

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

DAIARA VANESSA BOHRZ KNAK

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Estudo de Caso na Empresa Comercial Agrícola Ltda.

PASSO FUNDO
2014

DAIARA VANESSA BOHRZ KNAK

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Estudo de Caso na Empresa Comercial Agrícola Ltda.**

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

DAIARA VANESSA BOHRZ KNAK

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:

Estudo de Caso na Empresa Comercial Agrícola Ltda.

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em ___ de _____ de _____, como requisito parcial para 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. Maristela Capacchi
UPF

Prof. Gustavo Ferres da Silveira
UPF

PASSO FUNDO

2014

À todas as pessoas que de alguma forma me
apoiaram, motivando-me para o alcance
desta conquista tão almejada.

AGRADECIMENTOS

Momentos como este, não poderiam ser concretizados se não houvesse o apoio de muitos, assim, agradeço a todas as pessoas que estiveram do meu lado, contribuindo para a realização deste trabalho.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, por me dar força e saúde para a realização deste sonho, a conclusão deste curso de nível superior.

Agradeço a minha família, em especial a minha mãe, que sempre com sua sabedoria, soube me incentivar e me apoiar ao longo de todo o curso e também nos momentos difíceis, sempre com muito amor e carinho.

Ao meu namorado, pela compreensão, amor e paciência e por entender a minha ausência para a conclusão deste trabalho.

Agradeço a todos os meus professores, e em especial ao meu Orientador, Professor Jorge dos Santos Aravites, pela dedicação e empenho durante o desenvolvimento desse trabalho. Graças a você foi possível a concretização deste estudo.

Ao proprietário da empresa, que permitiu o fornecimento das informações necessárias, e ao escritório contábil, que repassou as demonstrações contábeis da empresa, sempre com muita atenção.

Enfim, obrigada à todas as pessoas que não foram citadas, mas que contribuíram de alguma maneira para a realização dessa conquista, me apoiando e sempre torcendo por mim.

“A persistência é o caminho do êxito.”

CHARLES CHAPLIN

RESUMO

KNAK, Daiara Vanessa Bohrz. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Estudo de Caso na Empresa Comercial Agrícola Ltda.** Passo Fundo, 2014, 98 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis). UPF, 2014

Esta pesquisa teve como objetivo principal identificar através do planejamento tributário qual o regime de tributação mais vantajosa à empresa Comercial Agrícola Ltda. Dentro dos regimes, foram abordados o Lucro Real e Lucro Presumido. Primeiramente fez-se uma pesquisa teórica sobre o tema, regimes de tributação e noções básicas sobre custeio variável. Através de um estudo de caso descritivo e de natureza quantitativa, foi realizado os cálculos referentes ao ano de 2013, onde pôde ser identificada a carga tributária em relação ao IRPJ, a CSLL, ao PIS e a COFINS. Diversas simulações de faturamento foram feitas para a identificação da evolução da carga tributária entre os regimes, visando verificar se o nível de faturamento fosse modificado, qual seria o regime mais vantajoso. Desta forma, o estudo identificou que o regime que proporciona o menor ônus tributário para a empresa em estudo é o Lucro Real. Isso também pôde ser observado na simulação dos níveis de faturamento, onde o regime mais vantajoso novamente foi o Lucro Real.

Palavras-chave: Planejamento Fiscal, Lucro Real, Lucro Presumido.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Detalhamento de cada termo da definição de Tributo.....	26
Quadro 2- – Resultado fiscal	39
Quadro 3- Percentuais de presunção da apuração do Lucro Real por estimativa.....	41
Quadro 4– Percentuais de presunção do Lucro Presumido	42
Quadro 5– Forma de cálculo da Contribuição Social.....	44
Quadro 6– Comparativo entre incidências Cumulativas e Não Cumulativas	47
Quadro 7 – Contribuição para a Previdência Social – Parte do empregado.....	55
Quadro 8 – Contribuição incidente sobre a folha de pagamento.....	56

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuição da Carga Tributária por tributo Lucro Real Anual	77
Gráfico 2 – Distribuição da Carga Tributária por tributo Lucro Presumido Anual	78
Gráfico 3 – Comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido 2013.....	79
Gráfico 4 – Comparativo entre Lucro Real e Presumido em diversos níveis de faturamento .	82

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Demonstrativo Anual do IRPJ e Adicional Lucro Presumido	69
Tabela 2 - Demonstrativo Anual da Contribuição Social Lucro Presumido	71
Tabela 3 – Demonstrativo Anual de PIS e COFINS cumulativo Lucro Presumido	72
Tabela 4- Demonstrativo do Resultado e Apuração do IRPJ e Adicional Anual Lucro Real..	73
Tabela 5 – Demonstrativo Resultado e Apuração da Contribuição Social Anual Lucro Real .	74
Tabela 6 – Demonstrativo Anual de PIS e COFINS não cumulativo	75
Tabela 7 – Carga Tributária por Tributo Lucro Real.....	77
Tabela 8 – Carga Tributária por Tributo Lucro Presumido.....	78
Tabela 9 – Demonstrativo Anual da Margem de Contribuição 2013.....	80
Tabela 10 – Margem de Contribuição para diversos níveis de faturamento	80
Tabela 11 – Total da Carga tributária nos variados níveis de faturamento	81

LISTA DE ABREVIATURAS

- COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- CTN – Código Tributário Nacional
- DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais
- DIPJ – Declaração de Informação Econômicas e Fiscais da Pessoa Jurídica
- ECF – Escrituração Contábil Fiscal
- ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
- LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real
- PIS – Programa de Integridade Social
- RICMS – Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
- RIR – Regulamento do Imposto de Renda
- RTT – Regime Tributário de Transição
- SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia
- SPED – Sistema Público de Escrituração Digital
- UFIR – Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO.....	15
1.3	OBJETIVOS	16
1.3.1	Objetivo Geral	16
1.3.2	Objetivos específicos	16
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1	CONTABILIDADE.....	18
2.1.1	Conceito	18
2.1.2	Objetivos	19
2.2	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	20
2.2.1	Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal	21
2.3	SISTEMA NACIONAL TRIBUTÁRIO	23
2.3.1	Limitação do Poder de Tributar	24
2.3.2	Tributos: Conceito, Espécies e Elementos	25
2.3.2.1	<i>Conceito</i>	26
2.3.2.2	<i>Espécies de Tributos</i>	27
2.3.2.3	<i>Elementos Fundamentais dos Tributos</i>	29
2.3.2.4	<i>Tributos Diretos e Indiretos</i>	30
2.4	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	31
2.4.1	Tributação pelo Lucro Real	31
2.4.2	Tributação pelo Lucro Presumido	33
2.4.3	Tributação pelo Lucro Arbitrado	35
2.4.4	Tributação pelo Simples Nacional	36
2.5	TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O RESULTADO.....	38
2.5.1	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: Lucro Real	38
2.5.2	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: Lucro Presumido	42
2.5.3	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: Lucro Real	43
2.5.4	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: Lucro Presumido	45
2.6	TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO	46
2.6.1	COFINS e PIS - Não Cumulatividade	46
2.6.2	COFINS e PIS - Cumulatividade	49
2.7	TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O VALOR AGREGADO: ICMS	50
2.8	PREVIDÊNCIA SOCIAL	54
2.9	CONTABILIDADE DE CUSTOS	56
2.9.1	Contabilidade de Custos nas empresas comerciais	57
2.9.2	Classificação dos Custos	58
2.9.2.1	<i>Custos Diretos e Indiretos</i>	58
2.9.2.2	<i>Custos Fixos e Variáveis</i>	59
2.9.3	Métodos de Custeio	59

2.9.4	Margem de contribuição	60
3	METODOLOGIA.....	62
3.1	CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA	62
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	64
3.3	PLANO DE COLETA DE DADOS.....	64
3.4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	64
3.5	LIMITAÇÃO DO ESTUDO	65
3.6	VARIÁVEIS DO ESTUDO	66
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	68
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	68
4.2	APURAÇÃO PELO REGIME LUCRO PRESUMIDO	69
4.2.1	Cálculo do Imposto de Renda e Adicional.....	69
4.2.2	Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	70
4.2.3	Cálculos do PIS e COFINS cumulativos.....	71
4.3	APURAÇÃO PELO LUCRO REAL	72
4.3.1	Cálculo do Imposto de Renda e Adicional.....	73
4.3.2	Contribuição Social do Lucro Líquido	74
4.3.3	Cálculo do PIS e COFINS não cumulativos	75
4.4	COMPARATIVO ENTRE REGIMES	76
4.5	SIMULAÇÃO DE ALTERAÇÕES DO FATURAMENTO	79
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	85
	REFERÊNCIAS	87
	A N E X O S	90
	ANEXO A – DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO IRPJ LUCRO PRESUMIDO	91
	ANEXO B – DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO CSLL LUCRO PRESUMIDO	92
	ANEXO C – CÁLCULO DO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO.....	93
	ANEXO D – APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA LUCRO REAL.....	94
	ANEXO E – APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL MENSAL LUCRO REAL.....	95
	ANEXO F – DEMONSTRATIVO MENSAL DE PIS E COFINS LUCRO REAL	96
	ANEXO G- DEMONSTRATIVO DO RESULTADO ANO 2013	97
	ANEXO H – SIMULAÇÃO DE DIVERSOS NÍVEIS DE FATURAMENTO.....	98

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Atualmente, percebe-se que a elevada carga tributária está impactando no orçamento das empresas, fazendo com que elas tenham problemas de gestão em seus negócios. Assim, recomenda-se que a empresa procure por meio de um profissional da área contábil, elaborar um planejamento tributário.

Seguindo essa linha, Oliveira (2005) afirma que o planejamento tributário é, de modo geral, diminuir ou zerar o ônus econômico dos tributos, assim promove-se um impacto menor no fluxo de caixa das empresas que usam essa ferramenta na gestão. Resumindo, o ato de planejar compõe um conjunto de medidas que visam reduzir os custos com tributos, dentro dos parâmetros da legislação vigente.

Para a existência da economia dos tributos, deve-se esta estar dentro da legalidade. Porém, a interpretação das leis não é muito clara, podendo trazer equívocos. Assim, o profissional contábil deve conhecer e analisar a legislação para que a sua aplicação seja lícita e a empresa obtenha economia quanto ao custo tributário.

Por ser uma ferramenta legal, a empresa pode beneficiar-se do planejamento para a gestão dos tributos o que, além de melhorar a administração dos negócios, aumenta a competitividade da empresa no ramo em que ela atua e, conseqüentemente, leva à maximização dos resultados. Dessa forma, por meio dele, pode-se avaliar a estrutura dos custos tributários, por meio das despesas e receitas geradas pela empresa, através da demonstração dos resultados.

Na demonstração do resultado, para a análise da estrutura dos custos, a dimensão das receitas e despesas fixas e variáveis, em relação aos níveis de faturamento, afetam diretamente o volume dos tributos devidos.

Para Leone e Leone (2010, p.320) o “custeio variável é muito útil para intervir no processo de planejamento e de tomada de decisões, até porque uma das suas potencialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos”.

Assim, o custeio variável está diretamente ligado ao planejamento tributário, pois, através deles, pode-se verificar qual é a sua proporção dentro da variação do faturamento. Dessa forma, o custeio variável, por dividir as despesas e receitas em fixas e variáveis, facilita a análise do processo de simulação, prevendo os resultados de interação de custos, volume e lucro (LEONE E LEONE, 2010).

Este trabalho visa atender as necessidades da empresa na área tributária, por meio de um comparativo entre os regimes Lucro Real e Lucro Presumido, aproveitando os incentivos fiscais e as particularidades de cada um dos regimes e, ainda, através da parcela variável dos elementos da demonstração do resultado do período, sabendo que os custos e as despesas fixas se mantêm estacionadas, calcula-se a carga tributária em diversos níveis de faturamento de uma empresa que tem como atividade principal o comércio de produtos agrícolas.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO

A escolha desse tema justifica-se à medida que o sistema tributário brasileiro é muito complexo e, assim, as empresas acabam muitas vezes pagando os tributos de forma errônea. Dessa maneira, os profissionais contábeis são um dos únicos que podem auxiliar os empresários a reduzirem o custo com os tributos por meio do planejamento tributário e a interpretação correta das leis.

No presente trabalho é realizado um estudo para definir, através do planejamento tributário, qual o regime mais vantajoso para a empresa analisada: Lucro Real ou Lucro Presumido. O estudo não abrange o regime do Simples Nacional, pois o faturamento da empresa ultrapassa o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), conforme o que a lei determina ser o limite de enquadramento.

A empresa Comercial Agrícola Ltda. é o objeto de estudo deste trabalho. Está localizada na cidade de Ibirubá (RS) e foi fundada em 2010. O objeto social da empresa é o

comércio de insumos agrícolas, de sementes e de produtos para a agropecuária. A empresa tem a intenção de mudar de regime de tributação, se for mais vantajoso, e usar o planejamento para a redução dos tributos ao longo dos anos, o que não vinha realizando desde a sua abertura.

Em nível acadêmico, a escolha desse tema busca aprimorar os conhecimentos na área tributária, sendo esta, umas das áreas mais importantes na profissão contábil e, ainda, proporcionar informações relevantes para empresários e comunidade em geral. Dentro desta contextualização descrita, cabe questionar: **Qual é o regime de tributação mais vantajoso para a empresa Comercial Agrícola Ltda.?**

1.3 OBJETIVOS

A seguir são apresentados o objetivo geral e os específicos, que possuem como finalidade solucionar o problema de pesquisa apresentado, o qual consiste em observar qual o regime de tributação é o menos oneroso para a empresa por meio do planejamento tributário.

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar o regime de tributação menos oneroso para a empresa Comercial Agrícola Ltda. através do planejamento tributário para que ela possa ter mais competitividade e, ao mesmo tempo, mais rentabilidade.

1.3.2 Objetivos específicos

Para atender ao objetivo geral, justificam-se os objetivos específicos a seguir:

- a) Realizar um comparativo, mostrando qual é a melhor forma de tributação para a empresa, entre os regimes cumulativo e não cumulativo de PIS e COFINS;

- b) Propor uma pesquisa sobre a Legislação Tributária dos regimes de Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional e Lucro Arbitrado, considerando impostos como PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ICMS.
- c) Dispor de conceitos sobre tributos cumulativos e não cumulativos, planejamento tributário e custeio variável.
- d) Tabular a Demonstração do resultado referente ao ano de 2013, separando suas contas em fixas e variáveis e, após, demonstrar através de gráficos e tabelas o comportamento da carga tributária devida em vários níveis de faturamento.
- e) Comparar os resultados obtidos e recomendar ou não a mudança do atual regime de tributação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica limita-se a apresentar a base conceitual, a qual servirá de apoio para a realização do estudo prático. Inicialmente descreve-se a contabilidade e é apresentado conceitos de planejamento e elisão fiscal. Em seguida, apresenta-se o sistema nacional tributário, com a conceituação de tributos, bem como suas espécies e elementos e após apresentado os regimes de tributação do lucro no Brasil, bem como a descrição dos tributos em cada modalidade.

Também são descritos alguns conceitos de custos, tipos de custos e métodos de custeio, juntamente com a conceituação de margem de contribuição, que em conjunto com o planejamento tributário servirá como base relevantes para a análise e interpretação dos dados fornecidos e calculados.

2.1 CONTABILIDADE

Para a realização do presente estudo é preciso entender qual o conceito e os objetivos da contabilidade financeira das empresas.

2.1.1 Conceito

Para Oliveira e Nagatsuka (2000) a contabilidade é uma ciência social que estuda, analisa, interpreta e controla o patrimônio. Porém pode-se utilizar outra conceituação de

contabilidade, como sendo o setor das ciências administrativas que preocupa-se com a classificação, o registro e a análise das transações que a empresa ou órgão público realiza, podendo ter ou não fins lucrativos, onde é permitida uma constante avaliação e acompanhamento da situação financeira.

Em adição ao que o autor menciona anteriormente, Grego *et al* (2006) define que a contabilidade faz parte das ciências econômicas e administrativas onde ela registra, estuda e interpreta os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial.

Ainda Oliveira (2005, p.01) afirma que “é uma ciência social que desenvolveu processos próprios com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade”.

Portanto, de modo geral, a contabilidade é uma ciência social que estuda, analisa e interpreta os fatos ocorridos que afetam o patrimônio da entidade por meio dos registros contábeis. Assim, verifica-se que a contabilidade tem uma grande importância para o controle do patrimônio e o acompanhamento das transações realizadas pelas empresas. Tendo conhecimento sobre o conceito da contabilidade, de vários pontos de vista, é necessário que entendamos quais são os objetivos dessa ciência contábil para verificarmos a sua importância dentro da sociedade como um todo.

2.1.2 Objetivos

Como toda a ciência, a contabilidade segue alguns objetivos. Iudícibus (2010, p. 03) aponta duas abordagens distintas sobre os objetivos da contabilidade:

Fornecer aos usuários, independente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumidamente, deveria atender igualmente bem todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informação totalmente diferenciados para cada tipo de usuário. Frequentemente, a segunda alternativa tem sido a citada pelos autores como a correta; todavia, ou porque a natureza do modelo decisório de cada tipo de usuário não foi ainda inteiramente revelada, ou por não ser do conhecimento dos contadores, o fato é que raramente se tem visto um desenvolvimento coerente e completo de quais seriam os vários conjuntos completos de informação a serem fornecidas para cada tipo de usuário.

Porém Iudícibus (2010) continua afirmando que seu ponto de vista é diferenciado em relação as duas abordagens que normalmente são aceitas, e concluiu que a contabilidade é

uma construção de um arquivo básico de informação contábil, que possa ser utilizado de uma forma flexível, por vários usuários, mas todavia, cada usuário com uma ênfase diferente.

Em contrapartida Oliveira e Nagatsuka (2000) apontam vários itens que se entendem como sendo os objetivos da contabilidade, como, organizar, classificar e registrar todos os eventos ocorridos dentro do curso normal das atividades da entidade. Consequentemente isso permite o controle de bens, direitos e obrigações; e o fornecimento das informações de forma precisa e em tempo hábil, para os seus usuários. Também, além de medir e informar a evolução do patrimônio e o resultado econômico das entidades, ela atende as exigências fiscais e tributárias.

Grego *et al* (2006, p.02) trás um conceito parecido com o de Oliveira e Nagatsuka, porém de forma mais simplificada:

Vemos que um dos objetivos implícitos da contabilidade é a apresentação de demonstrativos e relatórios condizendo com os estudos que os usuários pretendem efetuar, contendo os elementos informativos considerados importantes para as suas decisões.

Concluindo, o objeto da contabilidade é o patrimônio. Assim, como os autores citam, a contabilidade vem para atender as necessidades dos seus usuários, organizando, classificando e registrando os fatos que são relevantes, para o controle de bens, direitos e obrigações de cada entidade, visando no auxílio da tomada de decisão. Para atingir esses objetivos, a contabilidade se utiliza dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para a análise e registro.

