para facilitar o cumprimento da obrigação tributária, nem todos os contribuintes são obrigados a declarar o ajuste anual do imposto de renda pessoa física, sendo assim serão obrigados a apresentar a declaração de ajuste anual, os contribuintes, residentes no Brasil que no ano-calendário de 2013 apresentou as seguintes situações:

<b>Cr�terios</b>	<b>Condi�es</b>
<b>Renda</b>	- recebeu rendimentos tribut�veis, sujeitos ao ajuste na declara�o, cuja soma foi superior a R\$ 25.661,70; - recebeu rendimentos isentos, n�o tribut�veis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00.
<b>Ganho de Capital e Opera�es em Bolsas de Valores</b>	- obteve, em qualquer m�s, ganho de capital na aliena�o de bens ou direitos, sujeito � incid�ncia do imposto, ou realizou opera�es em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; - optou pela isen�o do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de im�veis residenciais, cujo produto da venda seja destinado � aplica�o na aquisi�o de im�veis residenciais localizados no Pa�s, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da celebra�o do contrato de venda, nos termos do art. 39 da Lei n� 11.196, de 21 de novembro de 2005.
<b>Atividade Rural</b>	- relativamente � atividade rural: a) obteve receita bruta em valor superior a R\$ 128.308,50 (cento e vinte e oito mil, trezentos e oito reais e cinquenta centavos); - b) pretenda compensar, no ano-calend�rio de 2013 ou posteriores, preju�zos da atividade rural de anos-calend�rio anteriores ou do pr�prio ano-calend�rio de 2013;
<b>Bens e Direitos</b>	- teve a posse ou a propriedade, em 31 de dezembro de 2013, de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00.
<b>Condi�o de residente no Brasil</b>	- passou � condi�o de residente no Brasil em qualquer m�s e nessa condi�o se encontrava em 31 de dezembro de 2013.

**Quadro 2 – Contribuintes obrigados a apresentar a Declara o de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013.**

**Fonte:** Instru o Normativa RFB n  1.445 de 17 de fevereiro de 2014

Deste modo, o contribuinte (pessoa física) que se enquadrou em quaisquer umas das hipóteses mencionadas no quadro acima, fica dispensado de apresentar a declara o de rendimentos, se constarem como dependente em declara o apresentada por outra pessoa física, nela sendo informados seus rendimentos, bens e direitos, caso possua. Todavia, a pessoa física mesmo que desobrigada, pode apresentar a sua declara o de ajuste anual caso julgar necessário.

Em rela o   possibilidade de dispensa da pessoa física de apresentar a declara o do ajuste anual de rendimentos pode ocorrer desde que:

- a) não se enquadre em nenhuma das hipóteses de obrigatoriedade da tabela anterior ou;
- b) conste como dependente em declara o apresentada por outra pessoa física, na qual tenha sido informado seus rendimentos, bens e direitos caso os possua;
- c) teve a posse ou a propriedade de bens e direitos, inclusive terra nua, quando os bens comuns forem declarados pelo cônjuge, desde que o valor total de seus bens privativos não exceda R\$ 300.000,00, em 31 de dezembro de 2013 (RIR/1999).

Quanto ao período de entrega da declaração do Imposto de Renda as pessoas físicas obrigadas devem apresentar a declaração de seus rendimentos no período de 06 de março a 30 de abril de 2014. As formas, locais e horários constam no quadro abaixo:

Formas de apresentação	Locais e Horários de apresentação
<b>Internet</b>	A apresentação deve ser feita a partir de um computador conectado à internet e com o programa Receitanet instalado. O serviço é gratuito. Horário de transmissão: durante todo o dia, exceto no período de 1h as 5h da manhã (horário de Brasília). No último dia, a recepção termina às 23h59mim59s (horário de Brasília).
<b>m-IRPF</b>	A apresentação pode ser feita a partir de dispositivos móveis tablets e smartphones, mediante a utilização do m-IRPF.

**Quadro 3 – Prazo, formas e locais de apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013.**

**Fonte:** Instrução Normativa RFB nº 1.445 de 17 de fevereiro de 2014

Assim, deverão ser respeitados e cumpridos o prazo, as formas e os locais de apresentação da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, conforme o quadro acima, caso esta exceda o prazo de entrega, o contribuinte (pessoa física) poderá ainda apresentar, no entanto terá multa por atraso de entrega.

#### **2.4.2 Carnê-Leão**

Segundo Pêgas (2011, p. 326) “o Carnê-Leão representa o recolhimento mensal obrigatório que deve ser utilizado nos recebimentos de outras pessoas físicas ou do exterior. É utilizado principalmente por profissionais liberais não assalariados”. Em outras palavras, Carnê-Leão é um regime obrigatório de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, de recolhimento mensal pelo contribuinte (pessoa física) residente no Brasil, que receber rendimentos percebidos por pessoas físicas, não sujeitas à tributação na fonte.

Segundo o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000/1999), sujeita-se ao recolhimento mensal obrigatório ou o preenchimento do Carnê-Leão o contribuinte (pessoa física) residente no Brasil que receber:

I - rendimentos de outras pessoas físicas que não tenham sido tributados na fonte no Brasil, tais como decorrentes de arrendamento, subarrendamento, locação e sublocação de móveis ou imóveis, e os decorrentes do trabalho não assalariado, assim compreendidas todas as espécies de remuneração por serviços ou trabalhos prestados sem vínculo empregatício;

II - rendimentos ou quaisquer outros valores recebidos de fontes do exterior, tais como, trabalho assalariado ou não assalariado, uso, exploração ou ocupação de bens móveis ou imóveis, transferidos ou não para o Brasil, lucros e dividendos. Deve-se observar o disposto nos acordos, convenções e tratados internacionais firmados entre o Brasil e o país de origem dos rendimentos, e reciprocidade de tratamento;

III - emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e demais servidores, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto quando forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

IV - importâncias em dinheiro a título de pensão alimentícia, em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

V - rendimentos recebidos por residentes no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

VI - rendimento de transporte de carga e de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, considerando-se tributável 40%, no mínimo, do rendimento bruto; e

VII - rendimento de transporte de passageiros, considerando-se tributável 60%, no mínimo, do rendimento bruto.

O Carnê-Leão ou recolhimento mensal obrigatório é calculado através da aplicação da tabela progressiva mensal vigente no mês do recebimento do rendimento, sobre o total recebido no mês, observado o valor do rendimento bruto relativo a cada espécie, devendo ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento do rendimento (RIR/1999).

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000/1999), na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, quando não utilizados para fins de retenção na fonte, podem ser deduzidos, observados os limites e as condições fixados na legislação:

I - as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial [...];

II - a quantia de R\$ 171,97, por dependente, para o ano-calendário de 2013;

III - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cujo ônus tenha sido do próprio contribuinte e desde que destinado a seu próprio benefício;

IV - as despesas escrituradas em livro-caixa.

Sendo assim, a tabela progressiva mensal para o cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativas ao exercício de 2014, ano-calendário de 2013 é a seguinte:

**Tabela 1** – Tabela Progressiva Mensal para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2013.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.710,78	-	-
De 1.710,79 até 2.563,91	7,5	128,31
De 2.563,92 até 3.418,59	15	320,60
De 3.418,60 até 4.271,59	22,5	577,00
Acima de 4.271,59	27,5	790,58

**Fonte:** Regulamento do Imposto de Renda – Decreto n. 3000/1999

Em síntese, a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas incide sobre o total recebido no mês, ou seja, é através dos valores acima mencionados que é realizado o cálculo do imposto devido pelo contribuinte, bem como o recolhimento mensal obrigatório ou Carnê-Leão, conforme o Regulamento do Imposto de Renda.

#### 2.4.2.1 Livro Caixa

Pode-se afirmar que o Livro Caixa, é o livro no qual são relacionadas, mensalmente as despesas e as receitas relativas à prestação de serviço do contribuinte (pessoa física) sem vínculo empregatício, ou seja, rendimentos oriundos do trabalho não assalariado (RIR/1999). Em outras palavras, o contribuinte que receber rendimentos oriundos de trabalho não assalariados, como é o caso dos profissionais que exercem atividades regulamentadas ou também chamados de profissionais liberais, podem deduzir da receita do exercício as respectivas despesas escrituradas em Livro Caixa.

As despesas escrituradas em Livro Caixa podem ser deduzidas pelo contribuinte (pessoa física) que receber rendimentos do trabalho não assalariado decorrente do exercício da respectiva atividade conforme citadas abaixo:

- I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários;
- II - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais; e
- III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora (RIR/1999).

A despeito das despesas de custeio, Pêgas (2011, p. 328) considera que são despesas “indispensáveis à percepção das receitas e manutenção da fonte pagadora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente e consumo”. Sendo assim, as despesas de custeio escrituradas no Livro Caixa podem ser deduzidas independente de as receitas serem provenientes da prestação de serviços como autônomo à pessoa física ou a pessoa jurídica (RIR/1999). Neste contexto Pêgas (2011) reforça que as despesas escrituradas em Livro Caixa podem ser oriundas de serviço prestado pelo contribuinte autônomo tanto a pessoas físicas como a pessoas jurídicas.

De acordo com o § 2º previsto no art. 76 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000/99) no que diz respeito à comprovação e veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa “o contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer à prescrição ou decadência”.

Entretanto, são despesas não dedutíveis no Livro Caixa, conforme o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000/1999) as seguintes:

- I - as quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento mercantil (leasing);
- II - as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo, quando correrem por conta deste;
- III - as despesas relacionadas à prestação de serviços de transporte e aos rendimentos auferidos pelos garimpeiros.

No que se refere a este assunto Pêgas (2011) acrescenta que despesas como transporte, locomoção, entre outras não podem ser escrituradas no Livro Caixa, pelo fato de serem consideradas desnecessárias quanto à percepção da receita, com a exceção das despesas de custeio efetuadas por representante comercial autônomo quando ocorrer por conta do mesmo. Além disso, o autor afirma que “o valor das despesas dedutíveis, escrituradas em Livro Caixa, está limitado ao valor da receita mensal recebida de pessoa física ou jurídica” (PÊGAS, 2011).

Em outras palavras as despesas escrituradas em Livro Caixa que excederem as receitas recebidas de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas em determinado mês, poderá este excesso ser somado juntamente com as despesas dos meses subsequentes até dezembro do ano-calendário, todavia, o excesso de despesa

existente no mês de dezembro não poderá ser informado no mês e nem transposto para o ano-calendário seguinte.

Dessa forma, o Livro Caixa apresenta mensalmente a escrituração das receitas do exercício oriundas ou provenientes da prestação de serviço do contribuinte autônomo (pessoa física) sem vínculo empregatício a pessoas físicas ou pessoas jurídicas, bem como relação das despesas dedutíveis escrituradas no mesmo.

## 2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO PESSOA JURÍDICA

Os Regimes de Tributação existentes para Pessoa Jurídica são os seguintes: o Simples Nacional, também chamado de Super Simples, o Lucro Presumido, o Lucro Real, e o Lucro Arbitrado. Neste trabalho não serão tratados os dois últimos regimes tributários.

De fato, a escolha de um Regime de Tributação torna-se relevante para o desempenho econômico-financeiro da entidade, visto que, uma vez realizada a opção do regime de tributação, não será permitida a alteração desta, somente após o findo do exercício, ou seja, a entidade poderá mudar a opção do regime apenas no próximo exercício social. Assim, a opção correta do regime de tributação assegurará a entidade uma economia tributária.

### 2.5.1 Simples Nacional

O Simples Nacional caracteriza-se por ser um regime unificado de arrecadação de tributos e de contribuições, bem como possuir obrigações fiscais acessórias, aplicáveis as Microempresas – ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP. Antes, conhecido como Simples Federal, o Simples Nacional é disposto pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, alterada pela Lei Complementar n. 147, de 07 de agosto de 2014, a qual institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Segundo a Lei Complementar 123/06, este sistema de tributação corresponde a um regime diferenciado e simplificado, favorável para essas entidades acima citadas, mediante recolhimento mensal, através de um documento único de arrecadação dos seguintes tributos e contribuições previstos no artigo 13 da referida Lei Complementar: Impostos sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços (ISS).

Todavia, conforme o art. 13, § 1º trata da existência de tributos que não são incluídos no regime simplificado de tributação, isto é, do Simples Nacional, os quais não se aplicam:

- I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
- III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
- V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
- VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII - Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- XIII - ICMS devido:
  - a) (Revogado);
  - a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações;
  - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

- c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando f) na operação ou prestação desacompanhada de documento fiscal;
- d) não destinados à comercialização ou industrialização;
- e) por ocasião do desembaraço aduaneiro;
- f) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacompanhada de documento fiscal;
- g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
  - 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
  - 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
- h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

XIV - ISS devido:

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

b) na importação de serviços;

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

Resumindo, o Simples Nacional é um sistema de tributação unificado, ou seja, por ser um regime simplificado de arrecadação pelas Microempresas – ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP, permite incluir em uma única guia de arrecadação alguns tributos e contribuições conforme prevê a Lei Complementar 123/06, porém nem todos estes poderão ser incluídos no recolhimento do valor devido do Simples Nacional.

Conforme o art. 3º da Lei Complementar 123/06, consideram-se microempresas – ME e empresas de pequeno porte – EPP, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada, e o empresário, que segundo o art. 966 da Lei n. 10.406/2002, o qual exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços.

Sendo assim, enquadram-se como Microempresas – ME, as empresas que apurarem receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) no ano-calendário, já no caso das Empresas de Pequeno Porte – EPP, são aquelas que apurarem uma receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e

sessenta mil reais) e igual ou superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Dessa forma, para que possa beneficiar-se desse regime de tributação, a pessoa jurídica deve ser enquadrada como Microempresa – ME ou Empresa de Pequeno Porte – EPP não ultrapassando o limite de faturamento previsto na legislação, como também deve-se analisar a mesma para conferir se a atividade que a entidade irá exercer não é impedida, isto é, vedado o ingresso neste regime de tributação.

De acordo com a Lei Complementar 123/06, alterada pela Lei Complementar 147/14, no art. 3º, II, § 2º, estão impedidas de optar pelo Simples Nacional, as Microempresas – ME e as Empresas de Pequeno Porte – EPP que tenha auferido no ano-calendário em curso, receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais); que tenha auferido, no ano-calendário de início de atividades, receita bruta superior ao limite proporcional de R\$ 300.000,00, multiplicados pelos números de meses de funcionamento no período, inclusive as frações de meses.

No referido artigo, § 4º consta que não poderá se beneficiar deste regime especial de tributação a pessoa jurídica que:

- I - cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
- X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

Neste mesmo contexto, no art. 17 da referida Lei Complementar, é vedado o ingresso no Simples Nacional, as Microempresas – ME e as Empresas de Pequeno Porte – EPP que:

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

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

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

IV - (Revogado);

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

VI - (Revogado);

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

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

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

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

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

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

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - (Revogado);

3 - (Revogado);

4 - cervejas sem álcool;

XI - (Revogado);

XI - (Revogado);

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

XIII - (Revogado);

XIII - (Revogado);

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

XV - (Revogado);

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

Além disso, referente às alterações promovidas pela Lei Complementar 147/2014 está à inclusão de novas atividades de prestação de serviços que serão

estas tributadas com base no (novo) Anexo VI, conforme dispõe o § 5º - I, da referida Lei Complementar:

I - medicina, inclusive laboratorial e enfermagem; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

II - medicina veterinária; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

III - odontologia; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

IV - psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

V - serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

VI - arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

VII - representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

VIII - perícia, leilão e avaliação; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

IX - auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

X - jornalismo e publicidade; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

XI - agenciamento, exceto de mão de obra; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

XII - outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III, IV ou V desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

Em resumo, a Lei Complementar 123/06 alterada pela Lei Complementar 147/14, estabelece algumas mudanças quanto às vedações ao ingresso no Simples Nacional, cuja alteração revogou algumas atividades antes previstas na referida Lei Complementar, porém ocorreu o acréscimo de algumas atividades que poderão optar pelo Simples Nacional a partir de 1º de janeiro de 2015, bem como a criação de um novo anexo para tributação das mesmas, sendo este o Anexo VI, o qual prevê alíquotas entre 16,93% a 22,45%. Dentre estas atividades que poderão optar pelo regime simplificado, está a atividade odontológica, conforme disposto no art.18, § 5- I, a qual será objeto de estudo deste trabalho.

Conforme disposto na Lei Complementar 123/06, a opção pelo Simples Nacional deve realizar-se somente na internet, através do Portal do Simples

Nacional, sendo esta irretroatável durante todo o ano-calendário. Além disso, a opção somente poderá ser feita no mês de janeiro, até seu último dia útil do mês.

No que diz respeito ao recolhimento dos tributos devidos, por meio deste regime de tributação, dar-se-á mensalmente através da emissão de um documento único de arrecadação, tendo em vista, a observância para o cálculo do imposto devido, no que trata o art. 18, § 4º da Lei Complementar 123/06 alterada pela Lei Complementar 147/14, o qual determina que:

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

I - Revenda de mercadorias, que serão tributadas no anexo I desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

II - Vendas de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas no anexo II desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

III - prestação de serviços de que trata o § 5º-B deste artigo e dos serviços vinculados à locação de bens imóveis e corretagem de imóveis desde que observado o disposto no inciso XV do art. 17, que serão tributados na forma do Anexo III desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

IV - prestação de serviços de que tratam os §§ 5º-C a 5º-F e 5º-I deste artigo, que serão tributadas na forma prevista naqueles parágrafos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

V - locação de bens móveis, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

VI - atividade com incidência simultânea de IPI e de ISS, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ICMS e acrescida a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo III desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

VII - comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas: (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

a) sob encomenda para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação pelo farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar; (Incluída pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

b) nos demais casos, quando serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar. (Incluída pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014).

Ainda nesta mesma linha de considerações, Oliveira *et al.* (2014) destaca que o contribuinte deve considerar destacadamente, as receitas decorrentes da revenda de mercadorias, como também as decorrentes da venda de mercadorias industrializadas, as receitas obtidas na prestação de serviços, a locação de bens móveis, bem como as atividades com incidência de IPI e ISS, a comercialização de

medicamentos e produtos produzidos por manipulação de fórmula, estes últimos foram incluídos pela alteração da Lei Complementar n. 147/2014.

Por sua vez, na receita bruta não considera-se as vendas canceladas, correspondentes a anulação de valores registrados como receita bruta de venda de bens ou prestação de serviço, bem como os descontos incondicionais, estes são parcelas redutoras do preço de venda, ou seja, são descontos dados sem depender de concessão. A propósito, considera-se receita bruta o valor resultante da venda de bens e serviços prestados.

Desse modo, após o reconhecimento das receitas de bens ou serviços, aplicam-se as alíquotas do Simples Nacional dispostas na tabela a seguir:

**Tabela 2 – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Anexo VI – Serviços**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, COFINS e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,17%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,38%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

**Fonte:** Lei Complementar 123/06 alterada pela Lei Complementar 147/14.

A tabela acima apresenta as alíquotas que são aplicadas para o cálculo do imposto devido pelo regime do Simples Nacional e o ramo de atividade é prestação de serviço, tributado no novo anexo VI, incluído pela Lei Complementar 147/14, mais precisamente, trata-se de um profissional de odontologia, o qual será o objeto de

estudo deste trabalho. No entanto, as atividades de comércio, indústria, e serviços, são tributadas com base em seus respectivos anexos, conforme a legislação vigente.

