

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO**  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CAMPUS CARAZINHO  
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**FABIANO LUÍS BARTH**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um Estudo de Caso sobre a melhor forma de Tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo Comercial de Autopeças situada na cidade de Carazinho - RS**

**CARAZINHO**

**2014**

**FABIANO LUÍS BARTH**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um Estudo de Caso sobre a melhor forma de Tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo Comercial de Autopeças situada na cidade de Carazinho - RS**

Trabalho de Conclusão apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Carazinho, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.  
Prof. Gustavo Ferres da Silveira

**CARAZINHO**

**2014**

**FABIANO LUÍS BARTH**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um Estudo de Caso sobre a melhor forma de Tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo Comercial de Autopeças situada na cidade de Carazinho - RS**

Trabalho de Conclusão aprovado em 03 de Dezembro de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Carazinho, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

---

Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira  
UPF – Orientador

---

Prof. Esp. Jorge Aravites  
UPF

---

Prof<sup>a</sup>. Ms. Maristela Capacchi  
UPF

**CARAZINHO**

**2014**

A Deus, aos meus pais, a minha irmã Franciele, a toda minha família e amigos.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, agradeço a Deus pela força e coragem que sempre me proporcionou e que foi meu alicerce para prosseguir e concretizar esse trabalho.

A todos da minha família, em especial a minha mãe, Inês, meu pai, Armindo Barth, e minha irmã, Franciele, pelo amor, paciência, colaboração e amparo incondicional durante a realização desse trabalho.

A todos os meus professores que nesses anos de graduação ajudaram-me a traçar o caminho para um objetivo maior. Mas cordialmente agradeço ao meu orientador, Prof. Gustavo Ferres da Silveira, pela atenção e orientação na elaboração desta monografia.

A todos os meus amigos que me ajudaram na realização de algum ponto em específico do trabalho: seja no levantamento de dados, seja nas revisões finais.

Enfim, meu muito obrigado a todos que de alguma maneira ajudaram-me na realização deste trabalho.

"Aqueles que se enamoram da prática sem a ciência, são como o navegador que entra no navio sem timão ou bússola, que jamais têm certeza de onde se vai. Sempre a prática deve edificada sobre a boa teoria"

LEONARDO DA VINCI

## RESUMO

BARTH, Fabiano Luís. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:** Um Estudo de Caso sobre a melhor forma de Tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo Comercial de Autopeças situada na cidade de Carazinho - RS. Carazinho, 2014. 118 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

Este estudo trata da apuração dos tributos – IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ICMS – nos regimes de apuração do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional para uma empresa do ramo comercial de autopeças da cidade de Carazinho – RS, tratada aqui como Comercial de Autopeças Carazinho Ltda. Tendo como objetivo a melhor forma de tributação entre esses regimes para a empresa, através de uma pesquisa descritiva, por estudo de caso, baseando-se numa abordagem quantitativa, foram evidenciados os valores para cada um dos regimes acima referidos para a empresa, trazidos nesta pesquisa na forma de levantamentos trimestrais, a fim de realizar-se comparativo entre os três regimes de tributação. Sendo assim, após realizado os cálculos dos tributos referidos baseando-se no critério trazido no referencial teórico, percebeu-se uma maior economicidade no regime de tributação pelo Lucro Real, apontado por trazer uma redução no pagamento de tributos de R\$ 14.457,44 em relação ao regime do Lucro Presumido e de R\$ 8.692,27 em relação ao Simples Nacional.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Lucro Real. Lucro Presumido. Simples Nacional.

## QUADROS

Quadro 1 – Percentuais do IR – Lucro Presumido .....	33
Quadro 2 – Cálculo do IRPJ no Lucro Presumido por atividades.....	39
Quadro 3 – Exemplo de cálculo da CSL no Lucro Presumido.....	40
Quadro 4 – Percentuais Comércio com afeitos a partir de 01/01/2012.....	47
Quadro 5 – Percentuais de redução de ICMS a partir de 1º de outubro de 2012.....	48
Quadro 6 – Comparativo de modalidade de apuração do PIS e da Cofins.....	50
Quadro 7 – Contribuições Sociais incidentes sobre a folha de pagamento .....	61
Quadro 8 – Demonstração do Resultado do Exercício 1º trimestre - 2013.....	76
Quadro 9 – Demonstração do Resultado do Exercício 2º trimestre - 2013.....	87
Quadro 10 – Demonstração do Resultado do Exercício 3º trimestre - 2013.....	97
Quadro 11 – Demonstração do Resultado do Exercício 4º trimestre - 2013.....	107

## TABELAS

Tabela 1 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo .....	74
Tabela 2 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS .....	74
Tabela 3 – Resultado Apuração PIS e COFINS .....	75
Tabela 4 – Apuração CPP – Folha de Salários .....	75
Tabela 5 – Apuração CPP – Pró-labore .....	76
Tabela 6 – Apuração de ICMS .....	77
Tabela 7 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real .....	79
Tabela 8 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo.....	80
Tabela 9 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido .....	81
Tabela 10 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional .....	82
Tabela 11 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo .....	83
Tabela 12 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS .....	84
Tabela 13 – Resultado Apuração PIS e COFINS .....	84
Tabela 14 – Apuração CPP – Folha de Salários .....	85
Tabela 15 – Apuração CPP – Pro Labore.....	85
Tabela 16 – Apuração de ICMS .....	86
Tabela 17 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real.....	87
Tabela 18 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo.....	88
Tabela 19 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido .....	89
Tabela 20 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional .....	90
Tabela 21 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo .....	91
Tabela 22 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS .....	92
Tabela 23 – Resultado Apuração PIS e COFINS .....	92
Tabela 24 – Apuração CPP – Folha de Salários .....	93
Tabela 25 – Apuração CPP – Pró-labore .....	93
Tabela 26 – Apuração do ICMS .....	94

Tabela 27 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real .....	95
Tabela 28 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo.....	97
Tabela 29 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido .....	97
Tabela 30 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional .....	98
Tabela 31 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo .....	99
Tabela 32 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS .....	100
Tabela 33 – Resultado Apuração PIS e COFINS .....	100
Tabela 34 – Apuração CPP – Folha de Salários.....	101
Tabela 35 – Apuração CPP – Pró-labore.....	101
Tabela 36 – Apuração de ICMS .....	102
Tabela 37 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real .....	103
Tabela 38 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo.....	104
Tabela 39 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido .....	105
Tabela 40 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional .....	106
Tabela 41 – Comparativo de Regimes Tributários – Ano 2013.....	107

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CFOP	Código de Operações Fiscais e Prestações
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
INSS	Contribuição para a Seguridade Social
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda sobre as Pessoas Jurídicas
ME	Micro Empresa
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
RAT	Riscos Ambientais do Trabalho
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS/RS	Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul
RIR	Regulamentação do Imposto de Renda
RS	Rio Grande do Sul

SAT	Seguro de Acidente do Trabalho
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
Simples	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
TIPI	Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
1.1.	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	16
1.2.	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA.....	17
1.3.	OBJETIVOS.....	18
1.3.1.	<b>Objetivo Geral .....</b>	<b>18</b>
1.3.2.	<b>Objetivos Específicos.....</b>	<b>19</b>
<b>2.</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>20</b>
2.1.	CONTABILIDADE .....	20
2.1.1.	<b>Aspectos Gerais da Contabilidade .....</b>	<b>20</b>
2.1.2.	<b>História da Contabilidade .....</b>	<b>21</b>
2.1.3.	<b>Princípios da Contabilidade .....</b>	<b>22</b>
2.2.	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	23
2.2.1.	<b>Conceito de Contabilidade Tributária .....</b>	<b>23</b>
2.2.2.	<b>Princípios Constitucionais Tributários .....</b>	<b>24</b>
2.2.3.	<b>Espécies de Tributos Brasileiros .....</b>	<b>25</b>
2.2.4.	<b>Planejamento Tributário .....</b>	<b>26</b>
2.2.5.	<b>Evasão e Elisão Fiscal .....</b>	<b>27</b>
2.2.6.	<b>Formas de Tributação Brasileiras .....</b>	<b>27</b>
2.3.	TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL.....	29
2.3.1.	<b>Conceito de Lucro Real.....</b>	<b>29</b>
2.3.2.	<b>Obrigatoriedade do Lucro Real .....</b>	<b>30</b>
2.3.3.	<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....</b>	<b>31</b>
2.3.4.	<b>Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).....</b>	<b>32</b>
2.3.5.	<b>Formas de Tributação do Lucro Real .....</b>	<b>32</b>
2.3.5.1.	<i>Apuração Trimestral do IRPJ e da CSLL .....</i>	<i>33</i>
2.3.5.2.	<i>Apuração Anual do IRPJ e da CSLL.....</i>	<i>34</i>

2.3.5.2.1.	Apuração por Estimativa do IRPJ e da CSLL .....	34
2.3.5.2.2.	Suspensão ou Redução do Pagamento do IRPJ .....	36
<b>2.3.6.</b>	<b>Compensação de Prejuízos Fiscais</b> .....	<b>37</b>
<b>2.3.7.</b>	<b>Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)</b> .....	<b>38</b>
2.4.	TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO .....	39
<b>2.4.1.</b>	<b>Conceito de Lucro Presumido</b> .....	<b>39</b>
<b>2.4.2.</b>	<b>Enquadramento no Lucro Presumido</b> .....	<b>39</b>
<b>2.4.3.</b>	<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)</b> .....	<b>40</b>
<b>2.4.4.</b>	<b>Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)</b> .....	<b>41</b>
2.5.	TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL .....	43
<b>2.5.1.</b>	<b>Conceito de Simples Nacional</b> .....	<b>43</b>
<b>2.5.2.</b>	<b>Vedações do Simples Nacional</b> .....	<b>44</b>
<b>2.5.3.</b>	<b>Base de Cálculo do Simples Nacional</b> .....	<b>46</b>
<b>2.5.4.</b>	<b>Alíquotas Aplicáveis ao Simples Nacional</b> .....	<b>47</b>
<b>2.5.5.</b>	<b>Percentual de Redução da Alíquota de ICMS</b> .....	<b>48</b>
2.6.	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS .....	50
<b>2.6.1.</b>	<b>PIS – Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio Público</b>	<b>50</b>
<b>2.6.2.</b>	<b>COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social</b> .....	<b>50</b>
<b>2.6.3.</b>	<b>Regime Não-Cumulativo</b> .....	<b>51</b>
<i>2.6.3.1.</i>	<i>Base de Cálculo do Regime Não-Cumulativo</i> .....	<i>52</i>
<i>2.6.3.2.</i>	<i>Alíquotas ao Regime Não-Cumulativo</i> .....	<i>53</i>
<b>2.6.4.</b>	<b>Créditos Normais para o Regime Não-Cumulativo</b> .....	<b>53</b>
<b>2.6.5.</b>	<b>Regime Cumulativo</b> .....	<b>54</b>
<i>2.6.5.1.</i>	<i>Base de Cálculo do Regime Cumulativo</i> .....	<i>55</i>
<i>2.6.5.2.</i>	<i>Alíquotas ao Regime Cumulativo</i> .....	<i>56</i>
<b>2.6.6.</b>	<b>Incidência Monofásica – Alíquota Zero</b> .....	<b>56</b>
2.7.	IMPOSTO SOBRE OPREÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO (ICMS) .....	57
<b>2.7.1.</b>	<b>Definição de ICMS</b> .....	<b>57</b>
<b>2.7.2.</b>	<b>Fato Gerador do ICMS</b> .....	<b>58</b>
<b>2.7.3.</b>	<b>Alíquotas do ICMS</b> .....	<b>59</b>
<b>2.7.4.</b>	<b>Substituição Tributária</b> .....	<b>59</b>

2.8.	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .....	60
2.8.1.	<b>Conceito de Contribuições Previdenciárias .....</b>	<b>61</b>
2.8.2.	<b>Base de Cálculo e Alíquotas Aplicáveis .....</b>	<b>62</b>
2.8.3.	<b>Riscos Ambientais do Trabalho - RAT .....</b>	<b>63</b>
2.8.4.	<b>Contribuições de Terceiros.....</b>	<b>64</b>
3.	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>67</b>
3.1.	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	67
3.2.	PLANO DE COLETA DE DADOS .....	68
3.3.	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	69
3.4.	LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	70
3.5.	VARÁVEIS DO ESTUDO .....	71
4.	<b>APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....</b>	<b>72</b>
4.1.	RESULTADOS E CÁLCULOS DO 1º TRIMESTRE .....	72
4.1.1.	<b>Lucro Real.....</b>	<b>73</b>
4.1.2.	<b>Lucro Presumido .....</b>	<b>79</b>
4.1.3.	<b>Simples Nacional .....</b>	<b>82</b>
4.2.	RESULTADOS E CÁLCULOS DO 2º TRIMESTRE .....	83
4.2.1.	<b>Lucro Real.....</b>	<b>83</b>
4.2.2.	<b>Lucro Presumido .....</b>	<b>88</b>
4.2.3.	<b>Simples Nacional .....</b>	<b>90</b>
4.3.	RESULTADOS E CÁLCULOS DO 3º TRIMESTRE .....	91
4.3.1.	<b>Lucro Real.....</b>	<b>91</b>
4.3.2.	<b>Lucro Presumido .....</b>	<b>96</b>
4.3.3.	<b>Simples Nacional .....</b>	<b>98</b>
4.4.	RESULTADOS E CÁLCULOS DO 4º TRIMESTRE .....	99
4.4.1.	<b>Lucro Real.....</b>	<b>99</b>
4.4.2.	<b>Lucro Presumido .....</b>	<b>104</b>
4.4.3.	<b>Simples Nacional .....</b>	<b>106</b>
4.5.	COMPARATIVO ENTRE REGIMES TRIBUTÁRIOS.....	107
5.	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>109</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>111</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>114</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se a contextualização do tema, os objetivos e a justificativa do assunto do estudo.

### 1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A contabilidade, como proliferador de informações, é utilizada desde os tempos do homem primitivo para “evidenciar a riqueza patrimonial que detinha, em inscrições nas paredes e também em pedaços de ossos” (Sá, 2010, p. 22). Tal apontamento faz-se salutar, pois mostra que a contabilidade atravessa milênios e continua quantificando as riquezas patrimoniais das entidades e das pessoas.

Nas empresas, ocorrem dia a dia fatos e eventos, que a contabilidade os terá em forma de registro. Não obstante, há duas finalidades principais para a contabilidade: Planejamento e Controle (ANTHONY, 1960 *apud* Sá, 2010, p. 4-5). Estas finalidades ainda são, concomitantemente, verdadeiras, pois são neste ensejo que se fazem necessárias. Contudo, o planejamento sobre os registros contábeis e a análise da legislação tributária pertinente à empresa, auxilia na tomada de decisão.

Por sua vez, a legislação tributária, em toda a sua história, mostrou-se sagaz a fim de regradar as empresas sobre os tributos do Brasil. Tal fato é empregado no Código Tributário Nacional, sob a Lei nº 5.172/66 em seu artigo 96, a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as

normas complementares que caminhem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL et al, 2011, p. 26)

Neste sentido, os destaques dos impostos são: o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios e a consciência empresarial do significativo grau de complexidade e sofisticação da legislação pertinente (BORGES, 2011, p. 1). Então, compreende-se o quão arbitrado são as empresas brasileiras no planejamento de suas atividades.

Segundo Fabretti “O planejamento tributário preventivo [...] produz *elisão fiscal*, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade” (2014, p. 8-9). Assim, deve-se levantar o regime tributário mais vantajoso para cada empresa peculiarmente, com o objetivo de reduzir tributos.

Portanto, “interpretar a norma é compreender o que o legislador quer dizer. É a análise da norma jurídica que vai ser aplicada aos casos concretos” (MARTINS, 2006, p. 66).

## 1.2. IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

A Contabilidade deve tratar a empresa como distinta das pessoas físicas e/ou jurídicas de seus proprietários quando for medir o desempenho da entidade (IUDÍCIBUS et al, 2010, p. 17). E ainda, não somente quando for objeto de análise, mas também para manter autonomia patrimonial da entidade para com seus sócios.

Segundo Oliveira et al, considerando que a contabilidade é a ciência que possui por objetivo a mensuração do Patrimônio das Entidades, é claro que deve ser entendida como uma importante ferramenta informacional das consequências às práticas e políticas aplicadas nas mesmas. (2011, p. 2)

A entidade além de observar com exatidão seu patrimônio, esta também deve observar as exigências fiscais. Pois o recolhimento de tributos atinge diretamente o

resultado e devem ser amparados por lei. (FABRETTI, 2014, p. 6) De todo modo, depois de apuradas as demonstrações contábeis chega-se ao resultado.

Já a aplicação dessas normas nas empresas deve-se ter diligência. Pois, “da forma como o sistema tributário está desenhado, o contribuinte é sempre surpreendido com mudanças.” (PÊGAS, 2011, p. 12)

O Fisco vem eliminando as lacunas na legislação, com sucessivas alterações nas leis. Mas ainda há alternativas legais válidas (brechas) que podem ser analisadas, com muito bom sendo do Contador. Um bom estudo feito preventivamente, ou seja, antes do fato administrativo, pesquisando-se os efeitos jurídicos e econômicos menos onerosos, denomina-se Planejamento Tributário. (FABRETTI, 2014)

Frente a isso, neste trabalho busca-se, com base na movimentação econômica e financeira, juntamente com o embasamento legal, responder a seguinte pergunta: **Qual a melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado à empresa “Comercial de Autopeças Carazinho Ltda”?**

### 1.3. OBJETIVOS

Na elaboração desta pesquisa, com finalidade de solucionar a causa proposta, será levado em consideração os objetivos gerais e específicos.

#### 1.3.1. Objetivo Geral

Planejar a melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo comercial de autopeças situada na cidade de Carazinho – RS.

### **1.3.2. Objetivos Específicos**

- Abordar conceituação acerca das formas de tributação das Pessoas Jurídicas no Brasil;
- Refazer a apuração da movimentação de compra e venda da empresa nas distintas formas de tributação, assim delimitado sobre o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional;
- Comparar as formas de tributação supramencionadas;
- Levantar a forma mais vantajosa de tributar para uma empresa do ramo Comercial de Autopeças da cidade de Carazinho - RS.
- Propor para a empresa a forma de tributação mais vantajosa.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste capítulo será apresentado o referencial teórico que fundamentará o desenvolvimento e conclusão deste trabalho.

### **2.1. CONTABILIDADE**

A seguir serão elencados alguns aspectos gerais da Contabilidade, assim como um apanhado de sua extensa história, de seus objetivos e de seus princípios.

#### **2.1.1. Aspectos Gerais da Contabilidade**

Por definição de Contabilidade, Fabretti cita ser a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mudanças que nele operam os atos e fatos administrativos. (2014, p. 7)

Internamente, a contabilidade auxilia no processo de tomada de decisões pela administração por meio de um fluxo contínuo de informações sobre os mais variados aspectos da gestão econômico-financeira da empresa. Já externamente, os maiores interessados são os investidores, credores e governo. Que por meio das informações e demonstrações contábeis podem avaliar sobre a continuidade das relações entre si. (PEREZ JÚNIOR, 2009, p.1)

Tendo em vista a necessidade de prestar as informações contábeis a vários tipos de

usuários, com a nova redação da Lei das Sociedades por Ações, alterada pelas Leis nº 11.63/07 e nº 11.941/09, a contabilidade brasileira convergiu às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), passando a adotar o mesmo tratamento contábil internacionalmente. (SANTOS e SCHMIDT, 2011, p. 1-3)

### **2.1.2. História da Contabilidade**

A história da Contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização. Antes que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a forma de inscrição por desenhos, a fim de evidenciar sua riqueza patrimonial. Assim o homem primitivo passou a evidenciar o patrimônio que detinha em inscrições nas paredes das grutas na forma de pinturas e pedaços de ossos. Nascendo os registros de uma escrituração contábil quantificando e evidenciando a riqueza patrimonial do indivíduo ou da sua família. (SÁ, 2010)

A partir da Idade Média, os registros das operações comerciais, industriais e públicas caminhavam para uma sistematização ampla, que ofereceram uma organização de maior rigor lógico a cerca de pouco mais de um milênio. Quando a contabilidade era ensinada nas escolas de matemática, possibilitando a influência da equação, encadeando a lógica do registro contábil (de causa e efeito, crédito e débito respectivamente). (SÁ, 2010)

“Embora tenha sua origem perdida em tempos remotos, a contabilidade começou a tomar corpo no século XIII na Itália e tem sua primeira divulgação na metade do século XV por meio da obra do Frei Luca Pacioli, intitulada *Tractatus de computis et scripturis*.” (PEREZ JÚNIOR, 2009, p.1)

Ressalta-se que o método italiano de Pacioli foi à base para a contabilidade de hoje, mas que evidentemente há algumas diferenças, como segue:

Durante o século XVI, o objetivo mais importante da contabilidade era gerar informações úteis aos proprietários – nas palavras de Pacioli: “dar ao empresário informações sobre seus ativos e exigibilidades”. Ela fornecia também, uma base para a garantia de empréstimos; assim, a contabilidade tinha sua divulgação muito restrita e, obviamente, não havia pressões externas para estabelecer critérios definidos para a apresentação de relatórios. (PEREZ, 2010, p. 3)

Em sequência será abordado, em função da história da contabilidade, os princípios contábeis aceitos pela classe de contadores.

### 2.1.3. Princípios da Contabilidade

“Os princípios contábeis podem ser conceituados como premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela Contabilidade, premissas que são a cristalização da análise e observação da realidade econômica, social e institucional.” (IUDÍCIBUS et al, 2010, p. 285)

O Art. 1º da Resolução CFC n.º 750/93, estabelece:

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.282/10)

Ainda assim, Iudícibus et al (2010) destacam que para um princípio ser classificado como aceito pela classe dos contadores, este deve ser praticável e relevante, concomitantemente.