2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

O estudo da teoria e a aplicação prática das normas e princípios da legislação tributária são conhecidos como uma especialização da área contábil. Também pode ser definido como o ramo da contabilidade que é responsável por gerenciar os tributos incidentes nas diferentes atividades das entidades, que adaptam-se as obrigações tributárias para que a empresa não sofra com as sanções impostas pelos órgãos competentes (OLIVEIRA, 2009).

Para Fabretti (2009) e Pêgas (2011), a contabilidade tributária é uma ferramenta que auxilia na tomada de decisão, de forma a tornar os controles dos tributos incidentes sobre as

atividades importantes dentro de uma organização, se não houver este controle, os tributos podem acabar representando uma parte expressiva da receita podendo levar uma empresa ao prejuízo.

Se o objetivo da contabilidade tributária é gerenciar, projetar, planejar os tributos precisa-se de uma definição sobre o que é planejar e de que forma planejar para que não se tenha sanções impostas pela lei, de modo que os custos com impostos sejam minimizados dentro dos parâmetros legais exigidos atualmente.

2.2.1 Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal

Atualmente, os empresários já estão cientes de que o gerenciamento das obrigações tributárias não é mais considerado uma necessidade cotidiana, mas sim, algo estratégico dentro das empresas, independente de qual for a atividade que ela opera. Além da elevada carga tributária existente no Brasil que pode ser uma das mais complexas do mundo.

Nesse sentido as empresas estão se utilizando do planejamento tributário definido da seguinte maneira:

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévia à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. (OLIVEIRA ET AL, 2009, p.30)

Em adição, Oliveira (2005) descreve o planejamento tributário como sendo a redução legal de ônus tributário da empresa, porém recolhido de forma exata e no montante devido, de modo a obter um patamar superior de competitividade e rentabilidade. Resumindo, a empresa racionalizará os custos tributários, entretanto, sem afrontar as legislações que regem os diversos tributos.

Para Eleutério da Luz (2011, p.55) o planejamento é:

Planejar significa que as decisões serão previamente consideradas, dando preferência a uma determinada alternativa em detrimento de outra, assumindo os riscos. Planejamento tributário é a sistematização da análise de um negócio, visando, de forma lícita suprimir, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. Como plano formulado para fins de racionalização dos efeitos tributários sobre um fato econômico, ele deve anteceder-se ao ato gerador, decorrendo daí sua licitude. O

contribuinte, ao analisar a hipótese legal de incidência e sua respectiva estrutura (aspecto pessoal, material, espacial e temporal), busca legitimamente formas de se afastar do conteúdo da norma.

O planejamento tributário, também pode ser conhecido como elisão tributária, que tem a mesma definição segundo Oliveira (2005), onde o agente por meio de ato lícito, visa evitar, minimizar a ocorrência do fato gerador, que dá origem a obrigação do pagamento do tributo. Dessa maneira é elidir legalmente a ocorrência da obrigação.

“A elisão fiscal (...) objetiva identificar (...) uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto organizar, está inserida a liberdade de o contribuinte organizar seu negócio do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal.” (OLIVEIRA, 2005, p.171).

Em contrapartida, pode-se dizer que planejamento tributário é um conceito inverso do que é a Evasão Fiscal. A evasão, consiste no contribuinte, por meio de atos ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento, que já são devidos e o fato gerador já existiu, ou ainda abordada como:

A situação de desrespeito (inadimplemento ou reconhecimento a menor) gera a sanção pelo ato ilícito: a tomada coercitiva do valor monetário do tributo pelo Estado. A evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Pode ser definida ainda com a fuga do cumprimento da obrigação tributaria existente, a tentativa de sua eliminação ilícita- assim entendida a situação que não corresponda as três exigências da elisão, que são o ato ou omissão anterior ao fato gerador, o ato ou omissão que não se contraponha a disposição legal, e o ato ou omissão que seja efetivo e não simulado (OLIVEIRA, 2005, p.170).

Contudo, essas estratégias utilizadas pelas empresas começaram a ser alvo de fiscalização do governo federal, sentindo-se ameaçado com esta prática pois o montante de tributos a ser recolhido seria menor. Assim ele criou a chamada Norma Antielisão, sendo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que trata de algumas alterações no Código Tributário Nacional, exemplo disso.

Apesar da descrição “norma antielisão”, ela não proíbe a prática da elisão fiscal. A lei complementar referida a cima, introduziu um paragrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os efeitos (...)

Paragrafo único – a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitucionais da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Em complemento a esse artigo, Fabretti (2009) acrescenta que para a aplicação desse parágrafo único, seria necessária uma lei ordinária para definir quais condutas seriam consideradas dissimulações do fato gerador. Assim ele descreve que dissimular está se referindo a uma ocultação, que pode ser o preço ou relacionado à partes envolvidas na transação do negócio, em exemplo a isso, pode ser uma escritura de compra e venda de algum imóvel que é registrado um valor menor do que efetivamente ocorreu. E dessa forma, esse ato está explícito que não é uma elisão fiscal, e sim uma evasão fiscal, que é prevista como um crime contra a ordem tributária, onde a declaração é falsa visando o pagamento do tributo a menor.

De modo geral, o planejamento tributário, como sendo uma análise da economia da empresa, direcionada à parte tributária, visando sempre o procedimento menos oneroso para o contribuinte e de forma sempre lícita, antes da ocorrência do fato gerador. Assim a contabilidade vem para dar suporte ao empresário sobre a legislação tributária, desenvolvendo seus conhecimentos a cerca desse assunto, planejando antes da ocorrência do fato gerador, para que a empresa possa escolher a melhor alternativa à executar em sua atividade.

Em consonância a isso, existem algumas formas de tributação para as empresas no Brasil, dessa maneira pode-se alinhar o planejamento tributário ao regime menos oneroso, visando a economia do valor a recolher para os cofres públicos.

2.3 SISTEMA NACIONAL TRIBUTÁRIO

O sistema nacional tributário disciplina a arrecadação e distribuição de rendas. Entre as normas vigentes no país destacam-se as normas gerais de direito tributário, aplicáveis a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Desta forma, a contabilidade está interligada ao direito tributário no sentido de que o contador deve obedecer, além das normas aplicáveis a profissão contábil, também a legislação tributária e a correta apuração, registro e arrecadação dos tributos incidentes sobre as diversas atividades que as empresas desempenham (OLIVEIRA ET AL, 2009).

Em complemento, Branchier e Tesolin (2012, p.101) definem o sistema tributário como “conjunto de normas e procedimentos formando um todo harmônico com a finalidade de viabilizar o exercício do Estado em face do contribuinte, no que se refere a tributos”.

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 1º, dispõe sobre o sistema tributário nacional da seguinte forma:

Art.1º Esta Lei regula, com fundamento na Ementa Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no art. 5º, XV, b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Desta maneira, verifica-se a necessidade dos profissionais da área contábil terem conhecimento determinado sobre a legislação vigente, o que influencia nas atividades das empresas de modo geral. Porém há alguns princípios que prevalecem sobre todas as demais normas tributárias que devem ser observadas.

2.3.1 Limitação do Poder de Tributar

Os tributos são capacitados de princípios constitucionais e são eles que regem o limite do poder de tributar. Segundo Oliveira (2005, p.69) afirma que “O tributo não existe sem fronteiras e reside nessas a limitação do poder de tributar”. Assim os princípios são: Princípio da Legalidade, Isonomia, Irretroatividade, Anterioridade, Proibição do Confisco e Liberdade de Tráfego.

No que diz respeito ao conceito dos princípios, Branchier e Tesolin (2012, p.101) descrevem que “são normas fundamentais de um determinado sistema, as quais todas as demais normas devem submeter-se”. Desse modo a Constituição define quais são os princípios tributários que devem ser respeitados.

A Constituição Federal, publicada em 5 de outubro de 1988, trás em seu artigo 150 a descrição de cada um deles:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
 II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distribuição em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente mente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
 III – cobrar tributos:
 a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que institui ou aumentou, observado o disposto na alínea b.
- IV – utilizar tributo com efeito de confisco;
- V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágios pela utilização de vias conservadas do Poder Público.

A partir do art. 150 pode-se concluir que o inciso I se refere ao princípio da legalidade, onde é descrito que é vedado exigir ou aumentar tributos, sem que exista uma lei que estabeleça isso. Já o inciso II, descreve que é proibido existir tratamento desigual, ou seja, um tratamento diferenciado a cada contribuinte, desta maneira, todos os contribuintes são iguais perante a lei, assim este se refere ao Princípio da Isonomia.

O princípio da Irretroatividade é disposto no inciso III, alínea *a*, onde observa-se que é vedado a cobrança de tributos os fatos geradores passados em relação a lei que entrou em vigência depois, assim isso possibilita a segurança do contribuinte no sentido de apenas ter a cobrança desse tributo após a data de publicação da lei. Ainda no art. 150, inciso III, alínea *b* e *c*, encontramos o princípio da anterioridade, onde a alínea *b* refere-se à vedação da cobrança de tributos no mesmo ano em que foi publicada a lei para o aumento ou a constituição. Além disso, ainda existe a vedação da cobrança de tributos, antes de decorridos noventa dias da publicação da lei, assim, entende-se que será cobrado apenas depois de noventa dias em que ela foi publicada para o aumento ou constituição do mesmo.

Em adição, o princípio da proibição ao Confisco é referido no art. 150, inciso IV, onde é vedada a confiscação de bens ou valores do contribuinte, isso protege o contribuinte, preservando o seu patrimônio. Além disso, no art. 150, inciso V, é apresentado o princípio da liberdade de tráfego, os contribuintes ou bens tem liberdade para se locomoverem dentro do território nacional.

Apresentados os princípios, há a necessidade de apresentar também a conceituação de tributos e como se dá a sua classificação, como será mostrado no item a seguir.

2.3.2 Tributos: Conceito, Espécies e Elementos

Para entender os sistema tributário nacional é preciso compreender o conceito de tributos, suas espécies e seus elementos.

2.3.2.1 Conceito

A definição de tributo é trazida pelo Código Tributário Nacional – CTN, da Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, em seu art. 3º “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Com base nesse artigo, definindo o tributo, segue abaixo no Quadro 1 referindo-se sobre a análise de cada uma das partes deste artigo:

TRIBUTO: Características	Explicação
Prestação Pecuniária Compulsória	O pagamento do tributo é obrigatório, não sendo possível fugir de sua obrigação. É algo impositivo, não opcional.
Em moeda ou cujo valor nela possa Expressar	O pagamento do tributo só poderá ser feito em R\$ (moeda oficial do Brasil) não podendo, em nenhuma hipótese, ser realizado em bens ou serviços. Admite-se que o tributo seja devido em índices, tipo a UFIR, posteriormente convertido em reais.
Que não constitua Sanção por ato Ilícito	O tributo visa intervir em situações sociais e econômicas, tributando a renda, o consumo e o patrimônio. Não podendo ser considerado como punição, sendo cobrado apenas quando o contribuinte emite sinal de capacidade de pagamento. A multa, por outro lado, constitui-se sanção por ato ilícito sendo cobrada por algum tipo de infração vinculada ao pagamento do tributo. A multa não tem (ou não deveria ter) função arrecadatória, pois visa somente coibir o ato ilícito.
Instituída em Lei	A lógica é da representatividade, pois como a lei é feita pelos representantes do povo, teoricamente, o povo só terá que arcar com os impostos que aceitou pagar. Tal ideia veio do direito americano, onde é manifestado no brocardo (não haverá cobrança de tributos sem representação). Importante lembrar que a exceção somente para majoração de alíquotas de alguns impostos, mas sua instituição está preservada pelo dispositivo do CTN.
Cobrada mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada	A cobrança de tributo se vincula a lei e a sua compulsoriedade. Assim, a autoridade tributária não tem poder para analisar a situação verificam se é conveniente, justo ou não cobrar os tributos. Deve vincular a cobrança às demais definições inseridas no conceito de tributo, principalmente a obrigação compulsória de instituição por lei e o pagamento em moeda.

Quadro 1- Detalhamento de Cada termo da definição de Tributo

Fonte: PÊGAS (2011, p.36)

Seguindo a mesma linha de pensamento, Oliveira (2005) define cada um dos termos existentes no art. 3º do CTN, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, de maneira que, o tributo é a prestação pecuniária, sendo assim o conceito legal exclui qualquer prestação que não seja a representada por dinheiro. Somente a lei pode obrigar o contribuinte a pagar tributos em moeda corrente do País, e a sua instituição é exclusivamente mediante de Lei, não sendo admitida de outra forma. O autor continua ainda, afirmando que o tributo não constitui sanção em ato ilícito, o que significa dizer que a hipótese de incidência dependerá de uma prática de atos lícitos, e o último termo que ele explica é que a cobrança do tributo é uma atividade da administração pública e não poderá ser exercida por ninguém mais. Porém, a administração pública deverá agir dentro das leis, o que caracteriza a expressão “há de ser vinculada”.

Em resumo aos dois autores detalhando o artigo 3º do CTN, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, entende-se que o tributo deverá ser pago em moeda corrente, no caso do Brasil, em Real (R\$), excluindo a possibilidade do pagamento por meio de algum tipo de bens ou de alguma prestação de serviço, onde o seu pagamento é obrigatório, sem exprimir a vontade do contribuinte se ele aceita ou não pagá-lo e somente existirá a obrigação de pagar o tributo se for instituída em lei.

Após a conceituação do tributo, verifica-se a necessidade de conhecer como é a sua classificação e a definição de cada uma delas, que está dividido em espécie e elementos fundamentais.

2.3.2.2 *Espécies de Tributos*

No que se refere a espécies de tributos, o Código nacional Tributário, Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966, é estruturado em: Imposto, Taxas e Contribuições de melhoria.

Oliveira *et al* (2009, p. 08) define Impostos como sendo “os que decorrem situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte”.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, descreve imposto no art. 16 da seguinte maneira: “Imposto é o tributo cuja tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Já as Taxas, são definidas como:

Art. 77 As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem 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 a sua disposição. (CTN, Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966)

Paragrafo Único: a taxa não pode ter base de calculo ou fato gerador idêntico ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

O poder de polícia, citado no artigo e que também está definido no artigo 78 do CTN, refere-se ao poder de limitar a administração pública, às atividades como, segurança, higiene, boa ordem, costumes, respeito à propriedade e os direitos individuais e coletivos, etc. (PÊGAS, 2011).

Oliveira (2005) traz de uma forma mais simplificada, o que o artigo 77 do CTN apresenta sobre as taxas, que são definidas pela doutrina, o Estado oferece em contrapartida, uma contraprestação ao contribuinte em função de sua cobrança, o que não ocorre no caso do imposto. Dessa maneira, a cobrança de taxas é necessária para que possa ser utilizado algum tipo de serviço público.

Por fim, a contribuição de melhoria está definida no art. 81, do CTN, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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 a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Caracteriza-se como tributo, a contribuição de melhoria, pois destinam-se a valorização de um imóvel através de algum tipo de obra pública realizada (OLIVEIRA, 2005).

Conclui-se a partir do que foi disposto, que o imposto é uma obrigação que só pode ser exigido da sociedade pelos entes que tem essa competência, de competência comum entre União, Estados e Municípios. Por outro lado as taxas visam a cobrança de um tipo de serviço que foi prestado pelo órgão público onde o contribuinte se utilizou para o seu benefício próprio. Já a contribuição de melhoria veem para a valorização de um imóvel, no sentido de que o contribuinte deve custear essa melhoria realizada pela obra pública.

2.3.2.3 Elementos Fundamentais dos Tributos

Os elementos fundamentais dos tributos são: fato gerador, contribuinte responsável, base de cálculo e alíquota. Dessa forma, descreve-se cada um deles segundo o CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 a seguir:

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

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

Pêgas (2011) descreve que a concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que sempre será o pagamento de um tributo; ou obrigações acessórias, que caracterizam o dever administrativo para o contribuinte, exemplo disso é a escrituração de livros fiscais (entradas, saídas e apurações) e o envio de declarações exigidas em prazos determinados.

Contundo, tendo em mente o que é o fato gerador das obrigações, precisa-se de um contribuinte para o pagamento do imposto gerado pelo fato. “O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que possui relação direta com o fato gerador” (PÊGAS, 2011, p.45). Em adição, Oliveira (2005, p. 58), afirma que o contribuinte é “quando o sujeito passivo possui uma relação pessoal e direta com a situação que originou o fato gerador”.

A partir de um fato gerador e um contribuinte que gera a obrigação do pagamento do imposto, utiliza-se a base de cálculo que é “o valor sobre o qual será aplicada a alíquota para a apuração do valor do tributo a pagar” (PÊGAS, 2011, p.46). Somando-se a isso, Oliveira *et al* (2009, p.13) define a base de cálculo como “o valor sobre o qual se aplica o percentual com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido”.

Para chegar ao montante a ser pago, utiliza-se além da base de cálculo, o percentual a ser aplicado, definido por lei, à base de cálculo, determinando assim, o valor total a ser recolhido, chamado alíquota (OLIVEIRA *ET AL*, 2009). Acrescentando a isso, Pêgas (2011) concorda com a definição de Oliveira, afirmando que a alíquota é definida por Lei, e que é aplicado sobre a base de cálculo para a determinação do valor a ser recolhido pelo contribuinte.

Dessa forma, para o recolhimento do tributo, é necessário que se tenha um fato gerador que faz nascer a obrigação do pagamento do mesmo, na existência de um fato, utiliza-

se a base de cálculo para determinar qual será o valor à tributar para a posterior aplicação da alíquota referente a operação realizada.

Além da classificação dos tributos em espécie e elementos, ele também é classificado conforme o aspecto econômico, onde são divididos apenas em dois: diretos e indiretos.

2.3.2.4 *Tributos Diretos e Indiretos*

Os impostos podem ser classificados em diretos e indiretos. Sendo que essa “classificação visa o estudo e avaliação do impacto que os impostos causam no patrimônio e nas etapas de produção, circulação e consumo” (OLIVEIRA, 2005, p.59).

Isso significa dizer que impostos diretos são os impostos que quando reunidos em uma só pessoa as condições de contribuinte que arca com o ônus representado pelo tributo, e aquele que é o responsável pelo cumprimento de todas as obrigações que a legislação define. Assim refere-se aos impostos que não dão a possibilidade de compensação. Exemplo disso é o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (OLIVEIRA ET AL, 2009).

Em adição, Oliveira (2005, p.59) descreve de forma simplificada os impostos diretos, onde esses “incidem sobre a renda e o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas”.

Acrescentando a isso, Eleuterio (2011, p.69) afirma que nos tributos diretos “(...) o ônus financeiro recai sobre o contribuinte de direito, aquele enquadrado nesse conceito pela legislação fiscal e não haverá repasse a terceiros”.