De acordo com o art. 18 da Lei Complementar 123/06, o valor devido, ou seja, o tributo a ser recolhido pela entidade, Microempresa – ME ou Empresa de Pequeno Porte - EPP que optar pela tributação no Simples Nacional, é determinado através da aplicação das tabelas dos anexos, da referida Lei Complementar, sendo que o contribuinte deverá considerar a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração, como também verificar a faixa de faturamento que o contribuinte se enquadra na sua respectiva tabela de alíquotas do Simples Nacional.

Ainda, segundo os art. 16 a 19 da Resolução CGSN n. 94, de 2011, ressalta que as Microempresas – ME e as Empresas de Pequeno Porte - EPP, poderão utilizar o regime de caixa, ou seja, a receita total bruta recebida em substituição do regime de competência, isto é, da receita bruta auferida para a determinação da base de cálculo mensal na apuração dos valores devidos, sendo esta opção irrevogável durante todo o ano-calendário, além disso, a receita mensal apurada pelo regime de competência será utilizada para a determinação dos limites e sublimites, bem como para o enquadramento nas faixas de alíquotas, sendo somente utilizado o regime de caixa para a determinação da base de cálculo e a apuração dos valores devidos do Simples Nacional.

No que diz respeito à exclusão do Simples Nacional, Oliveira *et al.* (2014) destaca que as Microempresas – ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP poderão ser excluídas de três formas: exclusão por opção, exclusão por comunicação obrigatória e exclusão por ofício (pelo fisco). Conforme trata o art. 30 da Lei Complementar 123/06 a exclusão por opção e por comunicação obrigatória dar-se-á quando:

- I - por opção;
- II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; ou
- III - (Revogado);
- III - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite proporcional de receita bruta de que trata o § 2º do art. 3º; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011).

IV - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruta previsto no inciso II do caput do art. 3º, quando não estiver no ano-calendário de início de atividade. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011).

Em síntese, será feita a exclusão por opção, mediante a comunicação da ME ou da EPP, quando a mesma, por espontaneidade, pretender deixar de ser optante pelo regime do Simples Nacional, sendo então, uma exclusão por comunicação opcional, por outro lado, quando a ME ou EPP estiver ultrapassando o limite da receita bruta anual ou limite proporcional no ano de início de suas atividades, ou ainda, tenha incorrido alguma outra situação de vedação, esta deverá informar sua exclusão mediante a comunicação obrigatória.

A despeito disto, no art. 29 da Lei Complementar 123/06, a exclusão por ofício dar-se-á quando:

- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
- VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;
- VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;
- IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
- X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.
- XI - (Revogado);
- XII - (Revogado);
- XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).
- XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

Dessa maneira, será realizada a exclusão por ofício quando for verificada a falta de comunicação obrigatória ou for constatada a ocorrência de alguma ação ou omissão da ME ou EPP que constitua a sua exclusão do Simples Nacional, sendo de competência para a exclusão somente a Receita Federal do Brasil e as Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo localização do estabelecimento.

Em resumo, o Simples Nacional é um regime de tributação especial e unificado de tributos e contribuições, o qual é regido pela Lei Complementar 123/06 e alterado pela Lei Complementar 147/14, que estabelece um tratamento diferenciado e favorecido as Microempresas – ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP, mediante a apuração mensal do imposto devido, com base na receita bruta auferida ou recebida.

### **2.5.2 Lucro Presumido**

O Lucro Presumido conforme disposto no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/99) é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social das Pessoas Jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do Lucro Real.

Este aspecto também é comentado por Oliveira *et al.* (2014, p. 199) o Lucro Presumido “é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da Contribuição Social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração com base no Lucro Real”. Neves e Viceconti (2007) também comentam que o lucro presumido “é uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro das empresas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real”.

A despeito disso Pêgas (2011, p. 497) afirma que “o lucro presumido é uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para a apuração do resultado tributável de IR e CSLL”. Sendo assim, estes tributos são calculados por um resultado estimado, isto é presumido, através da aplicação de alíquotas previstas

e definidas conforme a legislação fiscal. Além disso, o autor acrescenta que o Lucro Presumido não é uma forma de tributação obrigatória para o contribuinte (pessoa jurídica), entretanto, algumas empresas não podem optar pelo lucro presumido, pois possuem algumas restrições (PÊGAS, 2011).

Contribuindo, Oliveira *et al.* (2005) comenta que o conceito de lucro presumido difere do lucro real, visto que o primeiro é uma presunção por parte do Fisco do que seria o lucro das entidades caso não houvesse a Contabilidade, ou seja, para o Fisco, o conceito de lucro presumido visa facilitar a apuração da base de cálculo, bem como o recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Ainda nesta mesma linha de considerações, Fabretti (2009) reforça que o lucro presumido ou estimado tem a finalidade de facilitar o pagamento do Imposto de Renda, sem precisar recorrer à complexa apuração do lucro real.

Segundo a legislação fiscal o ingresso no sistema – lucro presumido, ou seja, a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido será através do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, sendo a opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido é irrevogável para o ano-calendário conforme prevê o art. 517 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto n. 3000/99). Todavia a saída do sistema de tributação pelo lucro presumido será efetuada quando a pessoa jurídica deixar de se enquadrar nas condições para permanecer no mesmo.

Em outras palavras, Andrade Filho (2005, p. 422) considera que “a tributação com base no lucro presumido é, sempre, uma opção. O contribuinte nos casos em que a lei faculta o seu acesso a esse regime, pode ingressar a qualquer momento e pode sair se desejar ou se for obrigado”.

Conforme disposto no Regulamento do Imposto de Renda poderão optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, as pessoas jurídicas cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), no ano-calendário anterior, ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior. No que diz o disposto no § 3º do art. 516 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000/99) pode ser contribuinte do Imposto de Renda

calculado na tributação com base no lucro presumido toda pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação com base no lucro real.

Resumindo, entidades com receita bruta total superior a R\$ 78.000,00 (setenta e oito milhões de reais) anual ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) mensais estão impedidas de optar por esta forma de tributação conforme previsto na Lei n. 9. 718/98 alterada pela Lei n. 12. 814/13.

Assim, não estão autorizadas ao regime de tributação com base no lucro presumido e por determinação legal, segundo o art. 14 da Lei n. 9. 718/98 alterada pela Lei n. 12. 814/13 estão obrigadas à apuração do lucro real, as pessoas jurídicas a seguir:

I - (Revogado);

II - (Revogado);

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013).

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 - (Revogado);

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010).

De acordo com Oliveira *et al.* (2014, p. 199), as entidades que optarem, quando não estiverem impedidas em apurar o Imposto de Renda e a Contribuição Social com base no Lucro Presumido, não estão obrigadas a apresentar uma escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, apenas se faz necessário a escrituração em livro caixa, o qual irá demonstrar as receitas

efetivamente recebidas, dentro dos princípios e formalidades previstos na legislação fiscal.

Conforme o art. 527 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000/99) *apud* Pêgas (2011, p. 499) “permite que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido utilize a forma de escrituração que considerar mais conveniente: a escrituração contábil ou o livro caixa”. Além disso, o referido artigo dispõe que a pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá manter:

- I - escrituração contábil nos termos da legislação;
- II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III - Em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Assim, “as empresas tributadas pelo lucro presumido podem utilizar escrituração contábil regular (livros diários ou razão) ou escrituração apenas do livro caixa” (PÊGAS, 2011, p. 500). O autor acrescenta que as empresas que mantem apenas o uso do livro caixa, devem estar atentas para emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou conclusão do serviço prestado, como também indicar no livro caixa, a nota fiscal correspondente a cada recebimento (PÊGAS, 2011).

Além disso, “a empresa que mantiver a escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos das receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal que corresponder o recebimento” (OLIVEIRA *et al.* 2014, p. 201).

O Lucro Presumido deve ser apurado trimestralmente conforme dispõe o § 5º, art. 516 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000/99): “o imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário”.

De acordo com Pêgas (2011, p. 503) a base de cálculo do imposto de renda será obtida através da aplicação de um percentual específico sobre cada receita obtida pela empresa, sendo que este percentual depende da atividade que a empresa exerce. Segundo o disposto no art. 224 do Regulamento do Imposto de

Renda (Decreto n. 3000/99), conceitua-se receita bruta das vendas e serviços como “o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.

A seguir, os percentuais de presunção do lucro sobre a receita bruta auferida no período de apuração que variam conforme a atividade exercida pela entidade, conforme o quadro abaixo:

<b>Atividades</b>	<b>Percentuais (%)</b>
Atividades em Geral ( <b>RIR/1999</b> , art. 518)	8,0
Revenda de Combustíveis	1,6
Serviços de Transporte (exceto o de cargas)	16,0
Serviços de Transporte de Cargas	8,0
Serviços em Geral (exceto serviços hospitalares)*	32,0
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0

\*Para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços, exceto as que prestam serviços hospitalares e as sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual a ser considerado na apuração do lucro presumido será de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta de cada trimestre (RIR/1999, art. 519, § 4º).

#### **Quadro 4 – Percentuais de Presunção do Lucro sobre a Receita Bruta.**

**Fonte:** RIR/1999, art. 223; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 29 e 41, VI e IN RFB nº 1.234, de 11.01.2012, art. 31 § único).

Os percentuais de presunção mencionados no quadro acima serão aplicados sobre a receita bruta auferida pela entidade com propósito de compor a base de cálculo do Lucro Presumido, cuja base será aplicada as alíquotas do imposto.

De acordo com Pêgas (2011) após a entidade aplicar os percentuais de presunção de lucro, definidos conforme a legislação fiscal deverá em seguida utilizar as alíquotas normais do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Contribuindo, o autor afirma que “a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas segue o critério da progressividade, ou seja, paga mais quem pode mais, pagando menos quem pode menos” (PÊGAS, 2011, p. 353).

Dessa forma, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é calculado pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo, ou seja,

sobre o lucro presumido, adicionado à base demais receitas e ganho de capital se houver. A parcela do Lucro Presumido (ou seja, a base de cálculo) que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, isto é, ao valor de R\$ 60.000,00, quando se tratar da apuração trimestral do período sujeita-se à incidência de adicional do Imposto de Renda à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo (OLIVEIRA *et al.* 2014).

Para Pêgas (2011) as alíquotas do Imposto de Renda variam entre 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) dependendo da apuração do lucro da entidade, sendo a alíquota básica de 15% (quinze por cento) para o cálculo do imposto. O autor acrescenta que há o adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela que exceder R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) por ano ou a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) quando aplicado em períodos mensais.

Conforme a Lei n. 10.684/2003 dispõe que além do recolhimento do Imposto de Renda sobre as Pessoas Jurídicas, a empresa optante pelo Lucro Presumido deverá recolher a Contribuição Social de acordo com tal regime, ou seja, efetuada a opção por este regime de tributação, esta abrangerá tanto do Imposto de Renda quanto da Contribuição Social.

A seguir, no quadro abaixo, os percentuais aplicados sobre a receita bruta para a base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, nas seguintes atividades:

Espécies de Atividades	Percentuais sobre a receita
Atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;	12%
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;</li> <li>• Intermediação de negócios;</li> <li>• Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.</li> </ul>	32%

**Quadro 5 – Percentuais para Base de Cálculo da CSLL.**

**Fonte:** Lei 10. 684/2003, art. 22.

Os percentuais mencionados no quadro acima compõe a base de cálculo para a Contribuição Social no Lucro Presumido e variam conforme a atividade exercida pela entidade.

Segundo Pêgas (2011) a alíquota da Contribuição Social é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. Em resumo, a apuração para o cálculo da Contribuição Social deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o cálculo do Imposto de Renda, ou seja, devem seguir os cálculos de presunção do lucro sobre a receita bruta.

Assim, o Lucro Presumido é uma forma simplificada de tributação, isto é, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação dos lucros, de acordo com determinadas regras podem optar pelo regime tributário de presunção ou estimativa, com o objetivo da simplificação do cálculo do imposto devido, determinado a partir da receita bruta auferida, bem como demais acréscimos apurados durante o período, para a obtenção do resultado tributável ou o recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

### **2.5.3 ISS**

O ISS (Imposto sobre Serviços) é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme a Lei Complementar n. 116/2003, que trata sobre o referido tributo, cujo fato gerador da obrigação tributária é a prestação de serviços, ainda que não constituam atividade preponderante do prestador.

São contribuintes deste tributo, a entidade ou o trabalhador autônomo que prestam serviços tributáveis, no entanto não são considerados contribuintes, aqueles que prestam serviços em relação de emprego, trabalhadores avulsos, diretos, bem como os membros de conselhos consultivos, entre outros.

A despeito disso, Oliveira *et al.* afirma que o contribuinte do ISS é o prestador de serviço, profissional autônomo ou a entidade que exerça, em caráter permanente ou eventual, com ou sem estabelecimento fixo, quaisquer atividades referidas na

lista de serviços. Assim, “contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua respectivo fato gerador” (OLIVEIRA *et al.* 2014, p. 118). Para Pêgas (2011) os contribuintes deste imposto são prestadores de serviços, sendo pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem estabelecimento fixo e que preste os serviços especificados na tabela anexada a Lei Complementar n.116/2003.

Já o responsável pelo tributo é obrigado a reter na fonte o ISS devido, o qual deve recolher o valor integral do ISS, no prazo fixado na lei municipal, e, caso for necessário, o mesmo deve recolher as multas e os acréscimos legais eventualmente devidos (FABRETTI, 2014). Em outras palavras, o autor comenta que “responsável é o tomador ou intermediário do serviço e deve ser expressamente indicado na lei municipal”.

Oliveira *et al.* (2014) conceitua trabalhador ou profissional autônomo como toda pessoa física que fornecer o próprio trabalho, sem vínculo empregatício, e empresa é toda e qualquer pessoa jurídica que exercer atividade prestadora de serviço, o mesmo autor acrescenta que “a empresa sempre será uma atividade organizada para produção de bens e serviços para o mercado, ainda que não distribua resultados” (2014, p. 118). No entanto, não são considerados contribuintes de ISS aqueles que prestam serviços com vínculo empregatício, os trabalhadores avulsos, bem como os diretores e os membros dos conselhos consultivo e fiscal (OLIVEIRA *et al.* 2014).

As principais inovações, conforme a nova Lei Complementar n. 116/2003, são as seguintes, segundo Fabretti (2014, p. 201-202):

- I - amplia o alcance da lei, subordinando, além dos prestadores de serviços, também os tomadores de serviços como responsáveis (comércio, indústria, serviços e pessoas jurídicas isentas ou imunes);
- II - dá ampla competência para os municípios definirem os responsáveis, mediante lei;
- III - fixou a alíquota máxima em 5%, em seu art. 8º;
- IV - não fixou a alíquota mínima.

Ao referir-se a alíquota mínima, Fabretti (2014) acredita que prestou um desserviço à segurança jurídica, pois enquanto não fixada, entende-se que deve prevalecer a alíquota de 2% estabelecida na Emenda Constitucional n. 37/02. O autor destaca que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes da Lista de Serviços, esta anexada na Lei Complementar n. 116/2003, ainda que eles

não constituam a atividade preponderante do prestador, conforme o art. 1º da referida lei complementar.

De acordo com Pêgas (2011), o fato gerador do Imposto sobre Serviços (ISS) é a prestação de serviços e acrescenta que “o que faz nascer à obrigação tributária de pagar o imposto é a prestação de serviço, qualquer que seja sua denominação” (PÊGAS, 2011, p. 253). Logo, entende-se por prestação de serviços, segundo o autor como “a transferência onerosa, por parte de uma pessoa (física ou jurídica) para outra, de um bem imaterial”, ou seja, trata-se da venda de bens imateriais, incorpóreos que se encontram no ciclo econômico produção-circulação (PÊGAS, 2011).

Contribuindo, Oliveira *et al.* (2014) consideram que a prestação de serviços é uma atividade exercida com o fim produtivo ou lucrativo, em forma de trabalho físico (material) ou mental (intelectual), exercido com autonomia e independência técnica para conceder, realizar e desenvolver, por meio de qualquer atividade profissional, autônoma ou empresarial, trabalhos intangíveis, bem como trabalhos invisíveis.

Quanto à incidência do ISS, Fabretti (2014) comenta que “o imposto incide sobre o preço do serviço da Lista e também sobre o serviço proveniente do exterior ou cuja prestação aí se tenha iniciado”. Todavia, os serviços da referida lista, ficam sujeitos apenas à incidência do ISS, mesmo que esse envolva o fornecimento de mercadorias, sobre esses, não há incidência de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ressalvadas algumas exceções expressas na referida lista (FABRETTI, 2014).

Pêgas (2011), também, comenta que a incidência do ISS dá-se quando ocorre o fato gerador desse, isto é, no momento da prestação de serviço. O autor acrescenta que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado, ou seja, é o valor total cobrado pelo serviço prestado, sem nenhuma dedução, nem mesmo do valor do imposto, em outras palavras, o ISS recai sobre a receita bruta da prestação de serviço.

Ainda Fabretti (2014) afirma que há a incidência do ISS sobre a prestação de serviços mediante a utilização de bens e serviços públicos, explorados economicamente por meio de autorização, permissão ou concessão, com a realização do pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Nesse mesmo contexto, Fabretti reforça que “a incidência do ISS não depende da denominação dada ao serviço prestado” (2014, p. 202).

Entretanto, a não incidência do ISS diz respeito às exportações de serviços, como também, sobre serviços de empregados, trabalhadores avulsos, diretores ou membros dos conselhos consultivos e fiscais das sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes delegados (FABRETTI, 2014).

Quanto ao local em que o ISS é devido, Fabretti (2014) afirma que há várias leis municipais e decisões judiciais divergentes referentes ao local onde o referido imposto de fato é devido, ou seja, há um desacordo, o qual corresponde ao município do estabelecimento do prestador de serviço, ou no local que o serviço for efetivamente prestado. Para tanto, conforme o art. 12, do decreto-lei n. 406/68, dispõe que se considera local da prestação de serviços: “o do estabelecimento do prestador ou, na sua falta, o do domicílio do prestador; no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação; no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.”

Nesse sentido, Fabretti (2014, p. 205) reforça que se deve ressaltar a importância das disposições estabelecidas no art. 4º do referido decreto-lei:

Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer expressões que venham a ser utilizadas.

No caso sobre o serviço prestado sobre a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte ou de sociedades de profissionais, Fabretti (2014) afirma que de acordo com o art. 9º do decreto-lei n. 406/68, o ISS será calculado em valores fixos, ou alíquotas fixas, estabelecidos em lei, e não sobre o preço do serviço. Apesar disso, Pêgas (2011) aponta o art. 9º, § 1º do decreto-lei n. 406/68 que trata o seguinte:

Art. 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.  
§ 1º - Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga do título de remuneração do próprio trabalho.

Segundo Pêgas (2011), serviço pessoal pode ser entendido como o serviço prestado pelo profissional autônomo, bem como prestado por uma sociedade simples, a qual tenha características de serviço de natureza pessoal, com responsabilidade pessoal, conforme prevê a legislação. O autor ressalta que conforme a Lei Complementar n. 116/2003, caberá às prefeituras estabelecer qual será a natureza desses serviços e quais fatores serão pertinentes.

Portanto, o ISS é um imposto calculado mensalmente sobre o preço dos serviços prestados, de acordo com a lista de serviços que se encontra anexada a Lei Complementar n. 106/2003, a qual consta que o referido imposto é de competência dos Municípios e do Distrito Federal em instituir e cobrar. Por ser o contribuinte, o prestador de serviço, o responsável é o tomador ou intermediário do serviço prestado.