Para tanto, conforme Arts. 3º ao 11 da Resolução CFC n.º 750/93 e também citado por Iudícibus et al (2010), são Princípios de Contabilidade aceitos, a saber:

- I. o da ENTIDADE: pressupõe-se que a Contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas físicas (ou jurídicas) dos sócios.
- II. o da CONTINUIDADE: válida a hipótese de que a duração da empresa é indeterminada, sendo que os valores de realização não interessam, devendo ater-se ao custo original ou histórico.
- III. o da OPORTUNIDADE: refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

- IV. o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL: determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.
- V. o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA; (Revogado pela Resolução CFC nº. 1.282/10)
- VI. o da COMPETÊNCIA: Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.
- VII. o da PRUDÊNCIA: determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Portanto, estes princípios passaram por processo evolutivo, assim como a contabilidade, isto é, o estabelecimento dos princípios que se adaptam a certa realidade factual com base na nova análise da realidade, toda vez que se verificam mudanças significativas com a consequente revisão dos velhos princípios, é realmente o processo que nos parece ideal e lógico. ((IUDÍCIBUS et al, 2010, p. 286)

## 2.2. CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A seguir serão elencados alguns aspectos da Contabilidade Tributária, assim como um apanhado de seus princípios, as espécies de tributos, além de tratar de assuntos específicos como evasão e elisão fiscal.

### 2.2.1. Conceito de Contabilidade Tributária

No I Congresso Brasileiro de Contabilidade em 1924 foi exposto que a Contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o Patrimônio e as mutações que

nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrado no final de cada exercício social o resultado líquido e a situação econômico-financeira da entidade. (FABRETTI, 2014, p. 6-7)

Com a globalização e a modernidade, a Contabilidade já não pode ficar presa aos aspectos legais e fiscais da entidade. O profissional de contabilidade precisa se atualizar constantemente e estar ligado também aos aspectos gerenciais e estratégicos da entidade.

Com a aprovação das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, que alteram a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1979), a Contabilidade hoje forma um leque muito maior de possibilidades e uma delas é a Contabilidade Tributária, de suma importância, pois os tributos refletem diretamente no resultado financeiro da entidade.

Pode-se entender como Contabilidade tributária:

- especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;
- ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais. (OLIVEIRA et al, 2011, p. 16).

A Contabilidade consiste basicamente em: a) adequado planejamento tributário (que exige conhecimento da legislação tributária); b) relatórios contábeis eficazes que demonstram a exata situação das contas do patrimônio e do resultado (que exige conhecimento de contabilidade) (FABRETTI, 2014, p. 8).

### **2.2.2. Princípios Constitucionais Tributários**

“Os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as normas jurídicas, sendo que as mesmas somente são válidas se editadas em rigorosa consonância com eles.” (PÊGAS, 2011, p. 24)

Em conformidade ao que estabelece a Constituição Federal de 1988, no Capítulo I – Sistema Tributário Nacional, Pêgas (2011) descreve estes princípios como segue:

- Princípio da Legalidade: somente será possível exigir ou aumentar tributos através de Lei que o estabeleça. Assim, não é possível aumentar tributo, seja pela elevação de alíquota, seja pela ampliação de base de cálculo. Com exceção, conforme § 1º Art. 153 da CF/88, dos impostos: II, IE, IOF e IPI.
- Princípio da Irretroatividade: é proibido cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentado.
- Princípio da Anterioridade: não é permitido que a Lei aumente ou institua um tributo no mesmo ano de sua edição (anualidade). Com exceção aos impostos de comércio exterior, IPI e IOF. Já as contribuições sociais (PIS, COFINS, CSLL) só podem ser criadas ou aumentadas após completar 90 dias da publicação da Lei (noventa– conforme Emenda Constitucional nº 442/2003).
- Princípio da Isonomia Tributária: é proibido instituir tratamento desigual entre os contribuintes com situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.
- Princípio da Competência Tributária: a Constituição define expressamente quais impostos podem ser cobrados pela União, pelos estados e pelos municípios.
- Princípio da Capacidade Contributiva: os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

### **2.2.3. Espécies de Tributos Brasileiros**

No Código Tributário Nacional, sob a Lei nº 5.172/66 em seu artigo 3º está expresso:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2011, p. 1)

Entretanto, o tributo é classificado em várias espécies, dentre elas estão: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição social, econômica ou especial e ainda o empréstimo compulsório. Conforme Fabretti (2014) e Pêgas (2011), que também se trata de uma releitura do CTN, estabelecem:

- Imposto: é aquele instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer contraprestação específica do Estado.
- Taxas: tem como fato gerador o poder de polícia, assim denominado como o poder de limitar ou disciplinar, pelo ente público, o respeito a propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.
- Contribuição de melhoria: pode ser cobrada pelos entes Públicos, em virtude de obra pública, que decorra valorização imobiliária para o contribuinte, para solver o custo da obra pública realizada.
- Contribuição social, econômica ou especial: a parte social é direcionada para a seguridade social (INSS, PIS, Cofins e CSLL), a parte econômica é representada pela CIDE (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico) utilizada para enfrentar determinada situação que exijam a intervenção da União na economia do país, e a parte da contribuição especial fica a cargo dos valores recolhidos para órgãos de classe profissionais e sindicatos.

#### **2.2.4. Planejamento Tributário**

O planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial, é um dos mais significativos instrumentos, sem dúvida, para obter o melhor resultado em uma economia instável com altas taxas de tributação. [...] Redução de custos é a estratégia que mais se ouve empregada atualmente, em todo o mundo globalizado (OLIVEIRA et al, 2011, p.19).

O conceito de Planejamento Tributário denomina-se como:

[...] 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 objetivo

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. (LATORRACA, 2000 *apud* OLIVEIRA et al, 2011, p. 19).

O contador, com conhecimento acumulado em legislação tributária, traz enormes contribuições para a alta direção das empresas. Para Fabretti, “fundamental é, sem dúvida, a função de fornecer elementos para a correta gestão do negócio, permitindo a tomada de decisões eficazes” (2014, p. 10).

### **2.2.5. Evasão e Elisão Fiscal**

O planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a *elisão fiscal*, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. O perigo do mau planejamento é redundar em *evasão fiscal*, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais, classificadas com crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90). (FABRETTI, 2014, p. 9).

A sonegação fiscal, em suma:

[...] é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (2) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (MARTINS, 2006, p. 247).

Assim, planejamento tributário não pode ser confundido com sonegação fiscal. Pois, o fato gerador após ter ocorrido não pode ser alterado ou mesmo modificado pelas partes envolvidas. Contudo, nada impede que o contribuinte antecipe a ocorrência do fato gerador e comece a projetá-lo e dimensioná-lo, objetivando a economia de tributos (OLIVEIRA et al, 2011, p. 20)

### **2.2.6. Formas de Tributação Brasileiras**

O art. 44 do Código Tributário Nacional dispõe que a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado, das receitas e proventos tributáveis. Salienta-se

que “a partir do ano-calendário de 1997, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas passou a ser determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, em períodos de apuração trimestrais” (PINTO, 2012, p. 61)

Assim entendido por Oliveira et al, as leis que tratam do Imposto de Renda não definem essas expressões, apenas limitam-se a normatizar, fornecendo seus conteúdos, quando e como utilizar um ou outro regime, bem como as alternativas de opções, para tributação das pessoas jurídicas. (2012, p. 170)

Dentre as formas de tributação existentes, Rodriguez et al (2013, p. 39, 323 e 349) elencam as existentes hoje no regulamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a saber:

- **Lucro Real** é a forma completa de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social direcionada a todas as pessoas jurídicas quer por obrigatoriedade prevista na legislação vigente quer por livre opção.

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

- **Lucro Arbitrado** é também outra forma de apuração da base de cálculo de IR utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Ainda Rodriguez et al destacam sobre a criação do Simples Nacional, na forma da Lei Complementar nº 123/06, alterada pelas Leis Complementares nºs 127/07, 128/09 e 133/09 assim intitulado o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições. O Simples Nacional foi criado para beneficiar as microempresas e empresas de pequeno porte com objetivo de simplificar o processo burocrático e unificar os pagamentos dos impostos e contribuições. (2013, p. 701)

A seguir será embasado mais amplamente cada regime de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, por força deste trabalho não será apurado o Regime

do Lucro Arbitrado. Ademais também será apresentado um apanhado dos impostos indiretos - o ICMS, o PIS e a Cofins cumulativos e não-cumulativos e ainda a Contribuição Patronal Previdenciária – CPP.

### 2.3. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

A Receita Federal define o conceito da tributação pelo Lucro Real ser a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados concomitantemente de acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração (trimestral ou anual) do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda, de acordo com as determinações contidas na Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978, e demais atos legais e infra legais posteriores.

#### 2.3.1. Conceito de Lucro Real

Conforme o art. 247 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), está definido o conceito de lucro real, onde:

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

Na visão de Fabretti, há diferença no conceito econômico e no fiscal, como segue:

O lucro real é um conceito fiscal e não um conceito econômico, no conceito econômico, o lucro é o resultado positivo da soma algébrica de receita bruta (de vendas ou serviços) (-) devoluções e impostos (-) custos (-) despesas operacionais (+) receitas não operacionais (-) despesas não operacionais. Ou seja, o resultado contábil. A Lei do IR denomina esse resultado contábil (econômico) de lucro líquido. (FABRETTI, 2014, p. 213)

A determinação desta disponibilidade está precedida da apuração do lucro líquido da empresa em determinado período. Para Martins “lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações” (2006, p. 274), todavia amparado da legislação vigente.

### 2.3.2. Obrigatoriedade do Lucro Real

Segundo artigo 14 da Lei N° 9.718, de 27 de novembro de 1998, estão obrigadas a apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- 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)
- 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;
- 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 - 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)

Se a pessoa jurídica não estiver de fato obrigada à apuração ao lucro real poderá optar por essa forma de apuração, como pessoa jurídica optante. Sendo assim, as pessoas

jurídicas optantes deverão observar as mesmas exigências estabelecidas pela legislação, para as pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real.

### **2.3.3. Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)**

Em consonância ao que expõe a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional na Lei nº 5.172/1966 em seu art. 43, apresenta da seguinte forma sobre o Imposto sobre a Renda, tendo como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- I - de renda, resultado do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
  - II - de proventos de qualquer natureza, resultante dos acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
- § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

De acordo com Fabretti “Aquisição da disponibilidade econômica é o efetivo recebimento da renda. Regime de caixa, portanto. Aquisição da disponibilidade jurídica é a constituição do direito de receber a renda. Regime de competência” (2014, p. 211).

No mesmo sentido, a renda abrange os proventos, compreendidos: o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior. Assim, a obrigação tributária surge quando a pessoa jurídica adquire disponibilidade jurídica ou econômica de renda, isto é, quando se constata um acréscimo patrimonial. (LATORRACA, 2000 *apud* MARTINS, 2006, p. 175)

Ademais, Fabretti defende que “o fato gerador do imposto de renda é, por definição legal, um fato periódico, ou seja, não resulta de um único ato, em determinada data. Ele desenvolve-se durante todo o ano-calendário” (2014, p. 212).

#### **2.3.4. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

Para financiamento da seguridade social, que deve ser de toda a sociedade, de forma direta ou indireta, incluiu-se, por conta da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, o lucro. (BRASIL et al, 2011, p. 83)

Segundo Oliveira et al, o fato gerador da CSL “é a obtenção de lucro no exercício.” (2011, p. 189). Sabe-se que a legislação, além de estabelecer a base de cálculo, determina também o campo dos possíveis contribuintes.

Neste sentido, Andrade Filho ressalta, efetivamente, para que se possa incluir no rol dos obrigados ao recolhimento da CSLL, é necessária a ocorrência de lucro, o que está intrinsecamente ligado à figura de uma empresa. Que, em linhas gerais, lucro é o resultado da exploração de uma atividade econômica sob a forma empresarial. (2005, p. 475)

Sendo assim, os arts. 3º e 4º da Lei 7.689 de 1988 estabelece:

Art. 3º A alíquota da contribuição é de:

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar no 105, de 10 de janeiro de 2001; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

#### **2.3.5. Formas de Tributação do Lucro Real**

A pessoa jurídica obrigada ao lucro real ou por opção deverá apurar o IRPJ e a CSLL trimestralmente ou anualmente, a critério do contribuinte.

### 2.3.5.1. *Apuração Trimestral do IRPJ e da CSLL*

Em regra geral, o art. 220 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99) esclarece a apuração trimestral do IRPJ e CSLL:

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1).

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1º a 5º do art. 235 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1, § 2º).

No entendimento de Rodrigues et al “A apuração será procedida com levantamento de Balanços ou Balancetes no encerramento de cada trimestre, e o IRPJ e a CSLL serão considerados definitivos.” (2013, p. 50)

Para Oliveira et al, o Imposto de Renda trimestral será calculado mediante a aplicação da alíquota normal de 15% sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real. (2011, p. 171)

Em complementação, explica-se sobre o adicional:

A parcela do lucro real, que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de Imposto de Renda à alíquota de 10%. Evidentemente, se o trimestre for completo, o valor limite será de R\$ 60.000,00. (PINTO, 2012, p. 93)

O art. 232 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99) adverte sobre o momento da opção: “A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 220, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, ou a referida no art. 221, será irretratável para todo o ano-calendário”.

Fabretti explica sobre o ano-calendário do IRPJ e da CSLL, onde a partir do Decreto-lei nº 1.371/74 passou a determinar que todas as empresas, sem embargo de seu exercício-social, devem apresentar declaração anual correspondente ao ano-calendário de 12 meses consecutivos contados de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. (2014, p. 215)

Depois de findo cada período de apuração, submete-se assim o lucro líquido às adições e exclusões, expostas nos art. 249 e 250 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99), conforme Anexo I deste trabalho.

Rodrigues et al reforçam que é cabível a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL. Se o subtotal (lucro ou prejuízo contábil, ajustado pelas adições e exclusões) for positivo, deve ser observado o limite de 30% deste resultado, exceto as pessoas jurídicas que explorem atividade rural e com o Programa Befix. (2013, p. 59)

Do imposto de renda e da contribuição social devidos, apurados ao final de cada trimestre, destaca-se o dever de recolhimento:

- a) em cota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração; ou
- b) à opção da pessoa jurídica, pagos em 3 quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil de cada um dos 3 meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder, observando-se que:
  - b.1) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00, e o imposto ou a contribuição de valor inferior a R\$ 2.000,00 serão pagos em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;
  - b.2) as quotas serão acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento de período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento;
  - b.3) a primeira quota ou quota única, quando paga até o vencimento, não sofrerá acréscimos. (SANTOS, 2005, p. 31)

#### 2.3.5.2. *Apuração Anual do IRPJ e da CSLL*

A pessoa jurídica optante pelo lucro real anual, segundo Rodrigues et al (2013, p. 62) pode apurar o IRPJ e a CSLL:

- a) com base na receita bruta auferida mensalmente;
- b) com base em Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução.

##### 2.3.5.2.1. *Apuração por Estimativa do IRPJ e da CSLL*

Segundo Higuchi “as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculados por estimativas.” (2002, p. 26)

O lucro será estimado mediante aplicação de percentual sobre a receita bruta auferida em cada mês, diz-se que é a determinação da base de cálculo para o IR e a CS.

Quanto à receita bruta, é aquela proveniente da venda de produtos de fabricação própria, da venda de mercadorias adquiridas para revenda, da atividade rural, da prestação de serviço de qualquer natureza, serviço de transporte de cargas, loteamento ou locação, dentre outras. (RODRIGUES et al, 2013, p. 62-63)

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta são:

Percentual	Ramo de atividade
1,6%	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes;
8%	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, material secundário e de embalagem forem fornecidos pelo encomendante, e outras não mencionadas nos demais percentuais; a partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727-08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 8 %: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
16%	Transporte de passageiros; exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada.
32%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra; prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

**Quadro 1** – Percentuais do IR – Lucro Presumido

**Fonte:** Pinto (2012, p. 191-192).

Já a base de cálculo determinada para a CSL devida em cada mês de apuração do cálculo por estimativa mensal será de:

- a) 12% da Receita Bruta auferida nos meses, provenientes de atividades que constituam objeto social da empresa segundo definição válida para o Imposto de Renda;
- b) 32% da receita bruta auferida nos meses, provenientes das seguintes atividades: prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte, ainda que de carga; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e de direitos; factoring;
- c) ganhos de capital obtidos na alienação de bens pertencentes ao Ativo Permanente; demais ganhos, receitas e resultados auferidos no mês, não compreendidos na receita bruta de vendas e serviços (aplicações financeiras,

operações de mútuo, operações de hedge, locação ou aluguel de bens não compreendidos no objeto da empresa). (RODRIGUES et al, 2013, p. 69-70)

Ainda assim, deve-se excluir do montante da receita bruta:

1. o IPI incidente sobre as vendas e o ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária;
2. as vendas canceladas e as devoluções de vendas;
3. os descontos incondicionais concedidos – que são aqueles constantes na nota fiscal de venda de bens ou na fatura e que não dependem de evento posterior à emissão do documento fiscal. (OLIVEIRA et al, 2011, p. 172)

Ao final do período de apuração, onde se optou pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa mensal, deverá ser apurado o lucro real em 31 de dezembro, no balanço anual. A fim de determinar a diferença de imposto de renda e da contribuição social a pagar ou a ser compensado/restituído nos períodos que seguir. (PINTO, 2012, p. 84-85)

A seguir será abordada a ocasião onde, por escolha de apuração anual do IRPJ e da CSLL, foi levantado balancete ou Balanço de suspensão ou redução, a fim de não haver obrigação de recolhimento do imposto sobre a renda.

#### 2.3.5.2.2. Suspensão ou Redução do Pagamento do IRPJ

O art. 230 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99) afirma sobre esta opção de apuração de IRPJ:

Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Não obstante, Pinto explica que período em curso “é aquele compreendido entre 1º de janeiro (ou mês de início da atividade) e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete de suspensão/redução”. (PINTO, 2012, p. 87)

Por sua vez, Santos comenta, que o imposto pode ser reduzido até o montante correspondente à diferença positiva entre o Imposto de Renda e adicional do IR devidos no

período em curso e a soma do imposto pago relativo aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado. (2005, p.33)

Isso significa que, quando apurado balancete de março, deve também ser apurado o lucro real do período em curso, para fim de determinação do resultado efetivo. Caso a pessoa jurídica queira suspender ou reduzir o montante do imposto de meses futuros, deverá ela levantar novo balanço ou balancete.

Rodrigues et al oportunizam ressaltarem que não há necessidade de levantamento de balanço ou balancete em todos os meses do ano, mas somente naqueles em que a empresa deseja se valer da faculdade de suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado. (2013, p. 73)

Sabe-se que para levantar o balanço ou balancete de redução, a pessoa jurídica precisará apurar o lucro real, fazendo as devidas adições e exclusões na parte “A” do LALUR – Livro Apuração do Lucro Real; mas de toda forma não caberá nenhum registro na parte “B”, devido a essa parte ser exclusivamente para períodos de apuração fechados e nele são escriturados valores do lucro real ou prejuízo fiscal para períodos futuros.

### **2.3.6. Compensação de Prejuízos Fiscais**

O prejuízo fiscal é o valor negativo do lucro real. Segundo Andrade Filho, “o prejuízo compensável é aquele apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR. Já a compensação poderá ser total ou parcial, observando o limite previsto em lei.” (2005, p. 317)

O art. 510 do Decreto nº 3.000 de 1999 (RIR/99) esclarece que poderá ser compensado, “o limite máximo [...] de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado”. Ou seja, o valor que por ventura tenha sido objeto de prejuízo em períodos anteriores constante no balanço e na parte B do LALUR, poderá compensar o imposto de períodos futuros, de até 30% do valor do referido imposto do período em curso.

A partir de 1995, segundo Rodrigues et al, os prejuízos fiscais foram-se classificados em Prejuízos Fiscais Não Operacionais (da venda de ativos imobilizados) e Prejuízos Fiscais das Demais Atividades. Pois assim, os prejuízos não operacionais somente poderão

ser compensados com lucros não operacionais, ainda observando o limite de 30%. (2013, p. 295-296)

### **2.3.7. Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)**

O Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) refere-se às pessoas jurídicas que apuraram o Imposto de Renda e a Contribuição Social com base no lucro real trimestral, anual e sempre que suspender ou reduzir o valor devido de imposto. (RODRIGUES et al, 2013, p. 47)

Após apurado o lucro líquido, segundo o conceito do IR, ele é transportado para o Lalur e ajustado mediante adições, exclusões e compensações determinadas por Lei, apurando-se o lucro real (Lucro Líquido (IR) + adições – exclusões – compensações = lucro real). (FABRETTI, 2014, p. 226)

Conforme o art. 262 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), está regulamentado o LALUR, onde:

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

Art. 263. O LALUR poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, observadas as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (Lei n° 8.218, de 1991, art. 18).

Portanto, este “é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal e foi criado para que as empresas possam controlar e registrar os fatos patrimoniais que interferem na apuração do IRPJ, em conformidade com a legislação tributária.” (OLIVEIRA et al, 2011, p. 226)

## 2.4. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

Lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL (devidos trimestralmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. (RODRIGUES et al, 2013, p. 323)

### 2.4.1. Conceito de Lucro Presumido

Segundo Fabretti, o conceito de Lucro Presumido:

Tem a finalidade de facilitar o pagamento do IRPJ, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre. (2014, p. 230)

Na apuração do lucro presumido são utilizados percentuais de presunção que variam de 1,6 a 32%, conforme exposto no item 2.2.5.2.1 anterior. Contudo, para cada tipo de receita conforme a atividade será apurada a base de cálculo por presunção do lucro trimestralmente; ou em casos de abertura ou fechamento da empresa, para fins do lucro presumido, será apurada a base de cálculo por presunção por mês.

Conforme colocam Rodrigues et al, o lucro presumido será determinado aplicando-se sobre a receita bruta de vendas de mercadorias, produtos e/ou da prestação de serviços, apurada em cada trimestre, os percentuais respectivos, conforme a atividade geradora, listados no RIR/1999, arts. 518 e 519. (2013, p. 326)

### 2.4.2. Enquadramento no Lucro Presumido

Oliveira et al explicam, com base no art. 13, da Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela Lei nº 12.814/2013, o limite de receita bruta para contribuintes optantes pelo lucro presumido, como segue:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicados pelo

número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (OLIVEIRA et al, 2011, p. 181)

Salienta-se que a opção pela tributação será definida em relação a todo o ano-calendário, assim como consta na referida lei. Contudo essa receita bruta, com efeitos a partir de 2014, não será alvo neste trabalho, pois o período apurado para fins de estudo será do ano base 2013.