Por outro lado, os impostos indiretos são aqueles “que incidem sobre a produção, venda, circulação ou consumo de bens e serviços” (OLIVEIRA, 2005, p.59). Porém Oliveira et al (2009) apresenta ainda sobre os impostos indiretos que existe a possibilidade de compensar do imposto na compra de insumos para revender ou para a industrialização. Exemplificando essa modalidade, pode-se citar o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Conclui-se a partir do que foi apresentado pelos autores, que os impostos diretos são os que incidem sobre a renda e o patrimônio dos contribuintes, e ainda os que não podem ter a compensação do mesmo, exemplo disso é o IRPJ e a CSLL. Porém, imposto indiretos são

aqueles que podem-se utilizar a compensação do imposto tanto na compra para a revenda quanto para a industrialização, exemplificando o referido é o ICMS e o IPI.

2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Em relação aos regimes de tributação, as empresas, devido a determinações legais, ficam obrigadas a definirem uma modalidade de tributação. Segundo a Lei 5.172, de 1966, em seu art. 44, determina que: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou proventos tributáveis”.

Assim, formas de tributação conhecidas no Brasil, são: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. Apresenta-se a seguir cada uma das tributações com suas peculiaridades.

2.4.1 Tributação pelo Lucro Real

O lucro real é uma das modalidades de tributação permitidas no Brasil. O lucro real ou base real “é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominada lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda” (OLIVEIRA ET AL, 2009, p.225).

Acrescentando, Pinto (2013, p.181) descreve que o lucro real é:

O lucro líquido contábil do período base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda (art. 247 do RIR/99). A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período-base, com o observância do disposto nas leis comerciais, inclusive no que se refere a constituição da provisão do imposto de renda.

Em adição a esse conceito, Pêgas (2011) apresenta o Lucro Real de maneira que, os tributos deveriam ser calculados conforme a sua origem, porém ocorre ela não é feita pelo resultado contábil, ou seja, as receitas deduzidas das despesas. Existe uma forma específica que a legislação fiscal determina para que seja calculado os tributos sobre o lucro. Dessa maneira, para que se determine o resultado apurado na contabilidade em um resultado fiscal,

são necessários os chamados ajustes, que são referentes às despesas e receitas que podem ser ou não, no caso das receitas e, os que devem ou não, no caso das despesas, consideradas para a determinação da base de cálculo. Em resumo, apenas as receitas tributadas e as despesas aceitas pela legislação são consideradas para o lucro fiscal e não serão aceitas as receitas e despesas que foram registradas pela contabilidade.

Porém, existem algumas empresas que são obrigadas a estar nesse regime, definidas na Lei nº 9.718 de/98, de 28/11/1998, alterada pela Lei nº 12.814/13, de 16 de maio de 2013, em seu art. 14, inciso I, apresenta assim, as pessoas jurídicas que são obrigadas ao Lucro Real, cuja a sua receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.

As empresas obrigadas ao Lucro Real, ainda devem escriturar o chamado LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real. Segundo Oliveira *et al* (2009) afirma que umas das ferramentas de controle de conciliações entre o resultado, adições e exclusões do lucro contábil é o LALUR. O autor ainda continua, descrevendo que o LALUR tem como finalidade a de registrar e controlar os ajustes no lucro apurado contabilmente. Os ajustes são necessários pois o fisco não aceita como dedutíveis algumas despesas e não tributáveis algumas receitas, e desta maneira utiliza-se o LALUR.

Segundo o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu art., 262 apresenta o LALUR:

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

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

II-transcrever a demonstração do lucro real;

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

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

Se tratando ainda de Lucro real e seu ajustes, em 13 de maio de 2014, foi divulgada a Lei nº 12.973 que altera a legislação tributária federal relativa ao IRPJ, à CSLL, o PIS/Pasep e a COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, dispõe sobre a tributação da

pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas, entre outras.

A partir de 1º de Janeiro de 2014, há uma nova obrigação tributária a ser cumprida, vinda da Lei 12.973 de 13 de maio de 2014. Dessa forma, a lei revogou o RTT, sendo que as pessoas jurídicas agora ficam dispensadas da escrituração do LALUR e da entrega da DIPJ para fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014 impondo a ECF, onde esta é uma nova obrigação para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, Presumido, Arbitrado e Imunes ou Isentas, porém não se aplica às autarquias, fundações, órgãos públicos e pessoas jurídicas inativas ou tributadas pelo Simples Nacional, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Tendo em vista a definição de lucro real e as empresas que são obrigadas a estar neste regime, existem alguns tributos que são classificados como incidentes sobre o resultado obtido pela empresa, são eles, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Também existem os tributos incidentes sobre o faturamento, onde pode-se citar a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Programa de Integração Social (PIS), que podem ser cumulativos e não cumulativos.

2.4.2 Tributação pelo Lucro Presumido

Outra forma de tributação existente no Brasil é o Lucro Presumido. Pêgas (2011, p.497) descreve o conceito de 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.

A tributação pelo lucro presumido tem um grau de complexidade menor do que as empresas que são tributadas pelo lucro real. O contribuinte, nos casos que a lei permita o acesso a esse regime, podem optar pelo lucro presumido. Porém existem dois impedimentos para o ingresso, o primeiro é pela atividade, como por exemplo, as instituições financeiras, e a segunda é pela receita auferida, que não poderá ultrapassar de um certo limite estipulado em lei (ANDRADE FILHO, 2005).

Diante disso, a Lei nº 9.718/1998, de 28 de novembro de 1998, alterada pela Lei nº 12.873/13, de 24 de outubro de 2013, em seu art.13 e 14, apresentam as empresas que estão impedidas de optar pelo lucro presumido:

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.

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

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

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc. I d).

Assim, mesmo que o art. 14 apresente as empresas que são obrigadas ao lucro real, indiretamente, significa dizer que essas estão impedidas de optar pelo lucro presumido. Desta maneira, as empresas que faturam mais de R\$ 78.000.000,00; empresas com atividade principal, bancos e geral, cooperativas de crédito e sociedades corretoras de seguros privados e de capitalização; assim como as que tiverem rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior entre outras atividades citando, não poderão optar pelo lucro presumido.

2.4.3 Tributação pelo Lucro Arbitrado

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, de 26 de março de 1999, Decreto 3.000, em seu art. 530, dispõe sobre o Lucro Arbitrado da seguinte maneira:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Dessa maneira, o lucro poderá ser arbitrado pela própria pessoa jurídica, porém a maior frequência de arbitramento de lucro é por iniciativa do Fisco e ocorre pela falta da contabilização das operações (PÊGAS, 2011).

Oliveira et al (2009) descreve o Lucro Arbitrado de maneira que é um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, que é aplicado quando houver ausência absoluta de escrituração contábil por parte do contribuinte, devido a falta de elementos que possam ser verificáveis a base de cálculo utilizada na tributação do lucro Real ou Presumido.

Seguindo a mesma linha, Oliveira (2005, p. 105) define que: “(...) o lucro será arbitrado pelo Fisco, por meio de procedimento de ofício, ou pelo próprio contribuinte”.

Assim, conclui-se que quando não há a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social devidos pelo contribuinte, ou quando esta deixar de cumprir suas obrigações acessórias em relação ao Lucro Real ou Presumido, ou ainda, que não fornecer os livros e documentos contábeis, a autoridade tributária aplicará o lucro arbitrado.

Após a definição do Lucro arbitrado, vale declarar que este regime não será mais abordado neste trabalho, para fins do comparativo de tributação, mas sua definição é importante, visto que é um dos regimes existentes no Brasil.

2.4.4 Tributação pelo Simples Nacional

O Brasil tem um grande número de empresas de pequeno e médio porte, dessa forma, institui-se um regime diferenciado para essas empresas. A Constituição Federal, de 1988, definiu em seu art. 179:

Art. 179 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão as microempresas e as empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A criação do Sistema Integração de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) é justificada pela Receita Federal, de maneira que, essas empresas possuem baixo volume arrecadatório; também diminuem as práticas de planejamento fiscal, uma vez que a sua carga tributaria é menor; busca-se que essas empresas tenham um ambiente mais competitivo, tornando as obrigações menores, para que a empresa consiga sobreviver no mercado em que ela atua. (PÊGAS, 2011)

Segundo a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, alterada pelas Leis complementares 127 e 128, descreve em seu art. 3º a definição de microempresa e empresa de pequeno porte:

Art.3º para os efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresaria, a sociedade simples e o empresário o que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no registro Civil de Pessoas Jurídicas conforme o caso, desde que:

I – No caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada ao aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00;

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica ou equiparada, aufera, em cada ano calendário receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

As empresas que se enquadram nos requisitos apresentados anteriormente poderão ter alguns benefícios, como a tributação com alíquotas mais favorecidas e progressivas conforme a receita auferida no mês, o recolhimento unificado dos tributos por meio de apenas uma DARF, onde é incluso todos os impostos estaduais, federais e municipais e a redução de burocracias de modo geral (ANDRADE FILHO, 2005).

Pinto (2013, p 1050) cita, que algumas empresas, porém, não poderão optar por este regime simplificado. Assim sendo, não se inclui no regime diferenciado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

- I de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
 - II que seja filial, sucursal, agencia ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
 - III de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar no 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse um dos limites máximos, ou seja, R\$ 3.600.000,00 para operações ou mercado interno, ou o mesmo valor para as exportações.
 - IV cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar no 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse um dos limites máximos, ou seja, R\$ 3.600.000,00 para operações ou mercado interno, ou o mesmo valor para as exportações.
 - V cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse um dos limites máximos, ou seja, R\$ 3.600.000,00 para operações ou mercado interno, ou o mesmo valor para as exportações.
 - VI constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
 - VII que participe do capital de outra pessoa jurídica;
 - VIII que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
 - IX resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
 - X constituída sob a forma de sociedade por ações.
 - XI que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior ou no ano-calendário em curso, receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) no mercado interno ou superior ao mesmo limite em exportação de mercadorias
- (Lei Complementar no 123, de 2006, art. 3o, inciso II e §§ 2o, 9o, 9o- A, 10, 12 e 14, Resolução do CGSN no 94-11, art. 15).

Considerando que o número de empresas de pequeno porte existente no Brasil é de grande quantidade, o simples nacional vem para estimular a competitividade entre as demais. Com a criação desse regime, as empresas têm muitos benefícios e assim conseguem se manter no mercado. Devido essa importância, optou-se em descrever um pouco sobre este regime, porém não será mais abordado no decorrente trabalho.

A seguir será descrito, conforme os regimes de tributação pelo Lucro Real e Lucro Presumido, os impostos incidentes sobre o resultado do período.

2.5 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O RESULTADO

Existem alguns impostos que incidem sobre o resultado da empresa, assim, os impostos que se enquadram nessa característica são o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Dessa forma serão apresentados cada um dentro das peculiaridades dos Regimes Lucro Real e Lucro Presumido.

2.5.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: Lucro Real

A definição de Imposto de renda é descrito no Art. 43 do Código Tributário Nacional, que é citado por Oliveira *et al* (2009, p.224) da seguinte forma:

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu art. 43, o fundamento ou hipótese da incidência do Imposto sobre a Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais).

Seguindo este conceito, entende-se que a disponibilidade econômica ou jurídica, citado no art. 43, é a aquisição de bens pela pessoa física ou jurídica, que podem ser transformados em valores numéricos, ou em outras palavras, em caixa. Considerando a aquisição de bens, em relação a pessoa jurídica, a obtenção de resultados positivos (o lucro), em suas operações, ocorrerá o fato gerador do IRPJ, e o imposto será devido a medida que a empresa obtenha lucros, rendimentos e ganhos, quando esses forem auferidos (OLIVEIRA *ET AL*, 2009).

Conclui-se assim, que a partir do fato gerador, a base de cálculo será o valor do Lucro obtido pela empresa no seu período de apuração. Como já foi abordado anteriormente, existem receitas e despesas que podem ou não ser aceitas e as que devem ou não serem consideradas, conforme o Quadro 2:

RESULTADO ANTES DE IR + CSLL**(+) ADIÇÕES**

- (-) Despesas Contabilizadas que não são Aceitas pelo FISCO
- (+) Receitas Exigidas pelo FISCO e não são Contabilizadas em Receitas

(-) EXCLUSÕES

- (-) Receitas Contabilizadas que não são exigidas pelo FISCO
- (+) Despesas Aceitas pelo FISCO e não Contabilizadas em Despesas

RESULTADO LÍQUIDO AJUSTADO**(-) COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS****RESULTADO TRIBUTÁVEL****Quadro 2- – Resultado Fiscal**

Fonte: Pêgas (2011, p.363)

Conforme o quadro citado acima, o resultado contábil será transformado em resultado fiscal, e este representa o valor apurado pelo setor contábil, registrando as despesas e receitas de forma a respeitar o princípio da competência. As adições, onde as despesas contabilizadas e não são aceitas pelo FISCO compreendem os valores que foram registrados pela contabilidade, mas que a legislação fiscal, nos termos de dedução do Lucro, não aceita, e quando ela for retirada do resultado contábil, aumentará o lucro líquido. Já as adições, que as receitas exigidas pelo FISCO e não contabilizados em receita representam os valores que a empresa não registra na contabilidade, porém, esses valores são exigidos pelo FISCO para o seu reconhecimento, e quando compõe o resultado, e fosse incluído seria uma adição. Em contrapartida, as exclusões, que as receitas contabilizadas e não são reconhecidas pelo FISCO, podem levar o mesmo raciocínio das adições, porém nesse caso, o valor foi registrado no resultado apurado na contabilidade, será diminuído e assim será feito o lucro líquido. As exclusões que as despesas aceitas pelo FISCO e não são contabilizadas em despesas, seriam as deduções registradas apenas nas bases fiscais e não transitam pelo resultado contábil, dessa maneira o resultado seria diminuído se fosse ser inclusa, e assim partiria de uma exclusão. O resultado líquido ajustado representa o resultado apurado pelo FISCO, após os ajustes referidos anteriormente. A compensação de prejuízos fiscais significa que poderá ser utilizado a valor de prejuízos de anos anteriores para a dedução do imposto a pagar no período, permitido em apenas 30% do valor estimado. Em por fim, o Lucro Fiscal é o valor do lucro apurado após a dedução da compensação de prejuízos de anos anteriores, para a posterior aplicação da alíquota para se chegar ao montante do imposto a recolhido para os cofres públicos (PÊGAS, 2011).

A alíquota aplicável sobre a base de cálculo é 15%. Todavia, além dessa alíquota aplicável, utiliza-se o percentual de 10%, (chamado de adicional do IRPJ), sobre a base de cálculo que ultrapassar o resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração (OLIVEIRA,2005).

Em relação ao período de apuração, no Brasil, é aceito duas formas de enquadramento no Lucro Real, sendo o Lucro Real Trimestral ou o Lucro Real Anual com Antecipações Mensais em Bases Estimativas. O lucro real trimestral representa que o lucro (ou prejuízo) é apurado a cada final de trimestre Assim, a empresa encerra o período quatro vezes por ano (PÊGAS, 2011).

“O período trimestral é encerrado nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário (...). O prazo para o recolhimento da cota única será até o último dia útil do mês subsequente ao do trimestre encerrado”(OLIVEIRA, 2005, p.94).

Caso a empresa deseje optar pelo pagamento em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, esta opção é aceita, para as pessoas jurídicas. Porém o vencimento será sempre no último dia útil dos três meses subsequentes ao término do período de apuração trimestral correspondente, salvo que nenhuma quota poderá ter o seu valor inferior à R\$ 1.000,00. Essas quotas serão acrescidas de juros que equivalem a taxa referente do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) (PINTO, 2013).

Já a opção pelo Lucro Real Anual com Antecipações Mensais em Bases Estimativas corresponderá ao período de 1º de janeiro de cada ano até 31 de dezembro do mesmo ano. Nessa modalidade, é permitida apenas pelas empresas que estão enquadradas no lucro real, e deverão pagar mensalmente uma parcela do imposto de renda que será devido a título de antecipação do mesmo, calculado assim, por estimativa. Esse recolhimento antecipada deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente da apuração (OLIVEIRA, 2005).

Oliveira (2005, p.100) continua, afirmando que, a base de cálculo do IRPJ por estimativa “corresponderá ao resultado da multiplicação sobre a receita bruta mensal da pessoa jurídica de determinados percentuais. Esses percentuais variam de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica”.

O Quadro 03 demonstra quais são os percentuais que determinam a base para a posterior aplicação da alíquota do imposto de renda.

Percentuais	Ramo da Atividade
1,60%	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e óleo etílico hidratado para fins carburantes;
8%	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de cargas, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, obras por empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem forem fornecidos pelo encomendante e outras não mencionadas nos demais percentuais.
8%	A partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da lei nº11.727/08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 8%: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia química, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA;
16%	Entidades financeiras e assemelhadas, empresas de arrendamento mercantil, seguradoras, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada aberta; transporte de passageiros; exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada;
32%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra; prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direito creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

Quadro 3- Percentuais de presunção da Apuração do Lucro Real por Estimativa

Fonte: PINTO (2013, p. 68)

Ainda referente a apuração do Lucro Real Anual, PINTO (2013) esclarece que se as pessoas jurídicas optarem pelo recolhimento por estimativa deverão apurar o lucro real em 31 de dezembro (balanço anual), para a determinação da diferença de imposto de renda e da contribuição social a pagar ou a ser compensado/restituído. O saldo relativo ao balanço anual deverá ser pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano-calendário seguinte, se positivo. Se for negativo, poderá ser compensado, se caso não tenha sido pedida a restituição, podendo ser acrescidos os juros de acordo com a taxa do SELIC, apurados em declaração, poderão ser compensados com qualquer tributo administrado pela Receita Federal, exceto Previdência Social. Assim, a pessoa jurídica têm a possibilidade de suspender ou reduzir os pagamentos, caso tenha recolhido os impostos por estimativa devidos em cada mês, contanto que demonstre através de balanços ou balancetes mensais acumulados, que já recolheu o valor devido.

Conclui-se que a partir do que foi exposto, a empresa, dentro do regime de lucro real, pode optar pela escolher da apuração do imposto de renda trimestralmente ou anualmente com

recolhimentos por estimativa. Desta forma, se a empresa tem receitas proporcionalmente iguais durante o ano, pode-se optar pela apuração trimestral, já que o valor a ser pago será proporcionalmente igual aos dos outros trimestres, caso contrário, seria mais vantajoso optar pela presunção dos percentuais aplicados anualmente pelo recolhimento estimado.

Apresenta-se a seguir o imposto de renda na forma do regime do Lucro Presumido, a base de cálculo, alíquotas e percentuais de presunção.

2.5.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: Lucro Presumido

A base de cálculo será o valor a ser presumido, aplicado sobre o faturamento, seguindo a legislação vigente, para a posterior aplicação do percentual de 15% sobre a base.

Conforme o Quadro 04 referente aos percentuais de presunção no regime do lucro presumido para o IRPJ.

