

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

MANOELA BALBINOT

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA UM POSTO DE COMBUSTÍVEL

PASSO FUNDO

2014

MANOELA BALBINOT

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA UM POSTO DE COMBUSTÍVEL

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Esp. Jorge Aravites

PASSO FUNDO

2014

MANOELA BALBINOT

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA UM POSTO DE COMBUSTÍVEL

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em ___ de _____ de _____, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela banca examinadora formada pelos professores:

Prof. Esp. Jorge Aravites
UPF – Orientador

Prof. Me. Maristela Capacchi
UPF – Examinador

Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira
UPF – Examinador

PASSO FUNDO

2014

AGRADECIMENTOS

Momentos como esses são especiais e com eles descobrimos o companheirismo e amizades que temos por perto para a realização desse estudo.

Primeiramente, tenho que agradecer a Ele, Deus, pois me deu forças e me guiou nessa etapa da minha vida, pois sem Ele não teria conseguido.

Agradeço aos meus pais, em especial a minha mãe querida, por estar sempre do meu lado me apoiando nos momentos mais difíceis, me motivando a seguir em frente sempre, dedico a ela essa vitória que consegui atingir na minha vida.

Ao meu namorado, amigos e família pela compreensão nos momentos que não conseguir estar com eles.

Agradecer em especial ao orientador, Professor especialista Jorge Dos Santos Aravites, pelo seu apoio durante todo o trabalho, por me acompanhar o tempo todo e me ajudar transmitindo toda a sua sabedoria com dedicação.

À empresa que forneceu os dados para a realização do trabalho sou muito grata pela realização do trabalho na empresa, ao contador Laery e minhas colegas de trabalho pela ajuda, muito obrigada.

A todos os professores do curso de Ciências Contábeis, pela paciência e sabedoria transmitidos nesses quatro anos de curso.

Aos colegas de turma, em especial ao grupo de trabalho que estávamos sempre juntos, obrigada pela amizade e companheirismo desses anos.

Agradeço a todos que de uma forma ou outra, me ajudaram e apoiaram nessa trajetória e que aqui não foram citados.

“Só se pode alcançar um grande êxito quando nos mantemos fiéis a nós mesmos”.

FRIEDRICH NIETZSCHE

RESUMO

BALBINOT, Manoela. **Planejamento Tributário para um Posto de Combustível**. Passo Fundo, 2014. 85 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso Ciências Contábeis). UPF, 2014.

O estudo teve como objetivo principal fazer uma comparação de tributações mais utilizadas hoje no país, o Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional e demonstrar através de um planejamento tributário qual será o melhor regime tributário para a empresa estudada, um posto de combustível no ano de 2015. Primeiramente foi feito um estudo teórico, explicando o planejamento tributário, os regimes tributários que serão analisados nesse estudo, seus impostos, definições e diferenças. Em seguida, foi elaborado a metodologia do trabalho, um estudo de caso de caráter descritivo e natureza quantitativa, foi realizado um estudo, referente ano de 2013, calculando o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para cada regime tributário. Também foram feitas projeções com níveis de faturamentos diferentes do que a empresa possui no ano de 2013, para assim analisar conforme se altera o faturamento como se comporta a carga tributária da mesma. Com os cálculos prontos chegou-se aos valores pagos para cada tributação, o Simples Nacional foi o regime que mais pesa para a empresa, se a mesma optasse por esse regime no ano de 2013 pagaria R\$ 184.611,75 reais, já se a empresa optasse no ano de 2013 pelo Lucro Presumido desembolsaria de impostos R\$ 73.178,39 reais e para o regime tributário que a empresa utiliza hoje, o Lucro Real a empresa pagaria R\$ 44.787,54 reais de impostos. O estudo conseguiu atingir seus objetivos, pois identificou a melhor tributação que cause menor ônus tributário para a mesma e que seja permitido por lei no ano de 2015, o Lucro Real, tributação que a empresa já utiliza hoje.

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

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta mensal para obtenção da base de cálculo.....	32
Quadro 2 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta trimestral.....	39

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faturamento da empresa no ano de 2013.....	51
Gráfico 2 - Distribuição da Carga Tributária por Imposto, Lucro Real Anual/2013.	58
Gráfico 3 - Distribuição da Carga Tributária por Imposto, Lucro Presumido 2013.	64
Gráfico 4 - Distribuição da Carga Tributária por Imposto, Simples Nacional/2013.....	67
Gráfico 5 - Comparação entre as Tributações Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional/2013.....	69
Gráfico 6 - Simulações dos Regimes Tributários em relação ao faturamento.	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cálculo IRPJ/2013 Lucro Real Anual	53
Tabela 2 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido /2013.	55
Tabela 3 – Cálculo do PIS e da COFINS/2013	56
Tabela 4 – Total de Impostos pela tributação Lucro Real Anual/2013	57
Tabela 5 – Cálculo Imposto de Renda Pessoa Jurídica 2013 Lucro Presumido Trimestral	59
Tabela 6 – Cálculo Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido 2013 Lucro Presumido Trimestral	61
Tabela 7 - Cálculo do PIS e da COFINS 2013 Lucro Presumido Trimestral.....	62
Tabela 8 – Total de Impostos pela tributação Lucro Presumido Trimestral/2013	63
Tabela 9 – Cálculo Simples Nacional/2013	65
Tabela 10 – Total de Impostos pela tributação Simples Nacional/2013.	66
Tabela 11 - Comparativos entre as Tributações Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional/2013.....	68
Tabela 12 – Comparativos entre as evoluções de faturamentos para as Tributações pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional/2013	70

LISTA DE ABREVIATURAS

- ADIR – Adicional de Imposto de Renda
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- DRE – Demonstração do Resultado do Exercício
- DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
- EPP – Empresa de Pequeno Porte
- ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- II – Imposto sobre Importação
- INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social
- IR – Imposto sobre a Renda
- IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
- ME – Micro Empresa
- n° – número
- PIS/PASEP – Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- R\$ – Real
- RIR – Regulamento do Imposto de Renda
- RS – Rio Grande do Sul
- SRF – Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	12
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO.....	13
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo Geral	14
1.3.2	Objetivos Específicos	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1	CONTABILIDADE.....	15
2.1.1	Estrutura da evolução da Contabilidade	15
2.1.2	Conceitos e definições da Contabilidade	16
2.1.3	Finalidades da Contabilidade	17
2.1.4	Princípios Contábeis	17
2.2	RAMOS DA CONTABILIDADE.....	20
2.2.1	Contabilidade Tributária	20
2.2.2	Planejamento Tributário	21
2.2.3	Sistema Tributário Nacional	22
2.2.4	Tributos	22
2.2.4.1	<i>Impostos</i>	23
2.2.4.2	<i>Taxas</i>	23
2.2.4.3	<i>Contribuição de melhoria</i>	23
2.2.5	Elementos fundamentais do Tributo	24
2.2.5.1	<i>Obrigação tributária</i>	24
2.2.5.2	<i>Contribuinte ou responsável</i>	25
2.2.5.3	<i>Base de cálculo</i>	25
2.2.5.4	<i>Alíquota</i>	26
2.2.5.5	<i>Imunidade tributária</i>	26
2.2.5.6	<i>Isenção tributária</i>	26
2.2.6	Princípios Constitucionais Tributários	27
2.3	CONTABILIDADE COMERCIAL	28
2.4	FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA	29
2.4.1	Lucro Real	29
2.4.2	Formas de tributação do Lucro Real	30
2.4.2.1	<i>Lucro real trimestral</i>	30
2.4.2.2	<i>Lucro real anual por estimativa</i>	31
2.4.3	Contribuição para o PIS/PASEP - Lucro Real	33
2.4.3.1	<i>Não cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP</i>	34
2.4.4	Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) - Lucro Real	35
2.4.4.1	<i>Cobrança não cumulativa da COFINS</i>	36
2.4.5	Lucro Presumido	37
2.4.5.1	<i>Empresas autorizadas a tributação pelo lucro presumido</i>	37

2.4.5.2	<i>Apuração e opção pelo lucro presumido.....</i>	37
2.4.5.3	<i>Base de cálculo lucro presumido.....</i>	38
2.4.5.4	<i>Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) – lucro presumido.....</i>	38
2.4.5.5	<i>Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) – lucro presumido.....</i>	39
2.4.6	Contribuição para o PIS/PASEP – lucro presumido	40
2.4.7	Contribuição social sobre o faturamento (COFINS) - lucro presumido	40
2.4.8	Simplex Nacional.....	40
2.4.8.1	<i>Microempresas, Empresas de pequeno porte e Microempreendedor individual..</i>	41
2.4.8.2	<i>Formalização da opção pelo Simplex Nacional</i>	42
2.4.8.3	<i>Quem não pode optar pelo Simplex Nacional</i>	43
2.4.8.4	<i>Quem pode optar pelo Simplex Nacional</i>	44
2.4.8.5	<i>Cálculo do Simplex Nacional</i>	44
3	METODOLOGIA.....	45
3.1	CLASIFICAÇÕES DA PESQUISA.....	45
3.2	PLANO DE COLETA DE DADOS.....	46
3.3	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	46
3.4	VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	48
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	50
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA	50
4.2	EVOLUÇÃO DO FATURAMENTO DA EMPRESA	51
4.3	ANÁLISES DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL	52
4.3.1	Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Adicional	53
4.3.2	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	55
4.3.3	PIS e COFINS Não Cumulativos	56
4.3.4	Carga Tributária para a tributação pelo Lucro Real	57
4.4	ANÁLISES DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.....	59
4.4.1	Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Adicional	59
4.4.2	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	61
4.4.3	PIS e COFINS Cumulativos	62
4.4.4	Carga Tributária para a tributação pelo Lucro Presumido.....	63
4.5	ANÁLISES DA TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL	64
4.5.1	Carga Tributária para a tributação pelo Simplex Nacional	66
4.6	COMPARATIVOS ENTRE OS REGIMES TRIBUTÁRIOS.....	67
4.7	EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO FATURAMENTO 69	
4.8	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	73
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	74
	REFERÊNCIAS	76
	A N E X O S	78
	ANEXO A - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL ANEXO I.....	78
	ANEXO B - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL ANEXO II.....	79
	ANEXO C - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL SERVIÇOS ANEXO III.....	80
	ANEXO D - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL SERVIÇOS ANEXO IV	81
	ANEXO E - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL SERVIÇOS ANEXO V	82
	ANEXO F - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL ANEXO V.....	83

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A contabilidade é muito antiga. Surgiu há muitos anos como uma ferramenta de administração do patrimônio das pessoas e das empresas e, a mesma, é de grande importância para a tomada de decisões. Como diz Marion (2008, p.26), a “contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões”.

Com a intenção de se manter no mercado, muitas empresas buscam diminuir seus custos para aumentar seus lucros. Como a carga tributária nacional é muito alta e muitas empresas não conhecem o Sistema Tributário Nacional, elas optam pelo Planejamento Tributário, para poder assim conhecer melhor o sistema de tributação nacional, os impostos devidos e indevidos para cada tributação e quais são os tipos de sistemas tributários nacionais que a empresa pode ou não optar.

Nesse cenário, Oliveira (2005) aponta que a legislação vigente encontra mecanismos que lhe permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos. Cada dia mais cresce a necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos e está ficando cada vez mais subentendida nas administrações.

A partir da relevância do estudo, foi realizado um planejamento tributário para uma empresa do setor comercial, mais especificamente um posto de combustível com loja de conveniência, fundada no dia 29 de fevereiro de 2000. É uma sociedade limitada, situada na cidade de Marau, Rio Grande do Sul, que hoje opta pelo regime do Lucro Real. A mesma tem como ramo de atividade o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes para veículos automotores, peças e acessórios para veículos e comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência.

Assim, foram refeitos os cálculos pelo regime que ela utiliza atualmente e com mais dois regimes utilizados no país, o Simples Nacional e o Lucro Presumido para assim, poder analisar se a mesma está encaixada no sistema tributário mais correto e econômico, dentro do que estabelece a Lei. Portanto, para chegar nessa conclusão, foram realizados todos os cálculos dos impostos devidos para cada regime tributário e a comparação entre os três tipos de sistemas, para analisar qual seria o mais vantajoso para a empresa. Também foi elaborado um embasamento teórico sobre o assunto abordado para assim conseguir chegar à conclusão de forma mais clara e objetiva.

Ressalta-se que é de grande importância o Planejamento Tributário para as empresas, pois com a diminuição dos impostos pagos para o Governo e com a escolha correta da tributação a ser usada pela empresa, à mesma poderá direcionar esses recursos economizados, provenientes dos impostos, para a expansão do negócio. Consequentemente, acarretará em aumento de lucros, que é um dos grandes objetivos que os administradores das empresas buscam.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO

A redução dos custos e despesas nas empresas é muito importante para o andamento das mesmas, pois muitas fecham suas portas por não terem condições de se manterem com o alto custo tributário pago por elas. Pode-se resolver esse problema através de um correto Planejamento Tributário feito por um profissional contábil, que através de seu conhecimento poderá passar aos administradores das empresas um Planejamento completo.

O mesmo irá analisar os tipos de Sistemas Tributários existentes no Brasil, os benefícios e não benefícios de cada tributação e o mais importante, os tributos e impostos devidos para cada gênero tributário, fazendo uma comparação entre ambas para assim, chegar à conclusão do problema citado, que nada mais é que a melhor escolha de tributação para uma empresa do ramo Comercial. Com isso, objetiva-se diminuir seus custos e despesas e aumentar seus lucros, dentro dos termos da Lei.

Com base no exposto, se estabelece a proposta do problema, a fim de ser pesquisada e encontrada a solução para o mesmo, questionando-se: Qual seria a melhor opção de tributação entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real para uma empresa do ramo comercial, especificamente um posto de combustível no ano de 2015 ?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é fazer uma comparação entre os três tipos de tributações mais usadas atualmente no país, ou seja, o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real e demonstrar qual seria a tributação mais vantajosa para uma empresa do ramo comercial, um posto de combustível, no ano de 2015 buscando diminuir os custos tributários da mesma.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) analisar a legislação do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real e sua aplicabilidade para uma empresa do Ramo Comercial;
- b) evidenciar impostos devidos em cada regime de tributação buscando assim a forma mais econômica de tributação para a empresa dentro dos termos legais da Lei, para poder diminuir seus custos e certamente aumentar o lucro da mesma com base no resultado apresentado pela empresa no ano de 2013;
- c) simular a carga tributária em cada regime para diferentes volumes de faturamento com vistas à decisão de enquadramento tributário para o ano de 2015.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo visa elaborar e fundamentar um referencial teórico, a fim de formar conceitos sobre as teorias abordadas, com vistas a auxiliar as análises posteriormente. A mesma inicia-se abordando a origem da contabilidade e suas definições. Na sequência, é demonstrado os conceitos de planejamento tributário e seus regimes de tributações com os impostos devidos para cada uma, além dos cálculos.

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade surgiu há muitos anos com a finalidade de controlar o patrimônio das entidades, a seguir vai ser demonstrado o seu surgimento, seus objetivos e finalidades, suas classificações e o que abrangem.

2.1.1 Estrutura da evolução da Contabilidade

Sá (2010) explica que a mais de 20.000 mil anos, antes dos homens saberem calcular, eles criaram outra forma de evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para seu uso: a forma artística. O homem primitivo fazia inscrições nas paredes das grutas e também em pedaços de ossos, por meio de riscos ou sulcos, utilizando os instrumentos que possuía. Eles descreviam toda a riqueza patrimonial que os mesmos tinham através de suas obras artísticas.

O autor ainda evidencia que o desenho do animal representava a natureza do que o homem primitivo havia conquistado e os riscos que quase sempre seguiam os desenhos representava a quantidade existente, o conjunto de qualidade e quantidade foi denominado como conta primitiva, porém com o aumento das variedades e mais ficando mais complexas, se viu necessário o aprimoramento da maneira de registrar as contas, foi assim que nasceu os registros de uma escrituração contábil. (SÁ, 2010).

Há mais de 6.000 mil anos, os registros começaram a ser feitos em peças de argila, todas referentes a cada fato. Depois, eram resumidas em uma maior, que nada mais era que o movimento diário ou de maior período, onde se juntavam por natureza de acontecimentos, como por exemplo, o pagamento de mão de obra. Esses eventos ocorreram pelo fato do comércio já ser na época muito intenso, ressalta Sá (2010). Os custos eram calculados para poder produzir e registrar todos os eventos, surgindo assim os registros especiais de débitos, que representava aquilo que era devido por uma pessoa e os de crédito, que seria o que uma pessoa deveria pagar para outra. Há milhares de anos, devido á descoberta do papiro, surgiram os livros contábeis que já faziam os registros mais sofisticados.

2.1.2 Conceitos e definições da Contabilidade

Conforme especifica Sá (2010), as definições de contabilidade com o passar dos anos sofreram várias alterações. Muitos escritores e mestres tinham diversas formas para definir a contabilidade. Uns viam a contabilidade sob um ângulo empírico, observado apenas o conhecimento da tecnologia, da escrituração, enquanto outros viam também o valor científico e outros mesclavam essas coisas de forma híbrida. Sá (2010, p. 46) define a contabilidade como sendo “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

Já Marion (2009, p. 28) definiu a contabilidade da seguinte forma:

A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas.

Ainda ressalta Marion (2009), que a contabilidade não pode ser vista como sendo somente para o governo, pois ela também é muito importante para as empresas, pois ajuda as pessoas a tomarem decisões. Todas as movimentações são registradas pela contabilidade, onde a partir desses registros, são emitidos os relatórios que constam todos os dados registrados pela contabilidade, sendo entregues aos interessados que querem conhecer a situação da empresa.