#### **2.5.4 PIS e Cofins**

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituídas pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970 e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi instituída posteriormente pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, ambas incidindo sobre o faturamento, de forma cumulativa, o qual é de competência da União.

Segundo Pêgas (2011, p. 551), o PIS é uma contribuição criada “com o objetivo de integrar os trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas”. O autor afirma que a Cofins tem “o objetivo de financiar a seguridade social”, conforme prevê o art. 195 da Constituição Federal, e acrescenta que os objetivos da seguridade social são de assegurar os direitos relacionados à saúde, à previdência, bem como à assistência social (2011, p. 553).

Oliveira *et al.* (2014) ressaltam que conforme a legislação, a contribuição para o PIS é apurada e recolhida com base na receita bruta auferida, ou seja, no faturamento, visto ser esse tributo devido mensalmente pelas pessoas a seguir:

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

Já a contribuição para a Cofins, conforme disposto no art. 1º da Lei Complementar n. 70/91, o contribuinte, isto é, o sujeito passivo da obrigação tributária “é a *pessoa jurídica* em geral e a ela equiparada pela legislação do Imposto de Renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis” (OLIVEIRA *et al.* 2014, p. 235, grifo do autor). Todavia, entidades beneficentes de assistência social filantrópica, conforme dispõe o § 7º, art. 195 da Constituição Federal, como o caso de asilos, orfanatos e as santas casas de misericórdia, entre outras são isentas do referido tributo.

Acrescenta-se, que também estão isentas do recolhimento da Cofins, as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP), conforme definição em Lei Complementar para as que optarem pelo regime do Simples Nacional, as associações, os sindicatos, as federações, as organizações reguladoras de atividades profissionais, e as sociedades cooperativas (com observância na legislação própria) com exceção das cooperativas de consumo (OLIVEIRA *et al.* 2014).

De acordo com Fabretti (2014), o fato gerador do PIS e da Cofins é o faturamento mensal, assim entendido é o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo essas independentes de sua denominação ou classificação contábil, cuja base de cálculo de tais tributos também é o valor do faturamento mensal.

Ao que se refere o § 3º, do art. 1º, da Lei n. 10.833/04, não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas que:

- I – isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- II – não operacionais, decorrentes de venda do ativo permanente;
- III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na venda de mercadoria em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV – venda dos produtos:
  - a) derivados de petróleo e gás natural – Lei no 9.990/00;
  - b) de certos medicamentos e perfumes, loções de barba, cremes, escovas de dentes (incidência monofásica do PIS/Cofins), discriminados na Lei no 10.147/00;
  - c) de máquinas e equipamentos discriminados nas Leis nos 10.485/02 e 10.560/02;

d) quaisquer outros bens submetidos à incidência monofásica da contribuição;

V – referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

Quanto às modalidades de contribuição do PIS, bem como a aplicação das alíquotas do referido tributo, pode-se citar três conforme Oliveira *et al.* (2014), as quais são: sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é 1,65 %, para empresas tributadas com base no Lucro Real, bem como 0,65 % para empresas tributadas no regime do Lucro Presumido, como também o PIS sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é 1 %, cabendo ressaltar que essa última é devida pelas entidades sem fins lucrativos, inclusive para fundações consideradas empregadoras pela legislação trabalhista.

Além disso, para a determinação da contribuição para a Cofins aplicar-se-á, segundo o mesmo autor, uma alíquota de 7,6 % para empresas tributadas no Lucro Real, no entanto, para empresas tributadas no Lucro Presumido serão sujeitas a alíquota de 3 % sobre o faturamento mensal.

A despeito disso, Fabretti (2014) reforça que as alíquotas cumulativas do PIS e da Cofins são 0,65 % e 3 %, respectivamente, sobre as receitas brutas auferidas, sendo excluídos os valores permitidos pela legislação, para empresas tributadas no regime do Lucro Presumido.

De acordo com Oliveira *et al.* (2014, p. 243-244), para a realização da apuração da base de cálculo do PIS sobre o faturamento mensal, poderão ser excluídos ou deduzidos da receita bruta auferida os valores a seguir mencionados:

- das vendas canceladas e das devoluções de vendas. As devoluções de vendas que resultem na anulação de valores registrados como receita bruta em mês anterior poderão ser deduzidas das receitas auferidas no próprio mês de devolução;
- dos descontos incondicionais concedidos, assim considerados aqueles constantes na nota fiscal de venda de bens ou na fatura de prestação de serviços e que não dependam de evento posterior a emissão desses documentos;
- do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) destacado nas notas fiscais de bens, no caso de contribuintes desse imposto;
- do Imposto nas Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo

vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, como ocorre com automóveis e refrigerantes;

- das reversões de provisões operacionais;
- das recuperações de créditos baixados como perda, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem entrada de novas receitas;
- dos resultados positivos – lucro – obtidos em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método da equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- dos lucros e dividendos recebidos ou a receber de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP);
- das receitas decorrentes das vendas de itens do ativo permanente.

Para a obtenção para a base de cálculo da Cofins, conforme a legislação, Oliveira *et al.* (2014, p. 236), destaca que serão excluídos do faturamento mensal os valores relativos:

- ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nas empresas contribuintes desse imposto, quando destacado em separado no documento;
- ao Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicações (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- às vendas canceladas, as devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente, a qualquer título;
- às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representam entrada de novas receitas;
- ao resultado positivo – lucro – obtido em decorrência da avaliação de investimentos em participações societárias pelo método da equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- aos lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas;
- à receita decorrente da venda de itens do ativo permanente;
- à exportação de mercadorias para o exterior; e
- aos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Em síntese, as empresas tributadas no regime do Lucro Presumido deverão apurar e recolher o PIS e a Cofins com base nos dispositivos legais que dispõe sobre a incidência cumulativa, a qual é objeto deste estudo, utilizando-se das exclusões permitidas conforme a legislação, na receita bruta auferida ou do faturamento mensal, bem como a aplicação das alíquotas incidentes sobre a base de cálculo das referidas obrigações tributárias.

#### 2.5.4.1 Incidência cumulativa

As empresas tributadas pelo Regime do Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado estão sujeitas a apurar o PIS e a Cofins com base no regime cumulativo, isto é, utilizando alíquotas de 0,65 % e 3 % respectivamente, sobre a receita bruta auferida menos as exclusões ou deduções permitidas pela legislação.

Conforme a Lei n. 9. 718/98 dispõe sobre o regime de incidência cumulativa do PIS e da Cofins que determina que as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, e apuram o Imposto de Renda da pessoa jurídica com base no Lucro Presumido ou Arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa dos referidos tributos.

Segundo Fabretti (2014, p. 319-320), conforme o art. 10 da Lei n. 10. 833/03, as pessoas jurídicas que permanecem no regime de incidência cumulativa são:

- I – as empresas classificadas como instituições financeiras (bancos, seguradoras, corretoras de títulos, e valores mobiliários etc.) e as operadoras de plano de saúde;
- II – pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional;
- IV – pessoas jurídicas imunes ao imposto;
- V – os órgãos públicos, as autarquias, e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do ADCT;
- VI – as sociedades cooperativas;
- VII – as receitas decorrentes das operações de:
  - a) vendas dos produtos (derivados de petróleo, medicamentos e perfumes etc.);
  - b) sujeitas a substituição do PIS/Cofins;
  - c) decorrentes das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, promovidos por empresa que se dedique a compra e venda de veículos automotores;.
- VIII – as receitas decorrentes da prestação de telecomunicações;
- IX – as receitas decorrentes da prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagem;
- X – as receitas submetidas ao regime especial de tributação previstos no art. 47 da Lei n. 10. 637/2002 (integrante do sistema atacadista de energia elétrica – MAE);
- XI – as receitas relativas aos contratos firmados anteriormente a 31-10-2003 (COFINS) com prazo superior a um ano:
  - a) administradores de planos de consórcio de bens móveis e imóveis autorizadas pelo Banco Central;
  - b) construção por empreitada ou fornecimento, a preço determinado;
  - c) construção por empreitada ou fornecimento a preço determinado, contratada com pessoa jurídica de direito público, empresas públicas, sociedades de economia mista etc.
- XII – as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiro;

XIII – as receitas decorrentes de serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e banco de sangue;

XIV – as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamentais e médio e de educação superior.

Assim, as empresas tributadas com base no regime do lucro presumido e do lucro arbitrado deverão apurar as contribuições do PIS e da Cofins, conforme prevê a legislação referente à incidência cumulativa dos referidos tributos.

### **2.5.5 Previdência Social**

A Previdência Social, para Pêgas, “é representada por um conjunto de tributos, que constitui o que chamamos de encargos sociais, que representa significativa parcela da carga tributária nacional [...]” (2011, p. 147). O autor acrescenta ainda que a Previdência Social é um seguro social para seus contribuintes, ou seja, trata-se de uma instituição pública que visa ao reconhecimento e à concessão de direitos aos seus segurados.

Ao referir-se a Previdência Social, Pêgas (2011) afirma que as contribuições para o INSS são divididas entre os empregadores e os empregados, bem como as contribuições dos autônomos e dos trabalhadores temporários, entre outros. Nesse contexto, a legislação previdenciária entende que empresa é a firma individual ou sociedade, que assume riscos ao desenvolver atividade econômica urbana ou rural, com ou sem fins lucrativos, como também, os órgãos e as entidades públicas. Além disso, considera-se “equiparado à empresa o contribuinte individual em relação ao segurado que lhe preste serviço [...]” (PÊGAS, 2011, p. 156).

Segundo esse mesmo autor (2011, p. 156), “o INSS tem alíquota de 20% (vinte por cento) aplicada sobre o total da folha de pagamento das empresas”. Essa alíquota também é cobrada sobre o total das remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês ao contribuinte individual.

Nessa mesma linha de considerações, além do empregador recolher o INSS sobre a folha de pagamento, é necessário que ele também recolha algumas contribuições ou encargos incidentes sobre a folha de pagamento, o que se pode visualizar no quadro abaixo.

<b>Encargos sobre a folha de pagamento</b>	<b>%</b>
Contribuições ao INSS – parte da empresa	20,00
Sesi, Sesc ou Sest	1,50
Senai, Senac ou Senat	1,00
Incra	0,20
Sebrae	0,60
Salário-educação	2,50
Seguro de Acidentes do Trabalho – média (1)	2,00
Fundo de Garantia do Tempo de Serviço	8,00
Novas Contribuições Sociais – LC 110/01	0,54
<b>Total</b>	<b>36,34</b>

(1) O percentual de contribuição relativo ao seguro de acidentes do trabalho depende do grau de risco da atividade da empresa, como segue:

Risco considerado leve – 1%

Risco considerado médio – 2%

Risco considerado grave – 3%

#### **Quadro 6 – Contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento**

**Fonte:** Oliveira *et al.* (2014, p. 170).

De acordo com Oliveira *et al.* (2014), além das contribuições citadas no quadro acima, o empregador deverá considerar valores pagos diretamente ao empregado, ou seja, os encargos trabalhistas incidentes sobre a mão de obra, tais como: férias, repouso semanal remunerado, aviso prévio, 13º salário, entre outros.

Por outro lado, a contribuição previdenciária devida pelo empregado, torna-se obrigação do empregador em efetuar o desconto do salário, ou seja, fazer a retenção da contribuição no momento em que é realizado o registro da folha de pagamento (PÊGAS, 2011). Para Oliveira *et al.* (2014), as empresas são responsáveis pelo desconto do salário dos empregados dos encargos previdenciários, sendo que o empregador desconta dos empregados e, após, repassa ou recolhe para a Previdência Social. Em outras palavras, o empregador é depositário temporário desse desconto, o qual é responsável pela realização do correto cálculo a ser descontado, bem como do recolhimento das contribuições ou dos encargos ao INSS em prazo determinado.

Conforme o Ministério da Previdência Social, as alíquotas que os empregadores são obrigados a realizar e o desconto sobre o salário de seus empregados são evidenciadas de acordo com a tabela abaixo.

**Tabela 3** - Contribuição para a Previdência Social – parte dos empregados

<b>Salário de contribuição – R\$</b>	<b>Desconto – %</b>
Até 1.317,07	8,00
De 1.317,08 até 2.195,12	9,00
De 2.195,13 até 4.390,24	11,00

**Fonte:** Oliveira *et al.* (2014, p. 171).

Dessa forma, a Tabela 3 demonstra as alíquotas que deverão ser aplicadas sobre o salário bruto dos empregados conforme a respectiva faixa que esse se enquadrar, segundo o Ministério da Previdência Social.

Em síntese, além dos gastos com os salários dos empregados, a empresa deve adicionar a esses outros gastos que oneram a folha de pagamento, representados pelas contribuições ou pelos encargos sociais, como as férias, o 13º salário, a contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e o aviso prévio indenizado, entre outros encargos. Por fim, aplicar a alíquota correspondente ao salário bruto do trabalhador, de acordo com a faixa correspondente.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Apresenta-se, no capítulo em questão, o procedimento metodológico adequado para este estudo de caso, no sentido de fornecer suporte quanto ao alcance do problema de pesquisa, quanto aos objetivos propostos, bem como as técnicas de pesquisa utilizadas para a realização deste trabalho.

A metodologia, segundo Diehl e Tatim (2014, p. 47), “pode ser definida como o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa”. Dessa forma, a metodologia, permite a escolha do modo mais apropriado de abordagem quanto ao problema, aos procedimentos, bem como o conhecimento a respeito dos métodos a serem aplicados nesta pesquisa.

Nesse contexto, Gil (2010, p. 1) define pesquisa como “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Em outras palavras, a pesquisa faz-se necessária quando não se dispõe de informação suficiente para responder a determinado problema, ou quando a informação disponível encontra-se em estado de desordem de maneira que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Além disso, o autor afirma que a pesquisa é desenvolvida de acordo com os conhecimentos disponíveis, bem como o uso cuidadoso de métodos, processos e técnicas de investigação científica, ou seja, o desenvolvimento de uma pesquisa dar-se-á por meio de um longo processo, desde a adequada formulação do problema até a apresentação dos resultados obtidos.

A questão a ser examinada no presente estudo de caso, é a forma mais adequada de tributação inerente a atividades regulamentadas, ou se preferir, para

profissionais autônomos ou liberais, sendo essa exercida na pessoa física ou na pessoa jurídica.

Com o advento da Lei Complementar n. 147/2014, criou-se a necessidade de testar a hipótese de tributação de profissionais liberais (mais especificadamente da área da odontologia) pelo Regime de Tributação do Simples Nacional.

Portanto, pretende-se expor nesta pesquisa, as diferenças de tributação existentes, tanto na pessoa física quanto na pessoa jurídica, bem como realizar a comparação dessas duas formas de tributação, sendo essas no Regime de Tributação das Pessoas Físicas, a utilização do Carnê-Leão para a apuração do Imposto de Renda, e também a apuração do Imposto sobre Serviços (ISS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) que integram os cálculos sob o Regime Tributário da Pessoa Física, e no Regime de Tributação das Pessoas Jurídicas, será utilizado, neste estudo, o Simples Nacional e o Lucro Presumido, conforme a legislação prevista para o entendimento e a compreensão do leitor.

Nesse sentido, para atender aos objetivos do estudo de caso proposto, o presente capítulo é dividido em: classificação e delineamento da pesquisa, quanto ao objetivo, aos procedimentos e quanto à abordagem do problema; coleta de dados; análise e interpretação dos dados; variáveis de estudo; e as limitações de estudo.

### 3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

A presente pesquisa tem por objetivo geral, avaliar e identificar a alternativa mais adequada de tributação, na pessoa física, por meio do Carnê-Leão, para a apuração do Imposto de Renda, bem como a apuração dos tributos como o Imposto sobre Serviços (ISS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e na pessoa jurídica pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, aplicado a um profissional na atividade odontológica da cidade de Espumoso-RS.

Além disso, a pesquisa como objetivos específicos, realizar um estudo bibliográfico sobre as principais formas de tributação para melhor entendimento e compreensão do leitor, bem como comparar e analisar os regimes de tributação para

o profissional mencionado, o qual exerce atividade regulamentada, conforme a legislação vigente do país.

### **3.1.1 Classificação quanto ao objetivo**

Quanto ao objetivo geral, o método de pesquisa utilizado neste estudo classifica-se como descritivo, ou seja, pretende-se realizar um estudo comparativo quanto às formas de tributação previstas na legislação, como também possibilitar um estudo de caso, visto que a pesquisa busca responder qual a forma mais viável de tributação na pessoa física ou na pessoa jurídica pelo Simples Nacional e Lucro Presumido para um profissional de odontologia.

A pesquisa foi realizada por meio da análise dos dados e das informações contidas no Livro Caixa, emitidos pelo contador do profissional, a partir do qual se elaborou então demonstrativos trimestrais do resultado apurado no período, os quais servirão como base, juntamente com o referencial teórico presente neste estudo, e com a legislação contábil e fiscal vigente no país.

Nesse contexto, Diehl e Tatim (2014) acreditam que a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno, bem como estabelecer possíveis relações entre as variáveis. Além disso, segundo os autores citados, a pesquisa descritiva caracteriza-se pelo uso de técnicas padronizadas quanto à coleta de dados, por meio de questionários e da observação sistemática.

Para Trivinões (1987) *apud* Beuren (2013, p. 81), “o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação de dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa”.

Em síntese, a pesquisa descritiva empenha-se em observar os fatos, registrar, analisar, classificar, como também interpretá-los sem a interferência ou manipulação do pesquisador (ANDRADE, 2002 *apud* BEUREN, 2013). Em outras palavras, a pesquisa descritiva utiliza-se de técnicas padronizadas para a coleta de

dados, bem como, exige a observação, o registro, análise, classificação e interpretação de dados, sem a manipulação ou interferência do pesquisador.

### **3.1.2 Classificação quanto aos procedimentos**

Quanto aos procedimentos adotados neste estudo, podem-se citar três utilizados durante a realização deste trabalho, sendo, inicialmente realizada uma pesquisa bibliográfica, seguida da pesquisa documental e, por fim, um estudo de caso. Desse modo, para Gil (1995) *apud* Beuren (2013, p. 83) os procedimentos na pesquisa “referem-se na maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”. Segundo Diehl e Tatim (2013, p. 58), “[...] é preciso traçar um modelo conceitual e operativo de pesquisa, relativo ao planejamento do trabalho em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de coleta e a interpretação dos dados”.

Assim, iniciou-se com a realização de uma pesquisa bibliográfica baseada em livros e em legislação contábil e fiscal, como também na utilização de sítios sobre o referido assunto, os quais são trazidos no referencial teórico para o entendimento e a compreensão desta pesquisa.

A pesquisa bibliográfica, na percepção de Gil (2010), é elaborada com base em material já publicado, isto é, já elaborado. Normalmente, esse método de pesquisa utiliza-se de material impresso, como livros, revistas, jornais, artigos científicos e teses, dentre outros, no entanto, devido à existência de novos formatos de informação, passam a integrar a pesquisa bibliográfica outros tipos de fontes, como o material disponibilizado pela internet ou o uso de sítios de informação. Nessa mesma linha de considerações, Beuren (2013) reforça que o material consultado na pesquisa bibliográfica contém todo o referencial já publicado em relação ao tema em estudo, sendo publicações avulsas, livros, jornais, revistas, teses e dissertações, entre outras fontes. Beuren (2013) acrescenta que é por intermédio dessas fontes bibliográficas que se grupam conhecimento ao tema a ser pesquisado.