Percentuais	Ramo da Atividade
1,60%	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e óleo etílico hidratado para fins carburantes;
8%	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de cargas, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, obras por empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem forem fornecidos pelo encomendante e outras não mencionadas nos demais percentuais;
8%	A partir de 1 de janeiro de 2009, com base no art. 29 da lei nº11.727/08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 8%: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia química, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA;
16%	Transporte de passageiros; exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada;
32%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

Quadro 4– Percentuais de Presunção do Lucro Presumido

Fonte: PINTO (2013, p.195)

Dessa maneira, utiliza-se essas presunções conforme a atividade que a empresa executa, de modo que após a sua aplicação, aplica-se a alíquota de 15% sobre a base de

cálculo. Porém, assim como é apresentado no regime do Lucro Real, neste regime também é aplicado o percentual de 10% sobre o valor que ultrapassar a parcela da base de cálculo, apurada de forma trimestral, que exceder a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses, ou seja, R\$ 60.000,00 ao trimestre, e assim ficará sujeita a aplicação do percentual mencionado (OLIVEIRA, 2005).

Neste regime, o período de apuração admitido é o trimestral, tendo os mesmos encerramentos e vencimentos do que o regime de apuração pelo lucro real trimestral. Para a apuração do valor devido, admitem-se algumas deduções diretas de IR devido, citadas por Pinto (2013, p.209):

- o IR-Fonte pago ou retido sobre as receitas que integram a base de cálculo, inclusive no caso de rendimentos de aplicações financeiras e juros sobre o patrimônio líquido
- o IR retido por órgãos públicos.

Na receita bruta não são incluídos os valores na base de cálculo, para a apuração do imposto devido as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos, que são os cobrados no destaque das notas fiscais como IPI e ICMS Substituição Tributária (PÊGAS,2011).

Assim como há as exclusões, o regime do lucro presumido acrescentará alguns valores para a aplicação direta sobre outras receitas e ganhos, tal como juros recebidos, descontos obtidos, variações monetárias, rendimentos , receitas de locação de imóveis e hedge.

2.5.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: Lucro Real

Essa contribuição é de competência da União, e tem o objetivo de financiar a seguridade social por meio dos lucros que foram auferidos pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e as que são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda Segundo a Constituição Federal, no art. 195, o fato gerador da CSLL é assim como o Imposto de Renda, o lucro obtido (PÊGAS, 2011).

Se o fato gerador é a obtenção do lucro, o valor auferido desse lucro será a base de cálculo para a aplicação da alíquota vigente, portanto está atrelado ao pagamento do IRPJ. Da mesma maneira que o imposto de renda, a contribuição também tem à sua base de cálculo,

adicionadas e excluídas certas receitas e despesas que podem ou não serem aceitas e as que devem ou não serem consideradas e a existência da compensação de saldos negativos de períodos anteriores, no percentual de 30% (ANDRADE FILHO, 2005).

Exemplificando, observa-se o Quadro 05 sobre a forma de cálculo da contribuição social:

<p><u>LUCRO OU PREJUÍZO CONTABIL ANTES DA CS</u></p> <p><u>(+) ADIÇÕES</u></p> <p>Provisões não dedutíveis</p> <p>Despesas não relacionadas com a produção/comercialização</p> <p>Despesas com brindes</p> <p>Alimentação de sócios</p> <p>Depreciação/Baixas</p> <p>Perdas com equiv. Patrimonial</p> <p>Outras</p>
<p><u>(-) EXCLUSÕES</u></p> <p>Lucros e dividendos receb. Lançados como receita</p> <p>Ganhos com equiv. Patrimonial</p> <p>Reversão de provisões</p> <p>Outras</p> <p><u>RESULTADO LÍQUIDO AJUSTADO</u></p> <p><u>(-) COMPENSAÇÃO BASE NEGATIVA</u></p> <p><u>BASE DE CÁLCULO POSITIVA</u></p>

Quadro 5– Forma de cálculo da Contribuição Social

Fonte: PINTO (2012,p.238)

Conclui-se que a partir do Quadro 05, para que se chegue ao valor da base de cálculo para a posterior aplicação da alíquota vigente da contribuição social, não são consideradas as provisões de alimentação com sócios e depreciações e despesas dedutíveis como lucros e dividendos e resultados positivos de equivalências patrimoniais obtidas pela aplicação em outras empresas.

A alíquota vigente para as empresas em geral, a aplicação na base de cálculo da CSLL é de 9%, como já mencionado, sobre o lucro. Da mesma forma que o imposto de renda, a contribuição social poderá ser apurada trimestralmente ou anualmente. Na forma de apuração trimestralmente, ela terá os períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, com base no resultado do exercício e antes da provisão para IRPJ, e os ajustes de adições e exclusões, bem como compensações estabelecidas. O recolhimento do valor apurado a cada trimestre será até o último dia útil do mês subsequente do encerramento da apuração, assim esse pagamento será em quota única ou em três quotas iguais, mensais e sucessivas, igualmente como o IRPJ (OLIVEIRA, 2005).

Em contrapartida, a apuração com base pelo lucro real que optou-se pelo recolhimento anual, com antecipações mensais de um valor estimado, compreenderá o período de apuração de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano e será aplicada a presunção para o recolhimento mensal por estimativa, que será de 12%, independente das atividades exercidas pela pessoa jurídica. Também há a possibilidade do pagamento da contribuição social devida em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor devido da contribuição social do período. Se o valor apurado ocasionar em uma base negativa de contribuição social, estará a empresa dispensada do recolhimento relativo ao mês apurado, e se o apurado o Imposto de Renda e a contribuição social pelo critério de lucro real anual de balancete de redução ou suspensão, menor que o devido por estimativa, em janeiro, poderá ser recolhido o valor menor, sem que haja prejuízo da opção pelo critério de estimativa (OLIVEIRA, ET AL, 2009).

Além dos tributos incidentes sobre o resultado do período de apuração, que são os casos do IRPJ e da CSLL, existem aqueles que incidem sobre o faturamento da empresa nos regimes Lucro Real e Presumido.

2.5.4 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: Lucro Presumido

As empresas que apuram a Contribuição Social com base no lucro presumido deverão apurar trimestralmente os valores a recolher da mesma forma como o IRPJ, mas suas bases em um valor determinado pela aplicação de percentuais que são definidos pela legislação, sobre a receita bruta, ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos relativos a aplicações financeiras (OLIVEIRA, 2005).

Assim como alguns valores são acrescidos da receita bruta, há também os valores que são excluídos, como as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos, como IPI e ICMS Substituição Tributária, que foram destacados na nota. Também há os valores que não integram a base de cálculo da contribuição social, que são os valores recuperados de créditos, reversão do saldo de provisões, lucros e dividendos recebidos lançados como receita e ganhos com a equivalência patrimonial (PINTO, 2013).

Definidas as bases de cálculo, a alíquota aplicável sobre essa base de cálculo será de 9% para as empresas em geral. E o período de apuração será trimestral que encerrará sempre nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano. Está será

paga em quota única, e o vencimento será até o último dia útil do mês subsequente ao encerramento do período de apuração. Porém, poderão ser parceladas em até três quotas mensais, sucessivas, que tem seu vencimento no último dia útil desses três meses subsequentes a que tenha encerrado o período que corresponde e nenhuma dessas quotas poderá ter o valor inferior a R\$ 1.000,00 e o valor que for inferior a R\$ 2.000,00 será pago em quota única. As quotas parceladas terão um acréscimo de juros da SELIC de um por cento (PÊGAS, 2011).

Além desses dois impostos incidentes nas atividades das empresas que tenham optado pelo lucro presumido, existem PIS e COFINS que incidem sobre o faturamento.

2.6 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO

Além dos impostos incidentes sobre o resultado, existem ainda os impostos incidentes sobre o faturamento, que serão abordados a seguir.

2.6.1 COFINS e PIS - Não Cumulatividade

A COFINS é um tributo incidente sobre o valor do faturamento, de forma mensal das pessoas jurídicas ou equiparadas, segundo o inciso I, art. 195 da Constituição Federal. Os objetivos da COFINS são de assegurar os direitos com relação a saúde, a previdência e a assistência social. Já o PIS promove a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das organizações (ANDRADE FILHO, 2005).

“Os contribuintes da COFINS e do PIS são as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda”. (OLIVEIRA, 2005, p.148). “A incidência sobre o faturamento alcança as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias (Lei nº 9.715/98, art.2º)” (PINTO, 2013, p.252).

A partir da definição de quem são os contribuintes, avalia-se que a legislação prevê duas modalidades de incidência sobre o faturamento. Uma é aplicada as pessoas jurídicas em geral (incidência cumulativa) e a outra é aplicada apenas as empresas optantes pelo Lucro

Real (sujeitas a incidência não cumulativa) e essas são normatizadas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, alteradas pela Lei nº 10.865/2004 (OLIVEIRA, 2005).

O Quadro 06 mostra claramente a diferenciação das duas modalidades:

Incidência Cumulativa	Incidência Não Cumulativa
Alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para COFINS	Alíquotas de 1,65% para o PIS e 7.6% para COFINS
Não se pode utilizar créditos	Permite utilização de créditos
Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro presumido e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos na lei.	Aplicada somente as empresas optantes pelo lucro real.

Quadro 6– Comparativo entre incidências Cumulativas e Não Cumulativas

Fonte: Adaptado PINTO (2013, p. 260)

Para a aplicação da incidência não cumulativa, é preciso que seja definida o que é a base de cálculo e o fato gerador. Assim o fato gerador da COFINS e do PIS é o faturamento auferido no período que é mensal, e a base de cálculo desses dois tributos é o valor do faturamento obtido no mês. Contudo há valores que não integram a base de cálculo, as deduções e exclusões. Aquelas que não integram a base de cálculo são os valores de isenção, ou as que não são alcançadas pela incidência dessas contribuições e as sujeitas a alíquota zero ou ainda as receitas consideradas como não operacionais, por exemplo, a venda de ativos imobilizados. A empresa também deve deduzir de sua receita bruta, o valor das vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos e o valor incluso de bonificações. Já as exclusões, pode-se citar reversões de provisões operacionais, resultado positivo da avaliação de investimentos em controladas e coligadas ou receitas com lucros e dividendos derivados de investimentos que foram avaliados pelo seu custo de aquisição, entre outras (PÊGAS,2011).

Após as deduções, exclusões e bases de calculo que não integram esses montante para o cálculo do imposto, aplica-se respectivamente para PIS e COFINS, a alíquota de 1,65 e 7,60 no caso da não cumulatividade em regra as atividades em geral, conforme cita Lei nº 10.833/2003, alteradas pela Lei nº 10.865/2004.

Porém, a legislação prevê que as alíquotas podem ser reduzidas a zero, e assim algumas atividades estão inclusas dentro do incentivo que o governo oferece. Entre elas estão os Produtos Agropecuários, Fertilizantes, Defensivos Agrícolas e Outros no art. 1 da Lei nº 10.925/04, de 23 de julho de 2004, alterada pela Lei nº 12.865/13, de 9 de outubro de 2013:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III - sementes e mudas destinadas à sementeira e plantio, em conformidade com o disposto na Lei no 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI;

VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;

VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; e

Assim como a alíquota é zero, tanto nas entradas quanto nas saídas, e as mercadorias tributadas na entrada, geram crédito para serem utilizadas na compensação dos valores dos devidos quando forem efetivadas as vendas. Além das compras que geram créditos, quando a mercadoria não tem o benefício da alíquota zero, existem outros que poderão ser considerados para tal compensação. Segundo a Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Lei nº 12.873/13, de 24 de outubro de 2013, o valor apurado na forma desta, poderá descontar créditos calculados, conforme a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES);

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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

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

Entende-se portanto, que o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento. Aplicada a isso, existem duas formas de incidência sobre o faturamento, a cumulatividade e a não cumulatividade. A primeira, aplicada de modo geral, às empresas que apuram o resultado pelo

o Lucro Presumido. Já a segunda, aplica-se também de modo geral, as empresas do Lucro Real. Assim, algumas empresas serão vantajosas à opção pela não cumulatividade do PIS e a COFINS de maneira que pode-se descontar créditos, abatendo-se do débito. Já a cumulatividade terá outras peculiaridades que serão descritas a seguir.

2.6.2 COFINS e PIS - Cumulatividade

Assim como na incidência não cumulativa, na incidência cumulativa, será sobre o faturamento, com período de apuração mensal, e os contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado e as que são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. O faturamento corresponde a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, independente da atividade que ela execute.

Contudo, nessa modalidade, existem também as exclusões e isenções para essas contribuições. As exclusões referem-se as vendas canceladas, devoluções de vendas e descontos incondicionais concedidos, IPI, ICMS Substituição Tributária. Já as isenções se referem exportações de mercadorias e vendas com fim específico de exportação (PINTO, 2013).

Tendo conhecimento sobre a base de cálculo de PIS e COFINS, a alíquota definida para este regime, será 0,65% e 3% respectivamente, para atividades em geral. Porém, além das alíquotas, existem as diferenciadas como é o caso da alíquota zero para os produtos agropecuários, fertilizantes, defensivos agrícolas e outros descritos na Lei nº 10.925, de 26 de julho de 2004, alterada pela Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, art. 1º:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI; (...)

VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;

VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; e (...)
XV - trigo classificado na posição 10.01 da TIPI; e (Incluído pela Medida Provisória nº 433, de 2008)

Dessa maneira, as empresas que comercializam esses produtos no mercado interno ou importando-os tem o benefício da redução da alíquota para zero. Para as mercadorias tributadas, ou seja, aquelas que não têm nenhum benefício concedido pelo FISCO, o prazo de recolhimento dessas duas contribuições será, independentemente da modalidade da tributação (incidência cumulativa ou não cumulativa), o vencimento será até o dia vinte e cinco do mês seguinte ao do fato gerador, e se esse não foi dia útil, o recolhimento deverá ocorrer de forma antecipada, no primeiro dia útil imediatamente anterior (OLIVEIRA ET AL, 2009).

Além dos tributos incidentes sobre o faturamento, existem aqueles que incidem sobre o valor agregado, exemplo disso é o Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que será abordado em seguida.

2.7 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O VALOR AGREGADO: ICMS

O ICMS - Imposto sobre operações relativas a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, é considerado um tributo sobre o valor agregado, pois tributa-se cada fase do processo produtivo. Dessa maneira, o valor adicionado representa quanto de valor a empresa agrega aos insumos que adquire em um determinado período de tempo, onde é obtida a diferença entre as vendas e o total dos insumos adquiridos de terceiros (OLIVEIRA, 2005).

Também nesse grupo, além do ICMS, podem ser classificados os Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e os incidentes sobre a folha de salário, porém não serão citados no presente trabalho.

O contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que seja iniciada no exterior (PÊGAS, 2011).

O ICMS está regido pelo princípio da Não Cumulatividade, segundo a Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, art.155, inciso II §2:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II- operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias e serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo outro Estado ou Distrito Federal;

Assim, abate-se o montante devido pelo contribuinte o valor pago nas etapas anteriores, as compras e bens que já foram tributadas pelo imposto. Além das mercadorias tributadas pelo ICMS, existem aquelas em que o imposto não as alcança. Conforme descrito na Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art.155, §2º, Inciso II,

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II- operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – (...)

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestação seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo as operações anteriores.

Segundo o artigo 9º, do Livro I, do RICMS, Decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997, existe algumas mercadorias que são abrangidas pela isenção, como por exemplo saídas de embriões ou sêmen congelado ou resfriado; saídas, a título de distribuição gratuita, de amostras de diminuto ou nenhum valor comercial; saídas de mercadorias com destino a exposições ou feiras; saídas internas, a partir de 6 de novembro de 1997, de mercadorias como inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa; rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo entre outras.

Conhecidas algumas mercadorias que não incidem ICMS, pode-se apresentar as operações que incidirão, conforme o Livro I, do RICMS, Decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997, em seu art. 2º e 3º:

Art. 2º -O imposto incide sobre:

I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

III - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, e que está expressamente sujeito à incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31/07/03;

IV - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

V - a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.

Parágrafo único - Considera-se ocorrida operação relativa à circulação de mercadoria quando se constatar omissão de registro referente à sua entrada.

Art. 3º - O imposto incide, também, sobre:

I - as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

II - as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

III - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Apontadas as operações que incidem o ICMS, a base de cálculo, será determinada pela ocorrência dos fatos geradores conforme a Lei Complementar nº 87/96 citado por Oliveira (2005, p. 125):

- na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; na transmissão a terceiros de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; na transmissão de propriedade de mercadoria, ou título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente: o valor da operação

- na hipótese do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento: o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço

- na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação: o preço do serviço

- no fornecimento de mercadoria com a prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios: o valor da operação

- no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios e com a indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável: o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada.

- na hipótese do desembarço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior: a soma entre o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras

- na hipótese do recebimento, pelo destinatário, de serviços prestado no exterior; o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização

- no caso da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados: o valor da operação acrescido do valor dos

impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente

- na hipótese de entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundas de outro Estado, quando não destinados a comercialização ou a industrialização: o valor da operação de que decorrer a entrada e
- na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente: a valor da prestação no Estado de origem.

De modo geral, o fato gerador e a base de cálculo que incidirá sobre esse valor é a circulação das mercadorias ou a prestação de serviços, dessa maneira o ICMS incide sobre a movimentação física dos bens. Portanto o fato gerador será a venda, a transferência entre matriz e filiais etc.