2.1.3 Finalidades da Contabilidade

Segundo Sá (2010) o que acontece com uma empresa não interessa somente para a empresa, mas também para muitas pessoas. O autor destaca assim algumas das finalidades principais da contabilidade:

1. Orientação para investidores e para o mercado de capitais.
2. Orientação para credores e instituições de crédito.
3. Orientações sociais e trabalhistas.
4. Análises científicas para modelos de comportamento da riqueza para ensejar decisões administrativas.
5. Modelos para a prosperidade.
6. Controles governamentais de fiscalização e auditoria fiscal.
7. Instrumentos de provas judiciais e perícia contábil.
8. Previsões de ocorrências e efeitos orçamentários.
9. Explicação de fatos patrimoniais e análises contábeis.
10. Investigações sobre a regularidade de gestão.
11. Dados e pesquisa social e econômica.
12. Orientações sobre o meio ambiental natural.
13. Investigação e determinação sobre o valor intelectual no capital. (SÁ, 2010, p. 93).

Afirma ainda, que os interesses tanto internos como externos, em relação às empresas e instituições, determinam as grandes finalidades do conhecimento em Contabilidade, não alcançando somente as informações, mas também as explicações dos fenômenos patrimoniais (SÁ, 2010). Portanto, diante da relevância da contabilidade para as empresas, relata-se na sequência os princípios contábeis que regem a atuação da mesma.

2.1.4 Princípios Contábeis

A resolução CFC N° 750/93 de 29 de Dezembro de 1993, estabelece que seja obrigatória à observância dos Princípios Contábeis para exercício da profissão, seguindo a legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade. Esses princípios seguem as doutrinas e teorias quanto a Ciência Contábil. Dentre os princípios destacados aponta-se o princípio da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro, da competência, da prudência e da atualização monetária (CFC, 1993).

O princípio da entidade, segundo o artigo 4º da Resolução CFC N° 750/93 de 29 de Dezembro de 1993, reconhece, por exemplo, o Patrimônio como objeto da Contabilidade e

afirma a autonomia patrimonial. Ainda, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos (CFC, 1993).

O princípio da continuidade conforme o artigo 5º da referida Lei pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. Já o princípio da oportunidade como se refere o artigo 6º, constitui o processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas (CFC, 1993).

O outro princípio refere-se ao registro pelo valor original, conforme o artigo 7º da Resolução CFC nº 750/93, determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional e as seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos;e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais. (CFC, 1993).

Ainda considerando o exposto pela Lei, são resultantes a adoção da atualização monetária os seguintes:

§ 2º. São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
 II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e
 III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1282/10)

Nota: o artigo 8º, seu § único, e os incisos I, II e III, que tratavam do Princípio da Atualização Monetária foram revogados pela Resolução CFC nº. 1282/10. (CFC, 1993).

Falando agora sobre o princípio da competência, conforme estabelece o artigo 9º, da Resolução CFC nº 750/93, os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Destaca-se ainda, o princípio da prudência, no artigo 10, que 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.

Diante disso, aponta-se que o princípio da atualização monetária, define-se da seguinte forma:

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.282 DE 28.05.2010)(CFC, 1993).

Mediante os princípios destacados, salienta-se que as Normas Brasileiras de Contabilidade são regidas pelos mesmos e assim, todo o trabalho envolvido deve seguir essas premissas. Contudo, a contabilidade não segue um único caminho, podendo ela ser direcionada para ramos específicos, conforme se aborda a seguir.

2.2 RAMOS DA CONTABILIDADE

A contabilidade é assunto complexo e com várias divisões dentro da mesma. Pode citar a Contabilidade Rural, a Contabilidade Pública, a Contabilidade Geral, dentre muitas outras. Nesse trabalho, será abordado a Contabilidade Tributária e sua importância, tanto para as empresas como para o governo, que através dela obtêm seus recursos.

2.2.1 Contabilidade Tributária

A função da contabilidade tributária pode ser entendida como um estudo dos tributos para melhor administração de uma empresa. Ela tem como função o controle e planejamento dos tributos gerados por uma empresa, para melhor administração da mesma, sempre dentro da legislação. Para Fabretti (2009, p.5) contabilidade tributária é “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

O contador deve sempre estar atualizado para a legislação, pois a mesma sofre constantemente mudanças e atualizações com novas leis, decretos e resoluções, devendo este estar ciente de quais mudanças. Conforme Oliveira et al (2012), o contador deve obedecer às normas e os princípios fundamentais da contabilidade mas também, a legislação tributária vigente para cada empresa, como os tributos que incidem sobre a mesma nas diversas fases de atividade da empresa.

Para Oliveira (2005), devem-se encontrar mecanismos que lhe permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos. Cada dia mais cresce a necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos e com isso, está ficando cada vez mais subentendidas nas administrações. As empresas buscam diminuir seus custos com tributos para conseguir

direcionar esse dinheiro na expansão da mesma e pode-se atingir esse objetivo através de um Planejamento Tributário.

2.2.2 Planejamento Tributário

O planejamento tributário é de extrema importância para uma empresa, pois através dela busca-se a diminuição dos tributos e impostos pagos, dentro das vigências legais impostas pela Lei. Fabretti (2009) enfatiza que o estudo feito previamente, ou seja, antes do fato, analisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, chama-se Planejamento Tributário, buscando assim o objetivo que nada mais é a redução dos custos tributários.

Por sua vez, Oliveira et al, (2012) exemplifica que o planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, que exige muito conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pela tomada de decisões. A redução dos custos é uma necessidade de todas as empresas brasileiras que estão em alta competitividade no mercado, conforme aponta Oliveira (2005). Sendo assim, algo ligado a isso seriam os custos tributários, pois os mesmos não geram benefícios diretos as organizações.

Em momento algum, o planejamento tributário deve-se confundir com sonegação fiscal. Conforme diz Oliveira et al (2012, p. 23), “Planejar é escolher, entre duas ou mais lícitas, a que resulta no menor tributo a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação etc., para deixar de recolher o tributo devido”.

Para poder diminuir as lacunas existentes na legislação, com o passar dos anos, o Fisco vem eliminando essas brechas através de alterações na Lei, como salienta Fabretti (2009). Nesse sentido, para Oliveira (2012), num planejamento tributário estratégico, as empresas buscam realizar suas atividades de forma preventiva. Procuram ainda projetar de forma clara os atos e fatos, demonstrando de forma transparente para todos os envolvidos as informações sobre ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

Para poder usufruir em toda a sua plenitude de todas as formas legais de planejamento, é necessário que o contribuinte esteja bem assessorado por uma equipe especializada que saiba realizar o planejamento de tributos sem distorcer, alterar ou esconder as obrigações quando o fato gerador assim o exigir. (OLIVEIRA et al., 2012, p. 24).

O resultado positivo de um planejamento tributário está em mostrar que o ganho na redução dos custos tributários, não é somente da empresa, dos sócios e acionistas, mas também da sobrevivência da mesma no mercado. (OLIVEIRA, 2005). De forma conclusiva, vale ressaltar que é de grande importância para um planejamento tributário ter sucesso o conhecimento do Sistema Tributário Nacional e sua legislação vigente, buscando sempre estar atualizado, pois é um assunto que passa por constantes atualizações.

2.2.3 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário para Oliveira (2005, p. 50), pode ser definido como sendo “o conjunto estruturado e lógico de tributos que compõe o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária”. Está elaborado de forma que o Estado tem o poder de cobrar impostos e tributos, conforme afirma Pêgas (2011), tendo em vista que um dos agentes econômicos interessados nas informações contábeis é o governo, pois é através disso, que o mesmo arrecada os recursos necessários para aplicar na saúde, educação, entre outros fins.

Outro aspecto levantado por Pêgas (2011), que além dessas atividades o Estado exerce ainda a atividade financeira, que é a obtenção dos recursos, gerenciá-los e aplicá-los conforme a Lei. A existência de um sistema tributário estará sempre ligada à cobrança de tributos, conforme relembra Oliveira (2005).

2.2.4 Tributos

Tributo nada mais é que o pagamento em moeda corrente, independente da vontade do contribuinte. As pecuniárias ou multas não incluem o tributo, a mesma é somente instituída através de uma lei, conforme estabelecido no Código Tributário Nacional, artigo 3º, que o 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, 1966).

Para Pêgas (2011) a natureza jurídica do tributo é sempre determinada pelo fato gerador de sua operação. Ainda sobre tributos, Fabretti (2009) ressalta que o tributo seria o gênero e os impostos, taxas e contribuições seriam as espécies.

2.2.4.1 Impostos

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu Art. 16, identifica o imposto como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Os impostos é competência atribuída pela Constituição Federal, ou seja, exclusivo da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, conforme afirma Fabretti (2009).

2.2.4.2 Taxas

A diferença entre um imposto e uma taxa está no pagamento. Quando se realiza o pagamento de uma taxa recebe-se em troca uma prestação de serviço público e tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, conforme consta no artigo 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 1966).

Para Pêgas (2011) poder de polícia seria o poder de limitar e disciplinar, por parte da administração pública, atividade de interesse público como, por exemplo, segurança, higiene, boa ordem. Outra forma de tributo é a contribuição de melhoria.

2.2.4.3 Contribuição de melhoria

Conforme afirma Pêgas (2011) contribuição de melhoria é usada para fazer, face ao custo de obras públicas, de que decorra valorização imobiliária para o contribuinte. Ela é

cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Não é muito cobrada no Brasil por motivos burocráticos.

Já o Código Tributário Nacional, artigo 81, diz o seguinte:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

Oliveira et al (2012), ressalta que as contribuições de melhoria são cobradas quando os contribuintes recebem benefícios de obras públicas. Em resumo, sobre os gêneros dos tributos supracitados, Oliveira et al (2012), conclui que as taxas e contribuições de melhoria tem pouco significado, tanto ao montante arrecadado quanto ao impacto causado ao contribuinte. Já os impostos são de grande importância para o Estado, pois através dele é arrecadado os recursos para investimentos em obras públicas.

2.2.5 Elementos fundamentais do Tributo

Os elementos fundamentais do tributo são: a obrigação tributária, contribuinte ou responsável, base de cálculo, alíquota, imunidade tributária e isenção tributária. Ambos serão tratados nos itens subsequentes.

2.2.5.1 Obrigação tributária

Obrigação Tributária é a relação de Direito Público no qual o Estado pode cobrar do contribuinte uma prestação nos termos e nas condições descritas na lei, afirma Oliveira et al (2012). O mesmo autor enfatiza que existem três elementos fundamentais na obrigação tributária: a lei, o objeto e o fato gerador.

Ainda no que diz Oliveira et al (2012), a lei é o principal elemento da obrigação tributária, pois ela cria os tributos e sua forma de aplicá-los para os contribuintes. Já o objeto representa as obrigações que o contribuinte deve cumprir, segundo as determinações legais e obrigação principal. Seria, por exemplo, o pagamento do valor em dinheiro referente ao

tributo devido ou uma obrigação acessória. A escrituração de livros fiscais, como cita Oliveira et al (2012).

O fato gerador para Pêgas (2011) seria o nascer da obrigação tributária, podendo essa obrigação ser principal ou acessória. Ainda cita Oliveira et al (2012), de uma forma mais simplificada que o fato gerador seria “o fato” que gera a obrigação de pagar o tributo.

2.2.5.2 Contribuinte ou responsável

As partes de uma obrigação tributária seria de um lado o sujeito ativo (União, Estado ou Município) o que cria o tributo e, de outro lado, tem o sujeito passivo, que podem ser duas espécies: o contribuinte que possui relação pessoal e direta com o fato gerador e o responsável, como sendo aquele que vê a obrigação de pagar o tributo nascer por força de um dispositivo legal. Cabe citar Fabretti (2009), o qual conceitua contribuinte como sendo todo sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação com o fato gerador e responsável como sendo a pessoa que a lei escolheu para responder pela obrigação tributária.

2.2.5.3 Base de cálculo

Oliveira et al (2012) afirma que a base de cálculo refere-se ao valor sobre o qual se aplica o percentual, ou também chamado de alíquota, com a finalidade de cobrar o montante a ser recolhido. Ela é definida em lei complementar e só pode ser mudada por outra lei.

A mesma deve estar vigente antes de iniciada a ocorrência do fato gerador e a norma não pode atingir os fatos passados, definidas pelos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. Pêgas (2011) diz ainda que a base de cálculo pode ser uma unidade de medida, como por exemplo, a base de cálculo da COFINS no setor de bebidas, que é o litro vendido.

2.2.5.4 *Alíquota*

É o percentual definido em lei, que é aplicado sobre a base de cálculo que determina o valor do tributo a ser recolhido. A alíquota tem os mesmos princípios constitucionais da base de cálculo, que seriam o princípio da legalidade, anterioridade e da irretroatividade, conforme Oliveira et al (2012).

Já Pêgas (2011), cita que as alíquotas podem ser de duas formas: em percentual, que se aplica um percentual estabelecido em lei sobre a base de cálculo para o recolhimento do imposto; e a outra forma seria a fixa que ocorre, por exemplo, no caso da gasolina, que é cobrado sobre a quantidade vendida, independente do valor da venda.

2.2.5.5 *Imunidade tributária*

Conforme cita Oliveira et al (2012), as imunidades podem ser entendidas como privilégios dados a alguém para que se livre ou isente de imposições legais, de forma que não é obrigado a cumprir o que for determinado em lei. O autor complementa ainda que a imunidade tributária é estabelecida pelo Constituição e abrangem, as vedações de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, para quem não alcança as atividades econômicas reguladas pelo direito privado, para mantenedoras de templos de qualquer culto, para entidades representativas de partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência sem fins lucrativos e vedação de entes estatais instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão destes.

2.2.5.6 *Isenção tributária*

Isenção tributária nada mais é que a dispensa, a imunidade, a concessão atribuída a alguma coisa ou alguma pessoa, para que possa se livrar de algum encargo ou obrigação que a todos pesam, a isenção é concedida somente por lei, afirma Oliveira et al (2012). Diante dos conceitos abordados, passa-se a considerar sobre os princípios constitucionais tributários.

2.2.6 Princípios Constitucionais Tributários

O sistema constitucional tributário está sujeito a uma série de Princípios Constitucionais. Para Pêgas (2011), elas prevalecem sobre todas as normas jurídicas, sendo que as mesmas somente são válidas, se editadas em consonância com eles.

Pêgas (2011) destaca, sobre o Princípio da legalidade, que o aumento do valor dos tributos é feita somente através de uma Lei que o estabeleça, não se pode aumentar o tributo, seja por aumento da alíquota, ampliação da base de cálculo, através de fontes secundárias, ou seja, por instruções normativas, decretos, portais, entre outros. No artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), estabelece sobre o princípio da legalidade que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem uma lei que o estabeleça.

O Princípio da irretroatividade tributária defende que é proibido cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Lei, diz Pêgas (2011). Já no Princípio da anterioridade, não é permitido que uma Lei aumente ou institua um tributo no mesmo ano de sua edição. De forma resumida, uma lei publicada em 2014 será válida e cobrada somente em 2015, afirma o autor. (PÊGAS, 2011).

Pêgas (2011) ainda reforça que não se aplica aos impostos sobre comércio, exterior, IPI e IOF, já as contribuições sociais, PIS, COFINS, CSLL e CPMF só podem ser criadas ou aumentadas após completar 90 dias da publicação da Lei. Corroborando com Pêgas, Oliveira (2005) menciona que é consequência da segurança jurídica esse princípio, pois essa regra garante ao contribuinte certo período de adaptação ao tributo criado, postergando para o primeiro dia do ano seguinte da sua publicação, o começo de sua cobrança.

O Princípio da isonomia tributária, de acordo com Pêgas (2011), relata que é proibido tratamento desigual entre contribuintes com situação equivalente. Qualquer tipo de distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica rendimentos, títulos ou direitos. Mas isso não significa que todos os contribuintes devem sofrer o mesmo tratamento tributário.

Ainda diz Oliveira (2005) à igualdade tributária garante o tratamento tributário igual para todos os contribuintes, que se encontra em situação igual e diferenciada para aqueles contribuintes que estiverem em situação desigual. Oliveira et al (2012) diz que o Princípio da Competência tributária é dado à União, ao Estado ou ao Município, que exercitarão as

competências tributárias, não sendo permitida qualquer delegação ou prorrogação desta competência para outro ente, a não ser aquele descrito na Constituição, conforme consta no artigo 150 e no artigo 151 da Constituição Federal.

Sobre o Princípio da uniformidade geográfica, diz Oliveira et al (2012) que a tributação da União deverá ser uniforme em todo o território nacional, não podendo criar distinções em relações aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Industrial, conforme consta na Constituição Federal, artigo 151.

O artigo 152 da Constituição Federal ressalta sobre o Princípio da não discriminação tributária que visando à procedência e ao destino dos bens é proibida a manipulação de alíquotas, bases de cálculo ou qualquer outra forma tributária em benefício ou prejuízo da economia da União, dos Estados ou dos Municípios (OLIVEIRA, et al, 2012). O autor aponta como sendo o Princípio da Capacidade Contributiva a capacidade econômica do contribuinte, para ter a possibilidade econômica de pagar seus tributos.

Apresenta ainda, que é subjetiva quando se refere à condição pessoal do contribuinte, ou seja, capacidade econômica real do contribuinte, e objetiva quando se leva em conta manifestações objetivas de riquezas dos contribuintes, como por exemplo, os bens imóveis. (OLIVEIRA, et al, 2012). Esse princípio é muito questionado pelos contribuintes, conforme afirma Pêgas (2011), pois muitos deles ratificam não ter condições econômicas para arcar com a carga tributária que é devido.