O momento da opção pelo regime de apuração será mediante pagamento do primeiro DARF do imposto devido no último dia útil de mês subsequente à cada trimestre. Fica a opção irrevogável após o pagamento deste, ou seja, depois de realizado o pagamento do imposto com base no lucro presumido, não será admitida mais a mudança de regime de tributação dentro de mesmo ano-calendário.

### **2.4.3. Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)**

O conceito de Receita Bruta, para fins de apuração da base de cálculo do lucro presumido, Pinto destaca ser “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 (art. 31 da Lei 8.981-95).” (2012, p. 198)

Neste sentido, Rodrigues et al e Pinto complementam-se, quando apontam os valores não integrantes da receita bruta, que são basicamente: as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor ou prestador de serviços seja mero depositário (IPI e ICMS em substituição tributária) (RODRIGUES et al, 2013, p. 325) (PINTO, 2012, p. 200)

Após identificar a base de cálculo do lucro presumido, o imposto de renda é calculado mediante aplicação da:

- a) alíquota de 15% sobre a totalidade do lucro presumido apurado no trimestre;
- b) alíquota adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido trimestral que exceder a R\$ 60.000,00 ou, no caso de início ou encerramento de atividades no trimestre, sobre o limite equivalente ao resultado da multiplicação de R\$

20.000,00 pelo número de meses do período de apuração. (SANTOS, 2005, p. 105)

No Quadro 2 expõe-se exemplo de cálculo do IR para o Lucro Presumido, para cada percentual de presunção permitido:

Atividade	Receita Bruta	Alíquota	Lucro Presumido	IRPJ 15%	Adicional 10%	IRPJ a pagar
Indústria e comércio em geral	1.000.000	8%	80.000	12.000	2.000	14.000
Serviços em Geral	1.000.000	32%	320.000	48.000	26.000	74.000
Serviços Hospitalares e Transporte de Cargas	1.000.000	8%	80.000	12.000	2.000	14.000
Demais serviços de Transportes	1.000.000	16%	160.000	24.000	10.000	34.000
Revenda de Combustíveis para consumo	1.000.000	1,60%	16.000	2.400	0	2.400

**Quadro 2** – Cálculo do IRPJ no Lucro Presumido por atividades

**Fonte:** Adaptado de Oliveira et al (2011, p. 183).

Portanto, o IRPJ calculado trimestralmente no lucro presumido é basicamente encontrado na aplicação do percentual de presunção fixado pela legislação sobre a receita bruta e após é imposta alíquota do respectivo imposto e, se for o caso, calcula-se o adicional. O prazo de pagamento desse imposto será da mesma maneira que o IRPJ do lucro real, até o último dia útil do mês subsequente e em quota única ou em três parcelas mensais, onde cada uma não seja inferior a mil reais.

#### **2.4.4. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

O regime de apuração da CSLL seguirá, sempre, o regime que vier a ser adotado pelo IRPJ, ou seja, a determinação da base de cálculo para a CSLL calculada com base no lucro presumido ou com base no lucro real seguirá as regras atinentes ao IRPJ. (ANDRADE FILHO, 2005, p. 484)

Complementa-se sobre a contribuição social, onde:

Para efeito de pagamento mensal por estimativa, a base de cálculo da CSL será a receita bruta mensal.

A base de cálculo da CSL é determinada pela aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta.

A alíquota da CSL é de 9% sobre a base de cálculo. (FABRETTI, 2014, p. 263)

No Quadro 3, Rodrigues et al apresenta uma hipótese de cálculo da contribuição social, com base no lucro presumido:

<b>Discriminação das receitas</b>	<b>Valor R\$</b>	<b>Percentual</b>	<b>Base de cálculo (R\$)</b>
Vendas de mercadorias	500.000	12%	60.000
Aplicações financeiras de renda fixa	10.000	-	10.000
Ganhos de capital na alienação de bens do Ativo Não Circulante	25.000	-	25.000
<b>Base de cálculo da contribuição</b>			95.000
Alíquota			9%
<b>CSL devida no trimestre</b>			8.550

**Quadro 3** – Exemplo de cálculo da CSL no Lucro Presumido

**Fonte:** Rodrigues et al (2013, p. 346).

Conforme exemplo acima, tem-se o valor do trimestre das vendas de mercadorias, que será aplicada a presunção, o resultado soma-se com o valor integralmente das aplicações financeiras de renda fixa e os ganhos de capital sobre alienação de bens, pois não fazem parte do objetivo da empresa. Por fim aplica-se a alíquota sobre a base de cálculo e chega-se a CSLL devida.

A base de cálculo determinada pela aplicação do percentual de 12 % sobre a receita bruta será para as atividades de: vendas de mercadorias, produtos e prestação de serviços. Rodrigues et al destacam, resguardadas as atividades anteriores, será aplicado percentual de presunção 32%, na lista que segue:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte, inclusive de carga;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). (RODRIGUES et al, 2013, p. 343)

Pinto alerta sobre a tributação de outras receitas não compreendidas na atividade da empresa, onde ocorreram ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos serão acrescidos ao lucro presumido, e tributado diretamente em 9%. (2012, p. 220-222)

Quanto ao pagamento da CSLL, seguirá as mesmas exigências do pagamento do Imposto de Renda, explicados no item 2.3.3 supra.

## 2.5. TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

Em síntese “O Simples Nacional foi criado para beneficiar as microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de simplificar o processo burocrático e unificar o pagamento de tributos.” (RODRIGUES et al, 2013, p. 701)

### 2.5.1. Conceito de Simples Nacional

A conceituação para as microempresas e empresas de pequeno porte seguirá:

Para os fins previstos na Lei Complementar 123 (alterada pelas Leis Complementares n<sup>o</sup>s 127/07, 128/08, 133/09 e 139/11), consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresaria, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Novo Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). (PINTO, 2012, p. 958)

Esse sistema integrado, Santos reafirma, constitui-se de uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio de aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta. (2005, p. 45)

O Simples Nacional implica em recolhimento mensal, mediante emissão do documento único de arrecadação - DAS, dos seguintes impostos e contribuições, conforme Pinto (2012, p. 973) e Rodrigues et al (2013, p. 701) descrevem:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, exceto o devido na importação;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, exceto o devido na importação;

V - Contribuição para o PIS/PASEP, exceto o devido na importação;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária – CPP – para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212/1991, exceto no caso da ME e EPP que se dedique as atividades de prestação de serviços referidas no § 5o-C do art. 18 da Lei Complementar no 123-06, com redação dada pela Lei Complementar no 128-08.

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

VIII - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

### **2.5.2. Vedações do Simples Nacional**

As vedações constantes na legislação do Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006 e futuras) remetem para dois planos: um especificamente para fins tributários, quanto a atividade, e outro para todos os contextos.

Assim, no art. 17 da Lei Complementar 123/2006, constam as vedações ao tratamento diferenciado particularmente para fins tributários, nas seguintes atividades:

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

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

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

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

IV - (REVOGADO);

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

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

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

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

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

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

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

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

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

4 - cervejas sem álcool;

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

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

XIII - que realize atividade de consultoria;

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

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

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 )

E no que consta no § 4 no art. 3º da Lei Complementar 123/2006, cita-se as vedações ao tratamento diferenciado e favorecido para todos os fins (tributário e demais):

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

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

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

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

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

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

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

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

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

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

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

Outra condição para exclusão do Simples é o limite de receita bruta, que não poderá a pessoa jurídica ultrapassar, conforme exposto no item 2.4.1 supramencionado, o montante de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) de seu faturamento anual ou proporcional ou número de meses em atividade naquele ano-calendário.

Segundo Rodrigues et al, caso venha a ME ou a EPP ser excluída do Simples Nacional, estarão sujeitas, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Observa-se que, quando ultrapassado o limite, ficará a ME ou a EPP sujeita ao recolhimento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições. Ainda assim o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do IRPJ e a CSLL na forma da tributação do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual. (2013, p. 721)

### **2.5.3. Base de Cálculo do Simples Nacional**

Conforme regulamentação trazida sobre o assunto, pela Resolução CGSN nº 94/2011, Rodrigues et al afirmam que a base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida ou recebida (regime de competência ou de caixa, respectivamente), conforme opção própria. (2013, p. 729)

A legislação, no § 1º em seu art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, traz o entendimento de receita bruta para fins de cálculo do Simples Nacional:

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Assim, para perceber a base de cálculo para a tributação do Simples Nacional deve-se apurar a receita bruta. Abatendo desta as vendas de mercadorias e serviços canceladas no mesmo período de apuração. Observa-se que está elencado para o cálculo do Simples Nacional apenas as vendas (produtos, mercadorias e/ou serviços) juntamente com as devoluções de vendas, ou seja, não interfere ao cálculo o valor das compras, sem discrepâncias destas, além daquilo que não envolve puramente o faturamento da empresa. Após será apresentado as alíquotas aplicadas no cálculo do Simples Nacional.

#### **2.5.4. Alíquotas Aplicáveis ao Simples Nacional**

Para determinação do montante devido mensalmente pelas ME e pelas EPP optantes pelo Simples Nacional, considera-se alíquota o somatório dos percentuais dos tributos constantes das tabelas dos anexos I a V da Lei Complementar 123/2006 e da Resolução CGSN nº 94/2011. No mesmo sentido, o valor devido será determinado mediante a aplicação destas alíquotas, sobre a receita bruta devida. (RODRIGUES et al, 2013, p. 735)

Para identificação das alíquotas a serem utilizadas, deve-se observar qual segmento (atividade) a ME ou EPP está vinculada no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ. Das faixas de valores constantes na Lei Complementar 123/2006, será enfatizada

apenas a que se refere ao comércio, segmento alvo da empresa deste estudo de caso, conforme quadro a seguir:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

**Quadro 4** – Percentuais Comércio com afeitos a partir de 01/01/2012

**Fonte:** Receita Federal Anexo I da Lei complementar 123/2006 – Posterior a Lei Complementar 139/2011 com vigência a partir de 01/01/2012.

Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração. (PINTO, 2012, p. 978)

### 2.5.5. Percentual de Redução da Alíquota de ICMS

O Governo do Estado do Rio Grande do Sul instituiu tratamento diferenciado e favorecido aos contribuintes deste estado enquadrados como ME ou EPP optantes pelo Simples Nacional, constante na Lei 13.036/2008 (alterada pelas Leis n°s 13.709/2011 e 14.042/2012), a saber:

Art. 1º - O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, referente à apuração e ao recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, mediante regime único de

arrecadação, obedecerá ao disposto nesta Lei e na Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 2º - As empresas estabelecidas neste Estado e enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar Federal nº 123/2006, cuja receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração:

I - seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), são isentas do pagamento do ICMS; (Redação dada pelo art. 1º da Lei 13.875, de 29/12/11. (DOE 30/12/11) - Efeitos a partir de 01/01/12.)

II - seja superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), terão o ICMS previsto nos Anexos I e II da Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, reduzido nos percentuais a seguir: (Redação dada pelo art. 1º da Lei 14.042, de 06/07/12. (DOE 09/07/12) - Efeitos a partir de 09/07/12.)

Para efeitos da determinação do percentual de redução, foram determinadas faixas de faturamento anual, conforme mostra o quadro a seguir:

<b>RECEITA BRUTA ACUMULADA NOS 12 MESES ANTERIORES (Em R\$)</b>	<b>REDUÇÃO ICMS</b>
De 360.000,01 a 540.000,00	43,78%
De 540.000,01 a 720.000,00	41,41%
De 720.000,01 a 900.000,00	27,52%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	29,08%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	22,54%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	19,86%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,57%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	17,74%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	20,12%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,35%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	17,39%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	16,67%
de 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,50%
de 2.700.000,01 a 2.880.000,00	13,61%
de 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,68%
de 3.060.000,01 a 3.240.000,00	9,79%
de 3.240.000,01 a 3.420.000,00	6,65%
de 3.420.000,01 a 3.600.000,00	3,79%

**Quadro 5** – Percentuais de redução de ICMS a partir de 1º de outubro de 2012

**Fonte:** Leis nº. 13.709/2011 e 14.042/2012 do RICMS/RS.

Esses percentuais de redução de ICMS deverão ser considerados apenas para os produtos com incidência do ICMS, não valendo à substituição tributária.

## 2.6. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Neste item serão abordadas duas contribuições federais: o PIS e a Cofins, que tem por base tributar o faturamento das empresas, com incidências cumulativas e não-cumulativas.

### 2.6.1. PIS – Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio Público

Rodrigues et al (2013, p. 363) abordam a origem da contribuição federal, onde o Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar nº 7 de 1970. Com a CF/1988, a sua destinação constitucional passou a ser para custear o programa de seguro-desemprego e o abono do PIS.

Conforme o art. 2º da Lei nº 9.715/1998, a contribuição para o PIS será apurada mensalmente pelas: pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias; além das pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. (OLIVEIRA et al, 2011, p. 220)

A contribuição das entidades sem fins lucrativos será sobre a folha de salários. São contribuintes nesta modalidade as seguintes entidades: templos de qualquer culto; partidos políticos; instituição de educação e assistência social, instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações; além dos sindicatos, serviços autônomos, condomínios e conselhos de fiscalização. (PINTO, 2012, p. 248-251) Neste estudo não será alvo o recolhimento do PIS sobre a folha de salário, assim não sendo necessário aprofundamento sobre o tema.

### 2.6.2. COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Rodrigues et al (2013, p. 363) abordam a origem da contribuição federal, onde a Contribuição Social sobre o Faturamento (Cofins) foi instituída pela Lei Complementar nº

70/1991, e tem como destinação constitucional financiar a seguridade social, conforme o art. 195 da CF/1988.

Oliveira et al (2011, p. 213) complementam que os objetivos da seguridade social são os de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Um tributo que incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis.

Ainda segundo Oliveira et al (2011, p. 213), estão isentas da contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social – entidades filantrópicas; além das ME e EPP optantes pelo Simples Nacional, as associações, os sindicatos e as cooperativas (exceto as de consumo).

### 2.6.3. Regime Não-Cumulativo

A partir da competência dezembro de 2002, para fins de cálculo do PIS/PASEP, de acordo com a Lei no 10.637-2002, é preciso que se faça uma separação entre o critério de incidência cumulativa e incidência não cumulativa. Esse mesmo tratamento passou a ser aplicado a COFINS a partir de 1º de fevereiro de 2004, de acordo com a Lei nº 10.833-03. (PINTO, 2012, p. 255)

Segue comparativo das modalidades de apuração do PIS e da Cofins:

<b>Incidência Cumulativa</b>	<b>Incidência Não-Cumulativa</b>
Alíquota de 0,65% para o PIS e 3% ou 4% para a COFINS	Alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS
Não se pode utilizar créditos.	Permitida a utilização de créditos.
Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em Lei.	Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo Simples Nacional.

**Quadro 6** – Comparativo de modalidade de apuração do PIS e da Cofins

**Fonte:** Pinto (2012, p. 256).

Sob a mesma perspectiva, como regra geral são contribuintes do regime não cumulativo as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, com algumas exceções,

dentre elas, as ME e EPP submetidas pelo Simples Nacional, as instituições financeiras, entre outras. (RODRIGUES et al, 2013, p. 369)

#### 2.6.3.1. *Base de Cálculo do Regime Não-Cumulativo*

Segundo Rodrigues et al, a base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil. (RODRIGUES et al, 2013. p. 371)

No mesmo sentido, o total das receitas compreende a receita bruta de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (PINTO, 2012, p. 262)

Da base de cálculo poderão ser excluídos os valores relativos:

- a) às receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- b) às receitas não operacionais, decorrentes da venda de Ativo Imobilizado (no ANC);
- c) às receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituição tributária;
- d) às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- e) às reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas ao resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e aos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;
- f) a partir de 1º.01.2009, as receitas decorrentes da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operação de exportação, conforme dispõe o inciso II (havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito) do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei nº 11.945/2009). (RODRIGUES et al, 2013, p. 372)

Além das exclusões incorridas acima, poderão ser excluídos da base de cálculo para o PIS e para a Cofins: o IPI e o ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços fiscal na condição de substituto tributário. (PINTO, 2012, p. 264)

### 2.6.3.2. *Alíquotas ao Regime Não-Cumulativo*

Em regra geral, as empresas tributadas pelo lucro real “para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á sobre a base de cálculo a alíquota de 7,6%, e para o PIS, a alíquota de 1,65%.” (PINTO, 2012, p. 267)

Há ainda outras alíquotas diferenciadas para contribuintes importadores que adquirirem mercadoria para posterior revenda no mercado interno e os contribuintes industriais. Estas alíquotas não serão elencadas, não sendo objeto deste estudo, pois a empresa em questão é do ramo comercial.

Ainda assim, depois de levantada a base de cálculo e as alíquotas específicas para esta modalidade de apuração, também serão levantados a seguir os créditos provenientes de aquisições e despesas.

### 2.6.4. **Créditos Normais para o Regime Não-Cumulativo**

No enfoque de Fabretti (2014, p. 316), foi estabelecido o modo de apuração (não-cumulativo), pelo qual se determina o débito mediante a aplicação da alíquota sobre o valor do faturamento, deduzindo dos valores que não integram a base de cálculo. Em seguida, devem ser apurados os créditos pela aplicação da alíquota sobre os valores descritos na lei como autorizados a gerar créditos desses tributos. Do confronto dos valores do débito e do crédito apura-se o montante do tributo a recolher. O saldo devedor é o valor a recolher.

Na forma da Lei, podem gerar créditos os seguintes itens:

- I – bens adquiridos para revenda, exceto aqueles em relação às mercadorias e aos produtos submetidos ao regime de substituição tributária e os relativos às Leis nºs 9.990/2000 (derivados de petróleo e gás natural), 10.147/2000 (medicamentos e perfumes), 10.485/2002, 10.560/2002 (máquinas e equipamentos);
- II – bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

- IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V – o valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
- VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços;
- VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme disposto nestas leis;
- IX – armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor; (FABRETTI, 2014, p. 316-317)

Conforme enuncia Pinto (2012, p. 387-388), o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, para o PIS e a COFINS, respectivamente, sobre o valor: dos bens adquiridos para revenda e bens e serviços, utilizados como insumo (inclusive combustíveis e lubrificantes); da energia elétrica consumida no estabelecimento; dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica; dos encargos de depreciação e amortização de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado.

Fabretti (2014, p. 317) ressalta ainda, que o direito ao crédito sobre o valor desses bens, custos ou despesas aplica-se exclusivamente em relação: aos bens e direitos adquiridos; aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país.

Contudo, caso o valor referente aos créditos apurados no mês sejam maiores que os débitos, diz-se que a empresa ficou com saldo credor. Podendo este ser utilizado na apuração do mês subsequente, para abater da base de cálculo tributada de PIS e COFINS.

#### **2.6.5. Regime Cumulativo**

Rodrigues et al (2013, p. 364) comentam sobre esse regime, onde tem a tributação em todas as etapas, ou seja, chamado efeito cascata, onde não há o direito à apropriação de crédito como regra geral. Neste tipo de regime, os contribuintes são as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do IR, tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, inclusive as empresa públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

Fabretti complementa que, a Lei nº 10.925/2004 alterou o art. 10 da Lei nº 10.833, permanecendo no regime cumulativo, a partir de 26-07-04, as receitas decorrentes de:

- a) prestação de serviços postais estratégicos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;
- b) prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
- c) prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (FABRETTI, 2014, p. 320)

Conforme expõe Rodrigues et al (2013, p. 365), são contribuintes da Cofins em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias no regime de apuração cumulativa, as seguintes pessoas jurídicas imunes a impostos: templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

#### *2.6.5.1. Base de Cálculo do Regime Cumulativo*

Segundo Pinto (2012, p. 458), as pessoas jurídicas sujeitas a incidência cumulativa do PIS e da COFINS recolherão essas contribuições com base no faturamento. Para esse fim, o faturamento corresponde a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

Em consequência, Rodrigues et al comentam que, a partir da Lei 11.945/2004, a base de cálculo do PIS e da Cofins passou a ser apenas a receita bruta, não sendo mais incluídos as demais receitas de quaisquer espécie. Sendo assim, serão caso para exclusão da receita bruta mensal:

- a) o IPI, nas empresas contribuintes deste imposto;
- b) vendas canceladas e os descontos concedidos incondicionalmente;
- c) ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- d) reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas ao resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e aos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;
- e) a partir de 1º.01.2009, as receitas decorrentes da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operação de exportação, conforme dispõe o inciso II (havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o

credito) do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei nº 11.945/2009);  
f) receita decorrente da venda de bens do ativo imobilizado;  
g) receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus, por pessoa jurídica fora da ZFM (art. 2 da Lei nº 10.996/2004). (RODRIGUES et al, 2013, p. 366)

Neste regime de apuração, após levantada a base de cálculo tributada de PIS e Cofins, conclui-se com a aplicação da alíquota, que para este regime será apresentada a seguir.

#### 2.6.5.2. *Alíquotas ao Regime Cumulativo*

Comentam Rodrigues et al, sobre as alíquotas das contribuições cumulativas: a) para pessoas jurídicas em geral: 0,65% para o PIS e 3% para a Cofins; b) para instituições financeiras: 0,65% para o PIS e 4% para a Cofins. (2013, p. 368)

#### **2.6.6. Incidência Monofásica – Alíquota Zero**

Segundo Rodrigues et al (2013, p. 432), regime de alíquotas diferenciadas (monofásicos) é um tratamento tributário próprio e específico que a legislação veio dar ao PIS e à Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de determinados produtos, a fim de concentrar a tributação nas etapas de produção e importação, aplicando alíquota zero nas etapas subsequentes de comercialização.

Dentre os vários produtos com incidência monofásica, destaca-se a produção e venda de autopeças e pneumáticos, tanto pela indústria ou importadora como pelo comércio varejista ou atacadista.