Após o fato gerador ter ocorrido e, a base de cálculo que será determinada segundo o fato gerador, aplica-se a alíquota vigente para cada tipo ou mercadoria que circular. Existem algumas alíquotas aplicáveis dentro do Estado do Rio Grande do Sul, segundo o Livro I, art. 27 do RICMS, Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1999:

Art. 27 . As alíquotas do imposto nas operações internas são:

- I - 26% (vinte e seis por cento) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1998 e 25% (vinte e cinco por cento) a partir de 1º de janeiro de 1999, quando se tratar das mercadorias relacionadas no Apêndice I, Seção I;
- II - 22% (vinte e dois por cento), até 31 de março de 1998, quando se tratar de cerveja;
- III - 18% (dezoito por cento), a partir de 1º de abril de 1998, quando se tratar de refrigerante;
- IV - 20% (vinte por cento), quando se tratar de energia elétrica destinada à iluminação de vias públicas;
- V - 13% (treze por cento) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1998 e 12% (doze por cento) a partir de 1º de janeiro de 1999, quando se tratar das mercadorias relacionadas no Apêndice I, Seção II;
- VI - 12% (doze por cento), quando se tratar das seguintes mercadorias:
 - a) artefatos de joalheria, de ourivesaria e outras obras, classificadas nas posições 7113, 7114 e 7116, da NBM/SH-NCM
 - b) retroescavadeiras, motoniveladoras, tratores de lagarta, caminhões com caixa basculante, rolos compactadores e pás carregadoras, classificadas na posição 8429 e nos códigos 8701.30.00 e 8704.32.20, da NBM/SH-NCM, até 31 de agosto de 1998, desde que adquiridas por governo de município localizado no Estado
 - c) no período de 24 de setembro de 2004 a 31 de dezembro de 2014, vestuário, calçados e móveis, de produção própria, classificados nos Capítulos 61, 62 ou 64 ou nas posições 9401 a 9404, da NBM/SH-NCM, nas saídas promovidas por estabelecimento industrial, com destino a órgãos e entidades da Administração Pública Direta e suas Fundações e Autarquias, bem como aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário;
 - d) no período de 1º de junho de 2010 a 30 de junho de 2013, cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, relacionados no item XXII da Seção III do Apêndice II, relativamente ao débito fiscal próprio, nas saídas promovidas por estabelecimento;
 - e) Revogado
 - f) no período de 1º de agosto de 2010 a 30 de junho de 2012, telhas de concreto classificadas na subposição 6810.1 da NBM/SH-NCM;

- g) no período de 1º de março a 31 de agosto de 2010, cal destinada à construção civil classificada na posição 2522 da NBM/SH-NCM;
- h) a partir de 1º de julho de 2010, máquinas e aparelhos relacionados no Apêndice I, Seção III;
- i) no período de 1º de setembro de 2011 a 31 de dezembro de 2013, álcool hidratado, relativamente ao débito fiscal próprio, nas saídas promovidas por distribuidora de combustíveis
- j) no período de 1º de julho a 31 de dezembro de 2012, construções pré-fabricadas, com estrutura de ferro ou aço e paredes exteriores constituídas essencialmente dessas matérias, classificadas no código 9406.00.92 da NBM/SH-NCM, nas saídas promovidas por estabelecimento fabricante.
- VII - 13% (treze por cento) no período de 1º de setembro a 31 de dezembro de 2010, quando se tratar de cal destinada à construção civil classificada na posição 2522 da NBM/SH-NCM;
- VIII - 13% (treze por cento) no período de 1º de janeiro a 30 de junho de 2013, quando se tratar de construções pré-fabricadas, com estrutura de ferro ou aço e paredes exteriores constituídas essencialmente dessas matérias, classificadas no código 9406.00.92 da NBM/SH-NCM, nas saídas promovidas por estabelecimento fabricante;
- IX - 14% (quatorze por cento) no período de 1º de julho de 2013 a 30 de novembro de 2014, quando se tratar de tubos de concreto, galerias de concreto e anéis de concreto, classificados no código 6810.99.00 da NBM/SH-NCM, nas saídas promovidas por estabelecimento fabricante;"
- X - 18% (dezoito por cento) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1998 e 17% (dezessete por cento) a partir de 1º de janeiro de 1999, quando se tratar das demais mercadorias.

Resumindo, o ICMS é um imposto não cumulativo, onde é compensado o que for devido em cada operação. Assim, existe um responsável pelo seu recolhimento chamado de contribuinte. O contribuinte do ICMS pode ser uma pessoa física ou jurídica, que venha a realizar, com habitualidade ou em volume que caracterize a comercialização. Porém, mesmo que o que a pessoa física ou jurídica seja enquadrada como contribuinte do ICMS, existem alguns casos em que haverá a isenção do imposto, exemplo disso são brindes, embriões e vacinas. Em relação as mercadorias em que não existe o benefício da isenção, o fato gerador, de modo geral, será a circulação de mercadorias e serviços. Da mesma forma, a base de cálculo será conforme o fato gerador. Ocorrido o fato gerador, sobre a base de cálculo, será aplicada as diversas alíquotas, conforme cada produto ou serviço. Conclui-se que esse imposto é de grande complexidade, pois cada produto ou serviço tem uma forma de tributação, dependendo de cada operação realizada.

2.8 PREVIDÊNCIA SOCIAL

Oliveira (2014) descreve que existe uma grande complexidade das leis trabalhistas

acerca do custo da mão de obra no Brasil.

Diante disso, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 em seu Art. 57. define que a base de cálculo da contribuição social previdenciária da empresa é o total das remunerações pagas, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestam serviços. Dessa forma, além do gasto que a empresa tem com o salário, as empresas gastam também com os encargos sociais.

Segundo Pêgas (2011, p. 147) a previdência social “é representada por um conjunto de tributos, que constitui o que chamamos de encargos sociais, que representam significativa parcela da carga tributária (...)”. O autor ainda continua, que entre esse encargos sociais está o INSS pago pela empresa e o INSS pago pelo funcionário.

No que se refere a parte da contribuição social paga pelo funcionário, Oliveira (2014, p. 171) afirma que “as empresas são responsáveis pelo desconto do salário dos empregados de sua contribuição previdenciária sobre o salário recebido e o imposto de renda sobre os rendimentos”.

O Quadro 7 demonstra as alíquotas para fins de recolhimento de INSS referentes a parte do funcionário.

Salário de Contribuição - R\$	Desconto - %
Até 1.317,07	8,00
De 1.317,08 até 2.195,12	9,00
De 2.95,13 até 4.390,24	11,00

Quadro 7 – Contribuição para a Previdência Social – Parte do empregado

Fonte: http://www.portaltributario.com.br/guia/tabela_inss_empregados.html, acesso em 30 de maio 2014.

O Quadro 7 demonstra os percentuais a serem descontados dos empregados conforme o salário bruto. Oliveira (2014, p. 171) continua ainda, descrevendo que, “o empregador desconta do funcionário e posteriormente repassa ou recolhe para o INSS. (...) ele é responsável pelo correto cálculo do valor a ser descontado e recolhimento das contribuições ao INSS (...)”.

Além do INSS pago pelo funcionário, há a parcela de encargos pagos pelo empregador. No Quadro 8 demonstra-se as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento.

Encargos sobre a folha	%
Contribuição ao INSS - parte da empresa	20,00
Sesi, Sesc ou Sest	1,50
Senai, Senac ou Senat	1,00
Incra	0,20
Sebrae	0,60
Salário – Educação	2,50
Seguro de Acidentes do trabalho - média ¹	2,00
Fundo de Garantia por tempo de serviço	8,00
Novas Contribuições Sociais - LC 110/01	0,54
Total	36,34

Quadro 8 – Contribuição incidente sobre a folha de pagamento

Fonte: Oliveira (2014, p. 171)

¹ O percentual de contribuição relativo ao seguro de acidentes do trabalho depende do grau de risco da atividade da empresa, como segue: Risco considerado leve – 1%, Risco considerado médio – 2 %, Risco considerado grave – 3%.

Oliveira (2014) ainda menciona que além dos salários propriamente pagos, as empresa ainda tem gastos com horas extras, férias, 1/3 sobre férias, aviso prévio, 13º salário entre outros benefícios, se tornando para a empresa um alto custo com o funcionário.

2.9 CONTABILIDADE DE CUSTOS

O surgimento da contabilidade de custo veio da necessidade de se obter mais informações precisas para a tomada de decisão após a explosão da Revolução Industrial. Isso se deu, pelo fato que anterior a Revolução Industrial, existia apenas comercialização de mercadorias e desse modo quase não era utilizada a contabilidade de custos. Com a Revolução Industrial, as entidades passaram a adquirir matérias-primas como insumos para a criação de novos produtos, havendo assim a necessidade de um maior controle dos custos (BRUNI E FAMÁ, 2011).

Dessa maneira, a contabilidade de custos sendo um dos ramos da contabilidade, visa produzir informações úteis para os mais variados níveis de gestão de uma entidade. Assim ela auxilia no desempenho, no planejamento e no controle dessas informações produzidas para a tomada de decisão (LEONE E LEONE, 2010).

Leone e Leone (2010) apontam que, para que as informações sejam úteis nesse processo, a contabilidade de custos atua coletando, classificando e registrando os dados operacionais da entidade. Posteriormente, ela acumula, organiza, analisa e interpreta os dados

operacionais que são coletados, produzindo assim, relatórios com as informações de custos relevantes para cada tipo de entidade.

Diante disso, a contabilidade de custos é utilizada pela maioria das empresas atuando como um processador das informações obtidas, auxiliando no desempenho, planejamento e controle para a tomada de decisão dos gestores.

2.9.1 Contabilidade de Custos nas empresas comerciais

A contabilidade de custos não só é importante para as empresas industriais, mas também é de extrema relevância nas empresas comerciais.

Para Padoveze (2006), as empresas comerciais apenas contém um insumo, diferentemente do que as empresas industriais. Esse único insumo, são as mercadorias que forem adquiridas para a revenda. Desse modo, existe apenas um tipo de estoque, denominado estoque de mercadorias. Quando esses estoque são revendidos, o valor das mercadorias são considerados uma despesa para as empresas comerciais e dessa maneira, denominadas custo das mercadorias vendidas.

Megliorini (2012) por sua vez, afirma que assim como nas empresas industriais, as comerciais também contém gastos diariamente para a realização das suas atividades, o que inclui a compras de mercadorias para a revenda, aquisições de materiais para o escritório, pagamento de taxas e diversos impostos, bem como a manutenção dos bens patrimoniais e folha de pagamento.

Continuando o seu raciocínio, Megliorini (2012) dispõe, que as empresas comerciais, como apenas revendem as mercadorias adquiridas sem alterá-las, compões de seus custos, os gastos relativos a aquisição das mesmas, que na demonstração do resultado, correspondem a quantidade revendida no período. Já as despesas estão relacionadas a administração da empresa e a geração das receitas.

No que se refere a contabilidade de custos, Iudícibus (2004), afirma que esta é de grande importância dentro das empresas comerciais pois é ela quem inicialmente fornece informações para avaliação dos estoques e apuração do resultado, auxiliando no processo de tomada de decisão. O autor ainda acrescenta que os custos das mercadorias vendidas no comércio representam o valor atribuído às mercadorias negociadas pelo vendedor com o

cliente, ou seja, é o valor de custo do comerciante, que posteriormente será confrontado com a venda dessas mercadorias.

Assim pode-se concluir que a contabilidade de custos auxilia no processo de tomada de decisão, inclusive nas empresas comerciais, onde mensura-se o lucro das empresas. As vendas são confrontadas com os custos das mercadorias, e como apenas revendem as mercadorias adquiridas sem alterá-las, o valor resultante das receitas subtraídas seus custos de aquisição, resultam na demonstração do resultado, o lucro do exercício.

2.9.2 Classificação dos Custos

Os custos são classificados em diretos e indiretos quanto à sua forma de associação com os produtos fabricados, e fixos e variáveis, quanto o volume de produção.

2.9.2.1 Custos Diretos e Indiretos

Os custos diretos são aqueles que podem ser facilmente identificados, pois estão relacionados diretamente com o produto e não há a necessidade de rateio (LEONE E LEONE, 2010).

Padoveze (2006, p. 41) descreve que os custos diretos “são aqueles que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular em consideração.”

No que diz respeito aos custos indiretos, Megliorini (2012) e Bruni e Famá (2011) por outro lado, entendem que estes são apropriados aos produtos na forma de rateio ou outro critério de apropriação, e assim necessitando de aproximações de valores, para a apropriação ao produto ou serviço.

A partir do apresentado, entende-se que os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente alocados aos produtos e os custos indiretos são aqueles que são apropriados na forma de rateio, pois sua alocação é de difícil mensuração.

2.9.2.2 Custos Fixos e Variáveis

Além da classificação dos custos quanto à relação de apropriação ou associação aos produtos e serviços, podem também ser classificados de acordo com o volume de produção. Os custos fixos são os que em um determinado período e a capacidade de produção, não variam, independente do volume de atividade que a empresa desenvolva. Estes ainda, mesmo que não haja produção ou serviços no período existem (BRUNI E FAMÁ, 2011).

Megliorini (2012, p.11) afirma que os custos fixos “são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada.” O Autor ainda continua, descrevendo que os alugueis e a depreciação são exemplos fiéis de custos fixos.

Já os custos variáveis, estes podem ser conceituados como aqueles que variam de acordo com os volumes das atividades desenvolvidas pela entidade, dessa maneira, quanto maior for o volume de produção ou serviços, maior será o custo variável (LEONE E LEONE, 2010).

A partir dos conceitos definidos de custos diretos e indiretos e custos fixos e variáveis, a seguir serão apresentados os métodos de custeio.

2.9.3 Métodos de Custeio

Métodos de custeios, segundo Padoveze (2006, p. 75) significa “identificar e definir os caminhos possíveis para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais.”

Assim, existem duas formas de classificação para o custeio, custeio direto ou variável e o custeio por absorção, que serão conceituados a seguir.

O custeio por absorção é definido como o método em que todos os custos são utilizados, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, para a apuração do custo unitário. Dessa maneira, neste método, são utilizados os gastos indiretos fixos, que por sua vez, não são identificáveis de forma clara aos produtos ou serviços, tendo a necessidade da utilização de critérios de rateio para a apropriação (PADOVEZE, 2006).

Padoveze (2006) continua, ainda, descrevendo que esse método de custeio adere aos princípios fundamentais de contabilidade, tanto pela legislação comercial quanto pela

legislação fiscal, por valorizar os estoques, sendo aceito, por meio do princípio do custo como base de valor.

Por outro lado, o custeio variável não é legalmente aceito. Não só aqui no Brasil, mas em outros países, pois a Lei das Sociedades por Ações e o Regulamento do Imposto de Renda obrigam de forma explícita as entidades a usarem o custeio por absorção (LEONE E LEONE, 2010).

Não é legalmente aceito, pois o custeio por absorção, como já mencionado, os produtos absorvem os custos totais, de maneira direta ou indireta em um determinado período, independente se os custos são fixos ou variáveis em relação ao volume produzido. No custeio variável, os custos fixos não são apropriados aos produtos, pelo motivo de que os custos fixos correspondem aos recursos necessários para manter a estrutura da produção e não os custos decorrentes aos recursos consumidos pelos produtos fabricados, assim apenas são apropriados os custos diretos e indiretos (MEGLIORINI, 2012).

Desta maneira, para fins gerencias e para a tomada de decisão o custeio variável se torna mais viável em virtude do tratamento referente aos custos fixos.

2.9.4 Margem de contribuição

A Margem de contribuição pode ser definida segundo Padoveze (2006, p. 278) como “a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produto ou serviço”.

Megliorini (2012, p. 137) conceitua a margem de contribuição de forma semelhante ao Padoveze, é “montante que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis”.

Para Ferreira (2007), a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e custo variável associado, e esta diferença representa o valor restante para cobrir os custos fixos e gerar lucro para a empresa. O autor ainda continua, descrevendo que o a margem de contribuição auxilia na tomada de decisão, pois é através dela que se tem conhecimento sobre a relação entre custos, volumes, preços e lucros e assim tendo conhecimento sobre isso, os gerentes conseguem tomar uma decisão mais sábia sobre preços de venda.

Isso significa dizer que para cada uma das unidades que são vendidas, a empresa terá um valor determinado, se for multiplicado pelo total que foi vendido, tem-se a margem de contribuição total de mercadorias para a entidade.

Conclui-se que a partir da margem de contribuição pode-se verificar qual é o produto que tem maior rentabilidade e este pode ser a base para contribuir na tomada de decisão.

3 METODOLOGIA

A metodologia busca classificar a pesquisa explicando qual o método será utilizado para o desenvolvimento da pesquisa.

Assim Barros, Lehfeld (2000, p.02) definem a metodologia de forma que é “um conjunto de procedimentos a serem utilizados na obtenção do conhecimento. É a aplicação do método, através de processos e técnicas (...)”.

Cervo e Bervian (2002, p.23) afirmam que a metodologia “é um conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade”.

Para Mascarenhas (2012), a metodologia científica serve para a explicação do que foi realizado em um determinado estudo.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, será descritiva para que sejam aprofundados os conhecimentos nessa área que é de difícil entendimento. Segundo Diehl e Tatim (2004, p.54) a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Cervo e Bervian (2002) apresentam a pesquisa descritiva de maneira que o seu objetivo é observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos ou fenômenos ou suas variáveis sem os manipular. Os autores ainda continuam, relatando, que a pesquisa descritiva aborda dados ou problemas que merecem ser estudados ou ainda, trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade.

Quanto a abordagem do problema, essa pesquisa é classificada como uma pesquisa quantitativa. Desta maneira Diehl e Tatim (2004, p.50) descrevem a pesquisa quantitativa:

Caracteriza-se pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc., como o objetivo de garantir resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança maior quanto às inferências. E entre os tipos de estudos quantitativos estão (...) os estudos comparativos causais, em que o pesquisador parte dos efeitos observados para procurar descobrir seus antecedentes (...).

Já Mascarenhas (2012) afirma que a pesquisa quantitativa é baseada na quantificação da coleta de dados, após tratar esses dados que foram obtidos. Nesse tipo de pesquisa usa-se técnicas estatísticas, porcentagens, desvio padrão e desta maneira o estudo se torna mais imparcial, evitando que o pesquisador possa influenciar nos resultados finais.

Quanto aos procedimentos técnicos, essa está classificada como estudo de caso pelo fato de que será analisada uma empresa de um ramo específico de atividade, e a partir dos dados coletados chegar-se a uma conclusão para aquela empresa. Também será utilizada a pesquisa documental pelo fato de se tratar de análise de valores e dados que serão fornecidos pela empresa através de relatórios.

Desta forma, Barros e Lehfeld (2000, p.95) relatam que o estudo de caso “pode-se realizar o estudo de caso somente tipificando um indivíduo mas acentuado numa organização-institucional ou comunicatória como: centros industriais, comerciais, bairros, hospitais etc.”

Já Diehl e Tatim (2004) trazem um conceito de forma mais simplificada. Descrevem que o estudo de caso é um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos analisados, mas é permitido um amplo e detalhado conhecimento o que é praticamente impossível pelos outros métodos de delineamento de pesquisa.

Também pode ser classificada como documental. Segundo Severino (2012, p.122) a pesquisa documental “tem como fonte documentos no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos de documentos, tais como jornais, fotos, filmes gravações, documentos legais”.

Casarin e Casarin (2011, p.46) trás um conceito bem parecido com o de Severino. A pesquisa documental “utiliza qualquer tipo de documentação que possa fornecer para pesquisa, como registros oficiais, dados estatísticos, relatórios e material audiovisual”.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Segundo Diehl e Tatim (2004), a população é um conjunto de elementos passíveis onde sua mensuração respeita as variáveis a que se pretende levantar. Já a amostra é uma parcela da população selecionada.

Existem outros autores que definem população e amostra, onde são realizados planos com objetivos específicos, porém neste estudo, por retratar um estudo de caso, não será necessária a definição de amostra e população, visto que baseia-se apenas em uma empresa estudada.

3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

Conforme Barros e Lehfeld (2000) a coleta de dados é a fase da pesquisa onde é indagada e onde se obtêm os dados da realidade para a aplicação de técnicas.