Resumidamente, Oliveira et al (2012) fala sobre o Princípio da autoridade tributária, a qual é justificada as prerrogativas da administração tributária. Já sobre o Princípio da tipologia tributária, o autor afirma que os impostos e as taxas não podem ter a mesma base de cálculo. Por esse motivo, as espécies tributárias são definidas pela distinção de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo, conforme o artigo 152 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

2.3 CONTABILIDADE COMERCIAL

Iudicibus e Marion (2004) declaram que a atividade comercial é referente às necessidades humanas. É uma das mais importantes, pois através da atividade comercial, ela põe a disposição dos seus consumidores, extensas opções de bens e serviços, para satisfação das

necessidades humanas. Ainda definem comércio como sendo “a troca de mercadorias por dinheiro ou de uma mercadoria por outra.”. (IUDÍCIBUS; MARION, 2004, p. 27).

Ressaltam ainda, que o comerciante é a pessoa física ou jurídica que aproxima vendedores e compradores, fazendo assim o completo ato de operação comercial, que é a troca de mercadorias por dinheiro ou por outras mercadorias. Para Iudícibus e Marion (2004), os fenícios foram o povo que mais notabilizou a atividade comercial. Dentre as causas seriam que eles tinham poucas terras produtivas para a atividade agrícola e obrigaram-se a optar pela atividade comercial. Criaram várias frotas e comercializavam com o Oriente e Ocidente. Contudo, não foram somente os fenícios que tomaram a decisão de optar pelo comércio, dentre eles estavam também os romanos e gregos. Modernamente, o comércio é de extrema importância para todos os países.

2.4 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

As principais formas de tributação pessoa jurídica utilizada atualmente no Brasil é a opção pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Ambos serão conceituados nos itens a seguir.

2.4.1 Lucro Real

Oliveira et al (2012, p. 182) define o Lucro Real como sendo “o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustados pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”. Os ajustes do lucro líquido do período e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Já Oliveira (2005) fala sobre o Lucro Real como sendo o resultado contábil líquido do trimestre antes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Afirma Pêgas (2011, p. 386) que a “única forma de tributação em que o Fisco exige a apuração do resultado das empresas (receitas e despesas) é o lucro real”.

2.4.2 Formas de tributação do Lucro Real

O lucro real pode ser enquadrado de duas formas: Lucro Real Trimestral e Lucro Real Anual com Antecipações Mensais em Bases Estimadas.

2.4.2.1 *Lucro real trimestral*

Pêgas (2011) afirma que o lucro real trimestral representa a tributação do lucro da empresa a cada três meses, ou seja, no mesmo ano fiscal a empresa encerra quatro períodos, sendo que o IRRPJ e a CSLL é devido a cada três meses, sendo obrigada a recolher quatro vezes ao ano o valor desse imposto. Já Oliveira et al (2012) deixa claro que o resultado deve ser apurado mediante levantamento das demonstrações contábeis, de acordo sempre com a legislação comercial e fiscal, ajustados pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação vigente.

a) Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ)- apuração trimestral

Para o cálculo do Imposto de Renda Trimestral será usado uma alíquota normal de 15% sobre o lucro real da empresa e mais uma alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder ao limite de R\$ 60.000,00, que é o limite trimestral. Para início de atividade, o limite trimestral será proporcional ao número de meses. Resumindo, R\$ 20.000,00 para cada mês que a empresa exercer atividade, ressalta Oliveira et al (2012).

Afirma o mesmo ainda, que poderão ser deduzidos do valor do imposto de renda trimestral os incentivos fiscais, dentro dos limites da legislação fiscal; o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas na determinação do lucro real e saldo de impostos pago a maior ou indevidamente em períodos passados. (OLIVEIRA, et al, 2012).

b) Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - apuração trimestral

Oliveira et al (2012) diz que a apuração trimestral da Contribuição Social ocorre de forma muito parecida do Imposto de Renda, deve ser recolhido o imposto quatro vezes ano. As alíquotas devem ser, conforme cita Oliveira et al (2012, p. 201):

- a) 9% sobre a base de cálculo das pessoas jurídicas, com exceção das entidades mencionadas a seguir (...);
- b) 8% nas instituições financeiras, compreendendo: bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, cooperativas de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito, sociedades corretoras de seguros, entidades de previdência privada, abertas e fechadas e empresas de arrendamento mercantil.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, independente do regime de tributação escolhido, deve ser calculada a cada final de trimestre e deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis pelo seu valor calculado, cita Oliveira (2005).

2.4.2.2 *Lucro real anual por estimativa*

Oliveira (2005) diz que a forma de tributação do lucro real anual compreende de 1º de janeiro até 31 de dezembro de cada ano e estão obrigadas ao pagamento mensal da parcela do imposto que será devido a título de antecipação e não podem mudar a tributação do lucro presumido durante o exercício. Já Oliveira et al (2012), evidencia que as pessoas jurídicas com tributação lucro real tem a opção de pagamento de impostos em bases estimadas mensais, apurando o lucro real anualmente, podendo ter redução ou suspensão do imposto.

- a) Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) – pagamento mensal por estimativa

Oliveira et al (2012) salienta que os principais aspectos dessa tributação é o imposto devido em cada mês, com bases estimadas, vencíveis no último dia do mês subsequente; a alíquota do imposto continua sendo o mesmo usado na tributação trimestral, ou seja, de 15% sobre o lucro real e possui ainda a alíquota de 10%, esse pagamento será mensal sobre a parcela do lucro estimado que excedesse o valor de R\$ 20.000,00. Ainda afirma o mesmo, que a base de cálculo do imposto de renda será calculada mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta na respectiva atividade da empresa, conforme Quadro 1.

Atividades da pessoa jurídica geradora da receita bruta – base de estimativa para os pagamentos mensais dos tributos do Imposto de Renda	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda para o consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural.	1,6 %
Venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo.	8%
Prestação de serviços de transportes de cargas.	8%
Prestação dos demais serviços de transportes.	16%
Prestação de demais serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico.	32,0%
Prestação de serviços em geral por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 12.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas.	16%
Instituições financeiras e entidades a elas equiparadas	16%

Quadro 1 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta mensal para obtenção da base de cálculo.

Fonte: Oliveira et al (2012, p.183).

As empresas que exploram diversas atividades devem apurar a base de cálculo aplicando o respectivo percentual sobre as receitas brutas de cada atividade. Oliveira (2005) reforça que a receita bruta onde serão aplicadas as alíquotas acima destacado são referente à venda de mercadorias ou produtos; prestação de serviços e o resultado auferido nas operações de conta alheia, onde são excluídas as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, IPI cobrado destacadamente do comprador ou contratante e o ICMS cobrado do adquirente, a título de substituição tributária.

- b) Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) – pagamento mensal por estimativa

Oliveira et al (2012) ressalta que as empresas tributadas pelo lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre, mas o recolhimento do imposto deve ser feito sobre operações do mês, sendo pagos até o último dia útil do mês seguinte. Devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas, sendo assim obrigada a apuração pelo lucro real anual, não podendo mudar pelo lucro presumido.

Ainda afirma Oliveira (2005) que a base de cálculo da CSLL é apurada pela soma dos valores de 12,0% sobre a receita bruta auferida nas atividades dos contribuintes; os rendimentos de aplicações financeiras e os ganhos líquidos nos mercados de renda variável; ganhos de capital através de alienações de bens e direitos do ativo permanente e dos demais ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos.

Depois de encontrada a base de cálculo é aplicada as seguintes alíquotas sobre a mesma:

- a) 9% sobre a base de cálculo das pessoas jurídicas, com exceção das entidades mencionadas a seguir;
- b) 8% nas instituições financeiras, compreendendo: bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, cooperativas de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito, sociedades corretoras de seguros, entidades de previdência privada, abertas e fechadas e empresas de arrendamento mercantil. (OLIVEIRA ET AL, 2012, p. 201).

Segue-se conceituando sobre a contribuição para o PIS/PASEP.

2.4.3 Contribuição para o PIS/PASEP - Lucro Real

Para Pêgas (2011), o Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) são contribuições criadas com o objetivo de integrar os trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas. Oliveira et al (2012) menciona que o PIS/PASEP é apurado e recolhido com base na receita bruta e devida mensalmente por pessoas jurídicas de direito privado e por elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista; entidades sem fins lucrativos e pessoas jurídicas de direito público interno.

Para empresas tributadas pelo Lucro Real, o PIS/PASEP tem a alíquota de 1,65% sobre o faturamento mensal. Nessas condições Oliveira et al (2012) reforça que para a apuração da base de cálculo do PIS/PASEP sobre o faturamento mensal, podem ser excluídas ou deduzidas da receita bruta, quando:

- a) tenham integrado os valores referentes das vendas canceladas e das devoluções de vendas;
- b) descontos incondicionais concedidos;

- c) imposto sobre produtos industrializados (IPI) destacados em notas fiscais;
- d) imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), quando destacado em nota fiscal;
- e) reversões de provisões operacionais;
- f) recuperações de créditos baixados como perda;
- g) resultados positivos, lucro obtido em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método de equivalência patrimonial;
- h) lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, contabilizados como receitas;
- i) receitas referentes vendas de itens do ativo permanente.

2.4.3.1 Não cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP

Oliveira et al (2012) dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP estabelecida pela Medida Provisória nº 66, de 29-8-2002, publicada no Diário Oficial da União de 30-8-2002 e republicada no Diário Oficial de 3-9-2002. Corroborando, Oliveira (2005) afirma que a empresa poderá descontar créditos mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor:

- a) bens adquiridos no mês para revenda, exceto as mercadorias e produtos no qual a contribuição seja exigida pela empresa vendedora ou aquelas com incidência monofásica do PIS;
- b) bens e serviços adquiridos no mês utilizados para fabricação de produtos destinada a venda ou prestação de serviço;
- c) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos incorridos no mês utilizado nas atividades da empresa;
- d) despesas financeiras ocorridas no mês, referentes empréstimos e financiamentos;
- e) encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para a utilização na fábrica onde serão feitos os produtos destinados à venda;
- f) encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, porém suportadas pela locatária;

- g) bens recebidos no mês em devolução, onde a receita de venda tenha formado o faturamento do mês ou de mês anterior;
- h) energia elétrica consumida no mês nos estabelecimentos da empresa.

A contribuição do PIS não incidirá sobre receitas das operações de exportação de mercadorias para o exterior e prestação de serviços para pessoa física ou jurídica com domicílio no exterior, onde pagamentos identifique ingresso de divisas e vendas à empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, diz Oliveira (2005).

2.4.4 Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) - Lucro Real

Segundo Oliveira et al (2012) a COFINS trata-se da contribuição social para financiamento da seguridade social, um tributo que incide sobre o faturamento mensal das empresas e a elas equiparadas. Entidades filantrópicas como asilos e orfanatos, são isentas da COFINS. Ainda são isentas deste tributo microempresas e empresas de pequenos portes, as associações, sindicatos, federações, organizações reguladoras de atividades profissionais e demais entidades classistas e as sociedades cooperativas, não estão isentas as cooperativas de consumo.

A base de cálculo da COFINS é o faturamento mensal, excluindo os valores relativos:

- a) ao IPI, quando destacado em separado da nota fiscal;
- b) ao ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou serviços na condição de substituto tributário;
- c) as vendas canceladas, as devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente;
- d) as reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda;
- e) resultados positivos, lucro obtido em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método de equivalência patrimonial;
- f) lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, contabilizados como receitas;
- g) receita de venda dos itens do ativo permanente;
- h) exportação de mercadorias para o exterior;

- i) serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente no exterior, onde o pagamento represente ingresso de divisas.

2.4.4.1 Cobrança não cumulativa da COFINS

Oliveira (2005) ressalta que serão cobrados 7,6% sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica para o cálculo da COFINS. As empresas poderão descontar créditos mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor nas seguintes ocasiões:

- a) bens adquiridos no mês para revenda, exceto as mercadorias e produtos no qual a contribuição seja exigida pela empresa vendedora ou aquelas com incidência monofásica do PIS;
- b) bens e serviços adquiridos no mês utilizados para fabricação de produtos destinada a venda ou prestação de serviço;
- c) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos incorridos no mês utilizado nas atividades da empresa;
- d) despesas financeiras ocorridas no mês, referentes empréstimos e financiamentos;
- e) encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para a utilização na fábrica onde serão feitos os produtos destinados à venda;
- f) encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, porém suportadas pela locatária;
- g) bens recebidos no mês em devolução, onde a receita de venda tenha formado o faturamento do mês ou de mês anterior;
- h) energia elétrica consumida no mês nos estabelecimentos da empresa.

Destaca ainda Oliveira (2005) que a COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica com domicílio no exterior, onde pagamentos identifique ingresso de divisas e vendas à empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

2.4.5 Lucro Presumido

Segundo Pêgas (2011, p. 497) o Lucro Presumido é:

O lucro Presumido é uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IR e CSLL. Com isso, estes tributos são calculados por um resultado estimado, encontrado pela aplicação de percentuais definidos em lei.

Afirma Oliveira et al (2012) que o Lucro Presumido é uma forma simplificada de apuração de base de cálculo dos tributos de IR e CSLL, permitidas as empresas que não são obrigadas ao regime de tributação pelo Lucro Real. O contribuinte deverá optar pela tributação mais consciente, pois durante o ano-calendário não poderá ocorrer mudanças de tributação.

2.4.5.1 Empresas autorizadas a tributação pelo lucro presumido

O artigo 13, da Lei 9.718 de novembro de 1998, estabelece o seguinte:

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) multiplicado 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) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013);

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido. (BRASIL, 1998).

2.4.5.2 Apuração e opção pelo lucro presumido

Afirma Oliveira et al (2012) que o lucro presumido pode ser apurado trimestralmente, quatro vezes ano, mas também pode optar pelo pagamento mensal, através do Documento de

Arrecadação (DARF) com o código 2089, porém nesse intervalo deve ser ajustado o valor pelo efetivamente devido no último mês do trimestre.

Sobre a opção pelo lucro presumido, Oliveira et al (2012) diz que somente empresas industriais, comerciais ou prestação de serviços que tenha atingido no ano-calendário anterior receita bruta inferior a 78.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), quando iniciada suas atividades no decorrer do ano-calendário, o cálculo é feito 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade da empresa, também extensivo a pessoa jurídica rural desde que não utilize de qualquer incentivo dessa atividade.

Pêgas (2011) diz ainda que a opção pelo lucro presumido é irretratável para todo o ano-calendário. Uma vez escolhida a opção pelo recolhimento do IR e CSLL pelo lucro presumido, ele será irreversível para todo o restante do ano.

2.4.5.3 Base de cálculo lucro presumido

Pêgas (2011) fala que para a formação da base de cálculo deve ser aplicado um percentual específico para cada tipo de atividade da empresa sobre cada receita obtida da mesma. Corroborando Oliveira et al (2012) que o que compõe a receita bruta da empresa os produtos das vendas de bens e serviços nas operações de conta própria e de serviços prestados também e receitas auferidas nas operações de conta alheia.

2.4.5.4 Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) – lucro presumido

Segundo Oliveira et al (2012), na tributação pelo lucro presumido as empresas devem presumir o lucro auferido em cada trimestre. Essa presunção é feita através de aplicação de percentuais de lucratividade estabelecidos em Lei, conforme especificado no Quadro 2.

Atividade	Receita bruta	Alíquota	Lucro Presumido
Indústria e comércio em geral	1.000.000	8%	80.000
Serviços em geral	1.000.000	32%	320.000
Serviços hospitalares e de transportes de cargas	1.000.000	8%	80.000
Demais serviços de	1.000.000	16%	160.000

transportes			
Revenda de combustíveis para consumo	1.000.000	1,6%	16.000

Quadro 2 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta trimestral

Fonte: Oliveira et al (2012, p.195).

Pêgas (2011) ressalta que para empresas prestadoras de serviços com faturamento até 120.000 (cento e vinte mil) ao ano, se permite a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta mensal. Porém, afirma Oliveira et al (2012) que não se pode aplicar sobre empresas que prestam serviços hospitalares e de transportes, além de prestadoras de serviços de profissões regulamentadas.

Conforme cita Oliveira et al (2012, p.195):

Calculado o lucro presumido, a empresa deverá adicionar a esse lucro, integralmente, os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade, auferidos no trimestre podendo diminuir o Imposto de Renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras em que for computado o rendimento.

Para o cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas é feito através da aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo, possui também o adicional de imposto de renda a alíquota de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses no período de apuração, ou seja, R\$ 60.000,00 quando a apuração for trimestral, diz Oliveira et al (2012).

2.4.5.5 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) – lucro presumido

Oliveira et al (2012) afirma que a base de cálculo da CSLL será a somatória do resultado da aplicação de 12% sobre a receita bruta mais os ganhos de capital, dos rendimentos de aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos. Depois de encontrada a base de cálculo será aplicada uma das seguintes alíquotas:

- a) 9% sobre a base de cálculo das pessoas jurídicas, com exceção das entidades mencionadas a seguir;
- b) 8% nas instituições financeiras, compreendendo: bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, cooperativas de crédito, empresa de seguros provados e de

capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito, sociedades corretoras de seguros, entidades de previdência privada, abertas e fechadas e empresas de arrendamento mercantil. (OLIVEIRA ET AL, 2012, p. 201).

2.4.6 Contribuição para o PIS/PASEP – lucro presumido

Para Oliveira et al (2012) o recolhimento do PIS/PASEP para o Lucro Presumido funciona muito parecido ao Lucro Real. Ela é apurada e recolhida com base na receita bruta e devida mensalmente por pessoas jurídicas de direito privado e por elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista; entidades sem fins lucrativos e pessoas jurídicas de direito público interno. As empresas tributadas pelo Lucro Real, o PIS/PASEP tem a alíquota de 0,65% sobre o faturamento mensal.