Sobre os produtos sujeitos ao tratamento diferenciado e as respectivas alíquotas:

As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente a receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade

Social (COFINS) as alíquotas de 2 % (dois inteiros por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (PINTO, 2012, p. 613)

A relação completa dos produtos citados acima está incluída na Lei nº 10.485/2002 e também nos Anexos II e III deste trabalho. A incidência citada acima, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da TIPI, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.

Ainda segundo Pinto, “fica reduzida a zero por cento a alíquota das contribuições para o PIS e a COFINS relativamente à receita bruta da venda, auferida pelos comerciantes atacadistas e varejistas” (2012, p. 617) dos produtos acima elencados.

## 2.7. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO (ICMS)

Determinou a Constituição Federal de 1988 em seu art. 155, Inc. I, alínea b, ampliação do campo de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Assim, segundo Fabretti, o ICMS passou a abranger, também, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (2014, p. 170).

### 2.7.1. Definição de ICMS

Segundo o art. 1º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), onde:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Para Oliveira et al (2011, p. 55), esse imposto é regulamentado, em suas normas gerais, pela Lei Complementar nº 87/1996 e pelos Convênios firmados entre os estados.

Cada estado possui uma regulamentação específica, devendo seguir os termos das normas gerais.

Segundo Fabretti “O ICMS é, por determinação constitucional, um imposto não cumulativo. Do imposto devido em cada operação será abatido o valor pago na operação anterior” (2014, p. 167). Assim, segundo a sua cumulatividade desse imposto, quando na operação de venda ou revenda poderá ser descontado o ICMS já pago no momento da compra dos produtos ou mercadorias – para daquele objeto de sua atividade –, afim de não acumular esse tributo sobre o consumidor final.

### 2.7.2. Fato Gerador do ICMS

O ICMS tem incidência de operação quando ocorrer sobre:

- a circulação de mercadorias, inclusive pelo fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores e as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, a emissão, a recepção, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, aplicando-se para ambos os casos quando o serviço tenha sido prestado ou tenha iniciado no exterior;
- o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios e as prestações de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios com fornecimento de mercadorias, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento;
- a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificante e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (OLIVEIRA *et al*, 2011, p. 55).

Fabretti (2014, p. 170) complementa que, o ICMS incide também sobre as operações com energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, que antes da CF/88 estavam sujeitos apenas ao Imposto Único Federal. E pela Emenda Constitucional nº 3/1993, foram-se incluídos na incidência do ICMS os serviços de telecomunicações.

Em consequência, o ICMS corresponde a um tributo de múltiplas hipóteses de incidência e como consequência sua base de cálculo, alíquota, local da operação ou da prestação do serviço, são estabelecidos em lei estadual para o cálculo e a cobrança devido em cada operação ou prestação. (OLIVEIRA et al, 2011, p. 58)

### **2.7.3. Alíquotas do ICMS**

Alíquota é o percentual estabelecido pelo fisco para ser aplicado sobre a base de cálculo (valor da operação) para definição do valor do imposto a ser recolhido. São divididas em internas, operações realizadas dentro do estado, ou externas, para operações realizadas fora do estado. (OLIVEIRA et al, 2011, p. 67)

Conforme Art. 26, Livro I do Decreto nº 37.699/1997 (RICMS-RS), as alíquotas do imposto nas operações com mercadorias e nas prestações de serviços, interestaduais, são:

- I - 12% (doze por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP;
- II - 7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES.

Visto que a tributação de ICMS versa pro tributação específica de cada Estado da Federação, a substituição tributária é formalizada entre eles, na forma de convênios conforme será visto a seguir.

### **2.7.4. Substituição Tributária**

Segundo o art. 6º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), onde:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Isso significa que a legislação atribui, a determinado contribuinte que integra uma determinada cadeia de produção e circulação de bens e serviços, a obrigação de recolher o ICMS devido pelo próximo contribuinte (operação subsequente), ou pelo anterior (operação antecedente), ou por ambos (operações concomitantes). Dessa forma, a lei estabeleceu a figura do contribuinte substituto e da contribuinte substituído. (FABRETTI, 2014, p. 173)

Oliveira et al apresentam o conceito de substituto “é o contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do imposto” e também o conceito de substituído “é aquele que promove as operações antecedentes ou subsequentes, com as mercadorias que estão sujeitas ao regime de substituição tributária”. (2011, p. 73)

Nas operações interestaduais, o regime de substituição tributária é regulado por Convênios entre os Estados. Mas um dos principais problemas que envolvem a questão da substituição tributária é na não ocorrência do fato gerador presumido, pois o contribuinte substituído pode estar sujeito a algumas circunstâncias em que a venda não se realiza: deterioração em estoque, evaporação de líquidos estocados (combustíveis), vencimento de prazo de validade, ocorrência nos estoques que promovem a destruição da mercadoria, tais como incêndios ou inundações. (FABRETTI, 2014, p. 175)

## 2.8. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A Receita Federal dispõe sobre as contribuições previdenciárias da seguinte forma:

Abrangem diversas contribuições cobradas de empresas ou entidades equiparadas à empresa pela legislação. Em regra, a contribuição incide sobre a folha de pagamento, porém, alguns contribuintes estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita, como é o caso do produtor rural pessoa jurídica, da agroindústria, da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, além das empresas abrangidas pela Lei nº 12.546, de 2011.

### 2.8.1. Conceito de Contribuições Previdenciárias

Fabretti (2014, p. 111) ressalta que foram constituídas pelo art. 195 da CF/88, tendo sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998. Essa emenda ampliou o conceito de contribuinte das contribuições sociais, que era o empregador, passando a definir como contribuinte, além do empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei.

Na mesma linha, Martinez relata o texto da Carta Magna de 1988, segundo a qual a seguridade social é “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (Art. 194 da CF/88). Pressupondo diferença entre seguridade e previdência, pelo menos em termos constitucionais, acolhe-se a versão consoante a qual a primeira é uma técnica derivada da segunda. (2013, p. 33)

Passando a ser mencionada na Constituição Federal a seguridade social é amparada também em seu art. 195, onde:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)  
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)  
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)  
b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)  
c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998). (BRASIL, 2011, p. 83)

Martins (2004, p. 44) explica que “seguridade” provém do latim *securitate(m)*, decorrente de *securitas*. Não se trata, portanto, de castelhanismo, mas palavra que caiu em desuso e foi agora empregada na Constituição de 1988. Assim, a palavra “seguridade social” mostra uma concepção de provisão para o futuro.

### 2.8.2. Base de Cálculo e Alíquotas Aplicáveis

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

O art. 57 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 diz sobre a base de cálculo sociais previdenciárias das empresas em geral:

- I - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;
- II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços;
- III - o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços em relação a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho;
- IV - o valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;
- V - a receita obtida com a realização de espetáculo desportivo, no território nacional, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional;
- VI - a receita obtida com o licenciamento de uso de marcas e símbolos, patrocínio, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, inclusive aquela de que trata o inciso II do art. 2º da Lei nº 11.345, de 2006.

Devido a relevância dos percentuais de encargos sobre a folha de salário, Oliveira et al (2011) reportam no quadro a seguir:

<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	1,00 a 3,00

**Quadro 7** - Contribuições Sociais incidentes sobre a folha de pagamento

**Fonte:** Adaptado de Oliveira et al. (2011, p. 155)

Além do salário paga ao empregado, a empresa ainda tem que considerar os valores pagos diretamente ao trabalhador como férias, 13º salário, adicional noturno, repouso semanal remunerado, aviso prévio, entre outros. (PÊGAS, 2011, p. 158)

Ainda conforme Pêgas (2011), o empregador faz a retenção da contribuição no momento do registro da folha de pagamento, repassando posteriormente o valor descontado ao INSS. Por isso, é considerado como contribuinte responsável.

Para Oliveira *et al.* (2014) o empregador é depositário temporário desse desconto, o qual é responsável pela realização do correto cálculo a ser descontado, bem como o recolhimento das contribuições ou encargos ao INSS, no prazo determinado.

### **2.8.3. Riscos Ambientais do Trabalho - RAT**

Os Riscos Ambientais do Trabalho são especificados de acordo com a Lei nº 8.212/91, a qual estabelece a taxa de contribuição que o empregador deverá arrecadar para o financiamento do benefício previsto nos Arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, sendo que estes percentuais estão descritos no cap. II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, onde:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Inciso com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/1998)

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Esta contribuição merece uma atenção especial, pois o Art. 10 da Lei nº 10.666/03 possibilitou a redução ou majoração, podendo variar entre a metade e o dobro, dependendo da metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, a saber:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Esta redução ou aumento da referida alíquota se derá pela instituição de um Fator Acidentário de Prevenção - FAP, que é um multiplicador sobre a alíquota de 1%, 2% ou 3% correspondente ao enquadramento da empresa segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE preponderante, nos termos do Anexo V do regulamento da Previdência Social - RPS. Este multiplicador deve variar em um intervalo fechado contínuo de 0,5 a 2,0, fazendo com que varie entre a metade e o dobro da alíquota estabelecida para a empresa.

#### **2.8.4. Contribuições de Terceiros**

“As contribuições de terceiros são exações destinadas a entidades privadas que estão fora do sistema de seguridade social, mas são arrecadadas pelo INSS.” (Martins, 2004, p. 212) Em complemento, Martins (2004) destaca quais são as contribuições de terceiros, como segue:

##### **– SESI/SESC/SEST**

O SESI – Serviço Social da Indústria destina-se à organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, estendida às de transporte e comunicações, o SESC - Serviço Social do Comércio tem a finalidade de aplicar seus recursos em programas que contribuam para o bem estar social dos empregados e suas famílias, das empresas relacionadas ao setor comercial e o SEST- Serviço Social do Transporte gerencia, executa e apoia programas voltados à promoção social nos campos de saúde, cultura, lazer e segurança no trabalho.

Estas entidades serão beneficiadas com o percentual de 1,5%, arrecadados pelas empresas sobre o total de salários pagos no mês.

– **SENAI/SENAC/SENAT**

O SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial tem como objetivo aplicar cursos de capacitação profissional para preparar melhor as pessoas para o mercado das indústrias brasileiras, o SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial contribui para a valorização do trabalhador e promover a inclusão social por meio da oferta de educação profissional de qualidade e o SENAT Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte promove programas destinados à formação e aprimoramento profissional.

Ambas as entidades serão beneficiadas com a contribuição no valor de 1,00%, sendo que esta será decorrente dos salários pagos pela empresa no mês.

– **INCRA**

O INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária foi criado em 1970 e tem a missão de ampliar os níveis de escolarização formal dos trabalhadores rurais além de atuar como instrumento de democratização do conhecimento no campo, ao propor e apoiar projetos de educação que utilizam metodologias voltadas para o desenvolvimento das áreas de reforma agrária.

A referida entidade será beneficiada através das Leis nº 2.613 e 7.787, onde o governo fixou a contribuição de 0,2% que as empresas deverão arrecadar sobre os valores dos salários pagos no mês.

– **SEBRAE**

O SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, é uma entidade privada sem fins lucrativos criada em 1972 com a missão de promover a competitividade e o desenvolvimento das micro e pequenas empresas e fomentar o empreendedorismo.

O SEBRAE receberá o valor estipulado nas Leis nº 8.209 e 8.154 e do decreto nº 99.570, onde o governo estabeleceu um percentual de 0,6% que as empresas deverão arrecadar sobre os valores dos salários pagos no mês.

– **Salário-educação**

É uma contribuição social para financiar o ensino fundamental público, não podendo ser tratada para fins de Seguridade Social. É classificada como uma intervenção do domínio econômico (art. 149 da CF 88).

A alíquota do salário-educação é de 2,5%, incide sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos empregados (art. 15, da lei nº 9.424/96).

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Metodologia significa o caminho para se chegar a um fim (GIL, 2006). Deste modo, entende-se como o conjunto de procedimentos que coordenam o pensamento, formando uma linha de raciocínio que orienta o processo de pesquisa, com vistas à resolução do problema e dos objetivos propostos.

Neste capítulo apresenta-se a metodologia utilizada neste estudo de caso, no sentido de fornecer suporte ao alcance dos objetivos propostos na pesquisa.

A pesquisa é definida como “uma atividade voltada para a solução de problemas teóricos e práticos com o emprego de processos científicos. A pesquisa parte, de uma dúvida ou problema e, com o uso do método científico, busca uma resposta ou solução” (CERVO E BERVIAN, 2002, p.63).

Neste sentido, para atender aos objetivos o presente capítulo é dividido em: Classificação da Pesquisa, Plano de Coleta de Dados, Análise e Interpretação dos Dados e Limitações do Estudo e Varáveis do Estudo.

#### **3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

A pesquisa tem como objetivo geral planejar a melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo comercial de autopeças situada na cidade de Carazinho – RS.

A pesquisa foi efetuada através da análise de dados das notas fiscais de compra e

venda de mercadorias e das Demonstrações do Resultado – DRE – da empresa em estudo e processados com base no referencial teórico do presente trabalho, concomitantemente com a legislação contábil e tributária deste país, assim, o método de pesquisa utilizado foi o descritivo. Assim entendido, é quando o pesquisador descreve, observa, registra, analisa e correlacionam os fatos observados sem interferir neles ou manipulá-los. (PRODANOV, 2009) (CERVO E BERVIAN, 2002)

Em relação à abordagem foi realizada uma análise da situação de uma empresa real, assim como uma pesquisa bibliográfica baseada em livros, revistas e a própria legislação a respeito do assunto tratado no capítulo anterior, portanto, o método de pesquisa deste estudo de caso foi quantitativo, pois esse tipo de pesquisa “considera-se que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. (PRODANOV, 2009, p. 80)

Não obstante, o presente trabalho também é considerado uma pesquisa documental, em função dos valores apurados em relatórios contábeis da própria empresa em estudo. Já que a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da empresa. (GIL, 2006)

A seguir trazem-se os critérios usados para a coleta de dados da pesquisa.

### 3.2. PLANO DE COLETA DE DADOS

Para elaboração da pesquisa buscou-se elaborar estudo de caso, tendo como escopo explorar situação da vida real (GIL, 2006). E os dados foram-se obtidos através de pesquisa bibliográfica, que tem por base as informações de livros e da legislação em vigor (GIL,2006), e os documentos disponibilizados pela empresa, em especial as demonstrações do resultado e as notas fiscais do período em estudo.

Assim, a fonte de dados documental utilizada consiste nas informações contábeis da empresa referente ano de 2013. Fundamentalmente, as notas fiscais de compras e vendas na sua essência, assim como a DRE de mesmo período, para garantir a consonância das informações para as diferentes formas de tributação levantadas.

Por conseguinte, a fonte de dados bibliográfica consiste nos conceitos e normas da contabilidade tributária, dos regimes tributários e suas formas existentes e possíveis no Brasil. À obtenção se deu por base nos livros publicados e legislações federal e estadual, já referidas no capítulo anterior.

Formam a coleta de dados do presente estudo: os dados documentais disponibilizados pela empresa alvo deste estudo de caso, que rogou pelo sigilo de sua denominação, deliberando o epíteto “Comercial de Autopeças Carazinho Ltda”, e os dados bibliográficos, que são a conceituação do planejamento tributário e as formas de tributação dadas pela legislação. Na seção seguinte serão abordados os critérios para análise destes dados.

### 3.3. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Os dados bibliográficos serviram como apoio e norteador para analisar quantitativamente os dados obtidos pela empresa, ou seja, elaborou-se a análise de dados com base nas formas de apuração trazidas pelas fontes bibliográficas abordadas no capítulo anterior – a fundamentação teórica do presente estudo.

Com as notas fiscais de compra e venda e as DREs do ano civil de 2013, sendo obtidos os dados necessários ao estudo, foram-se tabulados os valores por trimestre a fim de chegar a um comparativo equivalente entre as formas de tributação abordadas nesta pesquisa.

Concomitantemente, utilizou-se a organização dos dados para a apuração dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ICMS, calculando-os dentro de cada regime tributário abordado no referencial teórico deste trabalho, a saber: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Embora o regime de apuração pelo Lucro Real tenha a possibilidade de apuração mensal, com balanço/balancete de suspensão/redução, verificou-se que a empresa não teve prejuízo fiscal no ano civil em estudo, levando em conta a DRE apresentada pela empresa; sendo assim desnecessária a sua apuração. Contudo, no regime de apuração pelo Lucro Real, teve-se que ultimar uma nova DRE, em consequência da empresa objeto deste estudo

estar atualmente enquadrada no Simples Nacional e os impostos eram recolhidos de forma unificada e registrados a débito no subgrupo Impostos incidentes sobre Vendas (Conta de Resultado).

Mesmo que os alguns impostos, como o IRPJ e a CSLL, pudessem ser apurados pelo regime de apuração do Lucro Presumido e do Simples Nacional apenas com base nas receitas com vendas, os demais tributos (ICMS, PIS, COFINS e CPP) demandaram um apanhado maior de levantamento e análise de informações.

Nessa linha, conseguiu-se com base no Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP – levantar os valores correspondentes ao ICMS; já as informações referentes às contribuições para o PIS e a COFINS foi-se observada as Nomenclaturas Comum do Mercosul (NCM) de cada produto e advindo da legislação pertinente, pode-se levantar os valores correspondentes destes tributos (tributadas por incidência monofásica ou tributação normal). Por fim, e não menos importante, para os valores levantados no cálculo da CPP, utilizou-se da folha de salários e pró-labore daquele período.

Uma vez apurados os dados de todos os tributos acima citados, submeteram-se a apuração dos tributos pelos regimes do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Por fim, os resultados das apurações foram-se comparados monetariamente para concluir-se qual a melhor forma de tributação, dentre as citadas, para a empresa em estudo.

### 3.4. LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Num estudo de caso, destaca-se a limitação das informações, pois essas permitem uma análise limitada da população, não podendo auferir esses resultados como regra geral para todo o universo deste tipo de pesquisa. Assim reforçado por Gil (2006) onde a análise de um único ou de poucos casos de fato fornece uma base muito frágil para a generalização.

No entanto, o propósito é criar uma visão global do problema ou identificar os possíveis fatores que o influenciam ou que por eles são influenciados. Permitindo um nível salutar de confiança quanto à aplicação dos dados com base na pesquisa bibliográfica, pois

se tratam de informações atinentes a legislação e normas legais em vigor.

### 3.5. VARÁVEIS DO ESTUDO

De modo geral, as variáveis formam os impactos da apuração dos tributos pela sistemática dos diferentes regimes tributários. Tal variável leva em conta aspectos como: os critérios legais envolvidos, as diferentes bases de cálculo e alíquotas aplicáveis, além de peculiaridades inerentes ao porte e seguimento da organização, o qual reflete em suas opções e/ou obrigações.

Uma vez compreendida a metodologia que envolveu o desenvolvimento desse estudo, traz-se no próximo capítulo o desenvolvimento e os resultados da aplicação da pesquisa sobre o estudo de caso exposto.

#### **4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA**

A pesquisa consiste na apresentação da melhor forma de tributação, entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Desta forma, especificamente, busca-se comprovar com base na legislação atinente uma economicidade no pagamento de impostos e contribuições, ou seja, com base num planejamento tributário preventivo busca-se uma elisão fiscal.

O estudo de caso foi realizado para uma empresa situada na cidade de Carazinho, no estado do Rio Grande do Sul, do ramo comercial de autopeças. O ramo especificamente da empresa, comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores, busca a venda de autopeças aos consumidores finais deste tipo de produto. A fim de evitar a identificação da empresa objeto deste trabalho, utilizou-se a denominação “Comercial de Autopeças Carazinho Ltda”.

No decorrer desse capítulo são desenvolvidos os cálculos de apuração dos tributos, para cada um dos regimes acima referidos para a empresa, trazidos nesta pesquisa na forma de levantamentos trimestrais, a fim de realizar-se comparativo entre os três regimes de tributação já mencionados anteriormente.

A seguir apresentam-se os dados levantados a partir dos valores obtidos pelas demonstrações contábeis da empresa e também os impostos calculados neste trabalho.

##### **4.1. RESULTADOS E CÁLCULOS DO 1º TRIMESTRE**

Com base na legislação contábil e tributária brasileira supramencionada, somado aos dados disponibilizados pela empresa em suas demonstrações contábeis, obteve-se

evidência no presente estudo de caso para os regimes tributários a seguir expostos.

#### **4.1.1. Lucro Real**

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Lucro Real, devem-se elencar alguns pontos importantes, já abordados no referencial teórico deste estudo, mas é se suma sua reiteração.

A partir das demonstrações contábeis apresentadas, levando em conta sua fidedignidade, deve-se ater ao seguinte ponto: estas foram elaboradas conforme os fatos apresentados ao contador nos quais seus impostos eram acobertados pelo regime do Simples Nacional, ou seja, a empresa objeto de estudo apresentou em sua DRE, mais especificamente no subgrupo das Deduções da Receita Bruta, os impostos representados sumariamente por recolhimento do DAS – onde neste Documento estão abrangidos vários impostos, muitos deles objetivando este trabalho.

Para efeitos da correta evidenciação das despesas e posterior levantamento do lucro real, para formar a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL, buscou-se calcular antes de tudo os seguintes tributos: o PIS, a COFINS, a CPP e o ICMS. A seguir discorrem-se cada um destes tributos, antes de apresentar-se o balancete demonstrando o lucro antes dos impostos.

##### **– Apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativo**

Para apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativos buscou-se, a partir dos valores disponibilizados pela empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Ao evidenciar as vendas brutas, foram-se descontadas as vendas de produtos monofásicos com base na Lei nº 10.485/02, sabidamente citadas nos Anexos II e III deste estudo. Após, destacam-se as receitas tributadas de PIS e COFINS. Para este 1º trimestre, compreendido dos meses de janeiro, fevereiro e março do ano de 2013, não houve devoluções de venda que possam ser descontadas da base das receitas tributadas, pois os produtos devolvidos também estão a luz regime de tributação monofásico, não

necessitando assim deduzi-los das receitas tributadas.