Inicialmente será realizada uma fundamentação teórica utilizando a legislação tributária vigente e os livros existentes nessa área do estudo. Será realizado um levantamento de dados através de documentos contábeis dos fatos ocorridos, como balanços patrimoniais, balancetes, demonstrativo de resultados, bem como relatórios de faturamento e outros demonstrativos que forem julgados necessários para o desenvolvimento da pesquisa referentes ao ano de 2013. Ainda serão tabuladas planilhas eletrônicas que poderão modelar o estudo do problema proposto.

3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

O pesquisador registra os dados para após classificá-los e categorizá-los e assim os dados são examinados e se transformam em elementos importantes para a comprovação ou não de hipóteses (BARROS E LEHFELD, 2000).

Entende-se que o que será coletado, o pesquisador, terá que organizar e após isso efetuar a análise das informações e realizar uma conclusão com base nos dados obtidos.

Neste trabalho, a análise e interpretação das informações será com base na fundamentação teórica, alinhada aos cálculos relativos aos regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, demonstrando através de tabelas comparativas e gráficos. A empresa em estudo atualmente é tributada pelo Lucro Real Anual e como seu faturamento é superior a R\$ 3.600.000,00, está impossibilitada de ser tributada pelo Simples Nacional, e por isso será realizado apenas o comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido. Vale salientar ainda que não será estudada a modalidade do Lucro Real Trimestral, visto que nessa opção, o IRPJ e a CSLL são pagos de forma definitiva no fim do trimestre, e não podem ser compensados os valores pagos a maior no trimestre, ao contrário do Lucro Real Anual, onde o cálculo é feito com base no Demonstrativo do Resultado Acumulados do ano, conforme os balancetes mensais são possíveis identificar se será necessário reduzir ou suspender o pagamento mensal do IRPJ e a CSLL. Os impostos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL serão calculados nas duas modalidades de tributação em que a empresa pode optar e após isso será segregada as contas da demonstração do resultado do ano de 2013 em fixas e variáveis para a aplicação dos conceitos de custeio variável, apresentando a margem de contribuição do período e a partir disso criar diversas situações com simulações de faturamento para identificar como a carga tributária se comporta em relação a essas situações, no que tange os dois regimes de tributação estudados. Ao final será emitida uma conclusão sobre o estudo realizado, apontando sugestões e recomendações para a empresa.

3.5 LIMITAÇÃO DO ESTUDO

Independente da natureza do estudo, da fundamentação teórica e da metodologia adotada, e a análise da vasta abrangência do tema a ser estudado, houve a necessidade de delimitar o assunto. Haverá a exposição na fundamentação teórica, de todos os regimes tributários existentes no Brasil, bem como conceitos de sistemas de custeio porém o comparativo se dará apenas pelo Lucro Real Anual e Lucro Presumido e a análise pelo método de custeio se dará apenas pelo custeio variável, com base em uma empresa comercial de produtos agrícolas residida na cidade de Ibirubá no Estado do Rio Grande do Sul.

Outra limitação do estudo que é válido salientar, apesar de realizada a pesquisa bibliográfica a respeito do ICMS, não será aplicada a parte prática pelo motivo que nos regimes cumulativo e não cumulativo, a apuração do mesmo não seria relevante, de forma que

a carga tributária é a mesma para os dois regimes. Caso o estudo abordasse o regime do Simples Nacional, o cálculo seria de extrema relevância.

Como a empresa Comercial Agrícola Ltda. pode apenas optar pelas modalidades de tributação do Lucro Real ou Lucro Presumido, pois seu faturamento é superior ao permitido em lei para enquadrar-se no regime do Simples Nacional, para fins do Planejamento Tributário ou Elisão Fiscal, não será necessário a realização dos cálculos referentes aos encargos trabalhistas, visto que a carga tributária incidente sobre a folha de pagamento é a mesma para os dois regimes de tributação em estudo. Caso a empresa tivesse a opção de se enquadrar no Simples Nacional, os encargos trabalhistas seriam uma variável de relevância para o Planejamento Tributário.

3.6 VARIÁVEIS DO ESTUDO

As principais variáveis para esse estudo são Contabilidade Tributária, Tributos, Planejamento Tributário, Custeio Variável e Margem de Contribuição que serão abordados a seguir.

- a) A Contabilidade Tributária é o estudo da teoria e a aplicação prática das normas e princípios da legislação tributária são conhecidos como uma especialização da área contábil. Também pode ser definido como o ramo da contabilidade que é responsável por gerenciar os tributos incidentes nas diferentes atividades das entidades, que adaptam-se as obrigações tributárias para que a empresa não sofra com as sanções impostas pelos órgãos competentes (OLIVEIRA, 2009).
- b) Tributos, segundo Oliveira (2005) define cada um dos termos existentes no art. 3º do CTN, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, de maneira que, o tributo é a prestação pecuniária, sendo assim o conceito legal exclui qualquer prestação que não seja a representada por dinheiro. Somente a lei pode obrigar o contribuinte a pagar tributos em moeda corrente do País, e a sua instituição é exclusivamente mediante de Lei, não sendo admitida de outra forma. O autor continua ainda, afirmando que o tributo não constitui sanção em ato ilícito, o que significa dizer que a hipótese de incidência dependerá de uma prática de atos lícitos, e o último termo que ele explica é que a cobrança do tributo é uma atividade da administração pública e não poderá ser exercida por ninguém mais. Porém, a administração

pública deverá agir dentro das leis, o que caracteriza a expressão “há de ser vinculada”.

- c) O Planejamento Tributário é descrito por Oliveira (2005) como uma redução legal de ônus tributário da empresa, porém recolhido de forma exata e no montante devido, de modo a obter um patamar superior de competitividade e rentabilidade. Resumindo, a empresa racionalizará os custos tributários, entretanto, sem afrontar as legislações que regem os diversos tributos.
- d) No custeio variável, os custos fixos não são apropriados aos produtos, pelo motivo de que os custos fixos correspondem aos recursos necessários para manter a estrutura da produção e não os custos decorrentes aos recursos consumidos pelos produtos fabricados, assim apenas são apropriados os custos diretos e indiretos (MEGLIORINI, 2012). Desta maneira, para fins gerenciais e para a tomada de decisão o custeio variável se torna mais viável em virtude do tratamento referente aos custos fixos.
- e) Megliorini (2012, p. 137) conceitua a margem de contribuição, que é “montante que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis”.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa, a qual teve como objetivo demonstrar qual é o regime de tributação com o menor ônus tributário na empresa Comercial Agrícola Ltda., utilizando o planejamento tributário como sua principal ferramenta, minimizando assim a incidência de tributos e melhorando os resultados da mesma.

Primeiramente é feita uma caracterização da empresa Comercial Agrícola Ltda. de modo a identificar quais são as principais fontes de receita da empresa; em seguida, apresenta-se a apuração pelo regime do lucro presumido e lucro real anual referente aos tributos PIS e COFINS, IRPJ e CSLL. Após esta etapa, realiza-se a comparação entre os dois regimes, demonstrando a carga tributária e efetuando-se uma simulação em diversos níveis de faturamento, acompanhando a evolução dos impostos e assim, direciona-se para a tomada de decisão: optar ou não por um ou outro regime de apuração; e, finalizando, apresentam-se as sugestões e recomendações para a empresa em questão.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em estudo, que será chamada como Comercial Agrícola Ltda., pois seu administrador não autorizou a divulgação do seu nome nem da razão social. Tem como objeto social o comércio de insumos agrícolas, de cereais, de sementes fiscalizadas e de produtos para agropecuária, bem como a prestação de serviços em armazenagem de grãos para sementes e assistência técnica na agricultura. Está localizada na cidade de Ibirubá - RS e seu regime atual de tributação é Lucro Real Anual.

Diante do aumento significativo do faturamento, surge o questionamento se o regime atual da empresa é o que proporciona o menor ônus tributário. Assim, a empresa tem a opção de continuar no regime atual ou migrar para o regime do Lucro Presumido, já que não pode optar pelo Simples Nacional, pois seu faturamento ultrapassa o limite aceito por este regime.

4.2 APURAÇÃO PELO REGIME LUCRO PRESUMIDO

O regime de apuração pelo lucro presumido é realizado na forma trimestral para o imposto de renda da pessoa jurídica, a contribuição social sobre o lucro líquido tem seu cálculo feito sobre as receitas efetuadas pela empresa multiplicado pelo percentual de estimativa em relação à atividade, conforme a legislação determina.

Referente ao PIS e COFINS, nessa modalidade, são cumulativos, sendo que não é permitido o aproveitamento de créditos nas entradas, como acontece no regime não cumulativo.

4.2.1 Cálculo do Imposto de Renda e Adicional

Para a realização dos cálculos de IRPJ e Adicional foram coletados os dados referentes ao ano de 2013 da empresa estudada. Dessa maneira, a Tabela 1 apresenta os valores devidos pelo Lucro Presumido de IRPJ e adicional do IRPJ. No Anexo A – Demonstrativo Trimestral do IRPJ e Adicional Lucro Presumido – é possível verificar os cálculos de forma trimestral.

Tabela 1- Demonstrativo Anual do IRPJ e Adicional Lucro Presumido

	Total Anual
Receita com Prestação de Serviços	2.455,00
Receita com Venda de Mercadorias	5.430.058,46
(-) Devoluções Vendas	170.040,00
Total Vendas Líquidas	5.260.018,46
Total Serviços	2.455,00
8% de presunção s/ as vendas	8%
32% de presunção s/ serviços	32%
Base de Cálculo Venda	420.801,48

Continua ...

Continua ...

Base de Cálculo Serviços	785,60
(+) Receitas Financeiras	6.741,15
(+) Descontos obtidos	22.432,30
(+) Ganho com alienação de Imobilizado	984,98
(+) Outras receitas tributáveis [Juros s/capital Próp.]	1.274,12
(=) Base de Cálculo IRPJ	453.019,63
Alíquota IR	15%
(=) Valor IRPJ	67.952,94
(=) Base Adicional IRPJ	221.994,20
(+) Valor Adicional 10%	22.199,42
(=) IRPJ a pagar	90.152,36

Fonte: Dados Primários

A tabela acima demonstrou a apuração do Imposto de Renda e do Adicional devido na sua totalidade pela modalidade do Lucro Presumido. O lucro presumido encontrado parte da aplicação do percentual de estimativa estabelecida pela legislação vigente, de 8% sobre a receita das vendas e 32% sobre a receita com a prestação de serviços, deduzidas as devoluções de vendas e, posteriormente, adicionadas integralmente outras receitas tributáveis e receitas não operacionais que fazem parte da base de cálculo para o IRPJ, aplicando o percentual de 15%. Sobre a parcela que excedeu R\$ 60.000,00 ao trimestre houve a incidência de adicional do imposto de renda de uma alíquota de 10%, resultando em um valor devido de R\$ 90.152,36 de IRPJ e Adicional a pagar no ano.

4.2.2 Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Para a realização dos cálculos da Contribuição Social, foram coletados os dados referentes ao ano de 2013 da empresa estudada. Dessa forma, a Tabela 2 demonstra os valores devidos pelo Lucro Presumido de Contribuição Social. No Anexo B – Demonstrativo Trimestral da Contribuição Social Lucro Presumido – é possível verificar os cálculos de forma trimestral.

Tabela 2 - Demonstrativo Anual da Contribuição Social Lucro Presumido

	TOTAL
Receita com Prestação de Serviços	2.455,00
Receita com Venda de Mercadorias	5.430.058,46
(-) Devoluções Vendas	169.980,00
Total Vendas Líquidas	5.260.078,46
Total Serviços	2.455,00
12% de presunção s/ as vendas	12%
32% de presunção s/ serviços	32%
Base de Cálculo Venda p/ CS	631.209,42
Base de Cálculo Serviços p/ CS	785,60
(+) Receitas Financeiras	6.741,15
(+) Descontos obtidos	22.425,30
(+) Ganho com alienação de Imobilizado	984,98
(+) Outras receitas tributáveis [Juros s/capital Próp.].	1.274,12
(=) Base de Cálculo Contribuição Social	662.634,97
Alíquota CS	9%
(=) Contribuição Social a pagar	59.637,15

Fonte: Dados primários

A Tabela 2 demonstrou a apuração da Contribuição Social Anual, devida na sua totalidade, pela modalidade do Lucro Presumido. O Lucro Presumido encontrado parte da aplicação do percentual de estimativa estabelecido pela legislação vigente, de 12% sobre a receita das vendas e 32% sobre a receita com a prestação de serviços, deduzidas as devoluções de vendas e, posteriormente, adicionadas integralmente outras receitas tributáveis e receitas não operacionais que fazem parte da base de cálculo para a Contribuição Social, aplicando o percentual de 9%, resultando em um valor devido de R\$ 59.637,15 de CSLL no ano.

4.2.3 Cálculos do PIS e COFINS cumulativos

O cálculo de PIS e COFINS na forma cumulativa é aplicado às pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro presumido, não se aplica à pessoa jurídica tributada pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos na lei. Nesta modalidade de tributação, os créditos não são admitidos. As alíquotas de PIS e COFINS são menores, 0,65% e 3,00% respectivamente.

Na Tabela 3 são apresentados os cálculos de PIS e COFINS cumulativos de forma anual. No Anexo C – Demonstrativo Mensal de PIS e COFINS Lucro Presumido – são apresentados os cálculos na forma mensal para cada um dos tributos mencionados.

Tabela 3 – Demonstrativo Anual de PIS e COFINS cumulativo Lucro Presumido

	Total Anual
Receita com Prestação de Serviços	2.455,48
Receita com Venda de Mercadorias	5.430.058,46
(-) Devoluções Vendas	170.040,00
Total Vendas Líquidas	5.260.018,46
Total Serviços	2.455,48
(=) Total	5.262.473,94
(-) Mercadorias com Alíquota Zero (06)	5.193.777,46
(=) Base de cálculo p/ PIS e COFINS	68.696,48
PIS CUMULATIVO - Alíquota 0,65%	446,53
COFINS CUMULATIVO - Alíquota 3%	2.060,89

Fonte: Dados Primários

A Tabela 3 demonstra as receitas totais do ano de 2013, deduzidas as devoluções de vendas e as receitas decorrentes de benefícios fiscais. Como a empresa comercializa insumos agropecuários, como adubos, fertilizantes, defensivos, inoculantes, corretivos de solo e etc., a Lei nº 10.925/04, de 23 de julho de 2004, alterada pela Lei nº 12.865/13, de 9 de outubro de 2013, em seu art. 1º, determina que estas são mercadorias com a base de cálculo reduzidas a Zero, ou seja, os valores das vendas relativas a essas mercadorias não incidem a alíquota de 0,65% e 3,00%. Após as deduções de vendas, excluídas as vendas com mercadorias com benefícios de alíquota zero, aplicou-se o percentual de 0,65% e 3,00% sobre a base de cálculo tributável, chegando a um valor devido de R\$ 446,53 de PIS cumulativo e R\$ 2.060,89 de COFINS cumulativo.

4.3 APURAÇÃO PELO LUCRO REAL

Nessa modalidade de apuração do Lucro Real, existem dois tipos: um, é o modelo Trimestral; o outro, é o modelo Anual. Para fins de estudo neste trabalho, será realizado apenas o modelo Anual, visto que é mais vantajoso para a empresa, pois é calculado com base no resultado acumulado no período de 2013, onde é permitido maior compensação dos

valores pagos do que com relação aos valores devidos, ou, ainda, recolher os valores ainda devidos ao final do exercício.

4.3.1 Cálculo do Imposto de Renda e Adicional

O cálculo do imposto de renda na modalidade do lucro real é realizado através do resultado contábil acumulado, ajustado pelas adições, exclusões e compensações admitidas e previstas pela legislação. A Tabela 4, apresenta os valores de IRPJ e adicional na forma anual com base no resultado contábil acumulado, apurado referente ao período de 2013 da empresa. No Anexo D – Demonstrativo do Resultado e Apuração do IRPJ e Adicional Mensal Lucro Real – são demonstrados os cálculos de forma mensal.

Tabela 4- Demonstrativo do Resultado e Apuração do IRPJ e Adicional Anual Lucro Real

Demonstrativo Resultado - ANUAL	Jan/ Dez 2013
Receita Operacional	5.432.513,94
(-) Dev. Vendas	170.040,00
(-) Impostos s/ vendas e serviços	9.741,50
(=) Receita Líquida	5.252.732,44
(-) C.M.V.	4.789.483,41
(=) Lucro Bruto	463.249,03
(-) Despesas Operacionais	
Despesas dedutíveis	330.276,70
Despesas indedutíveis	1.802,65
Outras receitas tributáveis (Desc. Obtidos e Rend. Aplicação)	29.173,45
Outras receitas tributáveis (Juros s/capital próprio, receita de alienação imob. E Bonif. Recebidas)	5.117,44
Receitas não tributadas	0,00
(=) Lucro antes do IRPJ	165.460,57
(+) Adições	1.802,65
(-) Exclusões	0,00
(-) Compensações prejuízos períodos anteriores	0,00
(=) LUCRO REAL	167.263,22
* IRPJ DEVIDO - Alíquota 15%	25.089,48
* ADIR DEVIDO - Alíquota 10%	0,00
(=) TOTAL DEVIDO ACUMULADO	25.089,48

Fonte: Dados Primários

A tabela acima demonstra a apuração do resultado contábil da empresa em 2013, através do demonstrativo do resultado do exercício e, após, com as adições de R\$ 1.252,65

referentes às despesas com a alimentação de administradores que, segundo o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), art. 249, são despesas indedutíveis para fins de cálculo do imposto de renda, bem como as despesas com brindes no valor de R\$ 550,00 que são adições, segundo o RIR/99, art. 249, VIII. No período não existiam exclusões nem compensações para o cálculo. Após os ajustes, aplicou-se o percentual de 15%. Não houve adicional do Imposto de Renda, pois a parcela não ultrapassou R\$ 240.000,00 no ano. Dessa maneira, o valor devido de IRPJ, na modalidade do Lucro Real em 2013, com base no resultado contábil acumulado, é de R\$ 25.089,48.

4.3.2 Contribuição Social do Lucro Líquido

O cálculo da Contribuição Social na modalidade do Lucro Real é realizado através do resultado contábil acumulado, ajustado pelas adições e exclusões e compensações admitidas e previstas pela legislação, assim como o Imposto de Renda. A Tabela 5 apresenta os valores da Contribuição Social na forma anual com base no resultado contábil acumulado apurado, referente ao período de 2013 da empresa. No Anexo E – Demonstrativo do Resultado e Apuração da Contribuição Social Mensal Lucro Real – podem ser verificados os cálculos na forma mensal.