2.4.7 Contribuição social sobre o faturamento (COFINS) - lucro presumido

Segundo Oliveira et al (2012), a COFINS tem seu cálculo muito parecido com o do Lucro Real. Constitui-se um tributo que incide sobre o faturamento mensal das empresas e a elas equiparado. A alíquota de cálculo da COFINS para o Lucro Presumido é de 3% sobre o faturamento.

2.4.8 Simples Nacional

Conforme se refere Oliveira et al (2012) o Simples Nacional ou conhecido como Supersimples, também é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, forma diferenciada de tributação submetidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte, onde o pagamento de seis tributos é feito através da aplicação de uma única alíquota. A Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, especifica o seguinte sobre essa forma de tributação:

Art. 1 Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno

porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão. (BRASIL, 2006)

Ainda afirma Oliveira (2005), que os impostos que incluem o pagamento mensal unificado do Simples Nacional são: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/PASEP; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição para o INSS. O Simples pode incluir também os seguintes impostos: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal (ICMS) e Serviço de Qualquer Natureza (ISS), desde que a Unidade Federada ou o Município onde a empresa esteja estabelecida venha a aderir o convênio.

2.4.8.1 Microempresas, Empresas de pequeno porte e Microempreendedor individual

A Lei Complementar 139 aborda o seguinte, sobre as microempresas e empresas de pequeno porte:

Art. 3 ° Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (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). (BRASIL, 2011).

Sendo assim, consideram-se microempresas e empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que exerça atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens

e serviços. Todas essas entidades devem estar registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas (OLIVEIRA, et al, 2012).

Oliveira et al (2012) ressalta que os microempreendedores individuais são trabalhadores que antes eram informais e após a Lei Complementar 128, conseguiram o CNPJ para sua empresa, dando assim para essas empresas mais facilidades de crédito em bancos e emissão de notas fiscais. As MEI são empresas optantes pelo Simples Nacional e tem o privilégio de isenção de alguns impostos: Imposto de Renda, PIS, COFINS, IPI e CSLL.

Para enquadrar-se como MEI a empresa terá que ter seu faturamento anual no máximo até R\$ 60.000,00 por ano, não possuir participação em outra empresa como sócio ou diretor e possuir apenas um funcionário recebendo um salário mínimo ou piso da categoria. (OLIVEIRA, et al, 2012). O recolhimento dos impostos é através de uma guia mensal com valor fixo independente do valor de seu faturamento mensal, os valores seriam os seguintes:

- a) R\$ 31,10 (5% do salário-mínimo), referente a contribuição para a previdência social (União);
- b) R\$ 1,00 (fixo) referente ao ICMS, caso seja do setor de comércio (Estado);
- c) R\$ 5,00 (fixo) referente ao ISS, caso seja contribuinte (Município);
- d) R\$ 18,66 (3% do salário-mínimo) caso tenha um empregado.(OLIVEIRA, et al, 2012, p. 382).

Ressalta ainda Oliveira et al (2012), que os valores são ajustados anualmente conforme a mudança do salário-mínimo.

2.4.8.2 Formalização da opção pelo Simples Nacional

Pêgas (2011) discorre que a opção pelo Simples Nacional é feito pela internet e é irretratável para todo o ano calendário. Nesse mesmo sentido, Oliveira et al (2012) explica que após a microempresa ou empresa de pequeno porte ter feito a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), obter a inscrição estadual e municipal, quando necessário, terá o prazo de dez dias para efetuar a opção pelo Simples Nacional.

Depois de formalizado a opção, a Receita Federal disponibiliza as informações dos contribuintes aos Estados, Distrito Federal e Municípios para verificação dos dados, onde os mesmos terão prazo de dez dias para informar à Receita Federal sobre a validade dos mesmos. Confirmados os dados ou no caso de não manifestação, serão consideradas válidas as informações prestadas e a opção será confirmada a partir da data do último deferimento da

inscrição nos cadastros municipais e estaduais, sendo considerada essa data como a de início de atividade. Exceto quando as informações prestadas pelas ME ou EPP forem consideradas inválidas e a opção pelo Simples Nacional for indeferida (OLIVEIRA, et al, 2012).

2.4.8.3 *Quem não pode optar pelo Simples Nacional*

Segundo A Lei Complementar 123, as ME e EPP que não podem optar pelo regime do Simples Nacional são:

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; .

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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

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) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011). (BRASIL, 2006).

2.4.8.4 Quem pode optar pelo Simples Nacional

Oliveira et al (2012) explica que as ME e EPP podem optar pelo Simples Nacional, desde que preencham os requisitos estabelecidos na Lei e se enquadrem na Lei Complementar 123. Porém, não podem exercer nenhuma atividade impeditiva para esse tipo de regime de tributação. Sendo assim, para ter a opção pelo Simples Nacional a empresa não pode exercer nenhuma atividade que não seja permitida para essa tributação, se a mesma possuir atividades permitidas e não permitidas ao mesmo tempo pode optar pelo Simples Nacional, desde que na hora de efetuar a opção não declare que exerce atividade impeditiva.

2.4.8.5 Cálculo do Simples Nacional

Oliveira et al (2012) afirma que para o cálculo do Simples Nacional se aplica uma das alíquotas previstas nos anexos da Lei Complementar 123, de acordo com a receita bruta:

- Tabela do Anexo I à Lei Complementar, sobre a receita decorrente da revenda de mercadorias;
- Tabela do Anexo II, sobre a receita decorrente da venda de mercadorias por elas industrializada;
- Tabela do Anexo III, sobre a receita decorrente da prestação de serviço;
- Tabela do Anexo IV, sobre a receita decorrente da construção de imóveis e obras de engenharia em geral;
- Tabela do Anexo V, sobre a receita decorrente da prestação dos serviços previstos nos incisos XII a XXI do § 2º do art. 15. (OLIVEIRA et al, 2012, p. 385). .

As tabelas da Lei Complementar 123, onde constam as alíquotas a serem aplicadas sobre a receita bruta encontram-se nos anexos do presente trabalho.

3 METODOLOGIA

Nessa etapa, procura-se explicar a metodologia onde se classifica a pesquisa. A mesma representa os procedimentos, formas e caminhos utilizados para a conclusão desejada sobre o estudo. Conforme Gil (2010, p. 1), a pesquisa é todo “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Ainda sobre pesquisa Marconi e Lakatos (2010) relatam que os planos de pesquisa variam conforme sua finalidade, toda pesquisa deve basear-se em uma teoria, que serve como ponto de partida para a investigação bem sucedida de um problema.

3.1 CLASIFICAÇÕES DA PESQUISA

As pesquisas podem ser classificadas segundo sua espécie de pesquisa científica, seus objetivos, sua abordagem do problema e segundo os procedimentos técnicos. Para Gil (2010) a tendência de classificação de uma pesquisa acontece na forma racional humana, ela possibilita melhor organização dos fatos e de seu entendimento.

Este trabalho consiste em um estudo de caso, de caráter descritivo e de natureza quantitativa. Nesse sentido, Severino (2012, p. 121) define estudo de caso como sendo “Pesquisa que se concentra no estudo de um caso particular, considerando representativo de um conjunto de casos análogos, por ele significativamente representativo”. Ainda sobre estudo de caso, Gil (2010) afirma que se refere a um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos que modo que permita um amplo ou detalhado conhecimento.

Considerando os seus objetivos, a pesquisa descritiva visa “a descrição das características de determinada população e podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. (GIL, 2010). Para Marconi e Lakatos (2010, p. 70), as pesquisas descritivas “consistem em investigações de pesquisa empírica cuja principal finalidade é o delineamento ou análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas, ou o isolamento de variáveis principais ou chave”.

Considerando a abordagem quantitativa do problema, esse tipo de pesquisa se caracteriza pelo uso de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Não é um conhecimento mais profundo, pois estuda o comportamento geral dos acontecimentos, ressalta Beuren (2012).

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 18) coleta dos dados seria a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”. Para o estudo foram utilizados documentos contábeis da empresa, como por exemplo, as demonstrações contábeis, demonstrativos de resultados, balanços e balancetes, relatórios, declaração de imposto de renda pessoa jurídica referente ao ano de 2013, além de documentos que foram obtidos diretamente com a empresa e contador.

3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Realizada a coleta de dados, buscou-se então a organização dos dados coletados e interpretação dos mesmos, para chegar assim a uma conclusão. Foram feitos os cálculos e análises para a solução do problema em questão. Destaca Diehl e Tatim (2004) ao abordar sobre a análise do conteúdo, que tem como objetivo buscar a relação entre eles, através de comparativos com a teoria estudada.

Os cálculos foram realizados em planilhas de Excel, nas quais foram refeitos os mesmos pela Tributação do Lucro Real, na qual a empresa já utiliza, sendo posteriormente realizados os cálculos para mais duas tributações: o Lucro Presumido e Simples Nacional. Para isso foram utilizados gráficos e tabelas.

Foram realizados também os cálculos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o PIS e a COFINS para as três tributações. Também foi analisado o INSS, contudo, não se realizaram os cálculos, pois o valor do INSS para as três tributações são os mesmo e esses valores são encontrados nas demonstrações contábeis da empresa. Ainda, o ICMS que a empresa não paga por seus produtos de revenda enquadrar-se na Substituição Tributária.

No Lucro Real, o modo de cálculo foi anual, por ser mais vantajoso, pois no imposto de renda pessoa jurídica, quando o valor acumulado for menor do valor já pago, esse valor poderá ser compensado nos meses seguintes. Já no Lucro Presumido, os cálculos foram trimestrais e no Simples Nacional será anual.

Os cálculos do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Anual são feitos a partir do Lucro antes do IRPJ, onde se faz as adições e exclusões pertinentes para a empresa, se faz as compensações se a empresa possuir, chegando assim ao lucro real da empresa. Sobre esse lucro real aplica-se a alíquota de 15% para o IRPJ e mais 10% de adicional se a empresa ultrapassar o limite anual de R\$ 240.000,00 reais e, para a CSLL, aplica-se a alíquota de 9% sobre o Lucro Real encontrado.

Já no Lucro Presumido o cálculo foi trimestral. O IRPJ será cálculo separadamente para a venda de mercadorias e para a venda de combustíveis, pois as alíquotas de presunção são diferentes. Portanto, para o IRPJ utiliza-se o total das receitas com combustíveis diminuem-se as suas devoluções e sobre o valor encontrado, aplica-se a alíquota de presunção estabelecida por lei de 1,6%, somando ainda sobre esse valor outras receitas e chegando assim, à base de cálculo de IRPJ.

Para a venda de mercadorias utiliza-se a mesma forma de cálculo, porém, muda-se somente a alíquota de presunção que para o comércio seria de 8%. Quando se chega à base de cálculo do IRPJ aplica-se a alíquota de 15%, ainda possui o adicional de 10% para a empresa que ultrapassar o limite de R\$ 60.000,00 por trimestre. Feito isso se chega ao valor de IRPJ a pagar pelo Lucro Presumido Trimestral.

Para o cálculo da CSLL pelo Lucro Presumido Trimestral acontece da mesma forma, porém não se calculam separadamente desta vez as vendas de combustíveis e mercadorias, pois as alíquotas irão ser as mesmas, então se utiliza a receita total da empresa, diminuem-se as devoluções que a empresa possuir e sobre o valor encontrado aplica-se a alíquota de presunção de 12% para o comércio. Somam-se sobre esse valor as outras receitas chegando assim à base de cálculo da CSLL, sobre essa base de cálculo aplica-se a alíquota da CSLL de 9% chegando assim ao valor devido de CSLL a pagar.

Já para os cálculos do PIS e da COFINS são utilizados duas modalidades: o Cumulativo e o Não cumulativo. O cálculo não cumulativo são para empresas tributadas pelo Lucro Real, apura-se os débitos com vendas de mercadorias e os créditos com compras e energia elétrica, faz-se a diferença entre os débitos e os créditos, chegando assim a base de

cálculo do PIS e da COFINS. Sobre essa base de cálculo aplica-se a alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

A modalidade cumulativa aplica-se às empresas do Lucro Presumido, onde não são permitidos os créditos. Então se usa as receitas com vendas de mercadorias, diminuídas as suas devoluções, chegando assim à base de cálculo do PIS e da COFINS. Sobre essa base de cálculo aplica-se a alíquota de 0,65% de PIS e 3,0% de COFINS chegando ao valor devido a pagar.

Ressalta-se que sobre as vendas brutas de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e para venda de álcool se estabelece redução à alíquota zero para o PIS e para COFINS. Portanto não se calcula sobre essas receitas, somente sobre a venda de mercadorias na loja de conveniência.

O ICMS a empresa não paga, é isenta, pois os produtos que revende estão na Substituição Tributária, como os combustíveis, os cigarros, os doces, salgadinhos e bebidas. Os valores de INSS já são entrados nas demonstrações contábeis da empresa, serão os mesmos valores para as três tributações analisados. Por esse motivo, não serão feitos os cálculos novamente.

Para os cálculos conforme a evolução do faturamento da empresa, primeiramente, precisou-se dividir as contas das demonstrações contábeis em fixas e variáveis e depois foi necessário encontrar um percentual que é aplicado sobre as contas variáveis. Esse percentual é encontrado através da receita de venda da empresa no ano de 2013. Sobre as contas variáveis são aplicadas as alíquotas e as contas fixas continuaram com os mesmos valores.

3.4 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Oliveira et al (2012, p. 182) define o Lucro Real como sendo “o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustados pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”. Os ajustes do lucro líquido do período e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Afirma Oliveira et al (2012) que o Lucro Presumido é uma forma simplificada de apuração de base de cálculo dos tributos de IR e CSLL, permitidas as empresas que não são obrigadas ao regime de tributação pelo Lucro Real. O contribuinte deverá optar pela

tributação mais consciente, pois durante o ano-calendário não poderá ocorrer mudanças de tributação.

Ainda afirma Oliveira (2005), que os impostos que incluem o pagamento mensal unificado do Simples Nacional são: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/PASEP; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição para o INSS. O Simples pode incluir também os seguintes impostos: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal (ICMS) e Serviço de Qualquer Natureza (ISS), desde que a Unidade Federada ou o Município onde a empresa esteja estabelecida venha a aderir o convênio.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão abordados os resultados da pesquisa em questão, analisando se a opção de tributação da empresa estudada está adequada para a mesma, na questão de redução de impostos pagos, conforme a Lei estabelece. Será feita a identificação da empresa estudada, e depois de realizada as análises dos cálculos das tributações pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, identificando os impostos de cada regime e fazendo assim uma comparação da forma mais econômica para a empresa, e se a mesma deve alterar seu regime de tributação.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ESTUDADA

A empresa objeto desse estudo foi fundada no dia 29 de fevereiro de 2000. É uma sociedade limitada com sede na cidade de Marau, Rio Grande do Sul, constituída por dois sócios administradores que são responsáveis pela mesma. Atualmente possui 7 funcionários.

A empresa é do ramo comercial, especificamente, um posto de gasolina com loja de conveniência, cujo ramo de atividade é o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes para veículos automotores, peças e acessórios para veículos e comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência. Atualmente, a mesma é enquadrada como empresa de pequeno porte conforme seu faturamento anual e é tributada pelo Lucro Real Trimestral. A mesma pode ter a opção de mudar de tributação, de Lucro Real para Lucro Presumido ou Simples Nacional, serão analisados os cálculos para se chegar à conclusão se a mesma hoje opta pelo regime de tributação mais lucrativa para economia de impostos pagos.

4.2 EVOLUÇÃO DO FATURAMENTO DA EMPRESA

Os dados bases foram referentes ao exercício de janeiro á dezembro de 2013, retirados das demonstrações contábeis da empresa. No Gráfico 1, apresenta-se o faturamento da mesma mensalmente, no período referido. São demonstrados separadamente os faturamentos de venda de combustíveis e da loja de conveniência, onde são vendidas mercadorias em geral. Segue Gráfico 1.