Tabela 1 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo

<b>1º Trimestre</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Total das Receitas	R\$ 118.613,87	R\$ 108.537,92	R\$ 124.825,78	R\$ 351.977,57
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 85.777,13	R\$ 80.424,95	R\$ 92.380,65	R\$ 258.582,73
= Receitas Tributadas	R\$ 32.836,74	R\$ 28.112,97	R\$ 32.445,13	R\$ 93.394,84
Base de Cálculo	R\$ 32.836,74	R\$ 28.112,97	R\$ 32.445,13	R\$ 93.394,84
<b>Débito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 541,81</b>	<b>R\$ 463,86</b>	<b>R\$ 535,34</b>	<b>R\$ 1.541,01</b>
<b>Débito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 2.495,59</b>	<b>R\$ 2.136,59</b>	<b>R\$ 2.465,83</b>	<b>R\$ 7.098,01</b>

Fonte: Dados Primários

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 1.541,01 para o PIS e R\$ 7.098,01 para a COFINS.

Tabela 2 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS

<b>1º Trimestre</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Compras com Crédito	R\$ 23.468,43	R\$ 22.905,40	R\$ 26.217,15	R\$ 72.590,98
Energia Elétrica	R\$ 160,23	R\$ 569,04	R\$ 540,79	R\$ 1.270,06
Devoluções de Venda	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
= Base de Cálculo do Crédito	R\$ 23.628,66	R\$ 23.474,44	R\$ 26.757,94	R\$ 73.861,04
<b>Crédito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 389,87</b>	<b>R\$ 387,33</b>	<b>R\$ 441,51</b>	<b>R\$ 1.218,71</b>
<b>Crédito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 1.795,78</b>	<b>R\$ 1.784,06</b>	<b>R\$ 2.033,60</b>	<b>R\$ 5.613,44</b>

Fonte: Dados Primários

A legislação concede à empresa o direito tomar crédito dos produtos adquiridos, com posterior objetivo de revenda. E esse crédito é permitido ser descontado do valor devido das contribuições. Assim, evidencia-se o valor total das compras, descontam-se as mercadorias sujeitas a tributação monofásica e aplica-se as mesmas alíquotas utilizadas aos débitos, de 1,65% – PIS – e 7,6% – COFINS – obtendo os valores dos créditos. Não obstante, apuraram-se os valores de crédito do trimestre em R\$ 1.218,71 para o PIS e R\$ 5.613,44 para a COFINS.

Tabela 3 – Resultado Apuração PIS e COFINS

<b>1º Trimestre - PIS</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 541,81	R\$ 463,86	R\$ 535,34	R\$ 1.541,01
Crédito	R\$ 389,87	R\$ 387,33	R\$ 441,51	R\$ 1.218,71
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 151,93</b>	<b>R\$ 76,54</b>	<b>R\$ 93,84</b>	<b>R\$ 322,31</b>
<b>1º Trimestre - COFINS</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 2.495,59	R\$ 2.136,59	R\$ 2.465,83	R\$ 7.098,01
Crédito	R\$ 1.795,78	R\$ 1.784,06	R\$ 2.033,60	R\$ 5.613,44
<b>COFINS a pagar</b>	<b>R\$ 699,81</b>	<b>R\$ 352,53</b>	<b>R\$ 432,23</b>	<b>R\$ 1.484,57</b>

Fonte: Dados Primários

Por fim, do valor do débito apurado foi descontado o valor do crédito, evidenciando assim os valores de PIS a pagar em R\$ 322,31 e COFINS a pagar em R\$ 1.484,57, conforme tabela 3 supra.

#### – Apuração da CPP

Para o cálculo das Contribuições Previdenciárias devidas pela empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, buscou-se o montante da remuneração paga aos funcionários, como também o montante dos valores pagos a título de pró-labore.

Sobre a folha de salários dos funcionários aplicam-se os devidos percentuais: 20% para o INSS, 2% para o SAT e 5,8% para as Contribuições de Terceiros. A seguir, elencadas na tabela própria, obteve-se os valores trimestrais em R\$ 4.882,98.

Tabela 4 – Apuração CPP – Folha de Salários

<b>1º Trimestre</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Montante Salários	R\$ 5.396,83	R\$ 5.721,30	R\$ 6.446,54	R\$ 17.564,67
CPP 20%	R\$ 1.079,37	R\$ 1.144,26	R\$ 1.289,31	R\$ 3.512,93
SAT 2%	R\$ 107,94	R\$ 114,43	R\$ 128,93	R\$ 351,29
Terceiros 5,8%	R\$ 313,02	R\$ 331,84	R\$ 373,90	R\$ 1.018,75
<b>Total dos Tributos</b>	<b>R\$ 1.500,32</b>	<b>R\$ 1.590,52</b>	<b>R\$ 1.792,14</b>	<b>R\$ 4.882,98</b>

Fonte: Dados Primários

Sobre os valores pagos de pró-labores há incidência de 20% de INSS, também a seguir, levantados em tabela própria, apuraram-se os valores trimestrais em R\$ 813,60.

Tabela 5 – Apuração CPP – Pró-labore

<b>1º Trimestre</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Montante Pro Labore	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 4.068,00
CPP 20%	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 813,60
<b>Total</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 813,60</b>

**Fonte:** Dados Primários

Estes valores acima apurados admitem-se como despesas. Todavia, para sua correta evidenciação na Demonstração do Resultado, os valores da CPP sobre a folha de salários dos funcionários estão elencados dentro da subconta das Despesas com Vendas, visto que os funcionários participam do setor de vendas. Já os valores da CPP sobre os pró-labores estão elencados dentro da subconta Despesas Administrativas, visto que são os dirigentes que participam do setor administrativo.

Enfim, depois de corretamente classificados, estes valores serão somados as despesas já evidenciadas na DRE, para posteriormente chegar-se ao lucro real da empresa.

#### – Apuração do ICMS

Para a apuração do ICMS buscou-se os valores contidos em notas fiscais de compra e venda de mercadorias para comercialização da empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda. Onde, em suas notas de venda identificaram-se os produtos com tributação por substituição tributária (condição de recolhimento antecipado pela indústria) e também se identificaram os produtos tributados de ICMS. Como as vendas foram-se dentro do estado, multiplicou-se o valor total dos produtos tributados pela alíquota de 17%.

Contudo, neste regime de tributação, é permitido tomar crédito das compras para posterior revenda. Na mesma visão dos produtos de venda, buscou-se separar os produtos tributados e os por substituição tributária. Sabendo-se que o crédito de ICMS é devido quando destacado em documento idôneo, utilizou-se apenas do imposto que hora esteve destacado nas notas fiscais de compra.

Tabela 6 – Apuração de ICMS

<b>1º Trimestre</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Vendas de Mercadorias do Período	R\$ 118.613,87	R\$ 108.321,12	R\$ 124.825,78	R\$ 351.760,77
Vendas com Substituição Tributária	R\$ 118.613,87	R\$ 108.321,12	R\$ 124.567,98	R\$ 351.502,97
Vendas Tributadas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 257,80	R\$ 257,80
Débito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 43,83	R\$ 43,83
Compras de Mercadorias do Período	R\$ 81.871,03	R\$ 85.701,97	R\$ 97.289,22	R\$ 264.862,22
Compras com Substituição Tributária	R\$ 81.871,03	R\$ 85.701,97	R\$ 97.163,32	R\$ 264.736,32
Compras Tributadas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 125,90	R\$ 125,90
Crédito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 21,40	R\$ 21,40
<b>Valor de ICMS a pagar</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 22,42</b>	<b>R\$ 22,42</b>

Fonte: Dados Primários

Após levantados os valores correspondentes as compras e as vendas, na apuração de ICMS, os valores de créditos foi-se descontado dos valores de débitos resultando no valor de ICMS a pagar de R\$ 22,42, conforme tabela 6 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para realização dos cálculos de IRPJ e CSLL no 1º trimestre de 2013 na apuração do Lucro Real utilizou-se a DRE da empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, e também a inserção de valores correspondentes aos impostos anteriormente calculados: PIS, COFINS, CPP e ICMS, garantindo assim efetivamente a identificação do lucro líquido antes dos impostos. Com isso, segue abaixo a DRE para utilização no cálculo:

<b>CONTAS</b>	<b>JANEIRO</b>	<b>FEVEREIRO</b>	<b>MARÇO</b>	<b>TOTAL 1º TRI</b>
<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	<b>R\$ 117.762,12</b>	<b>R\$ 107.892,06</b>	<b>R\$ 124.277,29</b>	<b>R\$ 349.931,47</b>
Receita com Vendas de Produtos	R\$ 118.613,87	R\$ 108.537,92	R\$ 124.825,78	R\$ 351.977,57
(-) Cancelamentos e Devoluções de Vendas	R\$ 0,00	-R\$ 216,80	R\$ 0,00	-R\$ 216,80
(-) Impostos incidentes sobre Vendas	-R\$ 851,75	-R\$ 429,06	-R\$ 548,49	-R\$ 1.829,30
<b>(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS</b>	<b>R\$ 84.773,36</b>	<b>R\$ 88.941,92</b>	<b>R\$ 100.864,93</b>	<b>R\$ 274.580,21</b>
Compras de Mercadorias	R\$ 83.819,34	R\$ 86.072,71	R\$ 97.409,72	R\$ 267.301,77
Fretes Sobre Compras de Mercadorias	R\$ 2.902,33	R\$ 3.239,95	R\$ 3.575,71	R\$ 9.717,99
(-) Devoluções de Compras de Mercadorias	-R\$ 1.948,31	-R\$ 370,74	-R\$ 120,50	-R\$ 2.439,55
<b>= LUCRO BRUTO</b>	<b>R\$ 32.988,76</b>	<b>R\$ 18.950,14</b>	<b>R\$ 23.412,36</b>	<b>R\$ 75.351,26</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 20.278,89</b>	<b>R\$ 19.476,26</b>	<b>R\$ 20.272,63</b>	<b>R\$ 60.027,78</b>
Despesas com Vendas	R\$ 7.291,84	R\$ 7.382,04	R\$ 7.583,66	R\$ 22.257,54
Despesas Administrativas	R\$ 11.031,37	R\$ 11.031,37	R\$ 11.031,37	R\$ 33.094,11
Despesas Tributárias	R\$ 347,56	R\$ 324,09	R\$ 534,44	R\$ 1.206,09
Despesas Financeiras	R\$ 1.608,49	R\$ 738,76	R\$ 1.123,22	R\$ 3.470,47
(+) Receitas Financeiras	R\$ 0,37	R\$ 0,00	R\$ 0,06	R\$ 0,43
<b>=LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS</b>	<b>R\$ 12.709,87</b>	<b>-R\$ 526,13</b>	<b>R\$ 3.139,73</b>	<b>R\$ 15.323,48</b>

Quadro 8 – Demonstração do Resultado do Exercício 1º trimestre - 2013

Fonte: Dados Primários.

A partir das informações destacadas no quadro acima, foi possível realizar a apuração do regime de tributação do Lucro Real para o 1º trimestre de 2013. Ainda assim, dentro de cada conta sintética há subgrupos das contas, a saber:

- as **Despesas com Vendas** composta por Salários e Ordenados, Férias, FGTS, 13º Salário, Alimentação do Trabalhador - PAT, Materiais Auxiliares e de Consumo. Incluiu-se ainda após realização de cálculo a CPP sobre a Folha de Salários no valor de R\$ 4.882,98.
- as **Despesas Administrativas** composta por Pró-labore, Patrocínios e Propaganda, Despesas com Viagens, Aluguéis e Condomínios, Manutenção e Reparos de Equipamentos de Informática, Água e Esgoto, Correios, Internet, Energia Elétrica, Telecomunicações, Assinaturas e Mensalidades, Bens de Pequeno Valor, Uniformes, Copa e Cozinha, Despesas com Cartório, Doações a Instituições não Oficializadas, Honorários Contábeis, Material de Higiene e Limpeza. Incluiu-se ainda após a realização de cálculo a CPP sobre o Pró-labore no valor de R\$ 813,60
- as **Despesas Tributárias** composta por Imposto Sindical Patronal, Impostos Estaduais, Impostos Municipais.
- as **Despesas Financeiras** composta por Descontos Concedidos, Despesas Bancárias, Encargos sobre Empréstimos e Financiamentos e Juros Pagos ou Incorridos.
- as **Receitas Financeiras** composta por Descontos Obtidos e Rendimentos de Aplicação Financeiras.

Portanto, na soma dos lucros ou prejuízos dos três primeiros meses conseguiu-se evidenciar o valor do lucro líquido antes dos impostos trimestralmente, tomando-o como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme evidenciado em tabela 7 próxima. Do resultado contábil trimestral apurado foram-se verificadas as possíveis adições, exclusões e compensações. Não havendo tais mudanças neste 1º trimestre, encontrou-se o lucro real.

Sobre o lucro real apurado anteriormente aplicou-se 15% referente ao IRPJ, não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00 não há do que se falar em adicional de IR. Do valor do imposto de renda apurado, verificou-se a possibilidade de dedução de 4% para PAT – Programa de Auxílio ao Trabalhador, detendo-se ao limite de 15% sobre o valor pago no trimestre resultando num valor de R\$ 94,18.

Tabela 7 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>1º Trimestre</b>
<b>Lucro antes do IR</b>	<b>R\$ 15.323,48</b>
+ Adições	R\$ 0,00
(-) Exclusões	R\$ 0,00
(-) Compensações	R\$ 0,00
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 15.323,48</b>
IRPJ 15%	R\$ 2.298,52
(+) Adicional	R\$ 0,00
(-) Doações	R\$ 0,00
IR Devido	R\$ 2.298,52
(-) Dedução PAT (4%)	R\$ 94,18
<b>IR pagar</b>	<b>R\$ 2.204,34</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>1º Trimestre</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 15.323,48</b>
Alíquota	9%
<b>CSLL apagar</b>	<b>R\$ 1.379,11</b>

**Fonte:** Dados Primários

E, também sobre o lucro real apurado, aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 2.204,34 para o IRPJ e de R\$ 1.379,11 para a CSLL, conforme tabela 7 supra.

#### 4.1.2. Lucro Presumido

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Lucro Presumido, devem-se elencar alguns pontos importantes, já abordados no referencial teórico deste estudo, mas é se suma sua reiteração.

Visto que para o IRPJ e a CSLL estão previstas a sua apuração trimestralmente pela legislação do Imposto de Renda; sendo assim, para fins de comparativo os tributos, o PIS e a COFINS optou-se por calculá-las mensalmente e demonstra-las por trimestre.

Não obstante, as apurações dos tributos ICMS e CPP são exatamente da mesma forma que no regime de tributação pelo Lucro Real. Todavia, reforçam-se os valores do 1º trimestre onde figurou o ICMS a pagar de R\$ 22,42, a CPP sobre a folha salarial a pagar de

R\$ 4.882,98 como também a CPP sobre Pró-labore a pagar de R\$ 813,60.

#### – Apuração do PIS e da COFINS Cumulativo

Para apuração do PIS e da COFINS Cumulativos buscou-se, a partir dos valores disponibilizados pela empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 8 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo

<b>1º Trimestre</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Total das Receitas	R\$ 118.613,87	R\$ 108.537,92	R\$ 124.825,78	R\$ 351.977,57
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 85.777,13	R\$ 80.424,95	R\$ 92.380,65	R\$ 258.582,73
= Receitas Tributadas	R\$ 32.836,74	R\$ 28.112,97	R\$ 32.445,13	R\$ 93.394,84
Base de Cálculo	R\$ 32.836,74	R\$ 28.112,97	R\$ 32.445,13	R\$ 93.394,84
<b>0,65% PIS a Recolher</b>	<b>R\$ 213,44</b>	<b>R\$ 182,73</b>	<b>R\$ 210,89</b>	<b>R\$ 607,07</b>
<b>3% COFINS a Recolher</b>	<b>R\$ 985,10</b>	<b>R\$ 843,39</b>	<b>R\$ 973,35</b>	<b>R\$ 2.801,85</b>

Fonte: Dados Primários

Do total das receitas de venda de mercadorias mensalmente descontou-se as vendas de produtos monofásicos, nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra. As devoluções também não foram descontadas, pois se tratavam de produtos monofásicos.

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 0,65% e 3 %, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, não sendo permitida a apropriação de créditos, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 607,07 para o PIS e R\$ 2.801,85 para a COFINS, conforme tabela 8 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação do Lucro Presumido buscou-se, a partir dos valores disponibilizados pela empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 9 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>1º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 351.977,57</b>
(-) Devolução Vendas	-R\$ 216,80
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 351.760,77
Presunção do Lucro 8%	R\$ 28.140,86
Receitas Financeiras	R\$ 0,43
<b>Báse de Cálculo IRPJ</b>	<b>R\$ 28.141,29</b>
IRPJ 15%	R\$ 4.221,19
+ Adicional de IRPJ	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>R\$ 4.221,19</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>1º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 351.977,57</b>
(-) Devolução Vendas	-R\$ 216,80
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 351.760,77
Presunção do Lucro 12%	R\$ 42.211,29
Receitas Financeiras	R\$ 0,43
Báse de Cálculo CSLL	R\$ 42.211,72
Alíquota	9%
<b>CSLL a pagar</b>	<b>R\$ 3.799,06</b>

**Fonte:** Dados Primários

Considerou-se a soma do faturamento bruto mensal do 1º trimestre de 2013, com o devido desconto das devoluções de venda, para evidenciar as vendas de mercadorias líquidas. Sobre este valor, aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 8% e foram-se somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 15% referente ao IRPJ e não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00 não há do que se falar em adicional de IR.

E, sobre a venda líquida do trimestre aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 12% e foram-se somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 4.221,19 ao IRPJ e de R\$ 3.799,06 à CSLL, conforme tabela 9 supra.

### 4.1.3. Simples Nacional

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Simples Nacional, devem-se elencar alguns pontos importantes, já abordados no referencial teórico deste estudo, mas é se suma sua reiteração.

O Simples Nacional é um regime especial de tributação, que engloba em seu âmbito tributário o recolhimento unificado de vários tributos, dentre eles destaca-se o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, a CPP e o ICMS, completando-se assim a cesta de tributos abrangentes da empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda.

Contudo, para a apuração dos impostos deste regime de tributação necessitou-se da receita bruta mensal acumulada dos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração, para fins de evidenciação da faixa de faturamento e alíquotas correspondentes, já mencionadas no quadro 4 contido no item 2.5.4 supra. O valor acumulado do ano de 2012 para fins de evidenciação foi de R\$ 1.128.824,24. Respeitando-se, pois, a cada mês seguinte de apuração, excluiu-se o décimo terceiro mês anterior ao período de apuração.

Contudo, destacam-se as exclusões da base de cálculo para alguns tributos em particular. Para o PIS e a COFINS, são exclusões os valores de produtos com tributação monofásica, perfazendo um total no 1º trimestre de R\$ 258.582,73. Já para o ICMS, são exclusões os valores de produtos com tributação por substituição tributária, totalizando assim no 1º trimestre em R\$ 351.502,97.

Da receita bruta mensal deduziram-se as exclusões possíveis, resultando numa base de cálculo passível de tributação. Sobre as bases de cálculo (cada imposto resulta em diferentes bases) aplicaram-se as alíquotas referidas naquela faixa de faturamento.

Tabela 10 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional

<b>IMPOSTO</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total 1º Trim</b>
IRPJ	R\$ 462,59	R\$ 422,45	R\$ 486,82	R\$ 1.371,87
CSLL	R\$ 462,59	R\$ 422,45	R\$ 486,82	R\$ 1.371,87
COFINS	R\$ 380,91	R\$ 323,60	R\$ 376,36	R\$ 1.080,87
PIS/PASEP	R\$ 91,94	R\$ 78,11	R\$ 90,85	R\$ 260,90
CPP	R\$ 3.914,26	R\$ 3.574,60	R\$ 4.119,25	R\$ 11.608,11
ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5,67	R\$ 5,67
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.312,29</b>	<b>R\$ 4.821,21</b>	<b>R\$ 5.565,77</b>	<b>R\$ 15.699,27</b>

Fonte: Dados Primários

Por fim, levantaram-se os valores devidos para cada tributo neste regime de tributação, conforme tabela 10, que somados todos no trimestre registrou-se um total de R\$ 15.699,27.

## 4.2. RESULTADOS E CÁLCULOS DO 2º TRIMESTRE

Com base na legislação contábil e tributária brasileira supramencionada, somado aos dados disponibilizados pela empresa em suas demonstrações contábeis, obteve-se evidência no presente estudo de caso para os regimes tributários a seguir expostos.

### 4.2.1. Lucro Real

Da mesma perspectiva de cálculo do 1º trimestre, a seguir discorrem-se cada um dos tributos para o 2º trimestre, antes de apresentar-se o balancete demonstrando o lucro antes dos impostos.

#### – Apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativo

Para apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativos buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 11 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo

2º Trimestre	Abril	Mai	Junho	Total
Total das Receitas	R\$ 166.701,69	R\$ 142.531,63	R\$ 127.226,87	R\$ 436.460,19
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 124.850,42	R\$ 110.020,81	R\$ 96.736,74	R\$ 331.607,97
= Receitas Tributadas	R\$ 41.851,27	R\$ 32.510,82	R\$ 30.490,13	R\$ 104.852,22
Base de Cálculo	R\$ 41.851,27	R\$ 32.510,82	R\$ 30.490,13	R\$ 104.852,22
<b>Débito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 690,55</b>	<b>R\$ 536,43</b>	<b>R\$ 503,09</b>	<b>R\$ 1.730,06</b>
<b>Débito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 3.180,70</b>	<b>R\$ 2.470,82</b>	<b>R\$ 2.317,25</b>	<b>R\$ 7.968,77</b>

Fonte: Dados Primários

Do total das receitas de venda de mercadorias mensalmente descontou-se as vendas de produtos monofásicos, nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra. As devoluções também não foram descontadas, pois se tratavam de produtos monofásicos.

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 1.730,06 para o PIS e R\$ 7.968,77 para a COFINS.