Tabela 5 – Demonstrativo Resultado e Apuração da Contribuição Social Anual Lucro Real

Demonstrativo Resultado - ANUAL	Jan/ Dez 2013
Receita Operacional	5.432.513,94
(-) Dev. Vendas	170.040,00
(-) Impostos s/ vendas e serviços	9.741,50
(=) Receita Líquida	5.252.732,44
(-) C.M.V.	4.789.483,41
(=) Lucro Bruto	463.249,03
(-) Despesas Operacionais	
Despesas dedutíveis	330.276,70
Despesas indedutíveis	1.802,65
Outras receitas tributáveis (Desc. Obtidos e Rend. Aplicação)	29.173,45
Outras receitas tributáveis (Juros s/capital próprio, receita de alienação imob. E Bonif. Recebidas)	5.117,44
Receitas não tributadas	0,00
(=) Lucro antes da Contribuição Social	165.460,57
	Continua ...

	Continua ...
(+) Adições	1.802,65
(-) Exclusões	0,00
(-) Compensação Base Negativa	0,00
(=) BASE DE CÁLCULO POSITIVA	167.263,22
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDO - Alíquota 9%	15.053,69

Fonte: Dados Primários

A tabela acima demonstra a apuração do resultado contábil da empresa em 2013, através do demonstrativo do resultado do exercício, com as adições, exclusões e compensações do cálculo da CSLL modalidade do lucro real. Assim, as adições totalizam R\$ 1.802,65, referente a despesas com a alimentação de administradores e as despesas com brindes que, segundo o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), art. 249, são despesas indedutíveis para fins de cálculo da contribuição social. No período não existiam exclusões nem compensações para o cálculo. Após os ajustes, aplicou-se o percentual de 9%. Dessa maneira, o valor devido da Contribuição Social na modalidade do Lucro Real Anual em 2013, com base no resultado contábil acumulado, é de R\$ 15.053,69.

4.3.3 Cálculo do PIS e COFINS não cumulativos

No PIS e COFINS do regime de tributação do Lucro Real, o contribuinte pode aproveitar os créditos decorrentes da aquisição de insumos, despesas com depreciação, energia elétrica, entre outras, o que na modalidade do Lucro Presumido não é admitido. Por outro lado, as alíquotas são maiores, 1,65% e 7,60% de PIS e COFINS, respectivamente.

A Tabela 6, demonstra o cálculo de PIS e COFINS não cumulativo anual, referente a 2013. No Anexo F – Demonstrativo Mensal de PIS e COFINS não cumulativo – é possível verificar os cálculos na forma mensal.

Tabela 6 – Demonstrativo Anual de PIS e COFINS não cumulativo

PIS e COFINS NÃO CUMULATIVO	Total Anual
Rec. Vendas Internas	5.430.058,46
Rec. Serviços	2.455,48
Subtotal	5.432.513,94
(-) Vend.Mercadorias Al. Zero (06)	5.193.777,46
(-) Outras Op: Dev. Vendas Al. Zero (06)	170.040,00
T O T A L - Base de cálculo Débito	68.696,48

Continua ...

Continua ...	
Débito COFINS 7,60%	5.220,93
Débito PIS 1,65%	1.133,49
Compras Comercializ.	66.477,74
Energia Elétrica	994,98
Devol. Vendas Tributadas	0,00
T O T A L- Base de cálculo Crédito	67.472,72
Crédito COFINS 7,60%	5.127,93
Crédito PIS 1,65%	1.113,30
Créd. Ano (12/2012) anterior. COFINS	1.123,97
Créd. Ano (12/2012) anterior. PIS	244,02
PIS RECUPERAR (Credor)	-223,83
COFINS RECUPERAR (Credor)	-1.030,35

Fonte: Dados Primários

A Tabela 6 demonstra as receitas totais do ano de 2013, deduzidas as devoluções de vendas e as receitas decorrentes de benefícios fiscais. São computados os créditos referentes às compras tributadas e a energia elétrica que, segundo a Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Lei nº 12.873/13, de 24 de outubro de 2013, poderão ser descontados na forma de créditos, conforme a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Ainda existem os benefícios com os insumos agropecuários, como adubos, fertilizantes, defensivos, inoculantes, corretivos de solo e etc., esses produtos, segundo a Lei nº 10.925/04, de 23 de julho de 2004, alterada pela Lei nº 12.865/13, de 9 de outubro de 2013, em seu art. 1º, são mercadorias com a base de cálculo reduzidas a Zero, ou seja, os valores das vendas relativas a essas mercadorias não incidem PIS e COFINS no varejo. Após as deduções das vendas devolvidas e excluídas as vendas com mercadorias com benefícios de alíquota zero, aplicou-se o percentual de 1,65% e 7,60% sobre as bases de cálculo tributáveis, chegando-se a um valor credor de R\$ 223,83 de PIS e R\$ 1030,35 de COFINS. Esse resultado se deu por que a empresa mantinha um crédito do ano anterior de R\$ 244,02 e R\$ 1.123,97 de PIS e COFINS, respectivamente.

4.4 COMPARATIVO ENTRE REGIMES

Após realizados os cálculos nas duas modalidades de tributação em que a empresa pode optar, referente aos impostos PIS e COFINS, IPRJ, adicional e CSLL, a Tabela 7,

demonstra a carga tributária total que a empresa desembolsou, no período de 2013, no regime do Lucro Real Anual.

Tabela 7 – Carga Tributária por Tributo Lucro Real

	Lucro Real 2013
IRPJ	25.089,48
Adicional do IRPJ	0,00
CSLL	15.053,69
PIS	0,00
COFINS	0,00
TOTAL	40.143,17

Fonte: Dados Primários

O gráfico 1 representa o percentual de cada tributo no que se refere a carga tributária total.

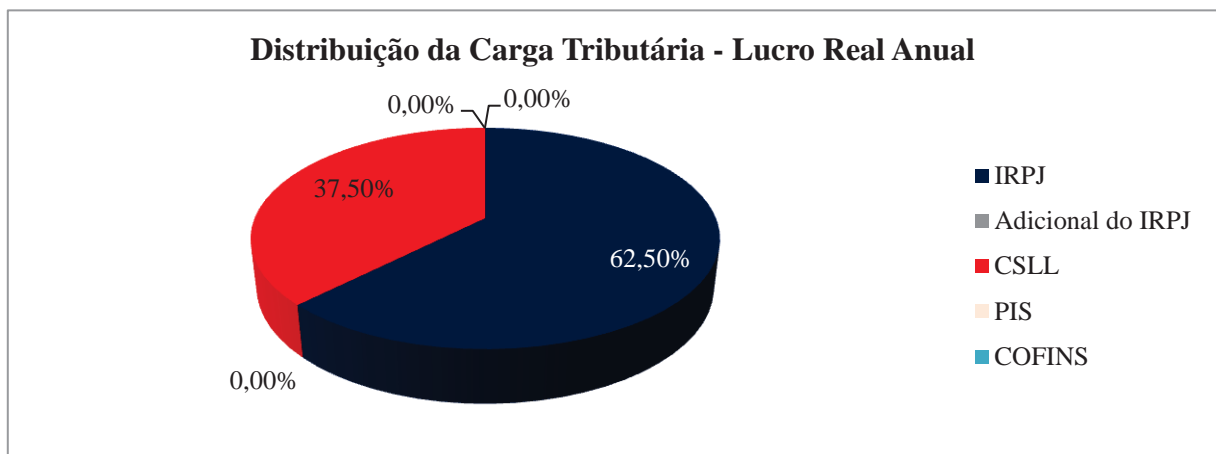


Gráfico 1 – Distribuição da Carga Tributária por tributo Lucro Real Anual

Fonte: Dados Primários

O Gráfico 1 conclui que o imposto com maior parte da carga tributária é o IRPJ, pelo fato de que o PIS e a COFINS possuem saldos credores e, por isso, não entram para a análise em questão, tendo então seus valores zerados. O adicional do IRPJ também não é devido, pois a parcela da base de cálculo não ultrapassou de 240.000,00 no ano. No que se refere à Contribuição Social, o valor calculado não é o de maior parcela da carga tributária, pois, sua alíquota de 9% é menor do que a de 15% do IRPJ, já que as bases de cálculo são as mesmas incidentes sobre o resultado contábil, mais as adições e menos as exclusões e compensações do período, fazendo assim, como que o IRPJ seja o imposto mais caro do período analisado.

A Tabela 8, após realizados os cálculos nas duas modalidades de tributação, Real e Presumido, referente aos impostos de PIS e COFINS, IPRJ, adicional e CSLL, demonstra a

carga tributária total que a empresa desembolsou, no período de 2013, no regime do Lucro Presumido Anual.

Tabela 8 – Carga Tributária por Tributo Lucro Presumido

Lucro Presumido	Jan/Dez 2013
IRPJ	67.952,94
Adicional do IRPJ	22.199,42
CSLL	59.637,15
PIS	446,53
COFINS	2.060,89
TOTAL	152.296,93

Fonte: Dados Primários

O gráfico 2 representa o percentual de cada tributo no que se refere a carga tributária total.

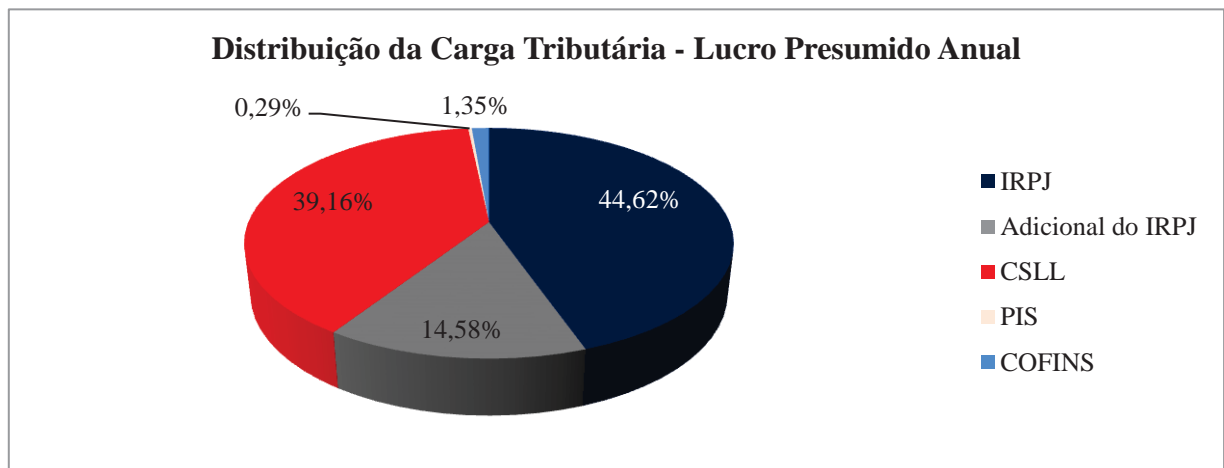


Gráfico 2 – Distribuição da Carga Tributária por tributo Lucro Presumido Anual

Fonte: Dados Primários

Observando o gráfico acima, pode-se concluir que o imposto com a maior parte da carga tributária, novamente, é o IRPJ com 44,62%, pelo fato de que PIS e COFINS possuem saldos de valores não significativos por haver benefícios fiscais, como já citados anteriormente. A parte restante, que não há benefícios fiscais, é mínima, assim, os valores se tornam muito baixos. O adicional do IRPJ é o terceiro maior imposto, representando 14,58% do total, o valor se deu devido a um determinado trimestre em que houve o valor devido, pois o limite de base de cálculo de R\$ 60.000,00 foi atingido e, assim, calculou-se o percentual de 10% sobre o valor acima do limite. No que se refere à Contribuição Social, é o segundo maior, com um percentual de 39,16% da carga tributária total. Novamente, o valor calculado

não é o de maior parcela da carga tributária, pois sua alíquota é menor do que no IRPJ e seus percentuais de presunções são distintos fazendo, assim, com que o IRPJ seja o imposto mais caro do período analisado na modalidade do Lucro Presumido.

No gráfico 3, observa-se o comparativo dos dois regimes, demonstrando cada um dos tributos já citados.

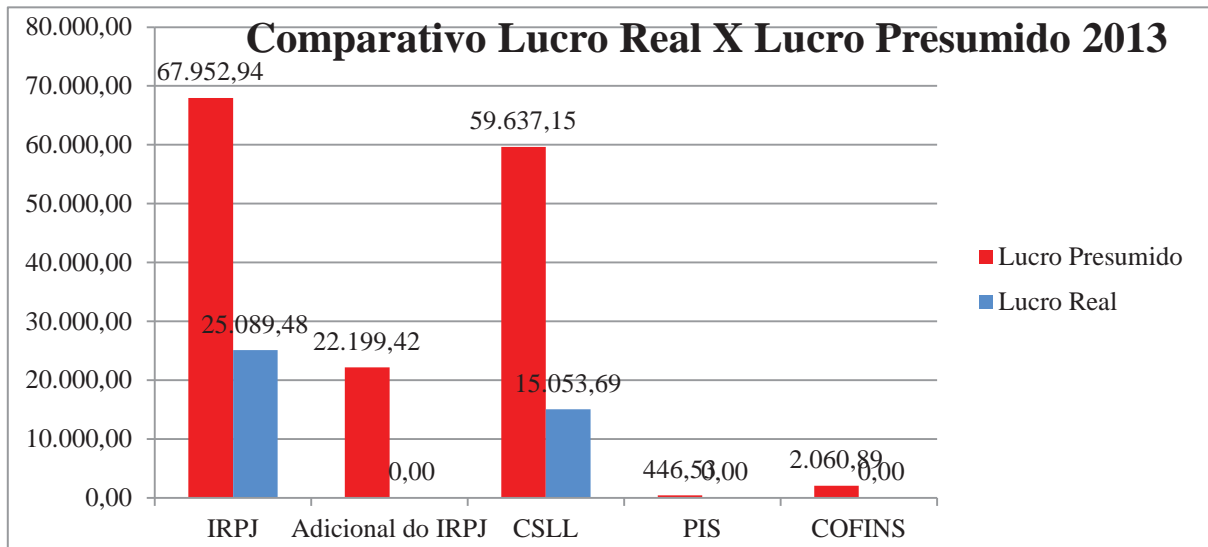


Gráfico 3 – Comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido 2013

Fonte: Dados primários

Analisando de forma geral, nas duas modalidades, a empresa pagaria o maior percentual da carga tributária no IRPJ, sendo PIS e COFINS os valores de menor significância nos dois regimes e o regime de lucro presumido é o que mais onera a empresa em todos os tributos estudados.

4.5 SIMULAÇÃO DE ALTERAÇÕES DO FATURAMENTO

A partir da Demonstração do Resultado da empresa no ano de 2013, constante no Anexo G – Demonstrativo do Resultado Ano 2013 – são desenvolvidas nas contas de despesas e receitas a classificação das mesmas em fixas e variáveis em relação às vendas, assim, pode-se identificar qual a margem de contribuição para diversos níveis de faturamento. A Tabela 9, demonstra as receitas do ano de 2013, bem como a margem de contribuição do período.

Tabela 9 – Demonstrativo Anual da Margem de Contribuição 2013

SIMULAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA		
	Ano 2013	% AV
Receitas Variáveis	5.262.473,94	100,00%
(-) Custos e despesas variáveis	4.799.839,99	91,21%
(=) Margem de contribuição	462.633,95	8,79%
(+) Receitas Fixas	34.290,89	
(-) Custos e despesas fixas	331.464,27	
(=) Lucro antes do IR	165.460,57	

Fonte: Dados primários

A Tabela 9 foi desenvolvida com a premissa do custeio variável, onde a empresa teve uma margem de contribuição igual a R\$ 462.633,95 em 2013, correspondente às receitas incorridas do período, menos todos os custos e despesas variáveis. Conforme a DRE apresentada pelo Anexo G, classificou-se as contas do Demonstrativo do Resultado em receitas e despesas fixas e variáveis, chegando-se a um percentual de 91,21% de custos e despesas variáveis sobre o faturamento total da empresa no período analisado, o que resulta em uma margem de contribuição de 8,79%. Isso significa dizer que, para cada R\$ 100,00 (cem reais) vendidos, R\$ 8,79 (oito reais e setenta e nove centavos) são para cobrir os custos fixos da empresa.

Os valores de receitas fixas correspondem aos descontos obtidos, rendimentos de aplicações financeiras, juros sobre capital próprio, ganho na alienação de imobilizado e bonificações recebidas, conforme constam na tabela 9. Estas receitas foram classificadas deste modo pelo entendimento que não se alteram caso o volume de operações se modifique. Dessa forma, foram separadas das receitas variáveis, ou seja, essas que resultam das vendas de insumos agrícolas, sementes fiscalizadas, comercialização de cereais e produtos para agropecuária.

A Tabela 10, demonstra qual será a carga tributária paga em cada um dos níveis de operações, caso a empresa tenha níveis de faturamento diversificado.

Tabela 10 – Margem de Contribuição para diversos níveis de faturamento

SIMULAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA					
	% AV	Variação 01	Variação 02	Variação 03	Variação 04
Receitas Variáveis	100,00%	3.000.000,00	4.000.000,00	10.000.000,00	20.000.000,00
(-) Custos e despesas variáveis	91,21%	2.736.264,38	3.648.352,50	9.120.881,25	18.241.762,50
(=) Margem de contribuição	8,79%	263.735,62	351.647,50	879.118,75	1.758.237,50
(+) Receitas Fixas		34.290,89	34.290,89	34.290,89	34.290,89
(-) Custos e despesas fixas		331.464,27	331.464,27	331.464,27	331.464,27
(=) Lucro antes do IR		-33.437,76	54.474,12	581.945,37	1.461.064,12

Fonte: Dados primários

Seguindo a mesma premissa, de que o percentual de custos e despesas variáveis atende a um percentual de 91,21% e a margem de contribuição de 8,79%, como ocorreu no ano de 2013, tornando também os cálculos com menor grau de complexidade, calculou-se o valor do lucro antes do imposto de renda para os valores de faturamento de R\$ 3.000.000,00, R\$ 4.000.000,00, R\$ 10.000.000,00 e R\$ 20.000.000,00, resultando, dessa maneira, na Variação 01 a um prejuízo de R\$ 33.437,76; na variação 02, um lucro de R\$ 54.474,12; na variação 03, novamente lucro, de R\$ 581.945,37 e, na última simulação de variação, a 04, com lucro de R\$ 1.461.064,12.

A Tabela 11 demonstra os diversos níveis de faturamento, assim, são calculados os valores devidos entre o Lucro Real e Lucro Presumido.

Tabela 11 – Total da Carga tributária nos variados níveis de faturamento

Níveis de Faturamento					
	Variação 01	Variação 02	ANO 2013	Variação 03	Variação 04
Receita Operacional	3.000.000,00	4.000.000,00	5.397.352,98	10.000.000,00	20.000.000,00
Lucro Presumido	84.775,92	113.956,58	152.367,64	299.816,24	612.946,04
IRPJ	48.092,64	65.988,32	90.152,36	184.138,03	384.417,91
CSLL	35.253,86	46.062,38	59.707,85	110.913,49	218.998,69
PIS	254,55	339,40	446,53	848,51	1.697,02
COFINS	1.174,86	1.566,48	2.060,89	3.916,21	7.832,42
Lucro Real	24,96	13.570,39	40.256,37	174.772,28	474.062,65
IRPJ	-	8.441,52	25.089,48	121.937,00	341.716,69
CSLL	-	5.064,91	15.053,69	52.537,32	131.658,01
PIS	4,45	11,41	20,19	53,15	122,72
COFINS	20,51	52,55	93,01	244,81	565,24

Fonte: Dados primários

Para demonstrar com mais clareza o exposto na Tabela 11, o Gráfico 03 resume o comportamento da carga tributária nos dois regimes dados diversos volumes de faturamento.