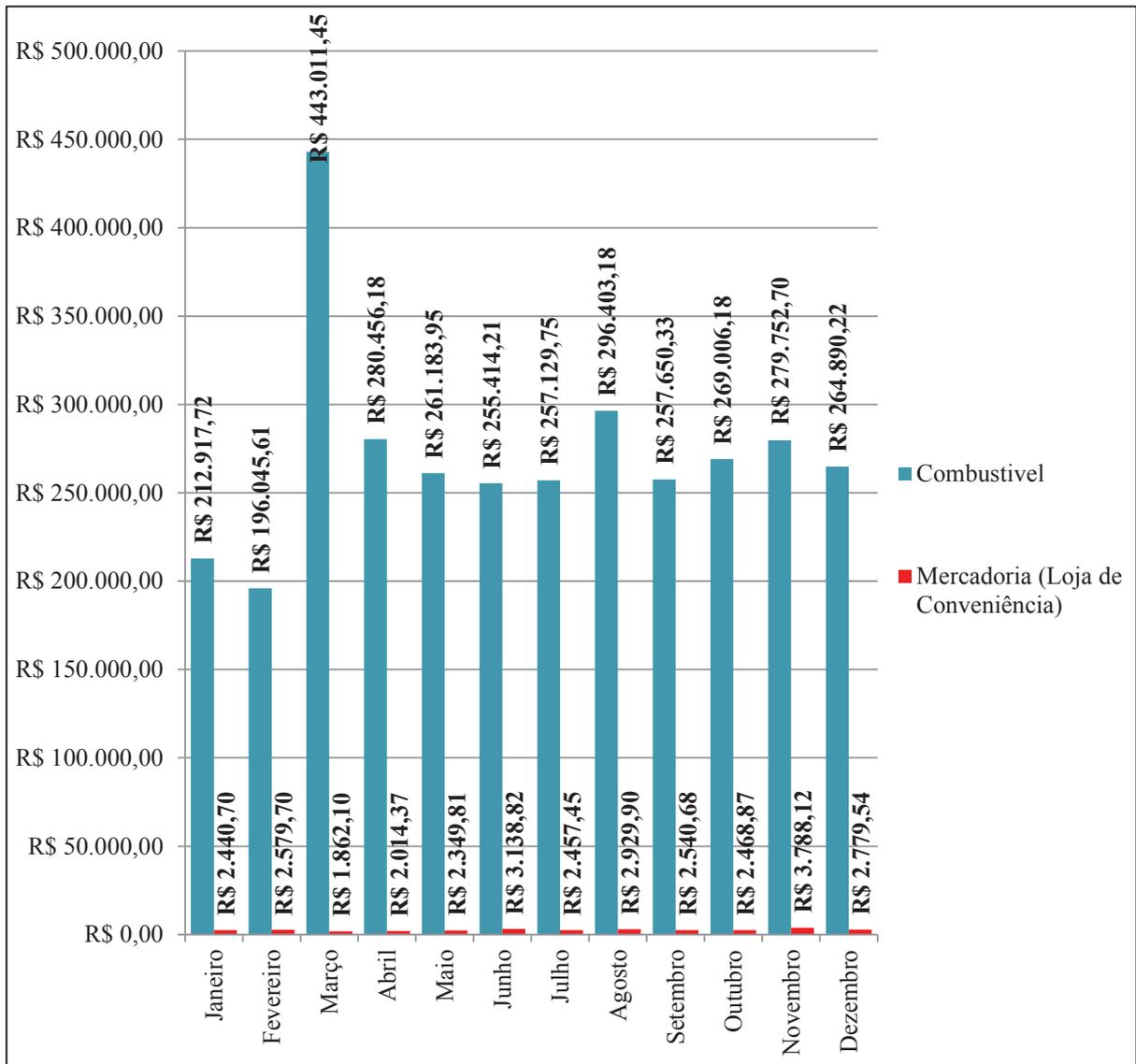


Gráfico 1 - Faturamento da empresa no ano de 2013.

Fonte: Dados Primários.

Mediante os dados apresentados no Gráfico 1, realizou-se um comparativo da diferença das receitas com vendas de combustíveis e as receitas com vendas de mercadorias

na loja de conveniência. Na sequência, realizou-se uma análise para demonstrar qual seria a receita mais significativa da empresa, fazendo uma comparação entre ambas, verificando a evolução do faturamento, detalhando onde se verifica quedas significantes e também os aumentos em grande quantidade das vendas.

O Gráfico 1 evidencia que a receita de maior significância é a venda de combustíveis, destacado em azul. A venda de mercadorias na loja de conveniência tem uma receita bem menor, destacado em vermelho no gráfico. O total das vendas de combustíveis da empresa no ano de 2013 é de R\$ 3.242.511,42 reais e a venda de mercadorias na loja de conveniência ficou no ano de 2013 no valor de R\$ 31.350,06 reais, totalizando assim o faturamento anual de 2013 em R\$ 3.273.861,48 reais. Analisando essas informações pode-se dizer que a empresa possui uma média de faturamento mensal de R\$ 272.821,78 reais.

Observa-se também, que o faturamento da empresa é bem uniforme, não varia muito de um mês para outro, somente nota-se que nos meses de março houve uma grande diferença nas vendas. Ocasionalmente pelo motivo de erro no fechamento da venda do emissor de cupom fiscal (ECF) no dia 28 de março de 2013, foi finalizada uma venda a maior do correto, porém o erro foi corrigido com uma devolução de venda no mesmo dia no valor de R\$ 171.028,40.

4.3 ANÁLISES DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

O Lucro Real é a forma de tributação utilizada pela empresa atualmente. Nesse caso, ela tem PIS e COFINS não cumulativos, ou seja, a mesma pode fazer o aproveitamento de créditos referente à compra de mercadorias.

A empresa possui também a alíquota zero para PIS e COFINS sobre as vendas de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e de álcool, conforme estabelece a Instrução Normativa SRF nº 247, do dia 21 de novembro de 2002 no artigo 59. Sendo assim, os cálculos foram elaborados conforme as demonstrações contábeis da empresa. Serão demonstrados de forma anual, por ser mais vantajoso, pois no imposto de renda pessoa jurídica, quando o valor acumulado for menor do valor já pago, esse valor poderá ser compensado nos meses seguintes.

4.3.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Adicional

O cálculo do Imposto de Renda e adicional foi realizado anual, pois a empresa poderá compensar valores pagos a maior. O cálculo do Imposto de Renda é feito com base no resultado contábil acumulado do período, porém ajustadas pelas exclusões e adições pertinentes pela legislação vigente. Na Tabela 1, está evidenciado o cálculo do IRPJ/2013 Lucro Real Anual.

Tabela 1 – Cálculo IRPJ/2013 Lucro Real Anual

JAN/DEZ 2013	
Vendas	R\$ 3.273.861,48
(-) Deduções	-R\$ 174.912,73
(=) Receita Líquida	R\$ 3.098.948,75
(-) CMV	R\$ 2.637.895,77
(=) Lucro Bruto	R\$ 461.052,98
(-) Despesas Operacionais	
(-) Despesas com Pessoal	119.523,20
(-) Despesas Gerais com Vendas	154.478,84
(-) Despesas com Pessoal (Administrativo)	64.483,20
(-) Despesas Gerais Administrativas	42.929,22
(-) Despesas Tributárias	6.135,60
(-) Despesas Financeiras	17.558,58
Receitas Financeiras	396,06
Outras Receitas Operacionais	1.673,32
(=) Resultado Operacional Líquido	R\$ 58.013,72
Receitas não Operacionais	8.500,00
Lucro Antes do IRPJ	R\$ 66.513,72
Lucro Contábil	66.513,72
(+) Adições	0,00
(-) Exclusões (dividendos e lucros recebidos)	842,16
(=) Lucro antes das Compensações	65.671,56
(-) Compensações	0,00
(=) Lucro Real	65.671,56
IRPJ Devido (15%)	9.850,73
Adicional Devido	0,00

(=) Total Devido Acumulado	R\$ 9.850,73
-----------------------------------	---------------------

Fonte: Dados Primários.

Para realização dos cálculos da Tabela 1, foram utilizadas as demonstrações contábeis da empresa referente ao ano de 2013. Destaca-se o total das vendas no ano, no valor de R\$ 3.273.861,48 reais diminuídas das deduções da empresa. Encaixam-se nessas deduções os impostos e devoluções de vendas.

Nesse caso, a empresa teve deduções de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS) sendo deduzidas no total do ano R\$ 2.899,33 reais, a empresa também possui deduções de devoluções de venda de combustível no valor de R\$ 172.013,40 reais. O valor elevado das devoluções de venda se ocasionou pelo motivo na hora do fechamento da venda no Emissor de Cupom Fiscal (ECF) no dia 28 de Março de 2013, foi contabilizada uma venda a maior do que o valor correto de R\$ 171.028,40, o erro foi corrigido com uma devolução de venda no mesmo dia.

Foram diminuídos também os Custos das Mercadorias Vendidas (CMV) e as despesas da empresa e somando as receitas financeiras e outras receitas com dividendos e Lucros Recebidos e Brindes que a empresa obteve no ano. Também foram somadas também as receitas não operacionais, com o ganho na venda de um veículo em nome da empresa. Chegando assim ao Lucro antes do Imposto de Renda, o lucro contábil da empresa no valor de R\$ 66.513,72 reais.

Para o cálculo do Imposto de Renda foi usado o lucro contábil encontrado da empresa no valor de R\$ 66.513,72 reais, onde terá o valor de R\$ 842,16 reais referentes a Dividendos e Lucros Recebidos para ser excluído de sua base de cálculo, conforme estabelece o Decreto RIR/99 artigos 249 e 250 e Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que diz que as receitas com dividendos e lucros recebidos não podem compor a base de cálculo do Imposto de Renda. A empresa não possui nenhuma adição e compensação a fazer, chegando assim ao Lucro Real de R\$ 65.671,56.

Para encontrar o valor devido de Imposto de Renda a pagar deve-se aplicar a alíquota pertinente do imposto que é de 15% sobre o Lucro Real. A empresa não possui adicional, pois o Lucro Real da mesma não ultrapassa o limite anual de 240.000,00 reais. A empresa terá então um Imposto de Renda a pagar no valor de R\$ 9.850,73 reais no ano de 2013.

4.3.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Nessa empresa o modo de cálculo da Contribuição Social será o mesmo do Imposto de Renda, terá a mesma base de cálculo, já que a empresa possui as mesmas exclusões e adições, o cálculo será realizado no modo anual. Na Tabela 2, será demonstrado o cálculo da Contribuição Social anual 2013.

Tabela 2 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido /2013.

DRE ANUAL	JAN/DEZ 2013
Vendas	R\$ 3.273.861,48
(-) Deduções	-R\$ 174.912,73
(=) Receita Líquida	R\$ 3.098.948,75
(-) CMV	R\$ 2.637.895,77
(=) Lucro Bruto	R\$ 461.052,98
(-) Despesas Operacionais	
(-) Despesas com Pessoal	119.523,20
(-) Despesas Gerais com Vendas	154.478,84
(-) Despesas com Pessoal (Administrativo)	64.483,20
(-) Despesas Gerais Administrativas	42.929,22
(-) Despesas Tributárias	6.135,60
(-) Despesas Financeiras	17.558,58
Receitas Financeiras	396,06
Outras Receitas Operacionais	1.673,32
(=) Resultado Operacional Líquido	R\$ 58.013,72
Receitas não Operacionais	8.500,00
Lucro antes da Contribuição Social	R\$ 66.513,72
Lucro Contábil	R\$ 66.513,72
(+) Adições	0,00
(-) Exclusões (dividendos e lucros recebidos)	842,16
(=) Lucro antes as Compensações	R\$ 65.671,56
(-) Compensações	0,00
(=) Lucro Real	R\$ 65.671,56
CSLL Devido (9%)	5.910,44
(=) Total Devido Acumulado	R\$ 5.910,44

Fonte: Dados Primários.

Conforme a Tabela 2 pode-se analisar que é a mesma estrutura do cálculo do Imposto de Renda. Começa-se pelo total de vendas do ano, diminuídas as deduções que seriam os

impostos e devoluções de vendas, é diminuído também o custo da mercadoria vendida (CMV), chegando assim ao lucro bruto da empresa, desse lucro são descontadas as despesas e somadas às receitas financeiras, outras receitas operacionais e não operacionais, obtendo assim o lucro contábil da empresa.

Sobre esse lucro contábil será excluído os dividendos e lucros recebidos, conforme foi analisado no cálculo do Imposto de Renda, ele não pode compor a base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social. A empresa não possui nenhuma adição para fazer e nenhuma compensação. Chega-se, portanto ao lucro real da empresa de R\$ 65.671,56 reais. Sobre esse lucro real aplica-se a alíquota de 9%, a alíquota pertinente ao imposto da Contribuição Social. Esse imposto não possui adicional, então o valor a recolher no ano de 2013 de Contribuição Social é de R\$ 5.910,44 reais.

4.3.3 PIS e COFINS Não Cumulativos

A grande vantagem do PIS e da COFINS não cumulativas é o aproveitamento de créditos referente a compras de mercadorias e energia elétrica, porém a empresa terá alíquotas maiores a serem aplicadas em relação ao PIS e COFINS cumulativas, terá que pagar 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS sobre seu faturamento. Na Tabela 3, será evidenciado o cálculo anual do PIS e da COFINS não cumulativo referente ao período de 2013.

Tabela 3 – Cálculo do PIS e da COFINS/2013

Venda de mercadorias (débito)	R\$ 31.350,06
(-) Compra de mercadorias (crédito)	R\$ 20.845,99
(-) Energia Elétrica (crédito)	R\$ 2.133,73
(=) Base de Cálculo PIS e COFINS	R\$ 8.370,34
COFINS 7,6%	R\$ 636,15
PIS 1,65%	R\$ 138,11

Fonte: Dados Primários.

Observa-se na Tabela 3, que a empresa usa somente a venda de mercadorias para o cálculo, pois conforme a Instrução Normativa nº 247, de 21 de Novembro de 2002, estabelece redução à alíquota zero quando aplicadas para as vendas brutas de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e para venda de álcool. Por esse motivo o cálculo do PIS e da COFINS é aplicado somente para a venda de mercadorias na loja de conveniência.

Então no ano de 2013, a venda de mercadorias na loja de conveniência foi de R\$ 31.350,06 reais, que seria o total dos meus débitos no ano. A empresa possui créditos a aproveitar referente à compra de mercadorias em 2013 no valor de R\$ 20.845,99 reais e também possui crédito de energia elétrica no ano de 2013 no valor de R\$ 2.133,73 reais.

Portanto diminuindo os débitos dos créditos da empresa no ano, a mesma possui uma base de cálculo para o PIS e para a COFINS no valor de R\$ 8.370,34 reais. Aplicam-se sobre essa base de cálculo as alíquotas pertinentes ao PIS e COFINS não cumulativos de 1,65% e 7,6% respectivamente. O valor a recolher de PIS no ano de 2013 é de R\$ 138,11 reais e o valor a recolher da COFINS no mesmo ano foi de R\$ 636,15 reais.

4.3.4 Carga Tributária para a tributação pelo Lucro Real

Na Tabela 4, está demonstrado o valor a ser pago em impostos pela empresa no ano de 2013 optando pelo Lucro Real Anual, conforme os cálculos.

Tabela 4 – Total de Impostos pela tributação Lucro Real Anual/2013

TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL – ANO BASE 2013					
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	INSS	TOTAL ANUAL
R\$ 9.850,73	R\$ 5.910,44	R\$ 138,11	R\$ 636,15	R\$28.252,11	R\$ 44.787,54

Fonte: Dados Primários.

Considerando a Tabela 4, estão incluídos no total do imposto a pagar no ano de 2013 pelo Lucro Real Anual, o valor de IRPJ de R\$ 9.850,73, de CSLL de R\$ 5.910,44, de PIS no valor de R\$ 138,11, de COFINS R\$ 636,15 e de INSS no valor de R\$ 28.252,11. Chega-se, portanto em um valor total a se pagar de imposto no Lucro Real Anual de R\$ 44.787,54 reais.

O valor de INSS destacado na Tabela 4 foi retirado das demonstrações contábeis da empresa referente ao ano de 2013. Sendo assim, no Gráfico 2, demonstra-se o percentual de cada imposto no valor que compõe o total a pagar pelo regime Lucro Real Anual no ano de 2013.

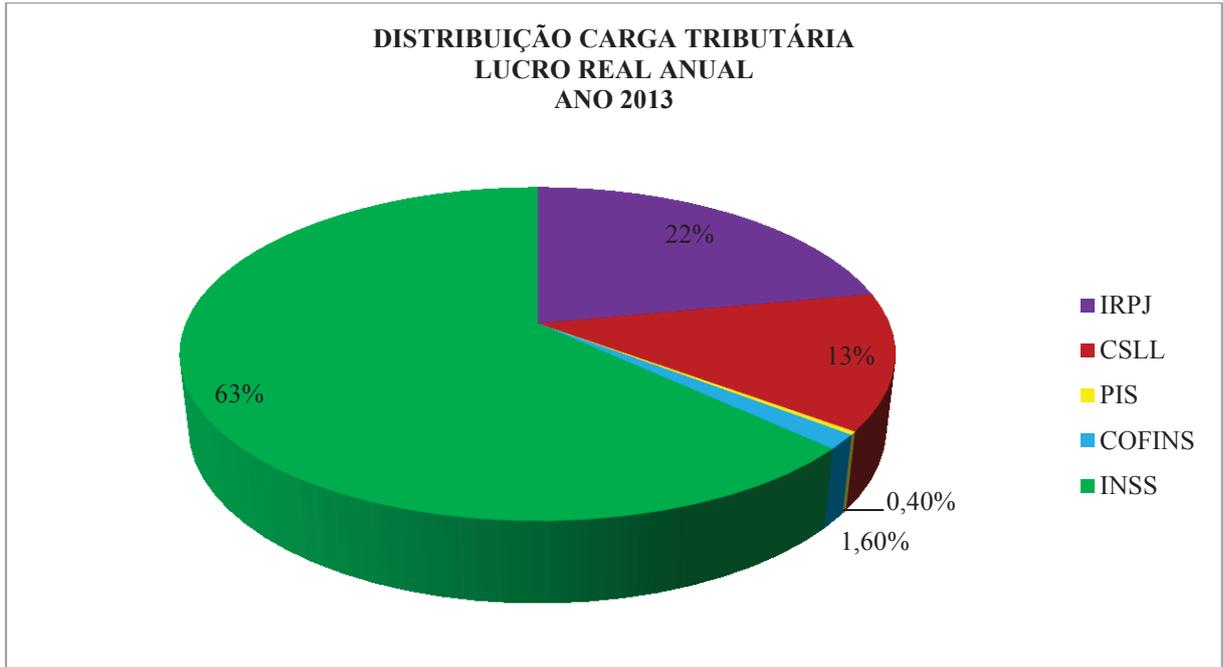


Gráfico 2 - Distribuição da Carga Tributária por Imposto, Lucro Real Anual/2013.
Dados Primários.

Conforme pode-se analisar no Gráfico 2, o imposto de maior representatividade é o INSS com 63% do total que compõe o cálculo do Lucro Real Anual no ano de 2013. Logo após vem o Imposto de Renda com 22% da representatividade e a Contribuição Social com 13%. Os de menores significancia são a COFINS e o PIS com 1,60% e 0,40% respectivamente.