Dessa forma, a pesquisa bibliográfica tem por finalidade “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito, ou filmado sobre

determinado assunto, inclusive conferencias seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas quer gravadas” (MARCONI; LAKATOS, 2013, p. 57).

A etapa seguinte é a pesquisa documental, a qual consiste na evidenciação de valores apurados em relatórios contábeis, bem como na apresentação de demonstrativos de resultado, por meio da utilização do Livro Caixa do referido profissional de odontologia, fornecidos pelo escritório contábil desse. Logo, “a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo do trabalho” (SILVA e GRIGOLO, 2002 *apud* BEUREN, 2013). Para Silva e Grigolo (2002) *apud* Beuren (2013, p. 89), “esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar, e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor [...]”.

Por fim, o estudo de caso foi realizado para um único profissional na atividade odontológica. Deste modo, o *corpus* de análise, segundo Beuren (2013, p. 84), “caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado em um único caso”. Gil (2010) considera que o estudo de caso, consiste em um estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos objetivos, de modo a permitir um amplo e detalhado conhecimento, o que segundo ele, não é possível obter em outros métodos de delineamento.

Em consonância, Beuren (2013) assinala que esse tipo de pesquisa é realizado de forma mais intensiva, decorrente dos esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo, ou seja, a um único caso. Entretanto, pelo fato do estudo relacionar-se a um único objeto a ser estudado, verifica-se uma limitação, uma vez que os resultados não podem ser generalizáveis a outros objetos de estudo, cuja limitação, será tratada nas próximas seções.

### **3.1.3 Classificação quanto à abordagem do problema**

A pesquisa baseia-se na forma quantitativa, quanto à abordagem do problema de pesquisa, visto que se busca a comparação de três formas de tributação (na pessoa física, bem como na pessoa jurídica, por meio dos Regimes Tributários, o

Simples Nacional e Lucro Presumido) por meio do estudo e de cálculos, bem como a utilização de hipóteses, que venham a tornar a pesquisa clara e precisa determinantes para uma análise segura, de acordo com a legislação prevista para este caso.

Caracteriza-se como pesquisa quantitativa, segundo Diehl e Tatim (2014), o uso da quantificação, o qual vai desde a coleta de informações como também ao tratamento das informações, por meio de métodos estatísticos, com o objetivo de garantir resultados, bem como evitar distorções referentes à análise e à interpretação, proporcionando uma margem de segurança maior quanto ao resultado da pesquisa. Além disso, Beuren (2013) afirma que a pesquisa quantitativa é normalmente aplicada em estudos descritivos, a qual procura descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como a relação de causalidade entre fenômenos.

Em síntese, os resultados da pesquisa resumem-se na análise e na interpretação dos dados estatísticos, ou seja, o resultado obtido mediante as apurações dos impostos, por meio da elaboração de demonstrativos, os quais compreendem a quantificação no tratamento das informações obtidas por meio do Livro Caixa do referido profissional liberal, tendo em vista, que os resultados do presente estudo podem ser avaliados e comparados estatisticamente.

### 3.2 COLETA DE DADOS

Para a elaboração do estudo foram utilizados dados primários, mediante uma pesquisa documental, bem como dados secundários, por meio da pesquisa bibliográfica. Logo, segundo Beuren (2013, p. 134), a coleta de dados por meio de dados primários “é a que trabalha com informações que não receberam tratamento analítico”. E os dados secundários utilizam de informações já publicadas sobre o tema estudado (BEUREN, 2013).

Neste contexto, buscou-se nesta pesquisa, basicamente fontes bibliográficas que consiste na busca por conhecimento baseada em livros, leis, decretos e instruções normativas, emitidas pelo Governo Federal e pela Receita Federal do Brasil, sobre o referido assunto. Tais fontes serviram para embasar o comparativo entre as formas de tributação tanto na pessoa física, quanto na pessoa jurídica, bem

como no uso de arquivos disponíveis de informações para a coleta de dados, ou seja, os demonstrativos de resultado, por meio do Livro Caixa fornecido pelo escritório contábil do profissional do ramo de odontologia, mediante sua autorização para o uso de fontes secundárias, isto é, que já foram elaboradas pela contabilidade, mas que podem ser reelaborados.

Dessa forma, os dados primários ou as fontes primárias do trabalho proposto são os cálculos realizados, bem como as apurações dos tributos evidenciados pelos diferentes regimes de tributação existentes e limitados a este estudo. No entanto, os dados secundários ou as fontes secundárias são basicamente informações compostas por conceitos já existentes quanto à atividade odontológica, aos regimes tributários na pessoa física e na pessoa jurídica, assim como as receitas de serviços, os custos e as despesas descritas no Livro Caixa do referido profissional.

Para tanto, este estudo teve a contribuição e cooperação do profissional do ramo odontológico, o qual não autorizou a divulgação de seu nome, bem como a colaboração e disposição de seu contador, no fornecimento dos dados.

Na seção a seguir, apresentam-se os critérios utilizados quanto à análise dos dados coletados, bem como a interpretação desses.

### 3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Os dados secundários serviram como suporte e métrica para o conhecimento e o entendimento, bem como para a análise dos dados primários. Assim, fez-se a análise dos dados primários mediante as formas de apuração, decorrentes dos regimes tributários previstos na legislação, citadas pelas fontes bibliográficas apresentadas no referencial teórico desta pesquisa.

Dessa forma, os dados apresentados foram basicamente teóricos, o que tornou possível o entendimento, bem como a diferenciação dos regimes de tributação que foi tratada na pessoa física e na pessoa jurídica como previstas na legislação. Houve a utilização de cálculos e a apresentação de tabelas e quadros com o objetivo de proporcionar melhor entendimento e compreensão ao leitor.

Inicialmente, os dados necessários ao estudo de caso, sendo, as receitas de serviço, os custos e as despesas do profissional, cuja atividade é a odontologia foram obtidos por meio da análise do Livro Caixa do referido profissional, o qual permitiu o conhecimento mensal, trimestral e anual das receitas de serviços, bem como dos custos e das despesas que ocorreram no ano-calendário de 2013. Cabe citar que esses foram organizados por regimes contábeis, em outras palavras, as receitas de serviços, os custos e as despesas foram estruturadas considerando seu reconhecimento pelo regime de competência e pelo regime de caixa, visto que, os dados partem do Livro Caixa do profissional em estudo.

Partindo-se dos dados do Livro Caixa do profissional, fornecido pelo escritório contábil, elaborou-se demonstrativos trimestrais do resultado apurado no referido período. Tal opção por demonstrativos trimestrais deve-se ao fato da apuração do Lucro Presumido ser efetuado trimestralmente. Assim, seguiu-se o mesmo critério de apuração para as demais formas de tributação analisadas, para fins de comparação entre essas, e garantir a uniformidade dos dados, tendo em vista a existência de diferentes métodos de apuração dos tributos, o que poderia comprometer o resultado da pesquisa, caso não fosse considerado este fato.

Diante disso, apresentaram-se os demonstrativos trimestrais para a apuração dos referidos tributos pelo regime de tributação na pessoa física – por meio do Carnê-Leão para a apuração do Imposto de Renda, bem como a apuração do Imposto sobre Serviços (ISS) e da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), e pelos regimes de tributação na pessoa jurídica – Simples Nacional e Lucro Presumido.

Estruturados os demonstrativos, passou-se então aos cálculos dos seguintes tributos devidos - IR, ISS e CPP - pelo regime de tributação na pessoa física, e no regime de tributação na pessoa jurídica, optando-se pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, apresentando-se os cálculos do IR, CSLL, PIS, Cofins, ISS e CPP.

Nesse contexto, a apuração dos tributos com base no Simples Nacional e Lucro Presumido ocorreram mediante os dados das receitas de serviços evidenciadas no Livro Caixa e, posteriormente, estruturadas por demonstrativos trimestrais. Entretanto, para a apuração do Imposto de Renda com base no Carnê-Leão ocorreram por meio dos rendimentos mensais do profissional pessoa física, menos as deduções permitidas, isto é, as receitas de serviços, deduzidos os custos

e as despesas previstas pela legislação do Imposto de Renda. Dessa forma, a apuração do lucro contábil por regime de competência pode ser encontrada nos demonstrativos trimestrais dos respectivos regimes de tributação.

Por fim, quanto à interpretação dos dados, foram organizados e estruturados de maneira comparativa, permitindo a análise dos resultados obtidos, e a emissão das considerações sobre as comparações efetuadas, bem como concluir qual a melhor alternativa de apuração dos tributos, mediante os regimes tributários estudados para o profissional do ramo de odontologia.

### 3.4 VARIÁVEIS DE ESTUDO

Tendo em vista que as variáveis relevantes ao presente estudo são referentes aos impactos econômicos, as quais são produzidas mediante aos métodos apuração dos tributos envolvidos neste estudo, bem como a atribuição dos diferentes regimes contábeis e tributários, sendo assim, tais variáveis tratam os aspectos legais envolvidos, as diferentes bases de cálculos e as alíquotas aplicáveis para a apuração dos referidos tributos, além das particularidades referentes ao profissional em análise, logo, três variáveis podem ser citadas.

**Carnê-Leão:** regime de tributação da pessoa física, ou seja, representa o recolhimento mensal obrigatório do Imposto de Renda que deve ser utilizado nos recebimentos de outras pessoas físicas ou do exterior. É utilizado principalmente por profissionais liberais, não assalariados, isto é, profissionais que exerçam atividade regulamentada.

**Simples Nacional:** regime de tributação da pessoa jurídica, ou seja, é um regime de tributação especial e unificado de tributos e contribuições, o qual é regido pela Lei Complementar n. 123/06 e alterado pela Lei Complementar n. 147/14, que estabelece um tratamento diferenciado e favorecido as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), mediante a apuração mensal do imposto devido, com base na receita bruta auferida ou recebida.

**Lucro Presumido:** regime de tributação da pessoa jurídica, ou seja, é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto

de Renda e da Contribuição Social das Pessoas Jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do Lucro Real, mediante a apuração trimestral do imposto devido, com base na receita bruta auferida ou recebida.

### 3.5 LIMITAÇÕES DE ESTUDO

No que diz respeito às limitações do presente estudo, dar-se-á quanto à apuração das informações primárias e secundárias, bem como o fato de ser um estudo de caso, o qual permite uma análise dos dados limitada, não sendo possível auferir os resultados obtidos neste estudo a todo o universo da pesquisa. Em outras palavras, os métodos utilizados e aplicados neste estudo de caso podem não ser adequados à outra entidade ou a outro profissional, embora fossem do mesmo ramo de atividade, visto que se deve levar em conta as particularidades do profissional, bem como o período de apuração dos tributos, isto é o ano-calendário de 2013.

Neste sentido, Gil (2010, p. 38) argumenta que “a análise de um único ou de poucos casos de fato fornece uma base muito frágil para a generalização”. Outro aspecto mencionado por Gil (2010) é que o estudo de caso proporciona uma visão global do problema de pesquisa, ou reconhecer e identificar possíveis fatores que o influenciam ou que por esse podem ser influenciados, mas não proporciona o conhecimento preciso, ou seja, detalhado das características de uma população.

Porém, o levantamento das fontes secundárias, ou seja, a pesquisa bibliográfica permite certo nível de confiança e de crédito quanto à aplicação dos resultados apurados para toda a população principalmente tratando-se de informações retiradas de fontes seguras, relativas à legislação, como também de decretos, instruções normativas, e normas gerais em vigência no país.

#### **4 COLETA E ANÁLISE DE DADOS**

O trabalho aqui demonstrado consiste em um estudo de caso, o qual teve como principal objetivo demonstrar a importância do planejamento tributário na gestão das entidades mediante à complexidade do Sistema Tributário Nacional, devido as constantes alterações que esse sofre, bem como a existência de inúmeras leis, decretos e instruções normativas, os quais geram dificuldades de entendimento e de acompanhamento das entidades frente ao cenário que se apresenta.

Desse modo, busca-se avaliar a melhor alternativa de tributação que se enquadra ao referido profissional, de maneira que se reduzam os impactos tributários e se proporcionem uma economia fiscal com melhores resultados.

O profissional da área odontológica exerce atividade regulamentada, ou seja, é profissional liberal ou autônomo, seu consultório dentário localiza-se na cidade de Espumoso-RS, tendo como regime tributário a pessoa física.

De acordo com o referido profissional, o qual não autorizou a divulgação de seu nome, bem como de seu consultório, a receita auferida é unicamente referente à sua prestação de serviço, não apresentando qualquer outra fonte de rendimentos em seu nome. Assim, quando se tratar de receita operacional bruta para os cálculos demonstrados neste capítulo, faz-se alusão apenas as receitas decorrentes dos serviços prestados deste profissional.

Logo, para que fosse possível a análise, fez-se necessário a elaboração de demonstrativos trimestrais, por meio da utilização do Livro Caixa do referido profissional, visto que, tal necessidade deu-se pelo fato da apuração do Lucro Presumido ser trimestralmente, sendo que as demais formas de tributação

obedecerão ao mesmo critério para evitar distorções e incertezas quanto ao comparativo dos regimes tributários em estudo.

Deste modo, o período de apuração das receitas de serviços utilizados para o presente estudo foi o ano-calendário de 2013, o qual foi apurado trimestralmente conforme os critérios acima estabelecidos.

#### 4.1 ANÁLISE DOS DADOS

Partindo-se dos cálculos dos tributos em estudo realizou-se um comparativo entre o regime de tributação na pessoa física, por meio do Carnê-Leão, para a apuração do Imposto de Renda, bem como foram apresentados os cálculos e a apuração do ISS e da CPP ainda no regime de tributação já mencionado, e o regime de tributação na pessoa jurídica, pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, permitindo-se a demonstração do regime de tributação menos oneroso para o profissional, isto é, qual regime tributário minimizou o impacto fiscal, sendo que o resultado obtido contribuirá para a opção da forma de tributação para o exercício seguinte.

No desenvolvimento do planejamento tributário realizaram-se cálculos em cada um dos regimes tributários em estudo, isso com o objetivo de apresentar o impacto dos tributos sobre cada regime de tributação. Neste estudo, utilizaram-se dados referentes ao ano-calendário de 2013, os quais partiram do Livro Caixa do profissional, fornecido pelo escritório contábil responsável pela escrituração do referido profissional, mediante autorização deste. Desse modo, nas seções seguintes serão demonstrados os cálculos, bem como as apurações dos tributos inerentes ao estudo, e análises trimestrais e anual desses.

#### 4.2 CÁLCULOS E ANÁLISES TRIMESTRAIS: IR, CSLL, PIS, COFINS, ISS E CPP

Nesta seção serão apresentados os cálculos e análises do IR, ISS e CPP, examinando-se os valores monetários incidentes, no regime de tributação da pessoa física, utilizando-se o Carnê-Leão, para a apuração e o recolhimento do IR, bem

como no regime de tributação da pessoa jurídica, pelo Simples Nacional e Lucro Presumido serão realizados os cálculos e análises do IR, CSLL, PIS, Cofins, ISS e CPP.

#### 4.2.1 Cálculos e análises do primeiro trimestre de 2013

Na realização dos cálculos e das análises do primeiro trimestre do ano de 2013 para a apuração do IR por meio do Carnê-Leão, ISS e CPP no regime de tributação na pessoa física, bem como a apuração do Simples Nacional e Lucro Presumido no regime de tributação na pessoa jurídica adotou-se o Demonstrativo de Resultado (DR) do período em estudo. Assim, segue abaixo a Tabela 4 com o referido demonstrativo:

**Tabela 4** - Demonstrativo de Resultado do primeiro trimestre de 2013

DR	Janeiro	Fevereiro	Março	1º Trimestre
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 5.340,00</b>	<b>R\$ 2.670,00</b>	<b>R\$ 3.570,00</b>	<b>R\$ 11.580,00</b>
Receita de Serviços	R\$ 5.340,00	R\$ 2.670,00	R\$ 3.570,00	RS 11.580,00
<b>Custos dos Serviços Prestados</b>	<b>R\$ 1.734,78</b>	<b>R\$ 997,32</b>	<b>R\$ 603,42</b>	<b>R\$ 3.335,52</b>
Administrativas	R\$1.734,78	R\$ 997,32	R\$ 603,42	R\$ 3.335,52
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 3.605,22</b>	<b>R\$ 1.672,68</b>	<b>R\$ 2.966,58</b>	<b>R\$ 8.244,48</b>
<b>Despesas Operacionais</b>	<b>R\$ 369,00</b>	<b>R\$ 1.000,00</b>	<b>R\$ 1.263,45</b>	<b>R\$ 2.632,45</b>
<b>Administrativas</b>	<b>R\$ 369,00</b>	<b>R\$ 1.000,00</b>	<b>R\$ 1.263,45</b>	<b>R\$ 2.632,45</b>
Despesas com Pessoal	R\$ 0,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.046,67	R\$ 2.046,67
Utilidades e Serviços	R\$ 317,00	R\$ 0,00	R\$ 163,70	R\$ 480,70
Despesas Gerais	R\$ 52,00	R\$ 0,00	R\$ 53,08	R\$ 105,08
<b>Lucro Operacional Líquido</b>	<b>R\$ 3.236,22</b>	<b>R\$ 672,68</b>	<b>R\$ 1.703,13</b>	<b>R\$ 5.612,03</b>
<b>Resultado antes do IR e CS</b>	<b>R\$ 3.236,22</b>	<b>R\$ 672,68</b>	<b>R\$ 1.703,13</b>	<b>R\$ 5.612,03</b>
Provisão para CS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Provisão para IR	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>R\$ 3.236,22</b>	<b>R\$ 672,68</b>	<b>R\$ 1.703,13</b>	<b>R\$ 5.612,03</b>

**Fonte:** Dados primários.

A partir das informações presentes no demonstrativo trimestral acima, apresentado na Tabela 4, foi possível realizar a apuração dos valores pelo regime de tributação na pessoa física, por meio do Carnê-Leão, como também a apuração do ISS e da CPP para o primeiro trimestre de 2013.

Desse modo, trabalhou-se com os subgrupos das contas do referido demonstrativo, sendo assim:

- as **receitas de serviços** com valor trimestral de R\$ 11.580,00 composto de recebimentos oriundos da prestação de serviços do referido profissional;
- os **custos dos serviços prestados** com valor trimestral de R\$ 3.335,52 compostos de custos administrativos procedente da prestação de serviços, como pró-labore, energia elétrica, materiais cirúrgicos e odontológicos.
- as **despesas com pessoal** com valor trimestral de R\$ 2.046,67 compreendidas pelas contas salários, férias, 13º salário, FGTS e INSS.
- as **utilidades e serviços** com valor trimestral de R\$ 480,70 compreendidas pelas contas água, telefone e fax.
- as **despesas gerais** com valor trimestral de R\$ 105,08 são compreendidas por despesas oriundas da prestação de serviços, como a coleta e transporte de resíduos, combustíveis e lubrificantes, e internet, entre outras despesas gerais.

Por fim, demonstrou-se que o profissional referido apresentou um **Lucro Líquido do Exercício** de R\$ 5.612,03, valor referente ao trimestre, o qual foi utilizado para apuração dos tributos pelo Carnê-Leão, visto que esse valor representa os rendimentos líquidos do referido profissional, sendo deduzidas as despesas escrituradas em Livro Caixa, as quais são permitidas pela legislação, e para a apuração do ISS e da CPP foi utilizado a **Receita Operacional Bruta** do trimestre no valor de R\$ 11.580,00, conforme a Tabela 5.