Tabela 12 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS

<b>2º Trimestre</b>	<b>Abril</b>	<b>Maiο</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
Compras com Crédito	R\$ 29.053,64	R\$ 22.858,44	R\$ 22.405,59	R\$ 74.317,67
Energia Elétrica	R\$ 402,00	R\$ 412,37	R\$ 366,53	R\$ 1.180,90
Devoluções de Venda	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
= Base de Cálculo do Crédito	R\$ 29.455,64	R\$ 23.270,81	R\$ 22.772,12	R\$ 75.498,57
<b>Crédito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 486,02</b>	<b>R\$ 383,97</b>	<b>R\$ 375,74</b>	<b>R\$ 1.245,73</b>
<b>Crédito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 2.238,63</b>	<b>R\$ 1.768,58</b>	<b>R\$ 1.730,68</b>	<b>R\$ 5.737,89</b>

Fonte: Dados Primários

Nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra, evidencia-se o valor total das compras, descontam-se as mercadorias sujeitas à tributação monofásica e aplica-se as mesmas alíquotas utilizadas aos débitos, de 1,65% – PIS – e 7,6% – COFINS – obtendo os valores dos créditos. Não obstante, apuraram-se os valores de crédito do trimestre em R\$ 1.245,73 para o PIS e R\$ 5.737,89 para a COFINS.

Tabela 13 – Resultado Apuração PIS e COFINS

<b>2º Trimestre - PIS</b>	<b>Abril</b>	<b>Maiο</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 690,55	R\$ 536,43	R\$ 503,09	R\$ 1.730,06
Crédito	R\$ 486,02	R\$ 383,97	R\$ 375,74	R\$ 1.245,73
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 204,53</b>	<b>R\$ 152,46</b>	<b>R\$ 127,35</b>	<b>R\$ 484,34</b>
<b>2º Trimestre - COFINS</b>	<b>Abril</b>	<b>Maiο</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 3.180,70	R\$ 2.470,82	R\$ 2.317,25	R\$ 7.968,77
Crédito	R\$ 2.238,63	R\$ 1.768,58	R\$ 1.730,68	R\$ 5.737,89
<b>COFINS a pagar</b>	<b>R\$ 942,07</b>	<b>R\$ 702,24</b>	<b>R\$ 586,57</b>	<b>R\$ 2.230,88</b>

Fonte: Dados Primários

Por fim, do valor do débito apurado foi descontado o valor do crédito, evidenciando assim os valores de PIS a pagar em R\$ 484,34 e COFINS a pagar em R\$ 2.230,88, conforme tabela 13 supra.

### – Apuração da CPP

Para o cálculo das Contribuições Previdenciárias devidas buscou-se o montante da remuneração paga aos funcionários, como também o montante dos valores pagos a título de pró-labore.

Sobre a folha de salários dos funcionários aplicam-se os devidos percentuais: 20% para o INSS, 2% para o SAT e 5,8% para as Contribuições de Terceiros. A seguir, elencadas na tabela própria, obteve-se os valores trimestrais em R\$ 4.872,31.

Tabela 14 – Apuração CPP – Folha de Salários

<b>2º Trimestre</b>	<b>Abril</b>	<b>Maió</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
Montante Salários	R\$ 5.615,18	R\$ 5.955,55	R\$ 5.955,55	R\$ 17.526,28
CPP 20%	R\$ 1.123,04	R\$ 1.191,11	R\$ 1.191,11	R\$ 3.505,26
SAT 2%	R\$ 112,30	R\$ 119,11	R\$ 119,11	R\$ 350,53
Terceiros 5,8%	R\$ 325,68	R\$ 345,42	R\$ 345,42	R\$ 1.016,52
<b>Total dos Tributos</b>	<b>R\$ 1.561,02</b>	<b>R\$ 1.655,64</b>	<b>R\$ 1.655,64</b>	<b>R\$ 4.872,31</b>

Fonte: Dados Primários

Sobre os valores pagos de pró-labores há incidência de 20% de INSS, também a seguir, levantados em tabela própria, apuraram-se os valores trimestrais em R\$ 813,60.

Tabela 15 – Apuração CPP – Pró-labore

<b>2º Trimestre</b>	<b>Abril</b>	<b>Maió</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
Montante Pro Labore	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 4.068,00
CPP 20%	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 813,60
<b>Total</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 813,60</b>

Fonte: Dados Primários

Enfim, depois de corretamente classificados, estes valores serão somados as despesas já evidenciadas na DRE, a CPP sobre a folha de salários dentro da subconta das Despesas com Vendas e a CPP sobre os pró-labores dentro da subconta Despesas Administrativas, para posteriormente chegar-se ao lucro real da empresa.

### – Apuração do ICMS

Para a apuração do ICMS buscou-se os valores contidos em notas fiscais de compra e venda de mercadorias para comercialização do 2º trimestre. Onde, em suas notas de

venda identificaram-se os produtos com tributação por substituição tributária e também se identificaram os produtos tributados de ICMS. Multiplicou-se o valor total dos produtos tributados pela alíquota de 17%.

Tabela 16 – Apuração de ICMS

<b>2º Trimestre</b>	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
Vendas de Mercadorias do Período	R\$ 166.701,69	R\$ 142.531,63	R\$ 127.226,87	R\$ 436.460,19
Vendas com Substituição Tributária	R\$ 166.701,69	R\$ 142.467,86	R\$ 127.226,87	R\$ 436.396,42
Vendas Tributadas	R\$ 0,00	R\$ 63,77	R\$ 0,00	R\$ 63,77
Débito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 10,84	R\$ 0,00	R\$ 10,84
Compras de Mercadorias do Período	R\$ 112.470,11	R\$ 95.400,93	R\$ 89.695,59	R\$ 297.566,63
Compras com Substituição Tributária	R\$ 112.470,11	R\$ 95.369,49	R\$ 89.695,59	R\$ 297.535,19
Compras Tributadas	R\$ 0,00	R\$ 31,44	R\$ 0,00	R\$ 31,44
Crédito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 5,34	R\$ 0,00	R\$ 5,34
<b>Valor de ICMS a pagar</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 5,50</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 5,50</b>

Fonte: Dados Primários

Contudo, buscou-se separar os produtos de compra tributados e os por substituição tributária. Após levantados os valores correspondentes as compras e as vendas, na apuração de ICMS, os valores de créditos foi-se descontado dos valores de débitos resultando no valor de ICMS a pagar de R\$ 5,50, conforme tabela 16 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para realização dos cálculos de IRPJ e CSLL no 2º trimestre de 2013 na apuração do Lucro Real utilizou-se a DRE da empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, e também a inserção de valores correspondentes aos impostos anteriormente calculados: PIS, COFINS, CPP e ICMS, garantindo assim efetivamente a identificação do lucro líquido antes dos impostos.

A partir das informações destacadas no quadro 9 a seguir, foi possível realizar a apuração do regime de tributação do Lucro Real para o 2º trimestre de 2013. Ainda assim, dentro de cada conta sintética há subgrupos das contas, já elencadas no item 4.1.1 supra.

<b>CONTAS</b>	<b>ABRIL</b>	<b>MAIO</b>	<b>JUNHO</b>	<b>TOTAL 2º TRI</b>
<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	<b>R\$ 165.555,09</b>	<b>R\$ 141.671,43</b>	<b>R\$ 126.512,95</b>	<b>R\$ 433.739,48</b>
Receita com Vendas de Produtos	R\$ 166.701,69	R\$ 142.531,63	R\$ 127.226,87	R\$ 436.460,19
(-) Cancelamentos e Devoluções de Vendas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(-) Impostos incidentes sobre Vendas	-R\$ 1.146,60	-R\$ 860,20	-R\$ 713,92	-R\$ 2.720,71
<b>(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS</b>	<b>R\$ 115.726,25</b>	<b>R\$ 100.214,34</b>	<b>R\$ 93.492,33</b>	<b>R\$ 309.432,92</b>
Compras de Mercadorias	R\$ 113.666,89	R\$ 95.400,93	R\$ 90.371,36	R\$ 299.439,18
Fretes Sobre Compras de Mercadorias	R\$ 3.256,14	R\$ 4.813,41	R\$ 3.796,74	R\$ 11.866,29
(-) Devoluções de Compras de Mercadorias	-R\$ 1.196,78	R\$ 0,00	-R\$ 675,77	-R\$ 1.872,55
<b>= LUCRO BRUTO</b>	<b>R\$ 49.828,84</b>	<b>R\$ 41.457,09</b>	<b>R\$ 33.020,62</b>	<b>R\$ 124.306,56</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 23.396,01</b>	<b>R\$ 20.880,44</b>	<b>R\$ 22.381,17</b>	<b>R\$ 66.657,63</b>
Despesas com Vendas	R\$ 5.392,99	R\$ 5.487,61	R\$ 5.487,61	R\$ 16.368,22
Despesas Administrativas	R\$ 13.145,38	R\$ 13.145,38	R\$ 13.145,38	R\$ 39.436,14
Despesas Tributárias	R\$ 386,77	R\$ 577,76	R\$ 2.113,78	R\$ 3.078,31
Despesas Financeiras	R\$ 4.470,91	R\$ 2.220,60	R\$ 2.022,16	R\$ 8.713,67
(+) Receitas Financeiras	R\$ 0,04	R\$ 550,91	R\$ 387,76	R\$ 938,71
<b>=LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS</b>	<b>R\$ 26.432,83</b>	<b>R\$ 20.576,65</b>	<b>R\$ 10.639,45</b>	<b>R\$ 57.648,94</b>

**Quadro 9** – Demonstração do Resultado do Exercício 2º trimestre - 2013

**Fonte:** Dados Primários.

Portanto, na soma dos lucros dos três meses do 2º trimestre de 2013 conseguiu-se evidenciar o valor do lucro líquido antes dos impostos trimestralmente, tomando-o como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme evidenciado na tabela 17 próxima. Do resultado contábil trimestral apurado foram-se verificadas as possíveis adições, exclusões e compensações. Não havendo tais mudanças neste trimestre, encontrou-se o lucro real.

Tabela 17 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>2º Trimestre</b>
<b>Lucro antes do IR</b>	<b>R\$ 57.648,94</b>
+ Adições	R\$ 0,00
(-) Exclusões	R\$ 0,00
(-) Compensações	R\$ 0,00
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 57.648,94</b>
IRPJ 15%	R\$ 8.647,34
(+) Adicional	R\$ 0,00
(-) Doações	R\$ 0,00
IR Devido	R\$ 8.647,34
(-) Dedução PAT (4%)	R\$ 178,08
<b>IR pagar</b>	<b>R\$ 8.469,26</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>2º Trimestre</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 57.648,94</b>
Alíquota	9%
<b>CSLL apagar</b>	<b>R\$ 5.188,40</b>

**Fonte:** Dados Primários

Sobre o lucro real apurado anteriormente aplicou-se 15% referente ao IRPJ, não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00 não há do que se falar em adicional de IR. Do valor do imposto de renda apurado, verificou-se a possibilidade de dedução de 4% para PAT – Programa de Auxílio ao Trabalhador, detendo-se ao limite de 15% sobre o valor pago no trimestre resultando num valor de R\$ 178,08.

E, também sobre o lucro real apurado, aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 8.469,26 para o IRPJ e de R\$ 5.188,40 para a CSLL, conforme tabela 17 supra.

#### 4.2.2. Lucro Presumido

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Lucro Presumido, destaca-se que, para fins de comparativo os tributos, o PIS e a COFINS optou-se por calculá-las mensalmente e demonstra-las por trimestre.

Não obstante, as apurações dos tributos ICMS e CPP são exatamente da mesma forma que no regime de tributação pelo Lucro Real. Todavia, reforçam-se os valores do 2º trimestre onde figurou o ICMS a pagar de R\$ 5,50, a CPP sobre a folha salarial a pagar de R\$ 4.872,31 como também a CPP sobre Pró-labore a pagar de R\$ 813,60.

##### – Apuração do PIS e da COFINS Cumulativo

Para apuração do PIS e da COFINS Cumulativos buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 18 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo

<b>2º Trimestre</b>	<b>Abril</b>	<b>Maió</b>	<b>Junho</b>	<b>Total</b>
Total das Receitas	R\$ 166.701,69	R\$ 142.531,63	R\$ 127.226,87	R\$ 436.460,19
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 124.850,42	R\$ 110.020,81	R\$ 96.736,74	R\$ 331.607,97
= Receitas Tributadas	R\$ 41.851,27	R\$ 32.510,82	R\$ 30.490,13	R\$ 104.852,22
Base de Cálculo	R\$ 41.851,27	R\$ 32.510,82	R\$ 30.490,13	R\$ 104.852,22
<b>0,65% PIS a Recolher</b>	<b>R\$ 272,03</b>	<b>R\$ 211,32</b>	<b>R\$ 198,19</b>	<b>R\$ 681,54</b>
<b>3% COFINS a Recolher</b>	<b>R\$ 1.255,54</b>	<b>R\$ 975,32</b>	<b>R\$ 914,70</b>	<b>R\$ 3.145,57</b>

Fonte: Dados Primários

Do total das receitas de venda de mercadorias mensalmente descontou-se as vendas de produtos monofásicos, nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra. As devoluções também não foram descontadas pois se tratavam de produtos monofásicos.

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 0,65% e 3 %, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, não sendo permitida a apropriação de créditos, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 681,54 para o PIS e R\$ 3.145,57 para a COFINS, conforme tabela 18 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação do Lucro Presumido buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 19 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>2º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 436.460,19</b>
(-) Devolução Vendas	R\$ 0,00
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 436.460,19
Presunção do Lucro 8%	R\$ 34.916,82
Receitas Financeiras	R\$ 938,71
<b>Báse de Cálculo IRPJ</b>	<b>R\$ 35.855,53</b>
IRPJ 15%	R\$ 5.378,33
+ Adicional de IRPJ	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>R\$ 5.378,33</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>2º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 436.460,19</b>
(-) Devolução Vendas	R\$ 8.713,67
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 445.173,86
Presunção do Lucro 12%	R\$ 53.420,86
Receitas Financeiras	R\$ 938,71
Báse de Cálculo CSLL	R\$ 54.359,57
Alíquota	9%
<b>CSLL a pagar</b>	<b>R\$ 4.892,36</b>

Fonte: Dados Primários

Considerou-se a soma do faturamento bruto mensal do 2º trimestre de 2013, com o devido desconto das devoluções de venda, para evidenciar as vendas de mercadorias líquidas. Sobre este valor, aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 8% e foram-se

somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 15% referente ao IRPJ e não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00 não há do que se falar em adicional de IR.

E, sobre a venda líquida do trimestre aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 12% e foram-se somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 5.378,33 ao IRPJ e de R\$ 4.892,36 à CSLL, conforme tabela 19 supra.

#### 4.2.3. Simples Nacional

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Simples Nacional, destaca-se o fato que são vários tributos num único cálculo apenas. E para fins de evidência da alíquota devida utiliza-se do faturamento bruto dos 12 meses anteriores ao período de apuração, conforme já mencionado no item 4.1.3 supra.

Contudo, destacam-se ainda o PIS e a COFINS, perfazendo um total no 2º trimestre de R\$ 331.607,97 e para o ICMS, totalizando assim no 2º trimestre em R\$ 436.396,42.

Da receita bruta mensal deduziram-se as exclusões possíveis, resultando numa base de cálculo passível de tributação. Sobre as bases de cálculo (cada imposto resulta em diferentes bases) aplicaram-se as alíquotas referidas naquela faixa de faturamento.

Tabela 20 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional

<b>IMPOSTO</b>	<b>Abril</b>	<b>Maió</b>	<b>Junho</b>	<b>Total 2º Trim</b>
IRPJ	R\$ 650,14	R\$ 555,87	R\$ 496,18	R\$ 1.702,19
CSLL	R\$ 650,14	R\$ 555,87	R\$ 496,18	R\$ 1.702,19
COFINS	R\$ 485,47	R\$ 380,38	R\$ 356,73	R\$ 1.222,59
PIS/PASEP	R\$ 117,18	R\$ 91,03	R\$ 85,37	R\$ 293,59
CPP	R\$ 5.501,16	R\$ 4.774,81	R\$ 4.262,10	R\$ 14.538,07
ICMS	R\$ 0,00	R\$ 1,47	R\$ 0,00	R\$ 1,47
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 7.404,09</b>	<b>R\$ 6.359,43</b>	<b>R\$ 5.696,58</b>	<b>R\$ 19.460,09</b>

**Fonte:** Dados Primários

Por fim, levantaram-se os valores devidos para cada tributo neste regime de tributação, conforme tabela 20 supra, que somados todos no trimestre registrou-se um total

de R\$ 19.460,09.

#### 4.3. RESULTADOS E CÁLCULOS DO 3º TRIMESTRE

Com base na legislação contábil e tributária brasileira supramencionada, somado aos dados disponibilizados pela empresa em suas demonstrações contábeis, obteve-se evidência no presente estudo de caso para os regimes tributários a seguir expostos.

##### 4.3.1. Lucro Real

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Lucro Real, devem-se seguir os mesmos moldes que o item 4.1.1 supra.

A seguir discorre-se as apurações sobre o PIS, a COFINS, a CPP e o ICMS, antes de apresentar-se o balancete demonstrando o lucro antes dos impostos.

##### – Apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativo

Para apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativos buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 21 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo

<b>3º Trimestre</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Total das Receitas	R\$ 155.312,50	R\$ 136.868,92	R\$ 154.629,57	R\$ 446.810,99
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 115.504,92	R\$ 107.753,64	R\$ 116.674,35	R\$ 339.932,91
= Receitas Tributadas	R\$ 39.807,58	R\$ 29.115,28	R\$ 37.955,22	R\$ 106.878,08
Base de Cálculo	R\$ 39.807,58	R\$ 29.115,28	R\$ 37.955,22	R\$ 106.878,08
<b>Débito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 656,83</b>	<b>R\$ 480,40</b>	<b>R\$ 626,26</b>	<b>R\$ 1.763,49</b>
<b>Débito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 3.025,38</b>	<b>R\$ 2.212,76</b>	<b>R\$ 2.884,60</b>	<b>R\$ 8.122,73</b>

Fonte: Dados Primários

Do total das receitas de venda de mercadorias mensalmente descontou-se as vendas de produtos monofásicos, nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra. As

devoluções também não foram descontadas, pois se tratavam de produtos monofásicos.

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 1.763,49 para o PIS e R\$ 8.122,73 para a COFINS.

Tabela 22 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS

<b>3º Trimestre</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Compras com Crédito	R\$ 36.756,87	R\$ 20.803,65	R\$ 29.725,63	R\$ 87.286,15
Energia Elétrica	R\$ 446,44	R\$ 488,33	R\$ 543,53	R\$ 1.478,30
Devoluções de Venda	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
= Base de Cálculo do Crédito	R\$ 37.203,31	R\$ 21.291,98	R\$ 30.269,16	R\$ 88.764,45
<b>Crédito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 613,85</b>	<b>R\$ 351,32</b>	<b>R\$ 499,44</b>	<b>R\$ 1.464,61</b>
<b>Crédito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 2.827,45</b>	<b>R\$ 1.618,19</b>	<b>R\$ 2.300,46</b>	<b>R\$ 6.746,10</b>

Fonte: Dados Primários

Nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra, evidencia-se o valor total das compras, descontam-se as mercadorias sujeitas a tributação monofásica e aplica-se as mesmas alíquotas utilizadas aos débitos, de 1,65% – PIS – e 7,6% – COFINS – obtendo os valores dos créditos. Não obstante, apuraram-se os valores de crédito do trimestre em R\$ 1.464,61 para o PIS e R\$ 6.746,10 para a COFINS.

Tabela 23 – Resultado Apuração PIS e COFINS

<b>3º Trimestre - PIS</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 656,83	R\$ 480,40	R\$ 626,26	R\$ 1.763,49
Crédito	R\$ 613,85	R\$ 351,32	R\$ 499,44	R\$ 1.464,61
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 42,97</b>	<b>R\$ 129,08</b>	<b>R\$ 126,82</b>	<b>R\$ 298,87</b>
<b>3º Trimestre - COFINS</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 3.025,38	R\$ 2.212,76	R\$ 2.884,60	R\$ 8.122,73
Crédito	R\$ 2.827,45	R\$ 1.618,19	R\$ 2.300,46	R\$ 6.746,10
<b>COFINS a pagar</b>	<b>R\$ 197,92</b>	<b>R\$ 594,57</b>	<b>R\$ 584,14</b>	<b>R\$ 1.376,64</b>

Fonte: Dados Primários

Por fim, do valor do débito apurado foi descontado o valor do crédito, evidenciando assim os valores de PIS a pagar em R\$ 298,87 e COFINS a pagar em R\$ 1.376,64, conforme tabela 23 supra.

### – Apuração da CPP

Para o cálculo das Contribuições Previdenciárias devidas buscou-se o montante da remuneração paga aos funcionários, como também o montante dos valores pagos a título de pró-labore.

Sobre a folha de salários dos funcionários aplicam-se os devidos percentuais: 20% para o INSS, 2% para o SAT e 5,8% para as Contribuições de Terceiros. A seguir, elencadas na tabela própria, obteve-se os valores trimestrais em R\$ 5.478,01.

Tabela 24 – Apuração CPP – Folha de Salários

<b>3º Trimestre</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Montante Salários	R\$ 5.955,55	R\$ 6.440,45	R\$ 7.309,07	R\$ 19.705,07
CPP 20%	R\$ 1.191,11	R\$ 1.288,09	R\$ 1.461,81	R\$ 3.941,01
SAT 2%	R\$ 119,11	R\$ 128,81	R\$ 146,18	R\$ 394,10
Terceiros 5,8%	R\$ 345,42	R\$ 373,55	R\$ 423,93	R\$ 1.142,89
<b>Total dos Tributos</b>	<b>R\$ 1.655,64</b>	<b>R\$ 1.790,45</b>	<b>R\$ 2.031,92</b>	<b>R\$ 5.478,01</b>

Fonte: Dados Primários

Sobre os valores pagos de pró-labores há incidência de 20% de INSS, também a seguir, levantados em tabela própria, apuraram-se os valores trimestrais em R\$ 813,60.

Tabela 25 – Apuração CPP – Pró-labore

<b>3º Trimestre</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Montante Pro Labore	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 4.068,00
CPP 20%	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 813,60
<b>Total</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 813,60</b>

Fonte: Dados Primários

Enfim, depois de corretamente classificados, estes valores serão somados as despesas já evidenciadas na DRE, a CPP sobre a folha de salários dentro da subconta das Despesas com Vendas e a CPP sobre os pró-labores dentro da subconta Despesas Administrativas, para posteriormente chegar-se ao lucro real da empresa.