Essa escala se deu pelo motivo que a IRPJ e a CSLL serem calculados com base no lucro da empresa, com uma base de cálculo bem maior que a base de cálculo do PIS e da COFINS. Isso ocorreu porque o PIS e a COFINS são calculados com base no faturamento, nesse caso haveria de ter ocorrido um valor de imposto a pagar bem maior do que foi evidenciado no estudo, já que o faturamento e as alíquotas são altas, mas isso não ocorreu pela razão das vendas de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e álcool não compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme estabelece a lei. Como são os produtos com maior significância nas vendas em comparação com as vendas de mercadorias na loja de conveniência, vendas onde se aplica a alíquota de PIS e COFINS, ocorreu, portanto um valor de imposto a pagar bem a menor do previsto.

4.4 ANÁLISES DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

Os cálculos pelo regime tributário do Lucro Presumido serão elaborados pela forma trimestral, onde são aplicadas as alíquotas de presunção estabelecidas por lei sobre o faturamento bruto da empresa. Nesta forma de tributação os cálculos do PIS e da COFINS serão cumulativos, portanto, não terão direito a créditos conforme acontece nos cálculos não cumulativos.

4.4.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Adicional

Os cálculos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica foram elaborados de forma trimestral. Sendo assim, na Tabela 5, será demonstrado o cálculo do Imposto de Renda referente ao ano de 2013, pelo Lucro Presumido Trimestral.

Tabela 5 – Cálculo Imposto de Renda Pessoa Jurídica 2013 Lucro Presumido Trimestral

	MERCADORIAS/COMBUSTÍVEIS IRPJ				
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
Venda de mercadorias	R\$ 6.882,50	R\$ 7.503,00	R\$ 7.928,03	R\$ 9.036,53	R\$ 31.350,06
(-) Devoluções de mercadorias	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(=) Receita bruta de mercadorias	R\$ 6.882,50	R\$ 7.503,00	R\$ 7.928,03	R\$ 9.036,53	R\$ 31.350,06
% Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
(=) Lucro presumido de mercadorias	R\$ 550,60	R\$ 600,24	R\$ 634,24	R\$ 722,92	R\$ 2.508,00
Venda de combustíveis	R\$845.092,28	R\$789.551,34	R\$803.255,23	R\$804.612,57	R\$ 3.242.511,42
(-) Devoluções de combustíveis	-R\$171.028,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00	-R\$ 985,00	-R\$172.013,40
(=) Receita bruta de combustíveis	R\$ 674.063,88	R\$ 789.551,34	R\$ 803.255,23	R\$ 803.627,57	R\$ 3.070.498,02
% de Presunção	1,6%	1,6%	1,6%	1,6%	1,6%
(=) Lucro presumido de combustíveis	R\$ 10.785,02	R\$ 12.632,82	R\$ 12.852,08	R\$ 12.858,04	R\$ 49.127,97
(+) Outras Receitas	R\$ 25,91	R\$ 1.254,16	R\$ 26,96	R\$ 9.262,35	R\$ 10.569,38
(=) Base de cálculo do IRPJ	R\$ 11.361,53	R\$ 14.487,22	R\$ 13.513,29	R\$ 22.843,31	R\$ 62.205,35
IRPJ (15%)	R\$ 1.704,23	R\$ 2.173,08	R\$ 2.026,99	R\$3.426,50	R\$ 9.330,80

Fonte: Dados Primários

Para chegar aos valores de Imposto de Renda a pagar pela empresa, deve-se primeiramente encontrar o lucro presumido, que seria a base de cálculo do imposto. Deve-se

calcular separadamente as receitas com as vendas de mercadorias e as receitas com vendas de combustíveis, pois essas receitas possuem alíquotas de presunção diferentes.

Sobre a venda de mercadorias, utiliza-se o total das receitas das vendas de mercadorias de cada trimestre, diminuem-se as devoluções de vendas de mercadorias, no ano de 2013. A empresa não possui nenhuma, chegando assim à receita bruta de mercadorias, aplica-se sobre essa receita bruta de mercadorias a alíquota de 8%, alíquota que a lei estabelece sobre o comércio. Chega-se assim ao lucro presumido sobre as vendas de mercadorias, que somando os 4 trimestres do ano de 2013, fica de R\$ 2.508,00 reais.

A segunda parte é sobre as vendas de combustíveis. Para o cálculo usa-se o total de vendas de combustíveis de cada trimestre, diminuem-se as devoluções de vendas de combustíveis, que no ano de 2013 ficou no valor de R\$ 172.013,40 reais, chega-se assim a receita bruta de combustíveis. Aplica-se sobre essa receita bruta, a alíquota de presunção dos combustíveis, que é de 1,6% conforme estabelecido por lei. Chega-se assim ao lucro presumido sobre as vendas de combustíveis, que incluindo os 4 trimestres do ano de 2013, fica de R\$ 49.127,97 reais.

Ainda adicionam-se outras receitas sobre os lucros presumidos de combustíveis e mercadorias encontrados, que reunindo os 4 trimestres no ano de 2013 o valor dessas receitas fecham em R\$ 10.569,38 reais. São essas, as receitas financeiras, outras receitas operacionais e receitas não operacionais.

Finalizando, para encontrar o valor do Imposto de Renda a pagar no ano, deve-se somar o Lucro Presumido das Mercadorias no valor de R\$ R\$ 2.508,00 reais, o Lucro Presumido dos Combustíveis de R\$ 49.127,97 reais e ainda as outras receitas no valor de R\$ 10.569,38 reais, chegando assim à base de cálculo do Imposto de Renda, no valor de R\$ 62.205,35 reais, sobre essa base de cálculo aplica-se a alíquota de 15%, alíquota do Imposto de Renda.

A empresa não possui adicional, pois o limite de adicional quando o cálculo de Imposto de Renda é trimestral é de R\$ 60.000,00 reais por trimestre, a empresa não ultrapassou esse limite em nenhum dos trimestres calculados, portanto a mesma não terá adicional ao Imposto de Renda a pagar no ano de 2013. Conclui-se, portanto, que o total de Imposto de Renda pelo Lucro Presumido Trimestral a pagar pela empresa é de R\$ 9.330,80 reais no ano de 2013.

4.4.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Os cálculos serão elaborados de forma trimestral do mesmo modo que foram elaboradas com o Imposto de Renda. Na Tabela 6, vai ser evidenciado o cálculo da Contribuição Social.

Tabela 6 – Cálculo Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido 2013 Lucro Presumido Trimestral

	MERCADORIAS/COMBUSTÍVEIS CSLL				
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
Venda de mercadorias	R\$ 6.882,50	R\$ 7.503,00	R\$ 7.928,03	R\$ 9.036,53	R\$ 31.350,06
(-) Devoluções de mercadorias	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(=) Receita bruta de mercadorias	R\$ 6.882,50	R\$ 7.503,00	R\$ 7.928,03	R\$ 9.036,53	R\$ 31.350,06
% Presunção	12%	12%	12%	12%	12%
(=) Lucro presumido de mercadorias	R\$ 825,90	R\$ 900,36	R\$ 951,36	R\$ 1.084,38	R\$ 3.762,01
Venda de combustíveis	R\$ 845.092,28	R\$ 789.551,34	R\$ 803.255,23	R\$ 804.612,57	R\$ 3.242.511,42
(-) Devoluções de combustíveis	-R\$ 171.028,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00	-R\$ 985,00	-R\$ 172.013,40
(=) Receita bruta de combustíveis	R\$674.063,88	R\$789.551,34	R\$803.255,23	R\$803.627,57	R\$ 3.070.498,02
% de Presunção	12%	12%	12%	12%	12%
(=) Lucro presumido de combustíveis	R\$ 80.887,67	R\$ 94.746,16	R\$ 96.390,63	R\$ 96.435,31	R\$ 368.459,76
(+) Outras Receitas	R\$ 25,91	R\$ 1.254,16	R\$ 26,96	R\$ 9.262,35	R\$ 10.569,38
(=) Base de cálculo do CSLL	R\$ 81.739,48	R\$ 96.900,68	R\$ 97.368,95	R\$ 106.782,04	R\$ 382.791,15
CSLL (9%)	R\$ 7.356,55	R\$ 8.721,06	R\$ 8.763,21	R\$ 9.610,38	R\$ 34.451,20

Fonte: Dados Primários

Conforme analisado na Tabela 6, observa-se que é a mesma estrutura de cálculo do Imposto de Renda, somente se difere as alíquotas de presunção que são diferentes. Para o cálculo, foram separadas as vendas de mercadorias e combustíveis, mas nesse caso não seria necessário já que os dois vão ter a mesma alíquota de presunção.

Primeiramente, usa-se o total das vendas de mercadorias no ano de 2013 de R\$ 31.350,06 reais, diminuem-se as devoluções de mercadorias, que nessa empresa não possui nenhuma no ano, chegando assim à receita bruta de mercadorias. Aplica-se sobre essa receita bruta a alíquota de presunção estabelecida pela legislação ao comércio de 12%. A empresa obteve, portanto um lucro presumido de mercadorias no valor de R\$ 3.762,01 reais.

O segundo passo feito foi o cálculo sobre as receitas de vendas de combustíveis, usou-se a receita as vendas de combustíveis no ano de 2013, diminui-se as devoluções de vendas de

combustíveis que no ano foi de R\$ 172.013,40 reais, chegando assim à receita bruta de combustíveis. Aplica-se sobre essa receita a alíquota de presunção de 12% estabelecida pela Lei para empresas do ramo comercial. A empresa chega a um lucro presumido de combustíveis no valor de R\$ 368.459,76 reais.

Para se chegar à base de cálculo da Contribuição Social pelo Lucro Presumido, soma-se o lucro presumido de mercadorias encontrado, o lucro presumido de combustíveis e mais as outras receitas no valor de R\$ 10.569,38 reais, referente a receitas financeiras, outras receitas operacionais e receitas não operacionais. Portanto, somando esses três valores se obtém a base de cálculo da Contribuição Social de R\$ 382.791,15 reais. Aplica-se sobre esse valor a alíquota de Contribuição Social de 9%. Conclui-se que no ano de 2013, se a empresa optasse pelo Lucro Presumido Trimestral ela teria que recolher R\$ 34.451,20 reais de Contribuição Social.

4.4.3 PIS e COFINS Cumulativos

Para as empresas optantes pelo Lucro Presumido o cálculo deve ser feito obrigatoriamente na forma cumulativa, pois nessa opção de tributação a empresa não poderá aproveitar créditos referente as suas compras. Porém as alíquotas são menores em relação ao cálculo não cumulativo, a empresa pagará 0,65% de PIS e 3,0% da COFINS. Nesse sentido, na Tabela 7, será demonstrado o cálculo do PIS e da COFINS pelo Lucro Presumido Trimestral no ano de 2013.

Tabela 7 - Cálculo do PIS e da COFINS 2013 Lucro Presumido Trimestral

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
Faturamento	R\$ 6.882,50	R\$ 7.503,00	R\$ 7.928,03	R\$ 9.036,53	R\$ 31.350,06
(-) Devoluções	R\$ 0,00				
(=) Base de Cálculo PIS e COFINS	R\$ 6.882,50	R\$ 7.503,00	R\$ 7.928,03	R\$ 9.036,53	R\$ 31.350,06
PIS (0,65%)	R\$ 44,74	R\$ 48,77	R\$ 51,53	R\$ 58,74	R\$ 203,78
COFINS (3,0%)	R\$ 206,48	R\$ 225,09	R\$ 237,84	R\$ 271,10	R\$ 940,50

Fonte: Dados Primários

Para o cálculo do PIS e da COFINS, de acordo com o demonstrado na Tabela 7, usa-se o total de faturamento de cada trimestre do ano, somente das vendas de mercadorias da loja de

conveniência, pois como foi visto nos cálculos do PIS e da COFINS não cumulativos, a revenda de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e para venda de álcool não incidem PIS e COFINS.

Então utiliza-se o total das vendas de mercadorias de cada trimestre chegando ao valor de R\$ 31.350,06 reais no ano de 2013. Diminuem-se as devoluções de vendas de mercadorias que no nesse ano a empresa não possui nenhuma. Chegando assim a base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativos. Sobre essa base de cálculo usam-se as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3,0% da COFINS. Conclui-se que no ano de 2013, a empresa pagaria de PIS cumulativo R\$ 203,78 reais e da COFINS cumulativo R\$ 940,50 reais.

4.4.4 Carga Tributária para a tributação pelo Lucro Presumido

Na Tabela 8, será demonstrado quanto à empresa desembolsaria se optasse pelo Lucro Presumido Trimestral no ano de 2013.

Tabela 8 – Total de Impostos pela tributação Lucro Presumido Trimestral/2013

TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO TRIMESTRAL ANO BASE 2013					
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	INSS	TOTAL ANUAL
R\$ 9.330,80	R\$ 34.451,20	R\$ 203,78	R\$ 940,50	R\$28.252,11	R\$ 73.178,39

Fonte: Dados Primários.

Conforme a Tabela 8 se pode analisar que se a empresa optasse pelo Lucro Presumido Trimestral no ano de 2013 teria que pagar um total de R\$ 73.178,39 reais de impostos. Portanto, seria R\$ 9.330,80 de IRPJ, o valor de R\$ 34.451,20 de CSLL, R\$ 203,78 de PIS, mais R\$ 940,50 de COFINS e ainda R\$ 28.252,11 de INSS.

O valor do INSS destacado na tabela 12 foi retirado das demonstrações contábeis da empresa no ano de 2013. Em comparação com o Lucro Real pode-se verificar que os impostos pelo Lucro Presumido são bem mais altos para a empresa. Diante disso, no Gráfico 3, será feita uma representação de cada imposto dentro do total pago no ano de 2013 pelo Lucro Presumido Trimestral.

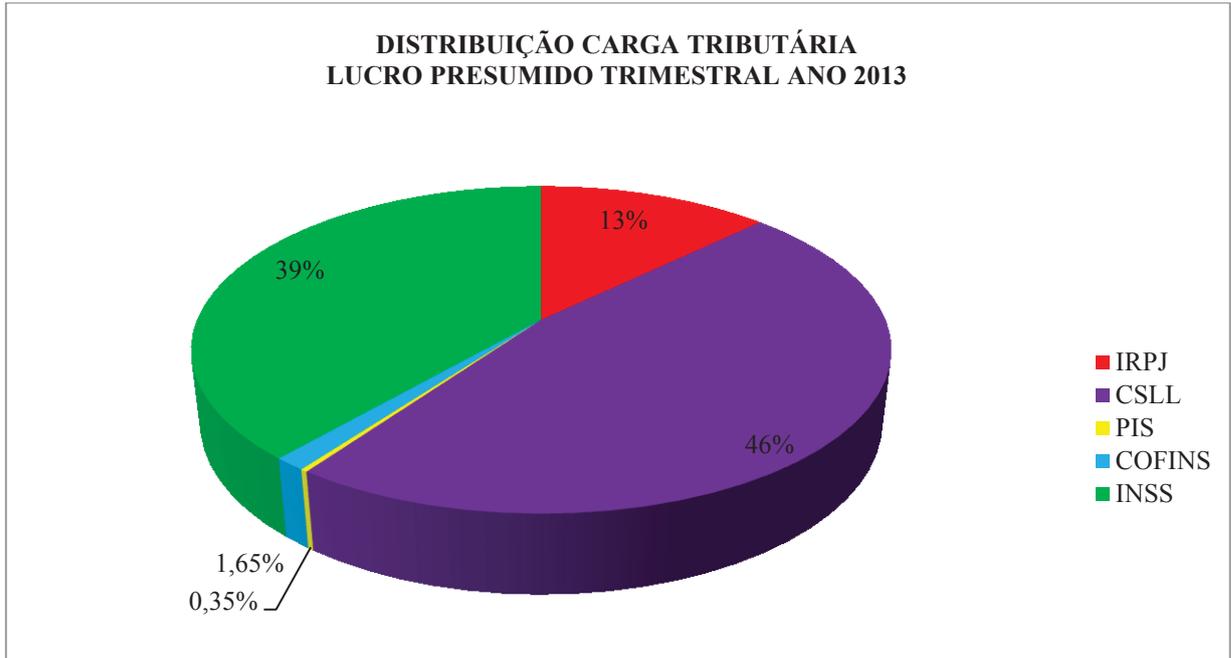


Gráfico 3 - Distribuição da Carga Tributária por Imposto, Lucro Presumido 2013.
Fonte: Dados Primários.

Conforme o Gráfico 3, se analisa que os impostos de maior proporção seriam a Contribuição Social, o INSS e o Imposto de Renda, com 46%, 39% e 13% respectivamente. Logo, após vem a COFINS com 1,65% e o PIS com 0,35%. Isso se dá pelo motivo de que o imposto de renda e a contribuição social são calculados sobre o lucro que é presumido e já o PIS e a COFINS, se calcula sobre o faturamento. Como as vendas de combustíveis, que são as vendas de maior significância no faturamento da empresa, não incluem a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois a lei estabeleceu alíquota zero para as vendas de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e para venda de álcool, o valor a ser pago de PIS e COFINS são mais baixos.

4.5 ANÁLISES DA TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

O cálculo do Simples Nacional é o mais simplificado de todos, pois engloba 8 impostos em uma única guia para pagamento. Os impostos que compõe o Simples Nacional seriam o IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS, ICMS, IPI e ISS. Porém, no estudo dos cálculos pelo Simples Nacional a seguir não serão calculados o IPI, pois só é devido pelas indústrias e o ISS, pois é devido somente para empresas prestadoras de serviços.