**Tabela 5** - Cálculo regime de tributação Pessoa Física do primeiro trimestre de 2013

<b>Pessoa Física</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>1º Trimestre</b>
<b>Cálculo IR – Carnê-Leão</b>				
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 3.236,22	R\$ 672,68	R\$ 1.703,13	R\$ 5.612,03
(-) CPP	R\$ 878,05	R\$ 534,00	R\$ 714,00	R\$ 2.126,05
Total Líquido do Exercício	R\$ 2.358,07	R\$ 138,68	R\$ 989,13	R\$ 3.485,98
Alíquota IR	7,5%	Isenta	Isenta	7,5%
Valor IR	R\$ 176,86	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 176,86
(-) Parcela a deduzir	R\$ 128,31	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 128,31
<b>IR a pagar</b>	<b>R\$ 48,55</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 48,55</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Receita de Serviços	R\$ 5.340,00	R\$ 2.670,00	R\$ 3.570,00	R\$ 11.580,00
20% sobre a receita de serviços	R\$ 878,05	R\$ 534,00	R\$ 714,00	R\$ 2.126,05
28,8% empregado	R\$ 0,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 576,00
<b>CPP a pagar</b>	<b>R\$ 878,05</b>	<b>R\$ 822,00</b>	<b>R\$ 1.002,00</b>	<b>R\$ 2.702,05</b>
<b>Cálculo ISS</b>				
Valor Fixo	R\$ 54,16	R\$ 54,17	R\$ 54,17	R\$ 162,50
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 54,16</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 162,50</b>

Fonte: Dados primários

A Tabela 5 demonstrou a apuração do Imposto de Renda devido no trimestre pelo regime de tributação para pessoa física por meio do Carnê-Leão, somadas às receitas de serviços do primeiro trimestre, e deduzidos as despesas escrituradas em Livro Caixa, bem como a CPP, conforme previsto na legislação, obteve-se um lucro líquido de R\$ 5.612,03, e apurou-se o valor de R\$ 48,55 de IR a pagar, cujos valores representam em janeiro R\$ 3.236,22, deduzindo a CPP no valor de R\$ 878,05, obtendo-se R\$ 2.358,07, aplicando-se a alíquota de 7,5 %, gerando o valor de R\$ 176,86, deduzido desse o valor de R\$ 128,31, referente à parcela a deduzir, totalizando R\$ 48,55 de IR a pagar. Quanto aos meses de fevereiro e março obteve-se a isenção do Imposto de Renda, visto que não alcançou os valores em que o contribuinte é obrigado a realizar o recolhimento do imposto, conforme disposto no Regulamento do Imposto de Renda.

Calculou-se a CPP referente ao trimestre, aplicando-se a alíquota de 20 % sobre a receita de serviços referente ao mês de janeiro no valor de R\$ 5.340,00, encontrando-se R\$ 878,05 de CPP a pagar, tendo em vista, que a receita ultrapassou o teto máximo de recolhimento do INSS, cujo valor é de R\$ 4.390,24. No mês de fevereiro, obteve-se o valor de R\$ 534,00 sobre a receita de serviços de R\$ 2.670,00, acrescentando-se o valor de R\$ 288,00 referente à aplicação da alíquota de 28,8 % (20 % de contribuição ao INSS; 5,8 % relativo a outras entidades ou a terceiros; 3 % relativo ao grau de risco de acidente de trabalho) sobre a folha de pagamento do empregado, cujo valor é de R\$ 1.000,00, totalizando R\$ 822,00 de CPP a pagar, e no mês de março encontrou-se o valor de R\$ 714,00, referente à receita de serviços de R\$ 3.570,00, somando-se o valor de R\$ 288,00 referente à contribuição do INSS – empregado, utilizando-se do mesmo critério do mês anterior, resultando em R\$ 1.002,00, totalizando o valor de R\$ 2.702,05 de CPP a pagar no primeiro trimestre.

Cabe salientar quanto à aplicação da alíquota de 28,8 % sobre a folha de pagamento do empregado que a pessoa física, mais precisamente o profissional liberal que vir a ser um empregador, isto é, que venha admitir trabalhadores como empregados será equiparado à pessoa jurídica para fins de cumprimento as obrigações previdenciárias, e terá todos os encargos sociais que uma empresa tem em relação a seus empregados, conforme disposto no § 1º, art. 2º do decreto-lei n. 5.452/1943 que aprova a CLT.

Quanto ao ISS, o valor desse é fixado pela Prefeitura Municipal de Espumoso ao profissional que exerce atividade regulamentada conforme a legislação, considerando o regime de tributação na pessoa física. Desta forma, o valor referido é de R\$ 650,00, sendo o pagamento efetuado anualmente, porém, para realizar a comparação dos tributos em estudo, bem como os regimes de tributação, esse valor citado foi dividido proporcionalmente aos quatro trimestres de 2013, resultando-se em R\$ 162,50 por trimestre de ISS a pagar.

**Tabela 6** - Cálculo Simples Nacional primeiro trimestre de 2013

<b>Simples Nacional</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>1° Trimestre</b>
<b>Cálculo Simples Nacional</b>				
Receita de Serviços	R\$ 5.340,00	R\$ 2.670,00	R\$ 3.570,00	R\$ 11.580,00
Alíquota	16,93%	16,93%	16,93%	16,93%
<b>Simples Nacional a pagar</b>	<b>R\$ 904,06</b>	<b>R\$ 452,03</b>	<b>R\$ 604,40</b>	<b>R\$ 1.960,49</b>

**Fonte:** Dados primários.

A Tabela 6 demonstrou a apuração do Simples Nacional, no primeiro trimestre de 2013, que compreende o Imposto de Renda, a Contribuição Social, o PIS, a Cofins, o ISS e o CPP em um único documento de arrecadação. Para isso, partiu-se do faturamento mensal, resultante da receita de serviços, sobre o qual se aplicou a alíquota de 16,93%, conforme o Anexo VI, que se encontra na seção (2.5.1) referente à Tabela 2, Anexo VI, totalizando no mês de janeiro R\$ 904,06 de Simples Nacional a pagar, no mês de fevereiro totalizou R\$ 452,03, e no mês de março R\$ 604,40. Sendo assim, somando os respectivos valores acima, totalizou-se R\$ 1.960,49 de Simples Nacional a pagar no primeiro trimestre de 2013.

Quanto à variação percentual dos valores monetários dos referidos meses, percebe-se que nos meses de janeiro e fevereiro houve uma variação negativa de 50%, sendo que esta é relativa à redução da receita de serviços do profissional em estudo, e nos meses de fevereiro e março ocorreu uma variação percentual de 25,21%, tendo em vista o aumento da receita de serviços no mês de março em relação ao mês de fevereiro.

Tabela 7 - Cálculo Lucro Presumido do primeiro trimestre de 2013

Lucro Presumido	Janeiro	Fevereiro	Março	1º Trimestre
<b>Cálculo IR</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 11.580,00
16% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 1.852,80
Base de Cálculo IRPJ	-	-	-	R\$ 1.852,80
Alíquota IR	-	-	-	15%
Valor IRPJ	-	-	-	R\$ 277,92
+ Adicional	-	-	-	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 277,92</b>
<b>Cálculo CSLL</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 11.580,00
32% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 3.705,60
Base de Cálculo CSLL	-	-	-	R\$ 3.705,60
Alíquota CSLL	-	-	-	9%
Valor CSLL	-	-	-	R\$ 333,50
<b>CSLL a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 333,50</b>
<b>Cálculo PIS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 5.340,00	R\$ 2.670,00	R\$ 3.570,00	R\$ 11.580,00
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
Valor PIS	R\$ 34,71	R\$ 17,36	R\$ 23,21	R\$ 75,27
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 34,71</b>	<b>R\$ 17,36</b>	<b>R\$ 23,21</b>	<b>R\$ 75,27</b>
<b>Cálculo Cofins</b>				
Receita de Serviços	R\$ 5.340,00	R\$ 2.670,00	R\$ 3.570,00	R\$ 11.580,00
Alíquota Cofins	3%	3%	3%	3%
Valor Cofins	R\$ 160,20	R\$ 80,10	R\$ 107,10	R\$ 347,40
<b>Cofins a pagar</b>	<b>R\$ 160,20</b>	<b>R\$ 80,10</b>	<b>R\$ 107,10</b>	<b>R\$ 347,40</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Pró-Labore	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 2.034,00
20% sobre o Pró-Labore	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 406,80
28,8% empregado	R\$ 0,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 576,00
<b>CPP a pagar</b>	<b>R\$ 135,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 982,80</b>
<b>Cálculo ISS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 5.340,00	R\$ 2.670,00	R\$ 3.570,00	R\$ 11.580,00
3% sobre a receita de serviços	R\$ 160,20	R\$ 80,10	R\$ 107,10	R\$ 347,40
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 160,20</b>	<b>R\$ 80,10</b>	<b>R\$ 107,10</b>	<b>R\$ 347,40</b>

Fonte: Dados primários.

Na Tabela 7, demonstrou-se a apuração do Imposto de Renda, contribuição social, do PIS, da Cofins, do CPP e do ISS no primeiro trimestre de 2013, pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Quanto a isso, partiu-se do faturamento do trimestre, resultante da receita de serviços, e sobre essa se aplicou o percentual de presunção do lucro de 16 %, tendo em vista que a atividade que se enquadra como serviços gerais, referente ao Quadro 4, a qual se encontra na seção (2.5.2) trata que a receita bruta anual que não ultrapassar R\$ 120.000,00, o percentual a ser considerado na apuração do lucro presumido será de 16 % sobre a receita bruta

de cada trimestre, conforme disposto no art. 519, § 4º do regulamento do Imposto de Renda. Desse modo, gerou-se a base de cálculo para o Imposto de Renda no valor de R\$ 1.852,80, valor sobre o qual aplicou-se a alíquota de 15 % de IR, totalizando R\$ 277,92 de IRPJ a pagar.

Na sequência, calculou-se o valor da contribuição social, na qual se aplicou o percentual de presunção de 32 % sobre a receita de serviços, gerando um valor de R\$ 3.705,60, sendo essa a base de cálculo da contribuição social, e após aplicou-se a alíquota de 9 % sobre a base de cálculo da CSLL, totalizando R\$ 333,50 de CSLL a pagar no referido trimestre.

Calculou-se ainda, o valor do PIS, aplicando-se mensalmente a alíquota de 0,65 % sobre a receita de serviços, totalizando no mês de janeiro R\$ 34,71 de PIS a pagar, no mês de fevereiro o valor de R\$ 17,36 e no mês de março o valor de R\$ 23,21, assim, somando-se os valores dos respectivos meses obteve-se o valor de R\$ 75,27 de PIS a pagar referente ao primeiro trimestre de 2013.

Prosseguindo na pesquisa, calcularam-se os valores da Cofins e, usando-se do mesmo critério para o cálculo do PIS, aplicou-se a alíquota de 3 % sobre a receita de serviços, obtendo-se no mês de janeiro R\$ 160,20 de Cofins a pagar, no mês de fevereiro o valor de R\$ 80,10, e no mês de março o valor de R\$ 107,10, totalizando o valor de R\$ 347,40 de Cofins a pagar no referido trimestre.

Calcularam-se no primeiro trimestre de 2013 os valores da CPP, aplicando-se a alíquota de 20 % sobre o pró-labore referente ao mês de janeiro, gerando R\$ 135,60 de CPP a pagar, no mês de fevereiro apresentou-se o valor de R\$ 135,60, adicionando-se sobre este o valor de R\$ 288,00 (20 % de contribuição ao INSS; 5,8 % relativo a outras entidades ou terceiros; 3 % relativo ao grau de risco de acidente de trabalho) referente à aplicação da alíquota de 28,8 % sobre a folha de pagamento do empregado no valor de R\$ 1.000,00, resultando em R\$ 423,60 de CPP a pagar no referido mês. No mês de março, gerou o valor de R\$ 135,60, e o valor de R\$ 288,00 relativo à contribuição de INSS – empregado, seguindo-se os mesmos critérios estabelecidos no mês anterior, resultando em R\$ 423,60 de CPP a pagar no mês, somando-se então os valores dos respectivos meses, totalizou o valor de R\$ 982,80 de CPP a pagar no trimestre.

Por fim, calculou-se o ISS, aplicando-se a alíquota de 3% sobre a Receita de Serviços, obtendo-se R\$ 160,20 referente ao mês de janeiro, no mês seguinte, obteve-se o valor de R\$ 80,10, e no mês de março, o valor de R\$ 107,10, totalizando no trimestre o valor de R\$ 347,40 de ISS a pagar.

A partir da apuração dos valores a pagar do Imposto de Renda, da Contribuição Social, do PIS, da COFINS, da CPP e do ISS no primeiro trimestre de 2013, nos regimes de tributação do Simples Nacional e Lucro Presumido, sendo na modalidade do Carnê-Leão efetuou-se apenas a apuração do Imposto de Renda, foi possível elaborar um comparativo da carga tributária conforme tabela 8:

**Tabela 8** – Comparativo do primeiro trimestre de 2013

<b>1º Trimestre</b>	<b>Pessoa Física</b>	<b>Simples Nacional</b>	<b>Lucro Presumido</b>
<b>IR</b>	R\$ 48,55	-	R\$ 277,92
<b>CSLL</b>	-	-	R\$ 333,50
<b>PIS</b>	-	-	R\$ 75,27
<b>Cofins</b>	-	-	R\$ 347,40
<b>CPP</b>	R\$ 2.702,05	-	R\$ 982,80
<b>ISS</b>	R\$ 162,50	-	R\$ 347,40
<b>Simples</b>	-	R\$ 1.960,49	-
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.913,10</b>	<b>R\$ 1.960,49</b>	<b>R\$ 2.364,29</b>

Fonte: Dados primários.

O comparativo acima evidenciou os valores monetários a recolher de IR, CPP e ISS, referentes ao primeiro trimestre de 2013 pelo Regime de Tributação na Pessoa Física e pelo regime de tributação na pessoa jurídica – Simples Nacional e Lucro Presumido, os valores de IR, CSLL, PIS, Cofins, CPP e ISS, sendo que, do comparativo em estudo, a forma de tributação que proporcionou maior economia tributária no referido trimestre foi o Simples Nacional.

Enquanto que, na Pessoa Física apurou-se R\$ 2.913,10 e no Lucro Presumido R\$ 2.364,29 de imposto, no Simples Nacional apurou-se R\$ 1.960,49, proporcionando uma economia de R\$ 952,61 em relação à tributação na pessoa física, representando uma variação percentual negativa de 32,70 %, e de R\$ 403,80 em relação ao Lucro Presumido, demonstrando uma variação percentual negativa de 17,08 %. Já a diferença entre a apuração na pessoa física e Lucro Presumido foi de R\$ 548,81 e variação percentual negativa de 18,84 % em relação ao Lucro Presumido.

#### 4.2.2 Cálculos e análises do segundo trimestre de 2013

A partir do demonstrativo do segundo trimestre de 2013, demonstrado na Tabela 9, a seguir, foram elaborados os cálculos do IR, ISS e CPP a recolher pelos regimes de tributação na pessoa física, utilizando o Carnê-Leão para a apuração do Imposto de Renda, e na pessoa jurídica, pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, apresentou-se os cálculos do IR, CSLL, PIS, Cofins, ISS e CPP.

**Tabela 9:** Demonstrativo de resultado do segundo trimestre de 2013

DR	Abril	Maio	Junho	2° Trimestre
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 1.980,00</b>	<b>R\$ 9.380,00</b>	<b>R\$ 4.230,00</b>	<b>R\$ 15.590,00</b>
Receita de Serviços	R\$ 1980,00	R\$ 9.380,00	R\$ 4.230,00	RS 15.590,00
<b>Custos dos Serviços Prestados</b>	<b>R\$ 803,19</b>	<b>R\$ 4.101,02</b>	<b>R\$ 6.148,42</b>	<b>R\$ 11.052,63</b>
Administrativas	R\$ 803,19	R\$ 4.101,02	R\$ 6.148,42	R\$ 11.052,63
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 1.176,81</b>	<b>R\$ 5.278,98</b>	<b>(R\$1.918,42)</b>	<b>R\$ 4.537,37</b>
<b>Despesas Operacionais</b>	<b>R\$ 1.787,00</b>	<b>R\$ 1.084,40</b>	<b>R\$ 1.080,00</b>	<b>R\$ 3.951,40</b>
<b>Administrativas</b>	<b>R\$ 1.787,00</b>	<b>R\$ 1.084,40</b>	<b>R\$ 1080,00</b>	<b>R\$ 3.951,40</b>
Despesas com Pessoal	R\$ 1.080,00	R\$ 1.084,40	R\$ 1.080,00	R\$ 3.244,40
Utilidades e Serviços	R\$ 399,83	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 399,83
Despesas Gerais	R\$ 307,17	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 307,17
<b>Lucro Operacional Líquido</b>	<b>(R\$ 610,19)</b>	<b>R\$ 4.194,58</b>	<b>(R\$2.998,42)</b>	<b>R\$ 585,97</b>
<b>Resultado antes do IR e CS</b>	<b>(R\$ 610,19)</b>	<b>R\$ 4.194,58</b>	<b>(R\$2.998,42)</b>	<b>R\$ 585,97</b>
Provisão para CS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Provisão para IR	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>(R\$ 610,19)</b>	<b>R\$ 4.194,58</b>	<b>(R\$2.998,42)</b>	<b>R\$ 585,97</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 9, apresentou-se o demonstrativo de resultado do segundo trimestre de 2013, utilizando-se os mesmos critérios do primeiro trimestre de 2013, sendo assim, analisou-se as contas que compõem cada grupo e subgrupo, as quais são informadas na seção 4.2.1. Desse modo, verificou-se que por meio do demonstrativo acima, o profissional referido obteve um **Lucro Líquido do Exercício** no valor de R\$ 585,97, e uma **Receita Operacional Bruta** de R\$ 15.590,00 durante o segundo trimestre de 2013.

**Tabela 10** - Cálculo regime de tributação Pessoa Física no segundo trimestre de 2013

<b>Pessoa Física</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>	<b>2° Trimestre</b>
<b>Cálculo IR – Carnê-Leão</b>				
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 0,00	R\$ 3.584,39	R\$ 0,00	R\$ 3.584,39
(-) CPP	R\$0,00	R\$ 878,05	R\$ 0,00	R\$ 878,05
Total Líquido do Exercício	R\$0,00	R\$ 2.706,24	R\$ 0,00	R\$ 2.706,24
Alíquota IR	Isenta	15%	Isenta	15%
Valor IR	R\$ 0,00	R\$ 405,95	R\$ 0,00	R\$ 405,95
(-) Parcela a deduzir	R\$ 0,00	R\$ 320,60	R\$ 0,00	R\$ 320,60
<b>IR a pagar</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 85,35</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R 85,35</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Receita de Serviços	R\$ 1.980,00	R\$ 9.380,00	R\$ 4.230,00	R\$ 15.590,00
20% sobre a receita de serviços	R\$ 396,00	R\$ 878,05	R\$ 846,00	R\$ 2.120,05
28,8% empregado	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 864,00
<b>CPP a pagar</b>	<b>R\$ 684,00</b>	<b>R\$ 1.166,05</b>	<b>R\$ 1.134,00</b>	<b>R\$ 2.984,05</b>
<b>Cálculo ISS</b>				
Valor Fixo	R\$ 54,16	R\$ 54,17	R\$ 54,17	R\$ 162,50
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 54,16</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 162,50</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 10, examinaram-se os cálculos dos impostos pelo regime de tributação na pessoa física, utilizando-se o Carnê-Leão para o segundo trimestre de 2013. No trimestre referido verificou-se um **Lucro Líquido do Exercício** no valor de R\$ 3.584,39, referente ao mês de maio, cujo valor resultou da dedução das despesas escrituradas em Livro que excederam ao limite da receita de serviços do mês de abril, conforme disposto na Tabela 9 desta seção, sobre o qual foi deduzido a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), no valor de R\$ 878,05, resultando em R\$ 2.706,24, sendo aplicada a alíquota de 15 %, gerando R\$ 405,95, deduzido desse o valor de R\$ 320,60 referente à parcela a deduzir, obtendo-se o valor de R\$ 85,35 de IR a pagar.