### – Apuração do ICMS

Para a apuração do ICMS buscou-se os valores contidos em notas fiscais de compra e venda de mercadorias para comercialização do 3º trimestre. Onde, em suas notas de

venda identificaram-se os produtos com tributação por substituição tributária e também se identificaram os produtos tributados de ICMS. Multiplicou-se o valor total dos produtos tributados pela alíquota de 17%.

Tabela 26 – Apuração do ICMS

<b>3º Trimestre</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Vendas de Mercadorias do Período	R\$ 154.730,51	R\$ 136.868,92	R\$ 154.629,57	R\$ 446.229,00
Vendas com Substituição Tributária	R\$ 154.730,51	R\$ 136.868,92	R\$ 154.629,57	R\$ 446.229,00
Vendas Tributadas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Débito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Compras de Mercadorias do Período	R\$ 114.495,70	R\$ 94.321,86	R\$ 117.072,20	R\$ 325.889,76
Compras com Substituição Tributária	R\$ 114.495,70	R\$ 94.321,86	R\$ 117.072,20	R\$ 325.889,76
Compras Tributadas	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Crédito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>Valor de ICMS a pagar</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>	<b>R\$ 0,00</b>

Fonte: Dados Primários

Contudo, buscou-se separar os produtos de compra tributados e os por substituição tributária. Após levantados os valores correspondentes as compras e as vendas, na apuração de ICMS, não houveram créditos e débitos do imposto neste trimestre, conforme tabela 26 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para realização dos cálculos de IRPJ e CSLL no 3º trimestre de 2013 na apuração do Lucro Real utilizou-se a DRE da empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, e também a inserção de valores correspondentes aos impostos anteriormente calculados: PIS, COFINS, CPP e ICMS, garantindo assim efetivamente a identificação do lucro líquido antes dos impostos.

A partir das informações destacadas no quadro 10 a seguir, foi possível realizar a apuração do regime de tributação do Lucro Real para o 3º trimestre de 2013. Ainda assim, dentro de cada conta sintética há subgrupos das contas, já elencadas no item 4.1.1 supra.

CONTAS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	TOTAL 3º TRI
<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	<b>R\$ 154.489,62</b>	<b>R\$ 136.145,27</b>	<b>R\$ 153.918,61</b>	<b>R\$ 444.553,49</b>
Receita com Vendas de Produtos	R\$ 155.312,50	R\$ 136.868,92	R\$ 154.629,57	R\$ 446.810,99
(-) Cancelamentos e Devoluções de Vendas	-R\$ 581,99	R\$ 0,00	R\$ 0,00	-R\$ 581,99
(-) Impostos incidentes sobre Vendas	-R\$ 240,89	-R\$ 723,65	-R\$ 710,96	-R\$ 1.675,51
<b>(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS</b>	<b>R\$ 118.298,71</b>	<b>R\$ 97.796,54</b>	<b>R\$ 121.102,20</b>	<b>R\$ 337.197,45</b>
Compras de Mercadorias	R\$ 114.959,87	R\$ 94.588,46	R\$ 117.072,20	R\$ 326.620,53
Fretes Sobre Compras de Mercadorias	R\$ 3.803,01	R\$ 3.474,68	R\$ 4.030,00	R\$ 11.307,69
(-) Devoluções de Compras de Mercadorias	-R\$ 464,17	-R\$ 266,60	R\$ 0,00	-R\$ 730,77
<b>= LUCRO BRUTO</b>	<b>R\$ 36.190,91</b>	<b>R\$ 38.348,73</b>	<b>R\$ 32.816,41</b>	<b>R\$ 107.356,04</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 24.577,16</b>	<b>R\$ 23.076,74</b>	<b>R\$ 23.186,81</b>	<b>R\$ 70.840,71</b>
Despesas com Vendas	R\$ 7.504,71	R\$ 7.639,52	R\$ 7.880,99	R\$ 23.025,22
Despesas Administrativas	R\$ 13.760,63	R\$ 13.760,63	R\$ 13.760,63	R\$ 41.281,89
Despesas Tributárias	R\$ 2.201,02	R\$ 275,38	R\$ 437,35	R\$ 2.913,75
Despesas Financeiras	R\$ 2.345,62	R\$ 1.986,54	R\$ 1.107,97	R\$ 5.440,13
(+) Receitas Financeiras	R\$ 1.234,82	R\$ 585,33	R\$ 0,13	R\$ 1.820,28
<b>=LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS</b>	<b>R\$ 11.613,74</b>	<b>R\$ 15.271,99</b>	<b>R\$ 9.629,60</b>	<b>R\$ 36.515,33</b>

**Quadro 10** – Demonstração do Resultado do Exercício 3º trimestre - 2013

**Fonte:** Dados Primários.

Portanto, na soma dos lucros dos três meses do 2º trimestre de 2013 conseguiu-se evidenciar o valor do lucro líquido antes dos impostos trimestralmente, tomando-o como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme evidenciado na tabela 27 próxima. Do resultado contábil trimestral apurado foram-se verificadas as possíveis adições, exclusões e compensações. Não havendo tais mudanças neste trimestre, encontrou-se o lucro real.

Tabela 27 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>3º Trimestre</b>
<b>Lucro antes do IR</b>	<b>R\$ 36.515,33</b>
+ Adições	R\$ 0,00
(-) Exclusões	R\$ 0,00
(-) Compensações	R\$ 0,00
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 36.515,33</b>
IRPJ 15%	R\$ 5.477,30
(+) Adicional	R\$ 0,00
(-) Doações	R\$ 0,00
IR Devido	R\$ 5.477,30
(-) Dedução PAT (4%)	R\$ 200,22
<b>IR pagar</b>	<b>R\$ 5.277,08</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>3º Trimestre</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 36.515,33</b>
Alíquota	9%
<b>CSLL apagar</b>	<b>R\$ 3.286,38</b>

**Fonte:** Dados Primários

Sobre o lucro real apurado anteriormente aplicou-se 15% referente ao IRPJ, não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00 não há do que se falar em adicional de IR. Do valor do imposto de renda apurado, verificou-se a possibilidade de dedução de 4% para PAT – Programa de Auxílio ao Trabalhador, detendo-se ao limite de 15% sobre o valor pago no trimestre resultando num valor de R\$ 200,22.

E, também sobre o lucro real apurado, aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 5.277,08 para o IRPJ e de R\$ 3.286,38 para a CSLL, conforme tabela 27 supra.

#### **4.3.2. Lucro Presumido**

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Lucro Presumido, destaca-se que, para fins de comparativo os tributos, o PIS e a COFINS optou-se por calculá-las mensalmente e demonstrá-las por trimestre.

Não obstante, as apurações dos tributos ICMS e CPP são exatamente da mesma forma que no regime de tributação pelo Lucro Real. Todavia, reforçam-se os valores do 3º trimestre onde figurou a CPP sobre a folha salarial a pagar de R\$ 5.478,01 e também a CPP sobre Pró-labore a pagar de R\$ 813,60, o ICMS neste 3º trimestre não gerou valor de imposto a pagar.

##### **– Apuração do PIS e da COFINS Cumulativo**

Para apuração do PIS e da COFINS Cumulativos buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal, conforme tabela 28 a seguir.

Do total das receitas de venda de mercadorias mensalmente descontou-se as vendas de produtos monofásicos, nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra. As devoluções também não foram descontadas, pois se tratavam de produtos monofásicos.

Tabela 28 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo

<b>3º Trimestre</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total</b>
Total das Receitas	R\$ 155.312,50	R\$ 136.868,92	R\$ 154.629,57	R\$ 446.810,99
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 115.504,92	R\$ 107.753,64	R\$ 116.674,35	R\$ 339.932,91
= Receitas Tributadas	R\$ 39.807,58	R\$ 29.115,28	R\$ 37.955,22	R\$ 106.878,08
Base de Cálculo	R\$ 39.807,58	R\$ 29.115,28	R\$ 37.955,22	R\$ 106.878,08
<b>0,65% PIS a Recolher</b>	<b>R\$ 258,75</b>	<b>R\$ 189,25</b>	<b>R\$ 246,71</b>	<b>R\$ 694,71</b>
<b>3% COFINS a Recolher</b>	<b>R\$ 1.194,23</b>	<b>R\$ 873,46</b>	<b>R\$ 1.138,66</b>	<b>R\$ 3.206,34</b>

Fonte: Dados Primários

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 0,65% e 3 %, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, não sendo permitida a apropriação de créditos, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 694,71 para o PIS e R\$ 3.206,34 para a COFINS, conforme tabela 28 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação do Lucro Presumido buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 29 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>3º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 446.810,99</b>
(-) Devolução Vendas	-R\$ 581,99
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 446.229,00
Presunção do Lucro 8%	R\$ 35.698,32
Receitas Financeiras	R\$ 1.820,28
<b>Báse de Cálculo IRPJ</b>	<b>R\$ 37.518,60</b>
IRPJ 15%	R\$ 5.627,79
+ Adicional de IRPJ	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>R\$ 5.627,79</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>3º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 446.810,99</b>
(-) Devolução Vendas	R\$ 5.440,13
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 452.251,12
Presunção do Lucro 12%	R\$ 54.270,13
Receitas Financeiras	R\$ 1.820,28
Báse de Cálculo CSLL	R\$ 56.090,41
Alíquota	9%
<b>CSLL a pagar</b>	<b>R\$ 5.048,14</b>

Fonte: Dados Primários

Considerou-se a soma do faturamento bruto mensal do 3º trimestre de 2013, com o devido desconto das devoluções de venda, para evidenciar as vendas de mercadorias líquidas. Sobre este valor, aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 8% e foram-se somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 15% referente ao IRPJ e não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00 não há do que se falar em adicional de IR.

E, sobre a venda líquida do trimestre aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 12% e foram-se somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 5.627,79 ao IRPJ e de R\$ 5.048,14 à CSLL, conforme tabela 29 supra.

#### 4.3.3. Simples Nacional

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Simples Nacional, destaca-se os fatos que são vários tributos num único cálculo apenas. E para fins de evidenciação da alíquota devida utiliza-se do faturamento bruto dos 12 meses anteriores ao período de apuração, conforma já mencionado no item 4.1.3 supra.

Contudo, destacam-se ainda o PIS e a COFINS, perfazendo um total no 3º trimestre de R\$ 339.932,91 e para o ICMS, totalizando assim no 3º trimestre em R\$ 446.229,00.

Da receita bruta mensal deduziram-se as exclusões possíveis, resultando numa base de cálculo passível de tributação. Sobre as bases de cálculo (cada imposto resulta em diferentes bases) aplicaram-se as alíquotas referidas naquela faixa de faturamento.

Tabela 30 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional

<b>IMPOSTO</b>	<b>Julho</b>	<b>Agosto</b>	<b>Setembro</b>	<b>Total 3º Trim</b>
IRPJ	R\$ 603,45	R\$ 533,79	R\$ 649,44	R\$ 1.786,68
CSLL	R\$ 603,45	R\$ 533,79	R\$ 649,44	R\$ 1.786,68
COFINS	R\$ 458,94	R\$ 340,65	R\$ 474,44	R\$ 1.274,03
PIS/PASEP	R\$ 109,83	R\$ 81,52	R\$ 113,87	R\$ 305,22
CPP	R\$ 5.183,47	R\$ 4.585,11	R\$ 5.520,28	R\$ 15.288,86
ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 6.959,14</b>	<b>R\$ 6.074,86</b>	<b>R\$ 7.407,47</b>	<b>R\$ 20.441,47</b>

Fonte: Dados Primários

Por fim, levantaram-se os valores devidos para cada tributos neste regime de tributação, conforme tabela 30 supra, que somados todos no trimestre registrou-se um total de R\$ 20.441,47.

#### 4.4. RESULTADOS E CÁLCULOS DO 4º TRIMESTRE

Com base na legislação contábil e tributária brasileira supramencionada, somado aos dados disponibilizados pela empresa em suas demonstrações contábeis, obteve-se evidência no presente estudo de caso para os regimes tributários a seguir expostos.

##### 4.4.1. Lucro Real

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Lucro Real, devem-se seguir os mesmos moldes que o item 4.1.1 supra.

A seguir discorrem-se as apurações sobre o PIS, a COFINS, a CPP e o ICMS, antes de apresentar-se o balancete demonstrando o lucro antes dos impostos.

##### – Apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativo

Para apuração do PIS e da COFINS Não Cumulativos buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 31 – Apuração dos Débitos de PIS e COFINS Regime Não Cumulativo

4º Trimestre	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Total das Receitas	R\$ 180.808,16	R\$ 136.639,61	R\$ 126.816,55	R\$ 444.264,32
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 132.159,03	R\$ 92.058,86	R\$ 88.766,36	R\$ 312.984,25
= Receitas Tributadas	R\$ 48.649,13	R\$ 44.580,75	R\$ 38.050,19	R\$ 131.280,07
Base de Cálculo	R\$ 48.649,13	R\$ 44.580,75	R\$ 38.050,19	R\$ 131.280,07
<b>Débito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 802,71</b>	<b>R\$ 735,58</b>	<b>R\$ 627,83</b>	<b>R\$ 2.166,12</b>
<b>Débito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 3.697,33</b>	<b>R\$ 3.388,14</b>	<b>R\$ 2.891,81</b>	<b>R\$ 9.977,29</b>

Fonte: Dados Primários

Do total das receitas de venda de mercadorias mensalmente descontou-se as vendas de produtos monofásicos, nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra. As devoluções também não foram descontadas, pois se tratavam de produtos monofásicos.

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 2.166,12 para o PIS e R\$ 9.977,29 para a COFINS.

Tabela 32 – Apuração dos Créditos de PIS e COFINS

<b>4º Trimestre</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total</b>
Compras com Crédito	R\$ 23.468,43	R\$ 34.363,73	R\$ 29.229,37	R\$ 87.061,52
Energia Elétrica	R\$ 424,15	R\$ 523,00	R\$ 397,22	R\$ 1.344,37
Devoluções de Venda	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
= Base de Cálculo do Crédito	R\$ 23.892,58	R\$ 34.886,73	R\$ 29.626,59	R\$ 88.405,89
<b>Crédito de PIS 1,65%</b>	<b>R\$ 394,23</b>	<b>R\$ 575,63</b>	<b>R\$ 488,84</b>	<b>R\$ 1.458,70</b>
<b>Crédito de COFINS 7,6%</b>	<b>R\$ 1.815,84</b>	<b>R\$ 2.651,39</b>	<b>R\$ 2.251,62</b>	<b>R\$ 6.718,85</b>

Fonte: Dados Primários

Nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra, evidencia-se o valor total das compras, descontam-se as mercadorias sujeitas a tributação monofásica e aplica-se as mesmas alíquotas utilizadas aos débitos, de 1,65% – PIS – e 7,6% – COFINS – obtendo os valores dos créditos. Não obstante, apuraram-se os valores de crédito do trimestre em R\$ 1.458,70 para o PIS e R\$ 6.718,85 para a COFINS.

Tabela 33 – Resultado Apuração PIS e COFINS

<b>4º Trimestre - PIS</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 802,71	R\$ 735,58	R\$ 627,83	R\$ 2.166,12
Crédito	R\$ 394,23	R\$ 575,63	R\$ 488,84	R\$ 1.458,70
<b>PIS a pagar</b>	<b>R\$ 408,48</b>	<b>R\$ 159,95</b>	<b>R\$ 138,99</b>	<b>R\$ 707,42</b>
<b>4º Trimestre - COFINS</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total</b>
Débito	R\$ 3.697,33	R\$ 3.388,14	R\$ 2.891,81	R\$ 9.977,29
Crédito	R\$ 1.815,84	R\$ 2.651,39	R\$ 2.251,62	R\$ 6.718,85
<b>COFINS a pagar</b>	<b>R\$ 1.881,50</b>	<b>R\$ 736,75</b>	<b>R\$ 640,19</b>	<b>R\$ 3.258,44</b>

Fonte: Dados Primários

Por fim, do valor do débito apurado foi descontado o valor do crédito, evidenciando assim os valores de PIS a pagar em R\$ 707,42 e COFINS a pagar em R\$ 3.258,44, conforme tabela 33 supra.

### – Apuração da CPP

Para o cálculo das Contribuições Previdenciárias devidas buscou-se o montante da remuneração paga aos funcionários, como também o montante dos valores pagos a título de pró-labore.

Sobre a folha de salários dos funcionários aplicam-se os devidos percentuais: 20% para o INSS, 2% para o SAT e 5,8% para as Contribuições de Terceiros. A seguir, elencadas na tabela própria, obteve-se os valores trimestrais em R\$ 9.490,29.

Tabela 34 – Apuração CPP – Folha de Salários

<b>4º Trimestre</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total</b>
Montante Salários	R\$ 7.878,71	R\$ 11.064,43	R\$ 15.194,59	R\$ 34.137,73
CPP 20%	R\$ 1.575,74	R\$ 2.212,89	R\$ 3.038,92	R\$ 6.827,55
SAT 2%	R\$ 157,57	R\$ 221,29	R\$ 303,89	R\$ 682,75
Terceiros 5,8%	R\$ 456,97	R\$ 641,74	R\$ 881,29	R\$ 1.979,99
<b>Total dos Tributos</b>	<b>R\$ 2.190,28</b>	<b>R\$ 3.075,91</b>	<b>R\$ 4.224,10</b>	<b>R\$ 9.490,29</b>

Fonte: Dados Primários

Sobre os valores pagos de pró-labores há incidência de 20% de INSS, também a seguir, levantados em tabela própria, apuraram-se os valores trimestrais em R\$ 813,60.

Tabela 35 – Apuração CPP – Pró-labore

<b>4º Trimestre</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total</b>
Montante Pro Labore	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 1.356,00	R\$ 4.068,00
CPP 20%	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 271,20	R\$ 813,60
<b>Total</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 271,20</b>	<b>R\$ 813,60</b>

Fonte: Dados Primários

Enfim, depois de corretamente classificados, estes valores serão somados as despesas já evidenciadas na DRE, a CPP sobre a folha de salários dentro da subconta das Despesas com Vendas e a CPP sobre os pró-labores dentro da subconta Despesas Administrativas, para posteriormente chegar-se ao lucro real da empresa.

### – Apuração do ICMS

Para a apuração do ICMS buscou-se os valores contidos em notas fiscais de compra e venda de mercadorias para comercialização do 4º trimestre. Onde, em suas notas de

venda identificaram-se os produtos com tributação por substituição tributária e também se identificaram os produtos tributados de ICMS. Multiplicou-se o valor total dos produtos tributados pela alíquota de 17%.

Tabela 36 – Apuração de ICMS

<b>4º Trimestre</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total</b>
Vendas de Mercadorias do Período	R\$ 180.145,16	R\$ 136.335,78	R\$ 126.816,55	R\$ 443.297,49
Vendas com Substituição Tributária	R\$ 180.044,91	R\$ 136.335,78	R\$ 126.600,16	R\$ 442.980,85
Vendas Tributadas	R\$ 100,25	R\$ 0,00	R\$ 216,39	R\$ 316,64
Débito de ICMS	R\$ 17,04	R\$ 0,00	R\$ 36,79	R\$ 53,83
Compras de Mercadorias do Período	R\$ 133.927,02	R\$ 102.214,57	R\$ 93.408,21	R\$ 329.549,80
Compras com Substituição Tributária	R\$ 133.876,13	R\$ 102.214,57	R\$ 93.408,21	R\$ 329.498,91
Compras Tributadas	R\$ 50,89	R\$ 107,95	R\$ 0,00	R\$ 158,84
Crédito de ICMS	R\$ 8,65	R\$ 18,35	R\$ 0,00	R\$ 27,00
<b>Valor de ICMS a pagar</b>	<b>R\$ 8,39</b>	<b>-R\$ 18,35</b>	<b>R\$ 36,79</b>	<b>R\$ 26,83</b>

Fonte: Dados Primários

Contudo, buscou-se separar os produtos de compra tributados e os por substituição tributária. Após levantados os valores correspondentes as compras e as vendas, na apuração de ICMS, os valores de créditos descontou-se dos valores de débitos resultando no valor de ICMS a pagar de R\$ 26,83, conforme tabela 36 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para realização dos cálculos de IRPJ e CSLL no 4º trimestre de 2013 na apuração do Lucro Real utilizou-se a DRE da empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, e também a inserção de valores correspondentes aos impostos anteriormente calculados: PIS, COFINS, CPP e ICMS, garantindo assim efetivamente a identificação do lucro líquido antes dos impostos.

A partir das informações destacadas no quadro 11 a seguir, foi possível realizar a apuração do regime de tributação do Lucro Real para o 4º trimestre de 2013. Ainda assim, dentro de cada conta sintética há subgrupos das contas, já elencadas no item 4.1.1 supra. Atenção especial ao lançamento de Multas Indedutíveis, em registro no mês de dezembro de 2013, no valor de R\$ 153,23.