Para optar pelo Simples Nacional a empresa deve estar enquadrado no faturamento que a lei estabelece. Para uma microempresa o faturamento deve ser igual ou inferior a R\$ 360.000,00 reais (trezentos e sessenta mil reais) anual e para uma empresa de pequeno porte a receita deve ser superior a R\$ 360.000,00 reais (trezentos e sessenta reais) anual e inferior a R\$ 3.600.000,00 reais (três milhões e seiscentos mil reais), anual.

A empresa estudada pode optar pelo regime do Simples Nacional, pois ela é uma empresa de pequeno porte e seu faturamento anual é de R\$ 3.273.861,48 reais, não ultrapassando o limite estabelecido por lei para a opção pela tributação simplificada. Na Tabela 9, está evidenciado o cálculo pelo Simples Nacional para a empresa.

Tabela 9 – Cálculo Simples Nacional/2013

Faturamento Total da Empresa - 2013	R\$ 3.273.861,48
Faturamento de Combustíveis - 2013	R\$ 3.242.511,42
Faturamento de Mercadorias - 2013	R\$ 31.350,06
IRPJ (0,53%)	R\$ 17.351,47
CSLL (0,53%)	R\$ 17.351,47
COFINS (1,60%)	R\$ 501,60
PIS/PASEP (0,38%)	R\$ 119,13
CPP (4,56%)	R\$ 149.288,08
ICMS (3,91%)	R\$ 0,00
TOTAL (11,51%)	R\$ 184.611,75

Fonte: Dados Primários

Conforme a Tabela 9 nota-se que a opção pelo Simples Nacional não seria uma boa alternativa, pois o valor do imposto é muito elevado para uma empresa com faturamento alto. A empresa encaixa-se no Anexo I – Comércio nas tabelas do Simples Nacional, a faixa de enquadramento segundo o faturamento da empresa é de R\$ 3.240.000,01 reais a R\$ 3.420.000,00 reais, com alíquota do Simples Nacional devido pela mesma de 11,51% sobre o faturamento, conforme estabelece a Lei Complementar nº 139, de 10 de Novembro de 2011 (BRASIL, 2011).

Para o cálculo do IRPJ e da CSLL aplica-se a alíquota de 0,53% sobre o faturamento total da empresa, portanto a mesma irá pagar R\$ 17.351,47 reais de IRPJ e R\$ 17.351,47 reais de CSLL. Para o cálculo da COFINS aplica-se a alíquota de 1,60% somente sobre as vendas de mercadorias, já que a COFINS não incide sobre as vendas de combustíveis, a mesma irá pagar então de COFINS R\$ 501,60 reais. Para o cálculo do PIS funciona da mesma maneira, aplica-se a alíquota de 0,38% somente sobre o faturamento das mercadorias, pois o PIS

também não incide sobre as vendas de combustíveis, a mesma irá pagar de PIS R\$119,13 reais. A empresa tem que pagar a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) de 4,56% sobre o faturamento total da empresa, a mesma terá que pagar no ano de 2013 R\$ 149.288,08 reais de CPP. Ainda possui o ICMS com a alíquota de R\$ 3,91%, porém o ICMS não é devido, pois a empresa tem somente a venda de combustíveis e na loja de conveniência seriam bebidas, doces, salgadinhos e cigarros produtos que estão enquadrados na substituição tributária conforme estabelece o Decreto nº 49.985, de 26.12.2012, que não incluem esse valor do ICMS que está estabelecido no cálculo do Simples Nacional.

Somando todas as alíquotas aplicadas acima se chega à alíquota total devido pela faixa de enquadramento que a empresa se encaixa de 11,51%. Portanto, se a empresa no ano de 2013 optasse pelo Simples Nacional teria que desembolsar R\$ 184.611,75 reais de imposto.

4.5.1 Carga Tributária para a tributação pelo Simples Nacional

Na Tabela 10, será especificado o quanto a empresa pagaria de Simples Nacional no ano de 2013, identificando cada imposto e seu respectivo valor.

Tabela 10 – Total de Impostos pela tributação Simples Nacional/2013.

TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL – ANO BASE 2013						
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	TOTAL ANUAL
R\$ 17.351,47	R\$ 17.351,47	R\$ 501,60	R\$ 119,13	R\$ 149.288,08	R\$ 0,00	R\$ 184.611,75

Fonte: Dados Primários.

Conforme a Tabela 10, a empresa pagaria no ano de 2013 se optasse pela tributação do Simples Nacional, o valor de R\$ 184.611,75 reais de impostos. Comparando com as demais tributações, Lucro Real e Lucro Presumido, o Simples Nacional não seria uma opção proveitosa para a empresa, pois o valor do imposto é muito elevado. Sendo assim, No Gráfico 4 foi realizada uma comparação da proporção de cada imposto no valor total pago se a empresa optasse pelo Simples Nacional no ano de 2013.

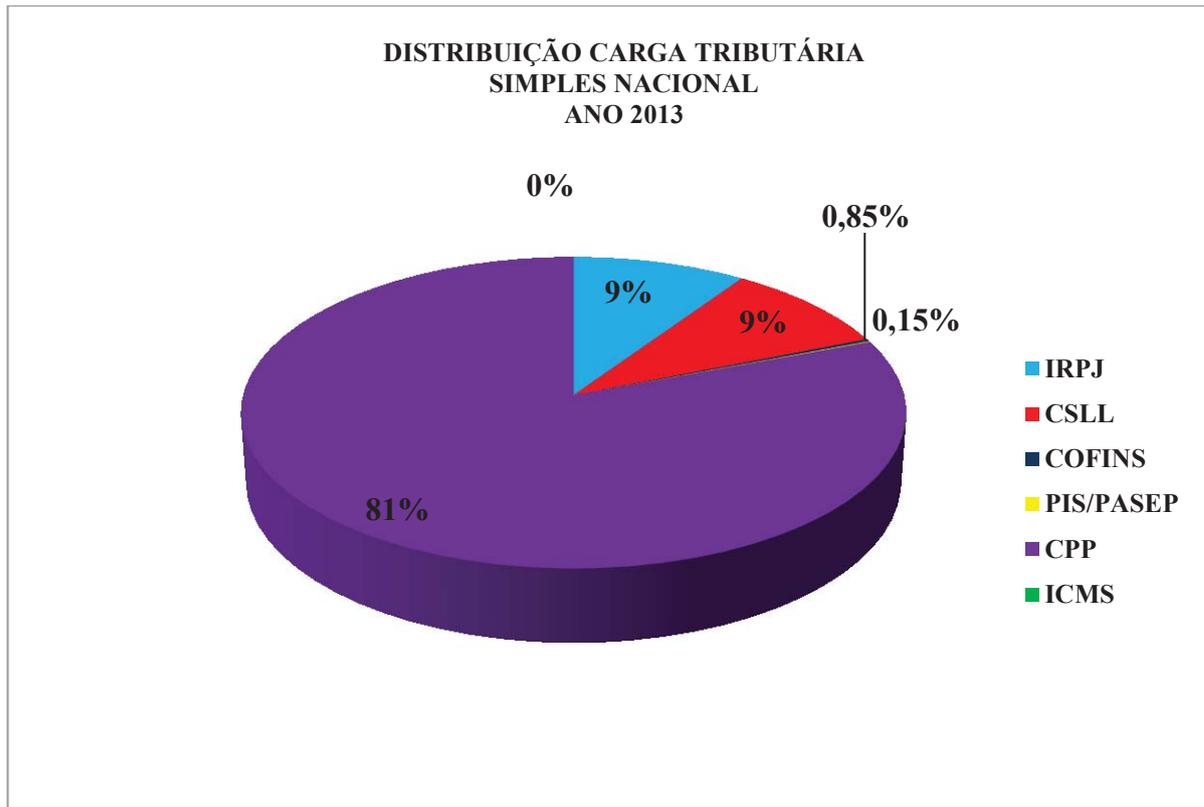


Gráfico 4 - Distribuição da Carga Tributária por Imposto, Simples Nacional/2013.

Fonte: Dados Primários.

Conforme analisado no Gráfico 4, percebe-se que o imposto de maior significância é a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), com 81% do total pago no ano de 2013. Isso acontece, porque é aplicada uma alíquota mais alta, 4,56% sobre o faturamento total da empresa.

Logo após vem a CSLL e o IRPJ com 9% cada, e com menor significância vem o PIS e a COFINS com 0,15% e 0,85% respectivamente, pois ela é aplicada somente sobre as vendas de mercadorias na loja de conveniência, não incide sobre as vendas de combustíveis, a receita mais alta da empresa. O ICMS conforme destacado acima não incide, pois os produtos estão todos enquadrados na Substituição Tributária.

4.6 COMPARATIVOS ENTRE OS REGIMES TRIBUTÁRIOS

Foram realizados os cálculos e análises para os três tipos de tributações que a empresa poderia se encaixar conforme a lei estabelece: o Lucro Real (tributação que a empresa já usa hoje), o Lucro Presumido e Simples Nacional. Para tanto, elaborou-se a Tabela 11, será demonstrado um comparativo de impostos pagos nos três regimes tributários, onde será

destacado o valor de impostos de cada tributação, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional no ano de 2013.

Tabela 11 - Comparativos entre as Tributações Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional/2013.

ANO BASE 2013							
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	CPP/INSS	ICMS	TOTAL ANUAL
	R\$	R\$		R\$		R\$	
LUCRO REAL	9.850,73	5.910,44	R\$636,15	138,11	R\$28.252,11	0,00	R\$ 44.787,54
LUCRO PRESUMIDO	9.330,80	34.451,20	R\$ 940,50	203,78	R\$28.252,11	0,00	R\$ 73.178,39
SIMPLES NACIONAL	17.351,47	17.351,47	R\$ 501,60	119,13	149.288,08	0,00	R\$ 184.611,75
TOTAL ANUAL	36.533,01	57.713,11	2.078,25	461,02	205.792,30	0,00	R\$ 302.577,68

Fonte: Dados Primários.

Conforme analisado na Tabela 11, chega-se à conclusão que a tributação que a empresa opta hoje seria a mais correta em relação à economia de impostos a pagar, pois na Tributação pelo Lucro Real a empresa pagou somando IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e INSS o total de R\$ 44.787,54 reais de impostos. Já na opção pelo Lucro Presumido a empresa tem no ano de 2013 o total de R\$ 73.178,39 de impostos a pagar somando o IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e INSS.

A última tributação analisada e a menos conveniente para a empresa, o Simples Nacional, se a empresa optasse por ela, teria um elevado valor de impostos a pagar no ano de 2013, R\$ 184.611,75 reais. Isso acontece porque a empresa tem um alto faturamento, as alíquotas são aplicadas diretamente no faturamento, tendo assim um custo mais elevado de impostos.

Sem dúvidas, a empresa hoje opta pelo regime mais adequado para a economia de impostos, o Lucro Real. Para demonstrar elaborou-se o Gráfico 5, onde será apontada uma comparação entre o total de impostos a pagar para tributação.

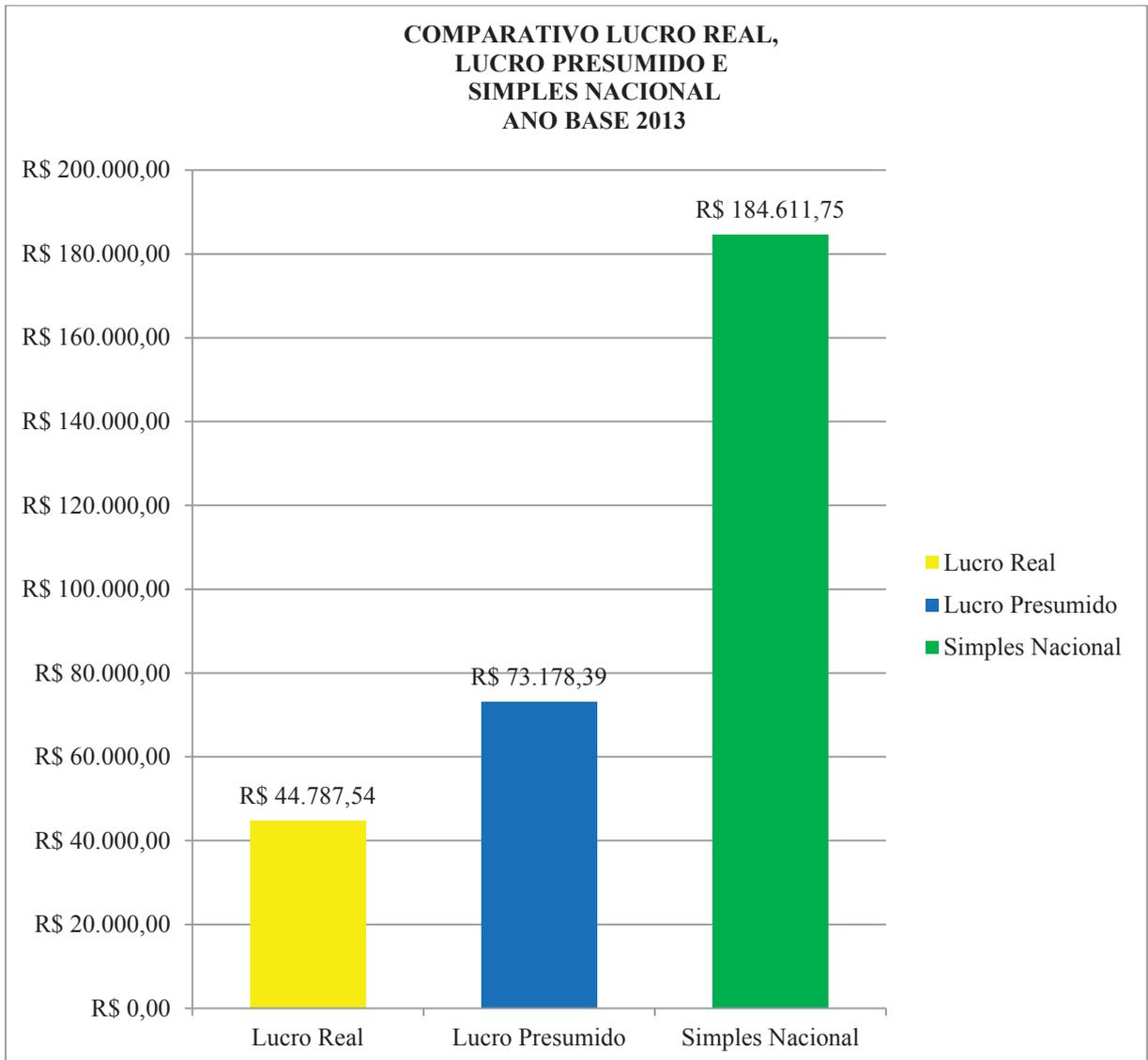


Gráfico 5 - Comparação entre as Tributações Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional/2013.
Fonte: Dados Primários.

Com o Gráfico 5, se torna mais evidente a diferença para cada tributação, o Simples Nacional, sem dúvidas, é a tributação que se tornaria mais alta para a empresa, logo após vem o Lucro Presumido e por último a tributação mais econômica pelo Lucro Real, tributação que a empresa já utiliza hoje. Chega-se a conclusão que a opção pelo Lucro Real, é a mais econômica e que melhor se encaixaria para a mesma hoje.

4.7 EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO FATURAMENTO

Neste estudo será analisada a evolução da carga tributária da empresa com diferentes faturamentos, maiores e menores do que o atual. Para o cálculo serão separadas as contas das

demonstrações contábeis da empresa em fixas ou variáveis. Conforme o faturamento da empresa diminui ou se eleva irá aumentar ou diminuir os custos variáveis também e os custos fixos se manterão inalterados.

Na Tabela 12, será demonstrado o cálculo das três tributações que a empresa pode se enquadrar Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional para diferentes tipos de faturamentos, mais altos e mais baixos do faturamento atual da empresa analisando assim a carga tributária que cada faturamento abrange para a empresa. Quando a empresa tem a possibilidade em fazer esses comparativos de aumento e diminuição do faturamento em relação à carga tributária, a mesma fica mais segura na questão das tomadas de decisões pelo regime de tributação mais correto e econômico.

Tabela 12 – Comparativos entre as evoluções de faturamentos para as Tributações pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional/2013

	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
Receitas	3.273.861,48	2.500.000,00	3.600.000,00	4.000.000,00	4.576.481,78	5.000.000,00
LUCRO REAL						
IRPJ	9.850,73	0,00	16.741,35	25.192,50	37.372,34	46.320,38
ADIR	0,00	0,00	0,00	0,00	914,89	6.880,26
CSLL	5.910,44	0,00	10.044,81	15.115,50	22.423,40	27.792,23
PIS	138,11	97,14	155,38	176,55	207,07	229,49
COFINS	636,15	447,44	715,67	813,21	953,78	1.057,05
INSS	28.252,11	28.252,11	28.252,11	28.252,11	28.252,11	28.252,11
TOTAL	R\$44.787,54	R\$28.796,70	R\$55.909,32	R\$69.549,88	R\$90.123,60	R\$110.531,53
LUCRO PRESUMIDO						
IRPJ	9.330,80	7.470,64	10.114,75	11.076,25	12.461,96	13.479,99
ADIR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL	34.451,20	26.515,02	37.795,85	41.897,97	47.809,96	52.153,27
PIS	203,78	155,61	224,08	248,97	284,85	311,22
COFINS	940,50	718,19	1.034,19	1.149,10	1.314,71	1.436,38
INSS	28.252,11	28.252,11	28.252,11	28.252,11	28.252,11	28.252,11
TOTAL	R\$73.178,39	R\$63.111,57	R\$ 77.420,98	R\$82.624,41	R\$ 90.123,60	R\$ 95.632,96
SIMPLES NACIONAL						
IRPJ	17.351,47	11.750,00	19.440,00			
CSLL	17.351,47	11.750,00	19.440,00			
COFINS	501,60	339,94	551,57			
PIS	119,13	81,39	131,00			
CPP	149.288,08	101.250,00	165.600,00			
ICMS	0,00	0,00	0,00			
TOTAL	R\$184.611,75	R\$125.171,34	R\$205.162,57			

Fonte: Dados Primários.