Quanto aos meses de abril e junho não se apurou o Imposto de Renda, visto que se deduziram as despesas escrituradas em Livro Caixa, limitadas à receita de serviços dos meses em questão e, portanto, as despesas escrituradas que excederam ao valor dos rendimentos dos referidos meses, foram deduzidas aos meses seguintes, conforme disposto no regulamento do Imposto de Renda.

Quanto ao recolhimento da CPP, calculou-se o segundo trimestre, aplicando-se a alíquota de 20 % sobre a receita de serviços auferida no trimestre em questão de R\$ 15.590,00. Obteve-se o valor de R\$ 396,00, referente à receita de R\$ 1.980,00 do mês de abril, mais o valor de R\$ 288,00, aplicando-se a alíquota de 28,8

% sobre a folha de pagamento do empregado, utilizando-se dos mesmos critérios apresentados no primeiro trimestre deste estudo, resultando em R\$ 684,00 de CPP a pagar. Já no mês de maio, gerou R\$ 878,05 de CPP a pagar, em relação à receita de R\$ 9.380,00, visto ultrapassar o teto máximo de recolhimento do INSS de R\$ 4.390,24, somando-se o valor de R\$ 288,00 relativo à alíquota de 28,8 % sobre a folha de pagamento do empregado, gerando o valor de R\$ 1.166,05.

E, por fim, no mês de junho obteve-se o valor de R\$ 846,00 sobre a receita de serviços de R\$ 4.230,00, e o valor de R\$ 288,00 relacionado à contribuição de INSS – empregado, obedecendo-se aos critérios estabelecidos nos meses anteriores, obtendo então R\$ 1.134,00 no referido mês. Dessa forma, totalizou o valor de R\$ 2.984,05 de CPP a pagar no segundo trimestre de 2013. No que diz respeito ao ISS, foi utilizado o mesmo critério referente ao primeiro trimestre de 2013, mediante a tributação na pessoa física, ao profissional que exerce atividade regulamentada pela legislação.

**Tabela 11** – Cálculo Simples Nacional do segundo trimestre de 2013

<b>Simples Nacional</b>	<b>Abril</b>	<b>Maio</b>	<b>Junho</b>	<b>2° Trimestre</b>
<b>Cálculo Simples Nacional</b>				
Receita de Serviços	R\$ 1.980,00	R\$ 9.380,00	R\$ 4.230,00	R\$ 15.590,00
Alíquota	16,93%	16,93%	16,93%	16,93%
<b>Simples Nacional a pagar</b>	<b>R\$ 335,21</b>	<b>R\$ 1.588,03</b>	<b>R\$ 716,14</b>	<b>R\$ 2.639,39</b>

**Fonte:** Dados primários

Na Tabela 11 foi apresentado a apuração do Simples Nacional no segundo trimestre de 2013, o qual compreende o cálculo do Imposto de Renda, da contribuição social, do PIS, da Cofins, do ISS e da CPP em um único documento de arrecadação. O cálculo do Simples Nacional foi realizado mediante a aplicação da alíquota de 16,93 % sobre a receita de serviços do profissional, obtendo-se o valor de R\$ 2.639,39 de simples a pagar no segundo trimestre de 2013, sabendo-se que no mês de abril, auferiu uma receita de serviço no valor de R\$ 1.980,00; no mês de maio, obteve R\$ 9.380,00; e no mês de junho R\$ 4.230,00, aplicando-se a alíquota de 16,93 % sobre as receitas de serviços, gerando os seguintes valores respectivamente: R\$ 335,21, R\$ 1.588,03, e R\$ 716,14, totalizando o valor do simples a pagar referente ao trimestre em questão.

Com relação à variação percentual dos valores monetários relativos aos meses estudados acima, constata-se que houve uma variação percentual de 78,89% entre os meses de abril e maio, em razão do aumento da receita de serviços no mês de maio em relação ao mês de abril, enquanto que entre os meses de maio e junho houve uma variação percentual de 54,90%, devido à redução da receita de serviços do referido profissional. Quanto à variação percentual do primeiro e segundo trimestre, tem-se 25,72%, em razão do aumento da receita de serviços, como também dos valores monetários no segundo trimestre de 2013.

**Tabela 12 - Cálculo Lucro Presumido do segundo trimestre de 2013**

<b>Lucro Presumido</b>	<b>Abril</b>	<b>Maio</b>	<b>Junho</b>	<b>2º Trimestre</b>
<b>Cálculo IR</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 15.590,00
16% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 2.494,40
Base de Cálculo IRPJ	-	-	-	R\$ 2.494,40
Alíquota IR	-	-	-	15%
Valor IRPJ	-	-	-	R\$ 374,16
+ Adicional	-	-	-	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 374,16</b>
<b>Cálculo CSLL</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 15.590,0
32% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 4.988,80
Base de Cálculo CSLL	-	-	-	R\$ 4.988,80
Alíquota CSLL	-	-	-	9%
Valor CSLL	-	-	-	R\$ 448,99
<b>CSLL a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 448,99</b>
<b>Cálculo PIS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 1.980,00	R\$ 9.380,00	R\$ 4.230,00	R\$ 15.590,00
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
Valor PIS	R\$ 12,87	R\$ 60,97	R\$ 27,50	R\$ 101,34
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 12,87</b>	<b>R\$ 60,97</b>	<b>R\$ 27,50</b>	<b>R\$ 101,34</b>
<b>Cálculo Cofins</b>				
Receita de Serviços	R\$ 1.980,00	R\$ 9.380,00	R\$ 4.230,00	R\$ 15.590,00
Alíquota Cofins	3%	3%	3%	3%
Valor Cofins	R\$ 59,40	R\$ 281,40	R\$ 126,90	R\$ 467,70
<b>Cofins a pagar</b>	<b>R\$ 59,40</b>	<b>R\$ 281,40</b>	<b>R\$ 126,90</b>	<b>R\$ 467,70</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Pró-labore	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 2.034,00
20% sobre o Pró-labore	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 406,80
28,8% empregado	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 864,00
<b>CPP a pagar</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 1.270,80</b>
<b>Cálculo ISS</b>				
Receita de serviços	R\$ 1.980,00	R\$ 9.380,00	R\$ 4.230,00	R\$ 15.590,00
3% sobre a receita de serviços	R\$ 59,40	R\$ 281,40	R\$ 126,90	R\$ 467,70
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 59,40</b>	<b>R\$ 281,40</b>	<b>R\$ 126,90</b>	<b>R\$ 467,70</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 12, demonstrou-se a apuração do Imposto de Renda, Contribuição Social, do PIS, da Cofins, do CPP e do ISS referente ao segundo trimestre de 2013, pelo regime de tributação do lucro presumido. Desse modo, partiu-se do faturamento do trimestre, resultante da receita de serviços e sobre a qual se aplicou o percentual de presunção do lucro de 16%, obtendo-se a base de cálculo do IRPJ no valor de R\$ 2.494,40, cujo valor foi aplicado a alíquota de 15%, gerando R\$ 374,16 de IRPJ a pagar. Para determinar a base de cálculo da CSLL, foi aplicado o percentual de presunção de 32% sobre a receita de serviços, obtendo-se R\$ 4.988,80, sobre esse valor aplicou-se a alíquota de 9%, tendo, assim, o valor de R\$ 448,99 de CSLL a pagar.

O cálculo do PIS foi efetuado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% sobre a receita de serviços auferida no mês de abril, no valor de R\$ 1.980,00, obtendo-se R\$ 12,87 de PIS a pagar, já no mês de maio, obteve-se o valor de R\$ 9.380,00, gerando R\$ 60,97, quanto ao mês de junho, apresentou uma receita de R\$ 4.230,00, obtendo-se R\$ 27,50 de PIS a pagar, totalizando o valor de R\$ 101,34 de PIS a pagar referente ao trimestre em questão. Para realizar o cálculo da Cofins, utilizou-se a alíquota de 3 % sobre as respectivas receitas mencionadas acima, obtendo-se os seguintes valores: R\$ 59,40 em abril, R\$ 281,40 referente a maio, e R\$ 126,90 em junho, totalizando o valor de R\$ 467,70 de Cofins a pagar no segundo trimestre de 2013.

Para calcular a CPP, aplicou-se a alíquota de 20 % sobre o pró-labore no valor de R\$ 678,00, sendo que em abril, obteve-se o valor de R\$ 135,60, acrescentando-se o valor de R\$ 288,00 relacionado à aplicação da alíquota de 28,8 % sobre a folha de pagamento do empregado, obedecendo-se aos critérios já mencionados no primeiro trimestre, resultando no valor de R\$ 423,60, quanto ao mês de maio apresentou o valor de R\$ 135,60 sobre o pró-labore, mais o valor de R\$ 288,00 referente à contribuição de INSS – empregado conforme o método utilizado no trimestre anterior, obtendo-se o valor de R\$ 423,60; do mesmo modo no mês de junho obteve-se R\$ 135,60 de CPP a pagar, somando-se o valor de R\$ 288,00 relativo à contribuição de INSS – empregado – totalizando no final do segundo trimestre o valor de R\$ 1.270,80 de CPP a pagar. O cálculo do ISS foi realizado mediante a aplicação da alíquota de 3 % sobre a receita de serviços

referente aos meses de abril, maio e junho, obtendo-se os respectivos valores de R\$ 59,40; R\$ 281,40 e R\$ 126,90, totalizando R\$ 467,70 de ISS a pagar no trimestre.

**Tabela 13** - Comparativo do segundo trimestre de 2013

<b>2º Trimestre</b>	<b>Pessoa Física</b>	<b>Simples Nacional</b>	<b>Lucro Presumido</b>
<b>IR</b>	R\$ 85,35	-	R\$ 374,16
<b>CSLL</b>	-	-	R\$ 448,99
<b>PIS</b>	-	-	R\$ 101,34
<b>Cofins</b>	-	-	R\$ 467,70
<b>CPP</b>	R\$ 2.984,05	-	R\$ 1.270,80
<b>ISS</b>	R\$ 162,50	-	R\$ 467,70
<b>Simples</b>	-	R\$ 2.639,39	-
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.231,90</b>	<b>R\$ 2.639,39</b>	<b>R\$ 3.130,69</b>

Fonte: Dados primários

O comparativo do segundo semestre de 2013, apresentado na tabela anterior, demonstrou os valores monetários a recolher de IR, CPP e ISS, pelo regime de tributação na Pessoa Física, e pelo regime de tributação na Pessoa Jurídica – Simples Nacional e Lucro Presumido – os valores de IR, CSLL, PIS, Cofins, CPP e ISS. Diante disso, a forma de tributação que apresentou maior economia tributária para o trimestre em questão foi o Simples Nacional.

Dessa forma, no regime de tributação na Pessoa Física, apurou-se R\$ 3.231,90, bem como no regime de tributação Pessoa Jurídica, pelo Lucro Presumido apurou-se o valor de R\$ 3.130,69, enquanto pelo Simples Nacional apurou-se R\$ 2.639,39, proporcionando uma economia tributária em relação à apuração na Pessoa Física de R\$ 592,51, o que representa uma variação percentual negativa de 18,33%. Já em relação ao Lucro Presumido, apresentou uma economia de R\$ 491,30, representando uma variação percentual negativa de 15,69%. No entanto, a diferença econômica entre a apuração na pessoa física e o Lucro Presumido foi de R\$ 101,21, representando uma variação percentual negativa de 3,13% sobre o Lucro Presumido.

#### **4.2.3 Cálculos e análises do terceiro trimestre de 2013**

A partir do demonstrativo do terceiro trimestre de 2013, demonstrado na sequência na Tabela 14, foram elaborados os cálculos do IR, ISS e CPP a recolher pelo regime de tributação na pessoa física, por meio do Carnê-Leão apurou-se o

Imposto de Renda, e na pessoa jurídica, pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, apresentou-se os cálculos do IR, CSLL, PIS, Cofins, ISS e CPP.

**Tabela 14 - Demonstrativo de resultado do terceiro trimestre de 2013**

DR	Julho	Agosto	Setembro	3° Trimestre
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 7.520,00</b>	<b>R\$ 4.270,00</b>	<b>R\$ 4.730,00</b>	<b>R\$ 16.520,00</b>
Receita de Serviços	R\$ 7.520,00	R\$ 4.270,00	R\$ 4.730,00	RS 16.520,00
<b>Custos dos Serviços Prestados</b>	<b>R\$ 836,37</b>	<b>R\$ 1.260,24</b>	<b>R\$ 603,42</b>	<b>R\$ 2.700,03</b>
Administrativas	R\$ 836,37	R\$ 1.260,24	R\$ 603,42	R\$ 2.700,03
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 6.683,63</b>	<b>R\$ 3.009,76</b>	<b>R\$ 4.126,58</b>	<b>R\$ 13.819,17</b>
<b>Despesas Operacionais</b>	<b>R\$ 1.227,27</b>	<b>R\$ 2.560,17</b>	<b>R\$ 3.062,38</b>	<b>R\$ 6.849,82</b>
<b>Administrativas</b>	<b>R\$ 1.227,27</b>	<b>R\$ 2.560,17</b>	<b>R\$ 3.062,68</b>	<b>R\$ 6.849,82</b>
Despesas com pessoal	R\$ 1.080,00	R\$ 1.080,00	R\$ 1.080,00	R\$ 3.240,00
Utilidades e serviços	R\$ 147,27	R\$ 483,02	R\$ 186,30	R\$ 816,59
Despesas gerais	R\$ 0,00	R\$ 997,17	R\$ 1.796,08	R\$ 2.793,23
<b>Lucro Operacional Líquido</b>	<b>R\$ 5.456,36</b>	<b>R\$ 449,59</b>	<b>R\$ 1.064,20</b>	<b>R\$ 6.970,15</b>
<b>Resultado antes do IR e CS</b>	<b>R\$ 5.456,36</b>	<b>R\$ 449,59</b>	<b>R\$ 1.064,20</b>	<b>R\$ 6.970,15</b>
Provisão para CS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Provisão para IR	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>R\$ 5.456,36</b>	<b>R\$ 449,59</b>	<b>R\$ 1.064,20</b>	<b>R\$ 6.970,15</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 14, apresentou-se o demonstrativo de resultado do terceiro trimestre de 2013, utilizando-se os mesmos critérios do primeiro trimestre de 2013, assim, analisaram-se as contas que compõem cada grupo e subgrupo, e as quais são informadas na seção 4.2.1. Desse modo, verificou-se que por meio do demonstrativo acima, o profissional referido obteve um **Lucro Líquido do Exercício** no valor de R\$ 6.970,15, e **Receita Operacional Bruta** de R\$ 16.520,00, durante o terceiro trimestre de 2013.

**Tabela 15 - Cálculo Regime de Tributação Pessoa Física terceiro trimestre de 2013**

Pessoa Física	Julho	Agosto	Setembro	3° Trimestre
<b>Cálculo IR – Carnê-Leão</b>				
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 2.457,94	R\$ 449,59	R\$ 1.064,20	R\$ 3.971,73
(-) CPP	R\$ 878,05	R\$ 0,00	R\$ 878,05	R\$ 1.756,10
Total Líquido do Exercício	R\$ 1.579,89	R\$ 449,59	R\$ 186,15	R\$ 2.215,63
Alíquota IR	Isenta	Isenta	Isenta	Isenta
Valor IR	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(-) Parcela a deduzir	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>IR a pagar</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Receita de Serviços	R\$ 7.520,00	R\$ 4.270,00	R\$ 4.730,00	R\$ 16.520,00
20% sobre a receita de serviços	R\$ 878,05	R\$ 854,00	R\$ 878,05	R\$ 2.610,10
28,8% empregado	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 864,00
CPP a pagar	R\$ 1.166,05	R\$ 1.142,00	R\$ 1.166,05	R\$ 3.474,10
<b>Cálculo ISS</b>				
Valor Fixo	R\$ 54,16	R\$ 54,17	R\$ 54,17	R\$ 162,50
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 54,10</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 162,50</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 15, analisaram-se os cálculos dos impostos pelo Regime de Tributação na Pessoa Física, utilizando-se o Carnê-Leão para o terceiro trimestre de 2013. No trimestre referido verificou-se um **Lucro Líquido do Exercício** no valor R\$ 3.971,73, sobre o qual foi deduzido o valor da CPP (Contribuição Patronal Previdenciário) no valor de R\$ 1.756,10, totalizando no trimestre R\$ 2.215,63, sendo este isento de tributação do Imposto de Renda nos meses de julho, agosto e setembro. Quanto ao mês de julho, este obteve um lucro líquido no valor de R\$ 5.456,36, cujo valor foi deduzido às despesas escrituradas em Livro Caixa, as quais excederam o limite da receita de serviços referente ao mês de junho, obtendo-se então o valor de R\$ 2.457,94. Com relação ao mês de agosto, obteve-se um lucro líquido de R\$ 449,59, sendo isento de recolhimento do IR, como também no mês de setembro que obteve-se um lucro líquido de R\$ 1.064,20.

Referente ao cálculo da CPP aplicou-se a alíquota de 20% sobre a receita de serviços do mês de julho no valor de R\$ 7.520,00, resultando em R\$ 878,05, visto que, conforme critério utilizado no segundo trimestre, a receita ultrapassa o teto máximo de contribuição do INSS, acrescentando-se também o valor de R\$ 288,00 relativo à contribuição de INSS – empregado, conforme o método já citado nos trimestres anteriores, obtendo-se o valor de R\$ 1.166,05 de CPP a pagar no referido mês. Em agosto obteve-se R\$ 854,00 em relação à receita de serviços de R\$ 4.270,00, bem como o valor de R\$ 288,00 conforme critério mencionado acima, resultando o valor de R\$ 1.142,00, e no mês de setembro o valor de R\$ 878,05, mais o valor de R\$ 288,00, gerando assim R\$ 1.166,05 de CPP a pagar no mês. Somando-se os referidos meses, totalizou o valor de R\$ 3.474,10 de CPP a pagar no trimestre em estudo. Quanto ao ISS, foi utilizado o mesmo critério dos trimestres anteriores referente à tributação na pessoa física, com o exercício de atividade regulamentada.

**Tabela 16** – Cálculo Simples Nacional do terceiro trimestre de 2013

<b>Simples Nacional</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>3° Trimestre</b>
<b>Cálculo Simples Nacional</b>				
Receita de Serviços	R\$ 7.520,00	R\$ 4.270,00	R\$ 4.730,00	R\$ 16.520,00
Alíquota	16,93%	16,93%	16,93%	16,93%
<b>Simples Nacional a pagar</b>	<b>R\$ 1.273,14</b>	<b>R\$ 722,91</b>	<b>R\$ 800,79</b>	<b>R\$ 2.796,84</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 16, demonstrou-se a apuração do Simples Nacional referente ao terceiro trimestre de 2013, aplicando-se a alíquota de 16,93% sobre a Receita de Serviços auferida pelo referido profissional no valor de R\$ 16.520,00, resultando no valor de R\$ 2.796,84 de Simples Nacional a pagar no terceiro trimestre. Sendo que este valor representa o recolhimento de R\$ 1.273,14 de Simples a pagar referente ao mês de julho sobre a receita de serviços de R\$ 7.520,00, no mês de agosto resultou em R\$ 722,91, sobre a receita de serviços de R\$ 4.270,00, e por fim no mês de setembro, gerou um imposto de R\$ 800,79 de Simples Nacional a pagar, mediante a aplicação da alíquota de 16,93% sobre a receita de serviços de R\$ 4.730,00.