CONTAS	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL 4º TRI
<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	<b>R\$ 177.846,79</b>	<b>R\$ 135.457,43</b>	<b>R\$ 126.000,58</b>	<b>R\$ 439.304,80</b>
Receita com Vendas de Produtos	R\$ 180.808,16	R\$ 136.639,61	R\$ 126.816,55	R\$ 444.264,32
(-) Cancelamentos e Devoluções de Vendas	-R\$ 663,00	-R\$ 303,83	R\$ 0,00	-R\$ 966,83
(-) Impostos incidentes sobre Vendas	-R\$ 2.298,37	-R\$ 878,35	-R\$ 815,97	-R\$ 3.992,69
<b>(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS</b>	<b>R\$ 137.989,31</b>	<b>R\$ 105.811,47</b>	<b>R\$ 97.417,84</b>	<b>R\$ 341.218,62</b>
Compras de Mercadorias	R\$ 133.927,02	R\$ 102.214,57	R\$ 93.484,25	R\$ 329.625,84
Fretes Sobre Compras de Mercadorias	R\$ 4.062,29	R\$ 3.596,90	R\$ 4.009,63	R\$ 11.668,82
(-) Devoluções de Compras de Mercadorias	R\$ 0,00	R\$ 0,00	-R\$ 76,04	-R\$ 76,04
<b>= LUCRO BRUTO</b>	<b>R\$ 39.857,48</b>	<b>R\$ 29.645,96</b>	<b>R\$ 28.582,74</b>	<b>R\$ 98.086,18</b>
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>R\$ 25.801,19</b>	<b>R\$ 25.808,15</b>	<b>R\$ 26.591,88</b>	<b>R\$ 78.201,22</b>
Despesas com Vendas	R\$ 8.930,94	R\$ 9.816,57	R\$ 10.964,76	R\$ 29.712,27
Despesas Administrativas	R\$ 14.660,76	R\$ 14.660,76	R\$ 14.660,76	R\$ 43.982,28
Despesas Tributárias	R\$ 759,71	R\$ 155,90	R\$ 158,95	R\$ 1.074,56
Despesas Financeiras	R\$ 1.449,95	R\$ 1.174,92	R\$ 807,41	R\$ 3.432,28
(+) Receitas Financeiras	R\$ 0,17	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,17
<b>=LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS</b>	<b>R\$ 14.056,29</b>	<b>R\$ 3.837,81</b>	<b>R\$ 1.990,86</b>	<b>R\$ 19.884,96</b>

**Quadro 11** – Demonstração do Resultado do Exercício 4º trimestre - 2013

**Fonte:** Dados Primários.

Portanto, na soma dos lucros dos três meses do 2º trimestre de 2013 conseguiu-se evidenciar o valor do lucro líquido antes dos impostos trimestralmente, tomando-o como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme evidenciado na tabela 37 próxima. Do resultado contábil trimestral apurado foram-se verificadas as possíveis adições, exclusões e compensações. Assim, neste 4º trimestre obteve-se evidencia de uma adição ao lucro – a conta Multas Indedutíveis, após chegou-se o lucro real.

Tabela 37 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Real

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>4º Trimestre</b>
<b>Lucro antes do IR</b>	<b>R\$ 19.884,96</b>
+ Adições	R\$ 153,23
(-) Exclusões	R\$ 0,00
(-) Compensações	R\$ 0,00
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 20.038,19</b>
IRPJ 15%	R\$ 3.005,73
(+) Adicional	R\$ 0,00
(-) Doações	R\$ 0,00
IR Devido	R\$ 3.005,73
(-) Dedução PAT (4%)	R\$ 170,47
<b>IR pagar</b>	<b>R\$ 2.835,26</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>4º Trimestre</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 19.884,96</b>
Alíquota	9%
<b>CSLL apagar</b>	<b>R\$ 1.789,65</b>

**Fonte:** Dados Primários

Sobre o lucro real apurado anteriormente aplicou-se 15% referente ao IRPJ, não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00 não há do que se falar em adicional de IR. Do valor do imposto de renda apurado, verificou-se a possibilidade de dedução de 4% para PAT – Programa de Auxílio ao Trabalhador, detendo-se ao limite de 15% sobre o valor pago no trimestre resultando num valor de R\$ 170,47.

E, também sobre o lucro real apurado, aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 2.835,26 para o IRPJ e de R\$ 1.789,65 para a CSLL, conforme tabela 37 supra.

#### 4.4.2. Lucro Presumido

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Lucro Presumido, destaca-se que, para fins de comparativo os tributos, o PIS e a COFINS optou-se por calculá-las mensalmente e demonstra-las por trimestre.

Não obstante, as apurações dos tributos ICMS e CPP são exatamente da mesma forma que no regime de tributação pelo Lucro Real. Todavia, reforçam-se os valores do 4º trimestre onde figurou o ICMS a pagar de R\$ 26,83, a CPP sobre a folha salarial a pagar de R\$ 9.490,29 como também a CPP sobre Pró-labore a pagar de R\$ 813,60.

##### – Apuração do PIS e da COFINS Cumulativo

Para apuração do PIS e da COFINS Cumulativo buscou-se, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal, conforme tabela 38 a seguir.

Tabela 38 – Apuração PIS e COFINS Regime Cumulativo

<b>4º Trimestre</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total</b>
Total das Receitas	R\$ 180.808,16	R\$ 136.639,61	R\$ 126.816,55	R\$ 444.264,32
(-) Receitas Monofásicas	R\$ 132.159,03	R\$ 92.058,86	R\$ 88.766,36	R\$ 312.984,25
= Receitas Tributadas	R\$ 48.649,13	R\$ 44.580,75	R\$ 38.050,19	R\$ 131.280,07
Base de Cálculo	R\$ 48.649,13	R\$ 44.580,75	R\$ 38.050,19	R\$ 131.280,07
<b>0,65% PIS a Recolher</b>	<b>R\$ 316,22</b>	<b>R\$ 289,77</b>	<b>R\$ 247,33</b>	<b>R\$ 853,32</b>
<b>3% COFINS a Recolher</b>	<b>R\$ 1.459,47</b>	<b>R\$ 1.337,42</b>	<b>R\$ 1.141,51</b>	<b>R\$ 3.938,40</b>

Fonte: Dados Primários

Do total das receitas de venda de mercadorias mensalmente descontou-se as vendas de produtos monofásicos, nos mesmos moldes mencionados no item 4.1.1 supra. As devoluções também não foram descontadas, pois se tratavam de produtos monofásicos.

Sobre as receitas tributadas aplicou-se a alíquota de 0,65% e 3 %, respectivamente ao PIS e à COFINS em cada mês de competência. Ao final do trimestre, não sendo permitida a apropriação de créditos, despontam-se os valores de débito das contribuições em R\$ 853,40 para o PIS e R\$ 3.938, 40 para a COFINS, conforme tabela 38 supra.

#### – Apuração do IRPJ e CSLL

Para apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação do Lucro Presumido buscou-se, a partir dos valores disponibilizados pela empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda, juntamente com auxílio da legislação expressa no referencial teórico, evidenciar o faturamento bruto mensal.

Tabela 39 – Apuração do IR e CS pelo Regime do Lucro Presumido

<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>4º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 444.264,32</b>
(-) Devolução Vendas	-R\$ 966,83
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 443.297,49
Presunção do Lucro 8%	R\$ 35.463,80
Receitas Financeiras	R\$ 0,17
<b>Báse de Cálculo IRPJ</b>	<b>R\$ 35.463,97</b>
IRPJ 15%	R\$ 5.319,60
+ Adicional de IRPJ	R\$ 0,00
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>R\$ 5.319,60</b>
<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>4º Trimestre</b>
<b>Receita de Venda de Mercadoria</b>	<b>R\$ 444.264,32</b>
(-) Devolução Vendas	R\$ 3.432,28
Venda de Mercadoria Líquida	R\$ 447.696,60
Presunção do Lucro 12%	R\$ 53.723,59
Receitas Financeiras	R\$ 0,17
<b>Báse de Cálculo CSLL</b>	<b>R\$ 53.723,76</b>
Alíquota	9%
<b>CSLL a pagar</b>	<b>R\$ 4.835,14</b>

**Fonte:** Dados Primários

Considerou-se a soma do faturamento bruto mensal do 4º trimestre de 2013, com o devido desconto das devoluções de venda, para evidenciar as vendas de mercadorias líquidas. Sobre este valor, aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 8% e foram-se somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 15% referente ao IRPJ e, não havendo lucro maior que R\$ 60.000,00, não há do que se falar em adicional de IR.

E, sobre a venda líquida do trimestre aplicou-se o percentual de presunção do lucro de 12% e foram-se somadas as receitas financeiras; sobre a soma destes, obtém-se a base de cálculo para o imposto. Aplicou-se 9% referente à CSLL. Assim, os valores dos impostos apurados resultaram num montante de R\$ 5.319,60 ao IRPJ e de R\$ 4.835,14 à CSLL, conforme tabela 39 supra.

#### 4.4.3. Simples Nacional

Para o cálculo dos tributos pelo regime de apuração do Simples Nacional, destaca-se o fato que são vários tributos num único cálculo apenas. E para fins de evidenciação da alíquota devida utiliza-se do faturamento bruto dos 12 meses anteriores ao período de apuração, conforma já mencionado no item 4.1.3 supra.

Contudo, destacam-se ainda o PIS e a COFINS, perfazendo um total no 3º trimestre de R\$ 312.984,25 e para o ICMS, totalizando assim no 4º trimestre em R\$ 442.980,85.

Da receita bruta mensal deduziram-se as exclusões possíveis, resultando numa base de cálculo passível de tributação. Sobre as bases de cálculo (cada imposto resulta em diferentes bases) aplicaram-se as alíquotas referidas naquela faixa de faturamento.

Tabela 40 – Apuração dos Tributos no Simples Nacional

<b>IMPOSTO</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>	<b>Total 4º Trim</b>
IRPJ	R\$ 756,61	R\$ 586,24	R\$ 545,31	R\$ 1.888,16
CSLL	R\$ 756,61	R\$ 586,24	R\$ 545,31	R\$ 1.888,16
COFINS	R\$ 599,83	R\$ 557,89	R\$ 479,43	R\$ 1.637,15
PIS/PASEP	R\$ 143,96	R\$ 132,83	R\$ 114,15	R\$ 390,94
CPP	R\$ 6.431,18	R\$ 4.908,09	R\$ 4.565,40	R\$ 15.904,67
ICMS	R\$ 2,51	R\$ 0,00	R\$ 5,52	R\$ 8,02
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 8.690,69</b>	<b>R\$ 6.771,30</b>	<b>R\$ 6.255,12</b>	<b>R\$ 21.717,11</b>

Fonte: Dados Primários

Por fim, levantaram-se os valores devidos para cada tributos neste regime de tributação, conforme tabela 40 supra, que somados todos no trimestre registrou-se um total de R\$ 21.717,11.

#### 4.5. COMPARATIVO ENTRE REGIMES TRIBUTÁRIOS

A pesquisa consiste na apresentação da melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo comercial de autopeças e, após a apuração dos dados da empresa pelos diferentes regimes de tributação, é possível analisa-las anualmente.

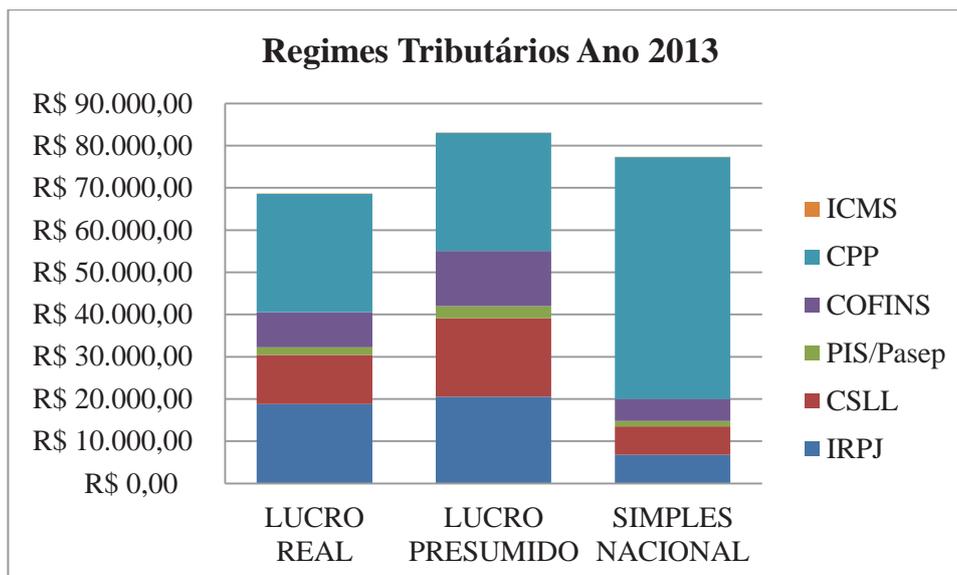
Contudo, na tabela 41 evidenciam-se um comparativo anual dos tributos sob cada regime de tributação para a empresa Comercial de Autopeças Carazinho Ltda quanto a melhor forma de tributação dentre as demonstradas.

Tabela 41 – Comparativo de Regimes Tributários – Ano 2013

<b>Ano 2013</b>	<b>LUCRO REAL</b>	<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>SIMPLES NACIONAL</b>
IRPJ	R\$ 18.785,94	R\$ 20.546,91	R\$ 6.748,91
CSLL	R\$ 11.643,54	R\$ 18.574,69	R\$ 6.748,91
PIS/Pasep	R\$ 1.812,94	R\$ 2.836,63	R\$ 1.250,64
COFINS	R\$ 8.350,52	R\$ 13.092,16	R\$ 5.214,63
CPP	R\$ 27.977,98	R\$ 27.977,98	R\$ 57.339,69
ICMS	R\$ 54,75	R\$ 54,75	R\$ 15,16
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 68.625,67</b>	<b>R\$ 83.083,12</b>	<b>R\$ 77.317,94</b>

**Fonte:** Dados Primários

A soma dos tributos incidentes pelo Lucro Real evidenciou ser a menor dentre as comparadas no ano de 2013, conforme tabela 41 supra. Os tributos evidenciados neste regime tributário representam um total de R\$ 68.501,55, representando uma economicidade de no mínimo R\$ 8.692,27 em relação ao Simples Nacional e no máximo de R\$ 14.457,44 em relação ao Lucro Presumido. Percebe-se também a diferença de valores graficamente, como segue.



**Gráfico** – Comparativo Anual de Regimes Tributários

**Fonte:** Dados Primários

Não obstante, o imposto que apresenta maior recolhimento é a Contribuição Previdenciária Patronal – CPP, pelo regime de tributação do Simples Nacional com um total de R\$ 57.339,69. Visto que, esse não participa do regime mais oneroso nem o mais poupado pela empresa, pois apenas está elencado pela legislação com uma alíquota maior que os demais tributos daquele regime tributário.

No 2º trimestre houve uma troca entre o regime tributário mais econômico, que passou do Lucro Real para o Simples Nacional. O principal motivo parte do lucro encontrado no balancete, que despontou-se um lucro maior naquele período comparado aos demais trimestres do ano. Tendo em vista que todos os tributos foram rigorosamente validados e calculados da mesma forma, pressupõe-se que o lucro antes dos IR e CS, evidenciado no balancete, é peça chave para a escolha do regime tributário.

Em termo de percentuais, considerando o faturamento bruto de R\$ 1.677.747,45, pode se destacar os percentuais da carga tributária para o Lucro Real, de 4,09% sobre o faturamento, para o Lucro Presumido, de 4,95%, e para o Simples Nacional, de 4,61%. Entre si elas não representam grande variação, mas em valores considerando o porte da empresa chega-se a uma redução de quase quinze mil reais.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No presente estudo de caso, objetivado em planejar a melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicando a uma empresa do ramo comercial de autopeças situada na cidade de Carazinho – RS permitiu levantar o regime mais vantajoso economicamente à empresa.

Nos tempos atuais, economizar não diz somente respeito poupar dinheiro da entidade, mas também num sentido muito mais amplo, como o planejamento. Planejar os tributos é tornar-se eficiente no que tange ao recolhimento de tributos (impostos, taxas e contribuições) de forma lícita e menos onerosa.

Contudo, em reflexo aos dados apresentados nos capítulos anteriores, levantaram-se os valores dos tributos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP e ICMS trimestralmente dentro de cada regime tributário acima exposto, para poder-se realizar de forma satisfatória e coerente um comparativo entre si. Assim, sendo suficientes para atingir o principal objetivo deste estudo, evidenciou-se o Lucro Real como sendo a melhor forma de tributação, ou seja, foi a que gerou menores valores de recolhimento de tributos.

Não obstante, o regime de tributação pelo Lucro Real por ser o mais completo dentre os permitidos, acarreta numa série de obrigações acessórias específicas a esta modalidade de tributação e também uma incumbência por parte da empresa mais engajada com procedimentos de controle e registro, podendo assim gerar alguns custos maiores de operacionalização. Em primeira instância, dentro da empresa, o empresário terá que direcionar um colaborador para engajar-se num controle interno mais profundo e analítico possível, possibilitando por parte da gerência um constante acompanhamento.

Na mesma linha, por parte da Contabilidade, o rol de declarações obrigatórias será

maior e mais complexo, em consonância com os demais regimes tributários que são mais afrouxados quanto a obrigatoriedade entrega dos mesmos. Como exemplo o envio das declarações ao programa Sped – Sistema Público de Escrituração Digital, criado pela Receita Federal do Brasil, dando continuidade ao projeto da Nota Fiscal Eletrônica, por hora em vigor pelas plataformas ECD – Escrituração Contábil Digital, FCONT – Controle Fiscal Contábil de Transição, EFD – Escrituração Fiscal Digital do ICMS/IPI e EFD - Contribuições, que juntos objetivam levar o país a era digital de entrega de informações ao fisco. Não obstante, há ainda outras declarações não menos importantes como a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, a Cadastro geral de empregados e desempregados – CAGED, a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP, a Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, entre outras de cobertura Estadual e Municipal de domicílio da Pessoa Jurídica. Todas essas desmedidas obrigações contábeis resultam, conseqüentemente, em honorários contábeis mais altos.

Todos estes custos deverão ser proporcionalizados aos ganhos obtidos logo após análise da melhor forma de tributação, pois os mesmos não poderão superar o valor levantado pelo planejamento tributário anteriormente realizado.

Por fim, o planejamento tributário hora desenvolvido mostrou-se de um modo benéfico e vantajoso para a empresa, uma vez que demonstrou uma redução efetiva do recolhimento de tributos, despesa esta determinada por força da legislação. Cabe então a empresa, buscar sempre a cada período, preferencialmente todo ano, um novo planejamento de tributos preventivo afim de evidenciar uma correta elisão fiscal.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário, IPI, ICMS, ISS E IR: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL; PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (Colab.) EDITORA SARAIVA. **Código tributário**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm)>. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991** . Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm)>. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 10.666, DE 8 DE MAIO DE 2003** . Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.666.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm) >. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcfins/>>. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS.** Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em:  
09/06/2014

\_\_\_\_\_. **LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO RIO GRANDE DO SUL.** Disponível em:  
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Home.aspx>>. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **LEI DO ESTADO DO R.S. Nº 13.036/2008.** Disponível em:  
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=154556&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=13.036>>. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **LEI DO ESTADO DO R.S. Nº 13.709/2011.** Disponível em:  
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=182193&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=13.709>> Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto n º 3.000, de 26 de março de 1999).** Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 09/06/2014

\_\_\_\_\_. **Lucro Real.** Disponível em:  
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm>>.  
Acesso em: 09/06/2014

CERVO, Amado L; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 750/93.** Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 12/10/2014

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** 27.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu (Coord.) (Rev) EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade introdutória.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luis Martins de *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de direito previdenciário.** 5. ed. São Paulo: LTr, 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Elaboração e Análise das Demonstrações Contábeis**, 4ª edição. Atlas, 2009. VitalBook file. Minha Biblioteca.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e sistema simples: (incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2011)**. 20. ed. Brasília: CFC, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico**. Rio Grande do Sul: Feevale, 2009.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz *et al.* **IRPJ e CSLL 2013**. 7. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

SÁ, A. Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores: (inclui Simples Federal, CSL, PIS/Pasep e Cofins)**. São Paulo: Thomson, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

## **ANEXOS**

ANEXO I – Adições e Exclusões, art. 249 e 250 do Decreto n° 3.000/1999

Ajustes do Lucro Líquido

Adições

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n 1.598, de 1977, art. 6 , § 2 ):

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

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

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei n 5.844, de 1943, art. 43, § 1 , alíneas "f", "g" e "i ");

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3 do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei n 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4 );

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

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

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei n 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI – as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei n 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei n 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei n 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX – o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei n 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

#### Exclusões e Compensações

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela

legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

- a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);
- b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);
- c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);
- d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);
- e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

## ANEXO II – ANEXO I da Lei 10.485/2002

CÓDIGO	CÓDIGO
4016.10.10	8483.20.00
4016.99.90 Ex 03 e 05	8483.30
68.13	8483.40
7007.11.00	8483.50
7007.21.00	8505.20
7009.10.00	8507.10.00
7320.10.00 Ex 01	85.11
8301.20.00	8512.20
8302.30.00	8512.30.00
8407.33.90	8512.40
8407.34.90	8512.90.00
8408.20	8527.2
8409.91	8536.50.90 Ex 03
	8536.50.90 Ex 01
	<a href="#">(Redação dada pelo Decreto nº 6.006, de 2006)</a>
	<a href="#">(Vide art. 3º §1)</a>
8409.99	8539.10
8413.30	8544.30.00
8413.91.00 Ex 01	8706.00
8414.80.21	87.07
8414.80.22	87.08
8415.20	9029.20.10
8421.23.00	9029.90.10
8421.31.00	9030.39.21
8431.41.00	9031.80.40
8431.42.00	9032.89.2
8433.90.90	9104.00.00
8481.80.99 Ex 01 e 02	9401.20.00
8483.10	

Fonte: Anexo I Lei nº 10.485/2002

### ANEXO III – LEI N° 10.485/2002

1. Tubos de borracha vulcanizada não endurecida da posição 40.09, com acessórios, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;
2. Partes da posição 84.31, reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.29;
3. Motores do código 8408.90.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
4. Cilindros hidráulicos do código 8412.21.10, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
5. Outros motores hidráulicos de movimento retilíneo (cilindros) do código 8412.21.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
6. Cilindros pneumáticos do código 8412.31.10, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;
7. Bombas volumétricas rotativas do código 8413.60.19, próprias para produtos dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 8701.20.00, 87.02 e 87.04;
8. Compressores de ar do código 8414.80.19, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;
9. Caixas de ventilação para veículos autopropulsados, classificadas no código 8414.90.39;
10. Partes classificadas no código 8432.90.00, de máquinas das posições 8432.40.00 e 8432.80.00;
11. Válvulas redutoras de pressão classificadas no código 8481.10.00, próprias para máquinas e veículos autopropulsados dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;
12. Válvulas para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas classificadas no código 8481.20.90, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
13. Válvulas solenóides classificadas no código 8481.80.92, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;
14. Embreagens de fricção do código 8483.60.1, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;
15. Outros motores de corrente contínua do código 8501.10.19, próprios para acionamento elétrico de vidros de veículos autopropulsados.

**Fonte:** Anexo II Lei nº 10.485/2002