Na Tabela 12, para os cálculos serem feitos primeiramente foi necessário encontrar o percentual a ser aplicado sobre as contas variáveis, esse percentual é descoberto através da receita de venda da empresa no ano de 2013. Sobre essas contas variáveis foram aplicadas as alíquotas encontradas e somam-se ainda as contas fixas para se encontrar a base de cálculo. Após isso, são aplicadas as alíquotas correspondentes de cada imposto.

Conforme se pode analisar referente à Tabela 12, comparando o Lucro Real com o Lucro Presumido do menor faturamento usado para os cálculos de R\$ 2.500.000,00 até os R\$ 4.000.000,00 a melhor opção continua sendo a do Lucro Real. Porém, quando a empresa atingiu o faturamento de R\$ 4.576.481,78 ela fica com a mesma carga tributária, tanto no lucro presumido quanto no real, e quando chega ao faturamento de R\$ 5.000.000,00 é mais lucrativo optar pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Nota-se então, que quanto mais se eleva o faturamento da empresa há menos diferença de imposto da tributação pelo Lucro Real e Lucro Presumido.

Nota-se também que quanto menor o faturamento da empresa a melhor opção de tributação seria o Lucro Real e quando o faturamento da empresa eleva-se a melhor opção seria o Lucro Presumido, conforme se pode analisar na Tabela 12.

Fala-se que o Simples Nacional é a melhor opção de tributação para empresas de pequeno porte e microempresas, mas isso não acontece na empresa estudada, à mesma é empresa de pequeno porte e o Simples Nacional não estaria entre a melhor opção de tributação, pois o valor dos impostos a pagar é muito alto, isso se explica por que as alíquotas do Simples Nacional são aplicadas diretamente sobre o faturamento, como a mesma tem faturamento elevado os impostos a pagar também se elevam. Percebe-se na Tabela 12, que o Simples Nacional foi calculado somente até atingir o faturamento de R\$ 3.600.000,00, pois é o limite do faturamento para opção pela tributação do Simples Nacional, conforme estabelece a Lei Complementar nº 139, de 10 de Novembro de 2011.

Destaca-se ainda que o ICMS não seja pago pela empresa, a mesma é isenta, pois as mercadorias revendidas nos postos de combustíveis como os combustíveis, bebidas, doces, cigarros e salgadinhos, estão na Substituição Tributária, conforme estabelece o Decreto nº 49.985, de 26.12.2012. Vale ressaltar que o PIS e a COFINS pagos pela empresa tem alíquotas reduzidas à zero para as vendas brutas de gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo e para venda de álcool conforme estabelece a Instrução Normativa nº 247, de 21 de Novembro de 2002, como a venda desses produtos é a receita mais elevada da empresa o PIS e a COFINS a pagar pela mesma fica muito baixo.

Para tanto, o Gráfico 6 apresenta uma comparação para cada tributação estudada, o Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, em relação ao faturamento da empresa, quando a mesma se eleva ou diminui.

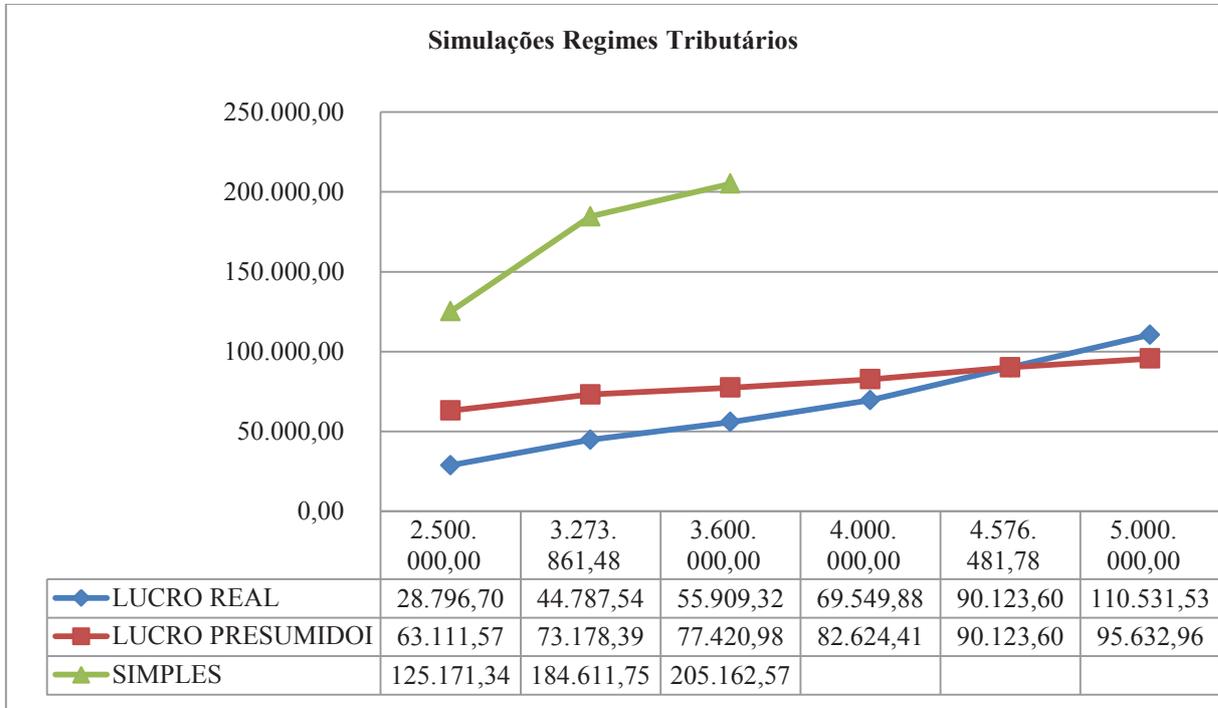


Gráfico 6 - Simulações dos Regimes Tributários em relação ao faturamento.

Fonte: Dados Primários.

No Gráfico 6, observa-se que a tributação pelo Simples Nacional é a mais elevada conforme analisada nos cálculos, pagando de impostos R\$ 125.171,34 para o faturamento mais baixo e até R\$ 205.162,57 de impostos para o faturamento mais alto que é de R\$ 3.600.000,00. Após esse faturamento, não é mais calculado o Simples Nacional, pois a empresa atingiu o limite permitido por lei para a opção. Dessa forma, logo se percebe que o Simples Nacional não é uma boa opção para a empresa comparando com as outras tributações pelo Lucro Real e Lucro Presumido.

Conforme foi analisado na Tabela 12 e pode-se analisar no Gráfico 6 também, quanto mais se eleva o faturamento da empresa, a melhor tributação para a mesma passa do Lucro Real para o Lucro Presumido. Isso acontece quando a empresa atinge o faturamento de R\$ 4.576.481,78 onde a carga tributária da mesma se iguala. Quando passa para o faturamento de R\$ 5.000.000,00 a melhor opção então passa a ser do Lucro Presumido. Afirma-se novamente então, que para a empresa, com o faturamento que ela se encontra no ano de 2013 de R\$

3.273.861,48 reais, a melhor opção de tributação sem dúvidas é o Lucro Real, regime que a mesma já utiliza hoje.

4.8 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Depois de realizada toda a fundamentação teórica do estudo especificando cada tipo de tributação, os impostos que cada uma abrange e realizado todos os cálculos para cada tributação e suas análises correspondentes, chega-se a conclusão que a empresa hoje opta pelo regime de tributação mais econômico e vantajoso para economia de impostos. Então, sugere-se que a empresa continue com essa forma de tributação, o Lucro Real.

Porém, é de extrema importância que a mesma sempre tome cuidado em relação ao seu faturamento, pois poderá se alterar a forma de tributação mais vantajosa para a empresa conforme seu faturamento aumente ou diminua. Sugere-se que ela aplique novamente esse estudo nos próximos anos para analisar se deve continuar com a opção de tributação, a mais adequada a ela, se houve ou não alterações significativas em sua estrutura que modifique a tributação da empresa, caracterizada atualmente pelo regime do Lucro Real.

Ainda, sugere-se que a empresa analise novamente seus cálculos do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real e a sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ano base 2013 e anteriores, pois não foi excluída da base de cálculo para o IRPJ e CSLL a conta de dividendos e lucros recebidos conforme estabelece o Decreto RIR/99 artigos 249 e 250 e Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, podendo assim, ser retificadas essas declarações e compensado os valores pagos a maior pela empresa com valores futuros a serem recolhidos. Sugere-se para a empresa realizar com maior aperfeiçoamento a divisão das contas das demonstrações contábeis em fixas e variáveis para que o planejamento tributário fique com resultados mais precisos.

Recomenda-se ainda, que a empresa faça um constante controle e planejamento da situação tributária, pois havendo alguma alteração nas suas atividades ou aumentos e diminuições significativas no seu faturamento, a mesma pode se enquadrar em outra forma de tributação, a que fica mais adequada para a empresa no momento. Isso só poderá ser analisado através de um planejamento tributário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A carga tributária que as empresas pagam hoje é elevadíssima. Por esse motivo, muitas delas procuram um planejamento tributário para a redução dos custos com impostos a pagar, levando em consideração que com um planejamento bem estruturado a empresa conseguirá visualizar se está ou não enquadrada no regime de tributação mais adequado á sua realidade e dentro do que estabelece a lei.

Nesse sentido, foi elaborado um planejamento tributário para um posto de combustível situado na cidade de Marau – RS, buscando analisar a forma de tributação que cause menos ônus tributário para a economia de impostos pagos pela empresa. Foram analisados dentre as tributações permitidas no Brasil hoje, o Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido.

Nesse estudo, utilizou-se as demonstrações contábeis da empresa referente ao ano base de 2013, para a realização de todos os cálculos nos três tipos de tributações analisadas. Foram feitas também simulações com faturamentos maiores e menores do atual da empresa analisando assim, a situação tributária para cada nível de faturamento. Para esses cálculos, foram divididas as contas das demonstrações contábeis da empresa em fixos e variáveis.

Mas vale citar, que o estudo possui algumas limitações, pois nem todos os custos fixos são totalmente fixos e os custos variáveis também não são totalmente variáveis. Por isso, é importante para a empresa uma revisão de suas contas com mais frequências para que se possa chegar a uma conclusão mais correta e com precisão.

A partir do embasamento teórico do trabalho, foi estudado cada tributação e o que é pertinente para cada uma delas e com isso, possibilitou ser feita a parte prática do estudo. Foram empregados cálculos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS e ICMS para cada uma das tributações, ou seja, Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido, para o ano de 2013. Após, realizaram-se análises e comparações entre cada tributação, além de simulações de faturamentos para a empresa, buscando assim identificar qual a tributação mais adequada para a empresa se o faturamento da mesma se alterasse.

Pode-se dizer que o problema do estudo foi resolvido e os objetivos foram atingidos. Os cálculos para cada tributação foram feitos, foram elaboradas as análises e comparações

chegando assim à conclusão da melhor opção de tributação para a empresa, que continua sendo a mesma que ela utiliza hoje, o Lucro Real.

Fala-se muito que empresas de pequeno porte (EPP) e microempresas a melhor opção de tributação seria o Simples Nacional, não é o que acontece com a empresa estudada. A mesma é enquadrada como empresa de pequeno porte e conforme analisado nos cálculos para as três tributações, a melhor opção ainda seria o Lucro Real. Isso ocorre porque a empresa possui um faturamento muito alto e como as alíquotas do Simples Nacional são aplicados diretamente no faturamento bruto da empresa, os valores dos impostos a pagar ficaram elevados.

Nesse viés de pensamento, o planejamento tributário busca trazer alternativas para as empresas, que melhor se encaixe para a mesma e que seja permitida por lei. Diante disso, baseado nos estudos realizados, pode-se concluir a grande importância de um planejamento tributário para uma empresa, tendo em vista que ela fica mais preparada para imprevistos futuros, tem mais estabilidade e se sente mais segura para tomar suas decisões. Ainda, consegue atender as exigências estabelecidas por lei conseguindo ainda atingir seus objetivos da melhor opção de tributação para economia de seus gastos com impostos a pagar.

Vale ressaltar, que o trabalho não esgota o assunto, pois se trata de um estudo de caso para um posto de combustível, mas pode ser aplicado para qualquer empresa de outro ramo. Contudo, deve-se tomar cuidado para ser modificado para as particularidades que cada empresa possui, para obter assim um perfeito planejamento tributário.

Comprovou-se que através de um planejamento é sim possível reduzir os impostos pagos por uma empresa dentro do que a lei permite, com a exata apuração dos impostos a pagar e a opção correta de regime tributário pela empresa. Diante disso, há sim uma diminuição dos impactos dos impostos a pagar.

A empresa também deve estar bem estruturada, sempre havendo um diálogo entre empresários e contadores, pois somente assim pode-se chegar a um planejamento visando o futuro das empresas e chegar ao uma conclusão dos objetivos traçados com maior satisfação. Independente do regime tributário que a empresa utiliza hoje é fundamental um bom planejamento tributário. Conclui-se, portanto que o estudo feito foi de grande relevância para a empresa, pois a mesma pode utilizar dos dados e cálculos analisados para controle interno e foi de enorme aprendizado na área tributária também, tanto na parte teórica como na parte prática, pois se tornam mais claras as tributações utilizadas no país, os impostos que cada tributação possui e seus modos de calcular até chegar o valor a ser pago pela empresa.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3º ed. São Paulo. Atlas, 2012.

BRASIL. *Constituição Federal*. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 31 mai. 2014.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <file:///C:/Users/Cliente/Desktop/materias%20projeto/OK/L5172%20-%20Lei%20Tribut%C3%A1ria.htm>. Acesso em: 31 mai. 2014.

_____. *Decreto RIR/99*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/L2Parte1.htm>. Acesso em: 04 nov. 2014.

_____. *Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2002/in2472002.htm>. Acesso em: 28 out. 2014.

_____. *Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3902004.htm>. Acesso em: 04 nov. 2014.

_____. *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Disponível em: <file:///C:/Users/Cliente/Desktop/materias%20projeto/OK/Lei%20Complementar%20n%C2%BA%20123,%20de%2014%20de%20dezembro%20de%202006.htm>. Acesso em: 31 mai. 2004.

_____. *Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011*. Disponível em: <file:///C:/Users/Cliente/Desktop/materias%20projeto/OK/Lei%20Complementar%20n%C2%BA%20139,%20de%2010%20de%20novembro%20de%202011.htm>. Acesso em: 31 mai. 2014

_____. *Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2011/leicp139.htm>. Acesso em: 28 out. 2014.

_____. *Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Disponível em: <file:///C:/Users/Cliente/Desktop/materias%20projeto/OK/LEI%20n%C2%BA%209.718,%20de%2027%20de%20novembro%20de%201998.htm>. Acesso em: 31 mai. 2014.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 750/93 de 29 de dezembro de 1993*. Disponível em: <file:///C:/Users/Cliente/Desktop/materias%20projeto/OK/RESOLU%C3%87%C3%83O%20CFC%20N%C2%BA%20750_93.htm>. Acesso em: 31 mai. 2014.

_____. *Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.282 de 28.05.2010*. Disponível em: <file:///C:/Users/Cliente/Desktop/materias%20projeto/OK/RESOLU%C3%87%C3%83O%20CONSELHO%20FEDERAL%20DE%20CONTABILIDADE%20-%20CFC%20N%C2%BA%201.282%20DE%2028.05.2010.htm. >. Acesso em: 31 mai. 2014.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. *Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: Métodos e Técnicas*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 11º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. 6º ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de Pesquisa*. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

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

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. *Manual de Contabilidade Tributária*. 11º ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da Contabilidade*. 5º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. 23º ed. Reimp. São Paulo: Cortez. 2007.

ANEXOS

ANEXO A - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL ANEXO I

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%

Fonte: Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006.

ANEXO B - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL ANEXO II

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006.

ANEXO C - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL SERVIÇOS ANEXO III

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Fonte: Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006.

ANEXO D - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL SERVIÇOS ANEXO IV

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Fonte: Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006.

ANEXO E - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL SERVIÇOS ANEXO V

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r)<0, 10	0,10≤ (r) e (r)< 0,15	0,15≤ (r) e (r)< 0,20	0,20≤(r) e (r)< 0,25	0,25≤(r) e (r)< 0,30	0,30≤(r) e (r)< 0,35	0,35≤ (r) e (r)< 0,40	(r)≥ 0,40
Até 180.000,00	17,50 %	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52 %	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55 %	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95 %	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15 %	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45 %	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55 %	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62 %	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72 %	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86 %	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96 %	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06 %	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26 %	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56 %	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70 %	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20 %	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70 %	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20 %	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50 %	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90 %	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

Fonte: Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006..

ANEXO F - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL ANEXO V

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep
	I	J	K	L	M
Até 180.000,00	N x 0,9	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 180.000,01 a 360.000,00	N x 0,875	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 360.000,01 a 540.000,00	N x 0,85	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 540.000,01 a 720.000,00	N x 0,825	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 720.000,01 a 900.000,00	N x 0,8	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 900.000,01 a 1.080.000,00	N x 0,775	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	a N x 0,75	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	a N x 0,725	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	a N x 0,7	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	a N x 0,675	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	a N x 0,65	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	a N x 0,625	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	a N x 0,6	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	a N x 0,575	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	a N x 0,55	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	a N x 0,525	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	a N x 0,5	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	a N x 0,475	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	a N x 0,45	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	a N x 0,425	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	X 100 - I - J - K - L

Fonte: Lei Complementar nº123, de 14 de Dezembro de 2006.