Quanto à variação percentual dos valores monetários dos meses estudados acima, constata-se que ocorreu uma variação negativa de 43,22% entre os meses de julho e agosto, em virtude da redução da receita de serviços, no entanto, nos meses de agosto e setembro houve uma variação de 9,73%, devido o aumento da receita de serviços do profissional em estudo. A variação percentual entre o segundo e terceiro trimestre foi de 5,62%, em razão do aumento dos valores monetários, bem como da receita de serviços no terceiro trimestre de 2013.

Tabela 17 – Cálculo Lucro Presumido do terceiro trimestre de 2013

(Continua)

Lucro Presumido	Julho	Agosto	Setembro	3° Trimestre
<b>Cálculo IR</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 16.520,00
16% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 2.643,20
Base de Cálculo IRPJ	-	-	-	R\$ 2.643,20
Alíquota IR	-	-	-	15%
Valor IRPJ	-	-	-	R\$ 396,48
+ Adicional	-	-	-	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 396,48</b>
<b>Cálculo CSLL</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 16.520,00
32% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 5.286,40
Base de Cálculo CSLL	-	-	-	R\$ 5.286,40
Alíquota CSLL	-	-	-	9%
Valor CSLL	-	-	-	R\$ 475,78
<b>CSLL a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 475,78</b>
<b>Cálculo PIS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 7.520,00	R\$ 4.270,00	R\$ 4.730,00	R\$ 16.520,00
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
Valor PIS	R\$ 48,88	R\$ 27,76	R\$ 30,75	R\$ 107,38
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 48,88</b>	<b>R\$ 27,76</b>	<b>R\$ 30,75</b>	<b>R\$ 107,38</b>

(Conclusão)

Lucro Presumido	Julho	Agosto	Setembro	3° Trimestre
<b>Cálculo COFINS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 7.520,00	R\$ 4.270,00	R\$ 4.730,00	R\$ 16.520,00
Alíquota COFINS	3%	3%	3%	3%
Valor COFINS	R\$ 225,60	R\$ 128,10	R\$ 141,90	R\$ 495,60
<b>COFINS a pagar</b>	<b>R\$ 225,60</b>	<b>R\$ 128,10</b>	<b>R\$ 141,90</b>	<b>R\$ 495,60</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Pró-Labore	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 2.034,00
20% sobre o Pró-Labore	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 406,80
28,8% empregado	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 864,00
<b>CPP a pagar</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 1.270,80</b>
<b>Cálculo ISS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 7.520,00	R\$ 4.270,00	R\$ 4.730,00	R\$ 16.520,00
3% sobre a receita de serviços	R\$ 225,60	R\$ 128,10	R\$ 141,90	R\$ 495,60
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 225,60</b>	<b>R\$ 128,10</b>	<b>R\$ 141,90</b>	<b>R\$ 495,60</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 17, demonstrou-se a apuração do Imposto de Renda, Contribuição Social, do PIS, da COFINS, do CPP e do ISS referente ao terceiro trimestre de 2013, pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Desse modo, partiu-se do faturamento do trimestre, resultante da Receita de Serviços, sobre esta aplicou-se o percentual de presunção de 16%, gerando a base de cálculo para o IRPJ no valor de R\$ 2.643,20, cujo valor foi aplicado a alíquota de 15%, obtendo-se o valor de R\$ 396,48 de IRPJ a pagar no trimestre. Para determinar a base de cálculo da CSLL, aplicou-se o percentual de 32% sobre a Receita de Serviços, gerando R\$ 5.286,40, cujo valor aplicou-se a alíquota de 9%, resultando em R\$ 475,78 de CSLL a pagar.

Para o cálculo do PIS foi aplicado à alíquota de 0,65% sobre a receita de serviços de R\$ 7.520,00 referente ao mês de julho, totalizando no valor de R\$ 48,88 de PIS a pagar, no mês de agosto foi auferido uma receita no valor de R\$ 4.270,00, gerando R\$ 27,76 de PIS a pagar, e no mês de setembro obteve uma receita de R\$ 4.730,00, resultando em R\$ 30,75 de PIS a pagar, totalizando um valor de R\$ 107,38 de PIS a pagar no trimestre. Para realizar o cálculo da COFINS, utilizou-se a alíquota de 3% sobre as respectivas receitas mencionadas acima, obtendo-se os seguintes valores: R\$ 225,60 em julho, R\$ 128,10 referente a agosto, e R\$ 141,90 em setembro, totalizando o valor de R\$ 495,60 de COFINS a pagar no terceiro trimestre de 2013.

Para calcular a CPP aplicou-se a alíquota de 20% sobre o Pró-labore do mês de julho no valor de R\$ 678,00, obtendo-se o valor de R\$ 135,60, mais o valor de R\$

288,00 referente à aplicação da alíquota de 28,8% sobre a folha de pagamento do empregado, totalizando o valor de R\$ 423,60 de CPP a pagar no mês. Em agosto apresentou o valor de R\$ 135,60, adicionando-se o valor de R\$ 288,00, relativo à contribuição de INSS – empregado, obtendo-se R\$ 423,60. Igualmente no mês de setembro obtém-se o valor de R\$ 135,60, mais o valor referente à contribuição de INSS – empregado de R\$ 288,00, gerando R\$ 423,60, totalizando no final do terceiro trimestre o valor de R\$ 1.270,80 de CPP a pagar. O cálculo do ISS foi realizado mediante a aplicação da alíquota de 3% sobre a Receita de Serviços referente aos meses de julho, agosto e setembro, obtendo-se os respectivos valores: R\$ 225,60; R\$ 128,10 e R\$ 141,90, totalizando R\$ 495,60 de ISS a pagar no trimestre.

**Tabela 18** – Comparativo do terceiro trimestre de 2013

<b>3º Trimestre</b>	<b>Pessoa Física</b>	<b>Simples Nacional</b>	<b>Lucro Presumido</b>
<b>IR</b>	Isento	-	R\$ 396,48
<b>CSLL</b>	-	-	R\$ 475,78
<b>PIS</b>	-	-	R\$ 107,38
<b>COFINS</b>	-	-	R\$ 495,60
<b>CPP</b>	R\$ 3.474,10	-	R\$ 1.270,80
<b>ISS</b>	R\$ 162,50	-	R\$ 495,60
<b>SIMPLES</b>	-	R\$ 2.796,84	-
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.636,60</b>	<b>R\$ 2.796,84</b>	<b>R\$ 3.241,64</b>

Fonte: Dados primários

O comparativo do terceiro trimestre de 2013, evidenciado na tabela 18, demonstrou os valores monetários a recolher de IR, CPP e ISS pelo Regime de Tributação na Pessoa Física, e IR, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ISS, pelo Regime de Tributação na Pessoa Jurídica – Simples Nacional e Lucro Presumido. Como no segundo trimestre, a forma de tributação que apresentou maior economia tributária foi o Simples Nacional.

Sendo que, o regime de tributação Pessoa Física gerou uma carga tributária no valor de R\$ 3.636,60, e no Lucro Presumido R\$ 3.241,64, enquanto que no Simples Nacional apresentou uma carga tributária de R\$ 2.796,84. Dessa forma, proporcionou uma economia tributária de R\$ 839,76 em relação a Pessoa Física, representando uma variação percentual negativa de 23,09%, já em relação ao Lucro Presumido, apresentou-se uma economia de R\$ 444,80 e uma variação percentual negativa de 13,72%. Com relação à diferença monetária apurada entre o regime

tributário Pessoa Física e o Lucro Presumido foram de R\$ 394,96, representando uma variação percentual negativa de 10,86%.

#### 4.2.4 Cálculos e análises do quarto trimestre de 2013

Na a realização dos cálculos e análises do quarto trimestre do ano de 2013 para a apuração do IR através do Carnê-Leão, ISS e CPP no Regime de Tributação na Pessoa Física, bem como a apuração do Simples Nacional e Lucro Presumido no Regime de Tributação na Pessoa Jurídica adotou-se o Demonstrativo de Resultado (DR) do período em estudo. Assim, segue abaixo a tabela 19 com o referido demonstrativo:

**Tabela 19** - Demonstrativo de Resultado do quarto trimestre de 2013

DR	Outubro	Novembro	Dezembro	4° Trimestre
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 4.380,00</b>	<b>R\$ 8.430,00</b>	<b>R\$ 7.320,00</b>	<b>R\$ 20.130,00</b>
Receita de Serviços	R\$ 4.380,00	R\$ 8.430,00	R\$ 7.320,00	RS 20.130,00
<b>Custos dos Serviços Prestados</b>	<b>R\$ 1.341,06</b>	<b>R\$ 2.800,70</b>	<b>R\$ 888,78</b>	<b>R\$ 5.030,54</b>
Administrativas	R\$ 1.341,06	R\$ 2.800,70	R\$ 888,78	R\$ 5.030,54
<b>Lucro Bruto</b>	<b>R\$ 3.038,94</b>	<b>R\$ 5.629,30</b>	<b>R\$ 6.431,22</b>	<b>R\$ 15.099,46</b>
<b>Despesas Operacionais</b>	<b>R\$ 1.470,76</b>	<b>R\$ 1.627,48</b>	<b>R\$ 3.997,57</b>	<b>R\$ 7.095,81</b>
<b>Administrativas</b>	<b>R\$ 1.470,76</b>	<b>R\$ 1.627,48</b>	<b>R\$ 3.997,57</b>	<b>R\$ 7.095,81</b>
Despesas com Pessoal	R\$ 1.080,00	R\$ 1.080,00	R\$ 1.927,75	R\$ 4.087,75
Utilidades e Serviços	R\$ 210,16	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 210,16
Despesas Gerais	R\$ 180,20	R\$ 547,48	R\$ 2.069,82	R\$ 2.797,50
<b>Lucro Operacional Líquido</b>	<b>R\$ 1.568,18</b>	<b>R\$ 4.001,82</b>	<b>R\$ 2.433,65</b>	<b>R\$ 8.003,65</b>
<b>Resultado antes do IR e CS</b>	<b>R\$ 1.568,18</b>	<b>R\$ 4.001,82</b>	<b>R\$ 2.433,65</b>	<b>R\$ 8.003,65</b>
Provisão para CS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Provisão para IR	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>R\$ 1.568,18</b>	<b>R\$ 4.001,82</b>	<b>R\$ 2.433,65</b>	<b>R\$ 8.003,65</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 19, apresentou-se o demonstrativo de resultado do quarto trimestre de 2013, utilizando-se os mesmos critérios do primeiro trimestre de 2013, sendo assim, analisaram-se as contas que compõem cada grupo e subgrupo, e as quais são informadas na seção (4.2.1). Desse modo, verificou-se que através do demonstrativo acima, o profissional referido obteve um **Lucro Líquido do Exercício** no valor de R\$ 8.003,65, e **Receita Operacional Bruta** de R\$ 20.130,00, durante o quarto trimestre de 2013.

**Tabela 20** – Cálculo Regime de Tributação Pessoa Física do quarto trimestre de 2013

<b>Pessoa Física</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>4º Trimestre</b>
<b>Cálculo IR – Carnê-Leão</b>				
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 1.568,18	R\$ 4.001,82	R\$ 2.433,65	R\$ 8.003,65
(-) CPP	R\$ 876,00	R\$ 878,05	R\$ 878,05	R\$ 2.632,10
Total Líquido do Exercício	R\$ 692,18	R\$ 3.123,77	R\$ 1.555,60	R\$ 5.371,55
Alíquota IR	Isenta	15%	Isenta	15%
Valor IR	R\$0,00	R\$ 468,57	R\$ 0,00	R\$ 468,57
(-) Parcela a deduzir	R\$ 0,00	R\$ 320,60	R\$ 0,00	R\$ 320,60
<b>IR a pagar</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 147,97</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 147,97</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Receita de Serviços	R\$ 4.380,00	R\$ 8.430,00	R\$ 7.320,00	R\$ 20.130,00
20% sobre a receita de serviços	R\$ 876,00	R\$ 878,05	R\$ 878,05	R\$ 2.632,10
28,8% empregado	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 864,00
<b>CPP a pagar</b>	<b>R\$ 1.164,00</b>	<b>R\$ 1.166,05</b>	<b>R\$ 1.166,05</b>	<b>R\$ 3.496,10</b>
<b>Cálculo ISS</b>				
Valor Fixo	R\$ 54,16	R\$ 54,17	R\$ 54,17	R\$ 162,50
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 54,16</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 54,17</b>	<b>R\$ 162,50</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 20, apuraram-se os cálculos dos impostos pelo Regime de Tributação na Pessoa Física, utilizando-se o Carnê-Leão para o quarto trimestre de 2013. No trimestre referido verificou-se um **Lucro Líquido do Exercício** no valor R\$ 8.003,65, sendo que no mês de outubro apresentou-se um lucro de exercício de R\$ 1.568,18, sobre o qual foi deduzido o valor da CPP (Contribuição Patronal Previdenciária) de R\$ 876,00, totalizando R\$ 692,18, valor este isento do recolhimento do imposto de renda.

Quanto ao mês de novembro, apurou-se um lucro líquido de R\$ 4.001,92, sendo deduzido o valor da CPP de R\$ 878,05, totalizando R\$ 3.123,77, sobre o qual foi aplicada a alíquota de 15%, obtendo-se o valor de R\$ 468,57, deduzido o valor de R\$ 320,60 referente à parcela a deduzir, resultando em R\$ 147,97 de IR a pagar, e com relação ao mês de dezembro, obteve-se um lucro líquido de R\$ 2.433,65, cujo valor foi deduzido R\$ 878,05 referente ao CPP, gerando R\$ 1.555,60, valor este isento do recolhimento do imposto de renda.

No que diz respeito ao cálculo da CPP aplicou-se a alíquota de 20% sobre a receita de serviços do mês de outubro de R\$ 4.380,00, obtendo-se o valor de R\$ 876,00, acrescentando-se a este o valor de R\$ 288,00 relacionado à aplicação da alíquota de 28,8% sobre a folha de pagamento do empregado, totalizando o valor de R\$ 1.164,00 de CPP a pagar no referido mês. Enquanto no mês de novembro auferiu-se uma receita de serviços no valor de R\$ 8.430,00, ultrapassando o teto

máximo de contribuição do INSS, como já mencionado nos trimestres anteriores, obtendo-se o valor de R\$ 878,05, mais o valor referente à contribuição de INSS – empregado, no valor de R\$ 288,00, resultando em R\$ 1.166,05, já em dezembro demonstrou-se uma receita de R\$ 7.320,00, gerando R\$ 878,05, somando-se a este valor a contribuição de INSS – empregado, no valor de R\$ 288,00, conforme critério já citado, gerando então o valor monetário de R\$ 1.166,05, totalizando o final do trimestre o valor de R\$ 3.496,10 de CPP a pagar. Referente ao cálculo do ISS foi utilizado os mesmos critérios dos trimestres anteriores, a despeito da tributação na pessoa física, para o profissional que exerce atividade regulamentada.

**Tabela 21** – Cálculo Simples Nacional do quarto trimestre de 2013

<b>Simples Nacional</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>4° Trimestre</b>
<b>Cálculo Simples Nacional</b>				
Receita de Serviços	R\$ 4.380,00	R\$ 8.430,00	R\$ 7.320,00	R\$ 20.130,00
Alíquota	16,93%	16,93%	16,93%	16,93%
<b>Simples Nacional a pagar</b>	<b>R\$ 741,53</b>	<b>R\$ 1.427,20</b>	<b>R\$ 1.239,28</b>	<b>R\$ 3.408,01</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 21, apresentou-se a apuração do Simples Nacional referente ao quarto trimestre de 2013, aplicando-se a alíquota de 16,93% sobre a Receita de Serviços auferida pelo referido profissional no valor de R\$ 20.130,00, resultando no valor de R\$ 3.408,01 de Simples Nacional a pagar no quarto trimestre. Sendo que este valor representa o recolhimento de R\$ 741,53 de Simples a pagar referente ao mês de outubro sobre a receita de serviços de R\$ 4.380,00, no mês de novembro resultou em R\$ 1.427,20, sobre a receita de serviços de R\$ 8.430,00, e por fim no mês de dezembro gerou um imposto de R\$ 1.239,28 de Simples Nacional a pagar, mediante a aplicação da alíquota de 16,93% sobre a receita de serviços de R\$ 7.320,00.

Com relação à variação percentual dos valores monetários dos meses de outubro e novembro, ocorreu uma variação de 48,04%, devido aumento da receita de serviços no mês de novembro, todavia, nos meses de novembro e dezembro houve uma variação percentual de 13,17%, em razão da redução da receita de serviços. Quanto à variação percentual do terceiro e quarto trimestre foi de 17,93%, em virtude do aumento de receita de serviços e dos valores monetários referentes ao quarto trimestre de 2013.

**Tabela 22** – Cálculo Lucro Presumido do quarto trimestre de 2013

<b>Lucro Presumido</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>4º Trimestre</b>
<b>Cálculo IR</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 20.130,00
16% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 3.220,80
Base de Cálculo IRPJ	-	-	-	R\$ 3.220,80
Alíquota IR	-	-	-	15%
Valor IRPJ	-	-	-	R\$ 483,12
+ Adicional	-	-	-	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 483,12</b>
<b>Cálculo CSLL</b>				
Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 20.130,00
32% sobre a Receita de Serviços	-	-	-	R\$ 6.441,60
Base de Cálculo CSLL	-	-	-	R\$ 6.441,60
Alíquota CSLL	-	-	-	9%
Valor CSLL	-	-	-	R\$ 579,74
<b>CSLL a pagar</b>	-	-	-	<b>R\$ 579,74</b>
<b>Cálculo PIS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 4.380,00	R\$ 8.430,00	R\$ 7.320,00	R\$ 20.130,00
Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
Valor PIS	R\$ 28,47	R\$ 54,80	R\$ 47,58	R\$ 130,85
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 28,47</b>	<b>R\$ 54,80</b>	<b>R\$ 47,58</b>	<b>R\$ 130,85</b>
<b>Cálculo COFINS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 4.380,00	R\$ 8.430,00	R\$ 7.320,00	R\$ 20.130,00
Alíquota COFINS	3%	3%	3%	3%
Valor COFINS	R\$ 131,40	R\$ 252,90	R\$ 219,60	R\$ 603,90
<b>COFINS a pagar</b>	<b>R\$ 131,40</b>	<b>R\$ 252,90</b>	<b>R\$ 219,60</b>	<b>R\$ 603,90</b>
<b>Cálculo CPP</b>				
Pró-Labore	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 678,00	R\$ 2.034,00
20% sobre o Pró-Labore	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 135,60	R\$ 406,80
28,8% empregado	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 288,00	R\$ 864,00
<b>CPP a pagar</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 423,60</b>	<b>R\$ 1.270,80</b>
<b>Cálculo ISS</b>				
Receita de Serviços	R\$ 4.380,00	R\$ 8.430,00	R\$ 7.320,00	R\$ 20.130,00
3% sobre a receita de serviços	R\$ 131,40	R\$ 252,90	R\$ 219,60	R\$ 603,90
<b>ISS a pagar</b>	<b>R\$ 131,40</b>	<b>R\$ 252,90</b>	<b>R\$ 219,60</b>	<b>R\$ 603,90</b>

Fonte: Dados primários

Na Tabela 22, demonstrou-se a apuração do Imposto de Renda, Contribuição Social, do PIS, da COFINS, do CPP e do ISS referente ao quarto trimestre de 2013, pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Dessa forma, partiu-se do faturamento do trimestre, resultante da Receita de Serviços, sobre esta aplicou-se o percentual de presunção de 16%, gerando a base de cálculo para o IRPJ no valor de R\$ 3.220,80, cujo valor foi aplicado a alíquota de 15%, obtendo-se o valor de R\$ 483,12 de IRPJ a pagar no trimestre. Para determinar a base de cálculo da CSLL, aplicou-se o percentual de 32% sobre a Receita de Serviços, gerando R\$ 6.441,60, cujo valor aplicou-se a alíquota de 9%, resultando em R\$ 579,74 de CSLL a pagar.

Para o cálculo do PIS foi aplicado à alíquota de 0,65% sobre a receita de serviços de R\$ 4.380,00 referente ao mês de outubro, totalizando no valor de R\$ 28,47 de PIS a pagar, no mês de novembro foi auferido uma receita no valor de R\$ 8.430,00, gerando R\$ 54,80 de PIS a pagar, e no mês de dezembro obteve uma receita de R\$ 7.320,00, resultando em R\$ 47,58 de PIS a pagar, totalizando um valor de R\$ 130,85 de PIS a pagar no trimestre.

Para realizar o cálculo da COFINS, utilizou-se a alíquota de 3% sobre as respectivas receitas mencionadas acima, obtendo-se os seguintes valores: R\$ 131,40 em outubro, R\$ 252,90 referente a novembro, e R\$ 219,60 em dezembro, totalizando o valor de R\$ 603,90 de COFINS a pagar no quarto trimestre de 2013.

Para calcular a CPP aplicou-se a alíquota de 20% sobre o Pró-labore no valor de R\$ 678,00, referente a outubro, gerando o valor de R\$ 135,60, adicionando a este o valor de R\$ 288,00 relativo à aplicação da alíquota de 28,8 % sobre a folha de pagamento do empregado, obtendo-se o total de R\$ 423,60 de CPP a pagar. Do mesmo modo no mês de novembro apresentou o valor de R\$ 135,60 sobre o pró-labore, mais o valor monetário de R\$ 288,00, totalizando R\$ 423,60. Igualmente no mês de dezembro, obteve-se R\$ 135,60, e somando-se a isto o valor de R\$ 288,00, gerando R\$ 423,60 de CPP a pagar no referido mês, totalizando no final do quarto trimestre o valor de R\$ 1.270,80. O cálculo do ISS foi realizado mediante a aplicação da alíquota de 3% sobre a Receita de Serviços referente aos meses de outubro, novembro e dezembro, obtendo-se os respectivos valores: R\$ 131,40; R\$ 252,90 e R\$ 219,60, totalizando R\$ 603,90 de ISS a pagar no trimestre.

**Tabela 23** – Comparativo do quarto trimestre de 2013

4º Trimestre	Pessoa Física	Simplex Nacional	Lucro Presumido
IR	R\$ 147,97	-	R\$ 483,12
CSLL	-	-	R\$ 579,74
PIS	-	-	R\$ 130,85
COFINS	-	-	R\$ 603,90
CPP	R\$ 3.496,10	-	R\$ 1.270,80
ISS	R\$ 162,50	-	R\$ 603,90
SIMPLES	-	R\$ 3.408,01	-
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.806,57</b>	<b>R\$ 3.408,01</b>	<b>R\$ 3.672,31</b>

Fonte: Dados primários

No comparativo do quarto trimestre de 2013, demonstrado na tabela acima, apresentou-se os valores monetários a recolher de IR, CPP e ISS pelo Regime de

Tributação na Pessoa Física, e pelo Regime de Tributação Pessoa Jurídica – Simples Nacional e Lucro Presumido evidenciou-se os valores de IR, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ISS.

Conforme ocorrido nos trimestres anteriores, a forma de tributação que apresentou maior economia tributária foi o Simples Nacional, que demonstrou a menor carga tributária, resultando em R\$ 3.408,01, enquanto que pelo Lucro Presumido apresentou-se o valor monetário de R\$ 3.672,31, e no regime tributário Pessoa Física apurou-se uma carga tributária de R\$ 3.806,57. Isto proporcionou uma economia tributária de R\$ 264,30 e uma variação percentual negativa de 7,20% em relação ao Lucro Presumido, enquanto que com relação ao regime Pessoa Física representou uma economia tributária de R\$ 398,56 e uma variação percentual negativa de 10,47%. No entanto, quanto à diferença apurada entre o regime de tributação Pessoa Física e o Lucro Presumido apresentaram o valor de R\$ 134,60, representando uma variação percentual de 3,53%.

#### 4.2.5 Comparativo Anual 2013

A partir dos cálculos e análises realizados nos quatro trimestres de 2013, pode-se elaborar um comparativo anual do Regime de Tributação na Pessoa Física, apresentando-se a apuração de IR, CPP e ISS, bem como no Regime de Tributação na Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, apurando-se o IR, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ISS. Dessa forma, segue abaixo a tabela com o referido comparativo:

**Tabela 24** – Comparativo Anual 2013

Anual 2013	Pessoa Física	Simples Nacional	Lucro Presumido
IR	R\$ 281,87	-	R\$ 1.531,68
CSLL	-	-	R\$ 1.838,01
PIS	-	-	R\$ 414,84
COFINS	-	-	R\$ 1.914,60
CPP	R\$ 12.656,30	-	R\$ 4.795,20
ISS	R\$ 650,00	-	R\$ 1.914,60
SIMPLES	-	R\$ 10.804,73	-
<b>Total</b>	<b>R\$ 13.588,17</b>	<b>R\$ 10.804,73</b>	<b>R\$ 12.408,93</b>

Fonte: Dados primários

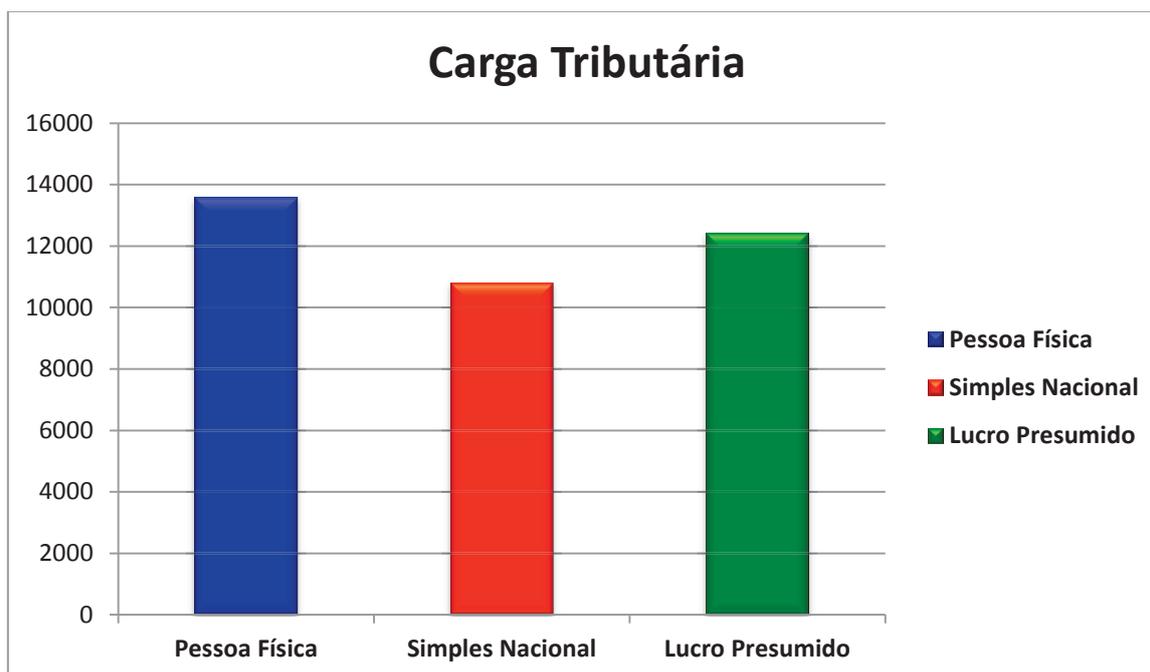
Verifica-se que anualmente os valores monetários de IR, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ISS a recolher pelo Regime de Tributação na Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional apresentam-se mais baixos, no valor de R\$ 10.804,73 em relação ao Lucro Presumido, obtendo-se o valor anual de R\$ 12.408,93, como também relativo ao Regime de Tributação na Pessoa Física em que são apurados os valores de IR, CPP e ISS, evidenciando-se o valor anual de R\$ 13.588,17.

Dessa forma, a tributação na Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional proporciona maior economia tributária no ano de 2013, visto que, em relação ao Lucro Presumido, demonstra uma economia de tributos no valor de R\$ 1.604,20, representando uma variação percentual negativa de 12,93%, já referente ao regime tributário Pessoa Física, apresenta o valor de R\$ 2.783,44 em economia tributária, resultando em uma variação percentual negativa de 20,48% anualmente.

Analisando-se a tabela acima, percebem-se as diferenças entre os regimes de tributação estudados, para um profissional na área de odontologia, visto que, no Regime Tributário Pessoa Física, tem-se apenas três tributos a serem recolhidos pelo referido profissional, os quais são: IR, CPP e ISS, ainda assim evidencia maior carga tributária anual em relação ao Simples Nacional e Lucro Presumido, os quais apresentam-se a apuração e recolhimento não somente dos tributos citados anteriormente, como também a CSLL, o PIS, e a COFINS.

Diante disto, verifica-se que a variável que destacou-se foi a CPP (Contribuição Previdenciária Patronal), em virtude da alta carga tributária presente no Regime Tributário Pessoa Física, para o profissional em estudo, tornando-a o diferencial, pelo grande impacto oneroso sob este regime.

A seguir, no gráfico 1, apresenta-se a comparação do montante de IR, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ISS a recolher no ano de 2013, mediante os Regimes Tributários estudados: Pessoa Física, Simples Nacional e Lucro Presumido:

**Gráfico 1 – Carga Tributária Total**

Fonte: Dados primários

Com base no gráfico acima, demonstrou-se que a melhor alternativa de tributação para o profissional da área de odontologia, é tributar seus rendimentos pelo Regime de Tributação Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional, por proporcionar maior economia tributária em relação ao Lucro Presumido de R\$ 1.604,20, e represente uma variação percentual negativa de 12,93%. Enquanto que a diferença se eleva em relação ao Regime de Tributação Pessoa Física no valor de R\$ 2.783,44, representando uma variação percentual negativa de 20,48%. Dessa maneira, optando-se pelo Regime de Tributação Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional incidirá sobre sua receita de serviços uma carga tributária menor, e consequentemente resultará em uma economia tributária.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante de um cenário instável, onde há constantes alterações e mudanças quanto à legislação tributária, bem como a complexidade do Sistema Tributário Nacional, a alta carga tributária a que as entidades estão submetidas, e a forte exigência e fiscalização do Fisco, faz-se necessário a realização de um adequado Planejamento Tributário. Assim, torna-se possível a redução ou economia dos tributos a serem recolhidos, como também o retardamento ou a eliminação da obrigação tributária, utilizando-se de alternativas legais e lícitas.

No estudo de caso desenvolvido, buscou-se demonstrar a importância do Planejamento Tributário para um profissional na atividade odontológica, mediante a utilização dos Regimes Tributários, sendo na Pessoa Física e na Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional e Lucro Presumido. Logo, o principal objetivo desse estudo foi avaliar a alternativa mais adequada de tributação, mediante a apuração dos tributos inerentes à atividade regulamentada, para um profissional da área de odontologia, ou seja, um estudo que apresentasse as variações monetárias existentes entre os regimes de tributação propostos nesta pesquisa, bem como a possibilidade de visualizar esta, através de comparativos trimestrais e anuais dos referidos regimes tributários.

Dessa forma, após a apuração dos tributos a recolher sob três formas de Sistema Tributário, por meio do Regime de Tributação Pessoa Física e Regime de Tributação Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, verificou-se e conclui-se que a melhor alternativa para o referido profissional foi tributar seus rendimentos com base na Pessoa Jurídica, pelo Regime do Simples Nacional, por apresentar a menor carga tributária e conseqüentemente proporcionar maior

economia tributária em relação aos demais regimes tributários estudados nesta pesquisa.

Embora essa opção tenha se mostrada a mais adequada e viável por oferecer a maior economia monetária, cabe salientar que a mesma foi possível pela alteração disposta na Lei Complementar n. 147/ 2014, a qual estabelece normas relativas à tributação no Regime Simplificado, isto é, o Simples Nacional, que inclui atividades de prestação de serviços que poderão ser tributadas no Anexo VI desta a partir de 1º de janeiro de 2015, dentre estas atividades, se encontra a odontologia.

Sendo assim, percebe-se a importância de um Planejamento Tributário, o qual atua como uma ferramenta essencial e eficaz na gestão das entidades que dele se utilizam, bem como, possibilita visualizar através da apuração dos tributos e sua análise qual alternativa de fato, torna-se mais viável a entidade em estudo, bem como proporciona ao planejador e ao profissional ter a percepção das vantagens e desvantagens, como também os benefícios e os prejuízos que cada Regime de Tributação possa vir apresentar.

Logo, o Planejamento Tributário realizado nesta pesquisa, apresentou algumas vantagens e benefícios para o profissional em estudo, tais como:

- Economia tributária ao profissional de odontologia, visto que o montante dos tributos apurados foi menor pelo Regime do Simples Nacional, em relação ao Lucro Presumido e ao Regime de Tributação Pessoa Física;
- Tornou-se possível o conhecimento quanto à economia tributária demonstrada no período do exercício estudado;
- No Regime Tributário Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional ficou evidente a facilidade quanto à apuração dos tributos a recolher, tendo em vista, que o recolhimento é realizado mediante um único documento que compreende todos os tributos devidos do referido profissional estudado;
- Acesso à comparação dos Regimes Tributários ao profissional estudado, o qual deve realizar constante monitoramento e acompanhamento, pois há a possibilidade de alteração quanto a melhor forma de tributação;

- O Regime Tributário Pessoa Física, o qual o referido profissional utiliza para a apuração de seus rendimentos, demonstrou ser o regime de menor economia tributária;
- Permitiu ao profissional maior esclarecimento e entendimento quanto as suas receitas de serviços, bem como seus custos e despesas, através da elaboração dos demonstrativos trimestrais, proporcionando maior controle e evidenciação da situação financeira a que se encontrava.

Portanto, verificou-se que o profissional estudado não realizou a opção correta diante do Regime de Tributação para o exercício do ano de 2013, pois o referido profissional tributa seus rendimentos atualmente no Regime Pessoa Física, o qual proporciona menor economia tributária frente ao Simples Nacional e o Lucro Presumido, e conseqüentemente uma maior carga tributária.

Recomenda-se então, ao profissional estudado que realize a alteração da atual forma de tributação na Pessoa Física para o Regime de Tributação Pessoa Jurídica, pelo Simples Nacional, e mantenha o acompanhamento e monitoramento de seus rendimentos, bem como a constante realização de cálculos e análises trimestrais e anuais que permitam a visualização da melhor alternativa tributária do período, por meio do Planejamento Tributário.

Quanto as eventuais despesas referentes à abertura da empresa, por meio do regime de tributação na pessoa jurídica pelo Simples Nacional, como também os custos do profissional de contabilidade, mediante o pagamento de honorários contábeis pela prestação de serviços ao profissional de odontologia, recomenda-se que esse elabore um planejamento econômico-financeiro que demonstre de forma precisa e clara os gastos futuros relacionados à instauração do regime tributário.

Deste modo, considera-se que o estudo realizado foi suficiente para atingir os objetivos propostos nesta pesquisa, e sugere-se ao profissional estudado que realize um Planejamento Tributário para o próximo exercício, a fim de avaliar e identificar a alternativa de tributação mais viável a ser considerada no exercício de sua atividade.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar O. *Imposto de Renda das Empresas*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_. *Imposto de Renda das Empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BEUREN, Ilse Maria (org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. | *Código Tributário Nacional e Constituição Federal*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. DECRETO n° 3000, de 26 de março de 1999. Dispõe sobre a Tributação das Pessoas Físicas. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/Livro1.htm>. Acesso em: 31 maio 2014.

\_\_\_\_\_. DECRETO-LEI n° 5.452, de 1° de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR n° 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 10 set. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR n° 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>. Acesso em: 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR n° 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em: 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR n° 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR n° 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2014/leicp147.htm>. Acesso em: 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Pergunta.aspx>. Acesso em: 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm). Acesso em: 12 set. 2014.

\_\_\_\_\_. LEI COMPLEMENTAR nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm). Acesso em: 12 set. 2013.

\_\_\_\_\_. LEI nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>. Acesso em: 10 set. 2014.

\_\_\_\_\_. RIR/1999. Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>. Acesso em: 30 maio 2014.

\_\_\_\_\_. RIR/1999. Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/L2Parte3.htm>. Acesso em 05 de junho de 2014.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. *Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: métodos e técnicas*. 8º reimp. São Paulo: Prentice Hall, 2014.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. *Contabilidade introdutória*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Láudio C. *Contabilidade Tributária*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEGISLAÇÃO FISCAL, 2014. Disponível em: <http://www.lefisc.com.br/>. Acesso em: 11 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em: <http://www.lefisc.com.br/respostas/Respostas.asp?key=simples+nacional&id=1&x=44&y=12>. Acesso em: 11 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em: <http://www.lefisc.com.br/paginasExclusivas/simplesNacional/legislacao.asp?id=123&filtro=3>. Acesso em: 11 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
[http://www.lefisc.com.br/paginasExclusivas/simplesNacional/tabelas\\_aliquotas.asp](http://www.lefisc.com.br/paginasExclusivas/simplesNacional/tabelas_aliquotas.asp).  
Acesso em: 12 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em: <http://www.lefisc.com.br/indexRIR.asp>. Acesso em: 12 ago. 2014.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Básica*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Empresarial*. 16 ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras*. 15 ed. rev. e atual. São Paulo: Frase Editora, 2007.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Básica*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade Tributária*. 4 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. *Manual de Contabilidade Tributária*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. *Manual de Contabilidade Tributária*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2014/declaracao/obligatoriedade.htm>. Acesso em: 31 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2014/declaracao/prazo-apresentacao.htm>. Acesso em: 31 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2014/perguntao/default.htm>. Acesso em: 02 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/perguntasrespostas/default.htm>. Acesso em: 31 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/CarneLeao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2010/perguntas/CarneLeao.htm>. Acesso em: 02 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/lrpf2014/PerguntaseRespostasIRPF2014.pdf>. Acesso em: 31 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2014/perguntao/assuntos/deducoes-livro-caixa.html>. Acesso em: 02 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucropresumido.htm>. Acesso em: 04 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
[http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo\\_XIII\\_IRPJ\\_LucroPresumido2014.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XIII_IRPJ_LucroPresumido2014.pdf). Acesso em: 05 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribCsl/Default.htm>. Acesso em: 06 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribPj.htm>. Acesso em: 06 jun. 2014.

TABELA SIMPLES NACIONAL. Serviços – Anexo VI. Disponível em:  
<http://www.lefisc.com.br/paginasExclusivas/simplesNacional/anexoVI2015.asp>. Acesso em: 12 ago. 2014.