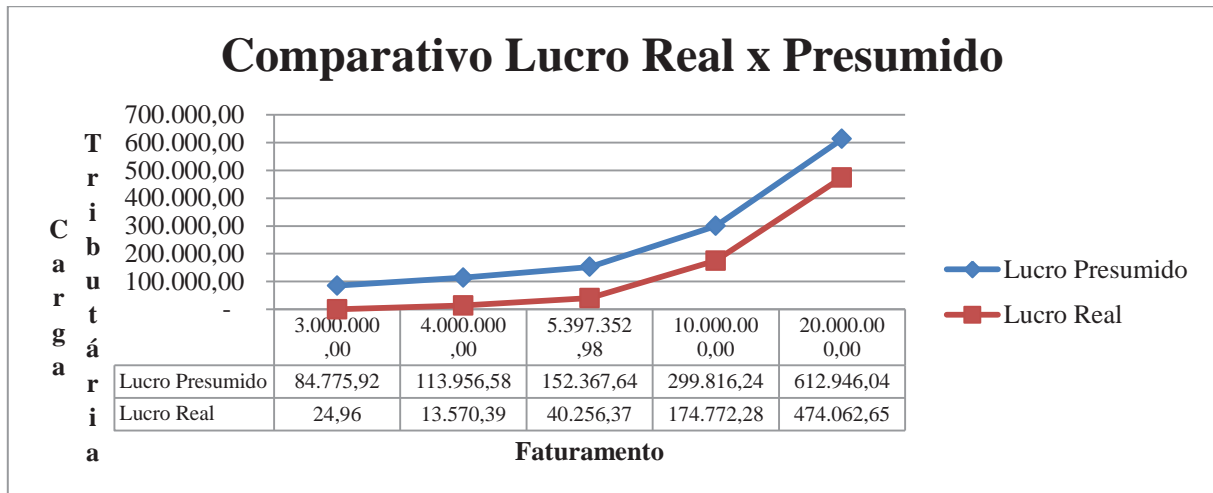


Gráfico 4 – Comparativo entre Lucro Real e Presumido em diversos níveis de faturamento
Fonte: Dados Primários

O Gráfico 4 apresenta os valores totais dos impostos devidos para cada regime de tributação, caso as operações da empresa se alterem. Na primeira simulação, a Variação 01 com faturamento de R\$ 3.000.000,00, no regime do lucro presumido, o total da carga tributária devida nesta modalidade é de R\$ 84.775,92. Em contrapartida, no regime do lucro real, há apenas um valor de R\$ 24,96. Essa grande diferença se dá porque a empresa, quando fatura o valor de R\$ 3.000.000,00, apresenta prejuízo contábil e, dessa forma, não paga IRPJ e CSLL na modalidade do lucro real, sendo apenas devido o valor de PIS e COFINS que, por sua vez, tem benefícios fiscais, como créditos sobre energia elétrica e as compras de mercadorias. Na venda, existem mercadorias que possuem o benefício da alíquota zero, conforme a Lei nº 10.925/04, de 23 de julho de 2004, alterada pela Lei nº 12.865/13, de 9 de outubro de 2013. Assim, 1,31% em relação ao faturamento total é o que forma a base de cálculo para o débito de PIS e COFINS, correspondente ao valor de R\$ 39.162,08 e 1,26%, que é a base de cálculo do crédito, no valor de R\$ 37.897,24 de base variável e R\$ 994,98 de base fixa, sobre o total faturado (Base da premissa dos percentuais referente ao ano de 2013).

Na variação 02, onde o faturamento é de R\$ 4.000.000,00, novamente há uma grande diferença entre o valor devido pelo regime do lucro real e o do lucro presumido. No regime do lucro presumido, a empresa teria que recolher caso fosse optar por esta modalidade, o total de R\$ 113.956,58. Já no regime do lucro real, o total da carga tributária seria igual a R\$ 13.570,39 para ser pago aos cofres públicos. Essa diferença está relacionada ao IRPJ e a CSLL. O valor da base de cálculo do IRPJ, ou seja, a venda de mercadorias multiplicado pelo percentual da presunção de 8% na modalidade do lucro presumido, por exemplo do primeiro trimestre, é de R\$ 62.913,22, como é demonstrado no Anexo H – Simulação de diversos

níveis de faturamento. Dessa maneira, apenas em um trimestre, a base de cálculo para a aplicação da alíquota de 15% é maior que o lucro contábil apurado na demonstração do resultado na mesma simulação. O mesmo acontece com a CSLL, pois a sua base de cálculo total no ano é de R\$ 511.804,19, muito superior ao lucro contábil de R\$ 56.276,77 apurado pela DRE.

No que tange a variação 03, mais uma vez, os impostos que possuem maior relevância são: o IRPJ e a CSLL. O valor devido pelo lucro real é extremamente inferior ao valor devido no regime do lucro presumido. O total da base de cálculo do IRPJ é de R\$ 832.552,10, na modalidade do lucro presumido, enquanto no regime do lucro real o valor do lucro contábil é de R\$ 583.748,02. Ainda houve a incidência do adicional do IRPJ nas duas modalidades, que somaram um valor devido de R\$ 34.374,80 no regime do lucro real e R\$ 59.255,21 na modalidade do lucro presumido. Também pode ser observado na Tabela 11 que, mesmo sendo as alíquotas PIS e COFINS menores no regime cumulativo, o valor total devido nessa simulação é maior que o valor a ser pago, caso a empresa optasse pelo regime não cumulativo, visto que isso só é possível pelo fato de que existem os créditos variáveis sobre as compras de mercadorias e os créditos fixos sobre a energia elétrica, pois a base de cálculo dos débitos é a mesma para os dois regimes. Ou seja, a venda de mercadorias, diminuídas as devoluções de vendas, adicionadas a venda com a prestação de serviços, diminuídos os benefícios fiscais, referentes à alíquota zero, conforme a Lei nº 10.925/04, de 23 de julho de 2004, alterada pela Lei nº 12.865/13, de 9 de outubro de 2013, sobre alguns produtos.

Na simulação de variação 04 repete-se a situação descrita na variação anterior, sendo o valor de IPRJ e CSLL os de maior relevância. O mesmo acontece com o PIS e a COFINS no regime cumulativo, visto que esse é de maior valor, mesmo sendo suas alíquotas de menor percentual.

Em relação ao apurado no ano de 2013, entre os dois regimes, as diversas variações refletem o que acontece em 2013, no qual o IRPJ e a CSLL são os impostos de maior montante da carga tributária apurada. No lucro real, o lucro contábil somado as adições, computa-se um valor de R\$ 167.263,22, enquanto que, a base de cálculo no regime do lucro presumido, na sua totalidade é de R\$ 453.019,63, dessa maneira existe uma grande diferença entre esses valores, impactando diretamente no valor calculado. Existe ainda o adicional do IRPJ no regime cumulativo, pois a parcela da base de cálculo ultrapassou os R\$ 60.000,00 em três trimestres. Já no regime não cumulativo não houve incidência da alíquota de 10% de adicional do IRPJ, pois seu limite anual da base de cálculo para a incidência é de 240.000,00 e, assim, não sendo este o valor devido nesta modalidade.

Demonstradas as diversas variações, pode-se concluir que mesmo que o faturamento da empresa venha a se alterar, se a margem de contribuição da empresa se mantiver a empresa terá como vantagem o regime de apuração pelo lucro real, sendo este o que proporciona o menor ônus tributário, principalmente quanto aos impostos de renda e a contribuição social.

4.6 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Depois de realizada a fundamentação teórica, feita a análise dos dados fornecidos pela empresa e os cálculos efetuados para cada regime de tributação sobre o lucro que a empresa pode enquadrar-se, utilizando-se ainda os dados de 2013, conclui-se que a empresa já está no regime de tributação que proporciona menor ônus tributário.

Uma das sugestões à empresa é que ela aplique nos próximos anos o custeio variável, com a classificação das contas de resultado do exercício em fixas e variáveis, visto que essa ferramenta ajudará no planejamento tributário, podendo, assim, identificar a sua margem de contribuição e, através dela, ter maior clareza e precisão das simulações. Estes itens facilitarão a estruturação do planejamento para que se possa optar pelo melhor regime, acompanhando assim, a variação da carga tributária, caso a empresa aumente ou diminua o nível do seu faturamento.

Vale ressaltar ainda que em um intervalo de faturamento de R\$ 3.000.000,00 a R\$ 20.000.000,00, conforme se observou no gráfico 4 – Comparativo entre Lucro Real e Presumido em diversos níveis de faturamento – as curvas nunca se cruzam e, dessa maneira, pode-se afirmar que mesmo com alterações de faturamento desde que mantidos o percentual de margem de contribuição e os custos fixos, será vantajoso o regime de tributação pelo Lucro Real.

Sugere-se ainda que a empresa faça todos os anos o acompanhamento da situação tributária, juntamente com o escritório contábil, visto que, caso a empresa tenha algum tipo de modificação quanto as suas operações, tanto no que se refere ao seu faturamento quanto a sua atividade principal, a carga tributária poderá se modificar. Assim, a empresa tendo mais conhecimento na área tributária e, juntamente, nos moldes do custeio variável, poderá reduzir a carga tributária dentro do permitido em lei e, conseqüentemente, maximizar os lucros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atual carga tributária incidente sobre as operações das empresas brasileiras é muito alta. Com isso, surge a necessidade de verificar se o regime de tributação apurado pelas empresas é o que proporciona um ônus tributário menor.

Nesse contexto, foi desenvolvido na empresa Comercial Agrícola Ltda. um estudo tributário, tendo como foco principal demonstrar através dos cálculos, qual o regime de tributação traz o menor ônus tributário para essa empresa dentro da atividade que ela desenvolve hoje. Assim, utilizou-se a elisão fiscal, mais conhecida como planejamento tributário e, após, foram realizadas diversas simulações de faturamento e resultado dentro dos moldes do Custeio Variável para descobrir qual seria a carga tributária incidente sobre esses valores de faturamentos.

Por meio do planejamento tributário, a empresa consegue diminuir a carga tributária de forma lícita, maximizando assim os lucros, o que, conseqüentemente, torna a empresa mais competitiva no mercado em que atua.

Neste trabalho, os cálculos realizados tiveram como base o ano de 2013, onde as informações foram fornecidas pelo escritório contábil e, após, foram tabuladas em planilhas para que fosse possível a realização da segregação das contas da Demonstração do Resultado.

Os objetivos desse estudo foram atingidos satisfatoriamente, pois se pôde identificar o regime de tributação que proporciona uma carga tributária menor, sendo que o regime escolhido, Lucro Real, mostrou-se vantajoso, mesmo quando simulados oscilações no nível de vendas entre 3.000.000,00 e 20.000.000,00.

Os cálculos só puderam ser realizados após uma pesquisa teórica sobre o assunto, pois foi através dela que se obteve o conhecimento necessário para a aplicação prática.

Foram calculados os tributos totais de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL nas modalidades do Lucro Real e Lucro Presumido e após os cálculos, conclui-se que o regime de tributação

que proporcionou o menor ônus tributário para a empresa Comercial Agrícola Ltda. no ano de 2013 foi o Lucro Real, que poderá ser aplicado novamente para os próximos anos. Desta forma, o planejamento tributário é de grande relevância, pois favorece à empresa um controle sobre os impactos causados pelos tributos no regime atual de tributação, contribuindo para uma contabilidade mais completa, de forma organizada e, conseqüentemente, auxiliando na tomada de decisão de maneira mais confiável.

Apesar disso, a empresa deve ter um acompanhamento constante, realizando com frequência o planejamento tributário, visto que o estudo desenvolvido não pode ser conceituado como uma verdade constante, pois a legislação brasileira é continuamente modificada e, ainda, caso ocorra na empresa qualquer alteração quanto a sua atividade, o lucro real poderá não continuar sendo o mais vantajoso para a empresa.

Outro ponto importante a ser observado é o percentual da margem de contribuição. Caso os custos e despesas variáveis se venham sofrer alterações, a margem de contribuição iria sofrer variações o que produzirá efeitos diretos no resultado deste estudo.

Este trabalho não pode servir de base para a aplicação em outras empresas, mesmo que estas sejam do mesmo ramo de atividade, visto que o mesmo é um estudo de caso, os resultados só poderão ser aplicados para a empresa em questão.

O trabalho realizado foi de suma relevância para acrescentar, tanto no aprendizado teórico quanto na parte prática, no que se refere à área tributária e, principalmente, na legislação tributária brasileira. Na empresa, por sua vez, essa ferramenta será utilizada para gerir seus negócios, proporcionando melhores resultados e, obtendo a partir de então, o controle assíduo nessa área. Para concluir, este estudo não buscou esgotar o assunto em questão, e sim, contribuir para a realização de trabalhos futuros na área e, ainda, para a empresa conhecer e entender se a forma de tributação sugerida para a mesma é a mais vantajosa para o seu ramo de atuação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas S.A, 2005.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Metodologia Científica**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo:Atlas, 2011.

BRANCHIER, Alex Sander; TESOLIN, Juliana Daher. **Direito e Legislação Aplicada (Virtual)**. Curitiba: InterSaber, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional, Constituição Federal e Legislação Complementar**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASARIN, Helen de Castro Silva; CASARIN, Samuel José. **Pesquisa Científica: Teoria e Prática (Virtual)**. Curitiba: Ibpx, 2011.

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

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Aplicadas (Virtual)**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ELEUTERIO DA LUZ, Érico. **Contabilidade Tributária(Virtual)**. Curitiba: Ibpx. 2011.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas S.A, 2009.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FRETAG, Viviane da Costa CORBARI, Ely Célia; MATTOS, Marinei Abreu. **Contabilidade Societária (Virtual)**. Curitiba: Ibpx, 2011.

GREGO, Alvíσιο; AREND, Lauro; GÄRTNER, Günther. **Contabilidade: Teoria e Prática Básicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2009. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/index.asp>> Acesso em 18 junho.2014

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

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

LEI COMPLEMENTAR 123 DE 15/12/2006. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>
Acesso em 17 maio.2014

LEI 9.718 de 28/11/1998. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>> Acesso em 23 maio.2014

LEI 10.833 de 30/12/2003. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10833.htm> Lei 10.833/03>
Acesso em 18 maio.2014

LEI 10.925 DE 26/07/2004. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2004/lei10925.htm>> Acesso em: 30 maio.2014

LEI Nº 12.973 de 13/05/2014. Disponível em:
< <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2014/lei12973.htm> > Acesso em 20 Junho.2014

LEONE, George S. G.; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia Científica (Virtual)**. São Paulo: Pearson Education Brasil, 2012.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; NAGATSUKA, Divane A. S. **Introdução à Contabilidade**. São Paulo: Futura, 2000.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *(et al)*. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas S.A, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *(et al)*. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas S.A, 2014.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

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

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições administrativas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples: Incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2012**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2013.

Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDisposi tive=3478363>> Acesso em: 30 maio.2014

Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/L2Parte3.htm>> Acesso em: 23 abril.2014

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia Científica**. São Paulo: Cortez, 2007.

TABELA INSS. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/tabela_inss_empregados.html, acesso em 30 de maio 2014.> Acesso em: 20 Julho. 2014.

ANEXOS

ANEXO A – DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO IRPJ LUCRO PRESUMIDO

Cálculo IRPJ Lucro Presumido	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
Receita com Prestação de Serviços	0,00	690,00	0,00	1.765,00	2.455,00
Receita com Venda de Mercadorias	1.015.496,80	617.184,50	1.644.441,05	2.152.936,11	5.430.058,46
(-) Devoluções Vendas	5.177,00	35.972,00	97.486,00	31.405,00	170.040,00
Total Vendas Líquidas	1.010.319,80	581.212,50	1.546.955,05	2.121.531,11	5.260.018,46
Total Serviços	0,00	690,00	0,00	1.765,00	2.455,00
8% de presunção s/ as vendas	8,00%	8,00%	8,00%	8,00%	8,00%
32% de presunção s/ serviços	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%
Base de Cálculo Venda	80.825,58	46.497,00	123.756,40	169.722,49	420.801,48
Base de Cálculo Serviços	0,00	220,80	0,00	564,80	785,60
(+) Receitas Financeiras	568,17	1.651,02	2.667,26	1.854,70	6.741,15
(+) Descontos obtidos	909,62	2.656,61	1.058,41	17.807,66	22.432,30
(+) Ganho com alienação de Imobilizado	0,00	0,00	984,98	0,00	984,98
(+) Outras receitas tributáveis [Juros s/capital Próp.]	0,00	0,00	0,00	1.274,12	1.274,12
(=) Base de Cálculo IRPJ	82.303,37	51.025,43	128.467,05	191.223,77	453.019,63
Alíquota IR	15,00%	15,00%	15,00%	15,00%	15,00%
(=) Valor IRPJ	12.345,51	7.653,81	19.270,06	28.683,57	67.952,94
(=) Base Adicional IRPJ	22.303,37	0,00	68.467,05	131.223,77	221.994,20
(+) Valor Adicional 10%	2.230,34	0,00	6.846,71	13.122,38	22.199,42
(=) IRPJ a pagar	14.575,84	7.653,81	26.116,76	41.805,94	90.152,36

ANEXO B – DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO CSLL LUCRO PRESUMIDO

Cálculo Contribuição Social Lucro Presumido	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
Receita com Prestação de Serviços	0,00	690,00	0,00	1.765,00	2.455,00
Receita com Venda de Mercadorias	1.015.496,80	617.184,50	1.644.441,05	2.152.936,11	5.430.058,46
(-) Devoluções Vendas	5.117,00	35.972,00	97.486,00	31.405,00	169.980,00
Total Vendas Líquidas	1.010.379,80	581.212,50	1.546.955,05	2.121.531,11	5.260.078,46
Total Serviços	0,00	690,00	0,00	1.765,00	2.455,00
12% de presunção s/ as vendas	12,00%	12,00%	12,00%	12,00%	12%
32% de presunção s/ serviços	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32%
Base de Cálculo Venda p/ CS	121.245,58	69.745,50	185.634,61	254.583,73	631.209,42
Base de Cálculo Serviços p/ CS	0,00	220,80	0,00	564,80	785,60
(+) Receitas Financeiras	568,17	1.651,02	2.667,26	1.854,70	6.741,15
(+) Descontos obtidos	902,62	2.656,61	1.058,41	17.807,66	22.425,30
(+) Ganho com alienação de Imobilizado	0,00	0,00	984,98	0,00	984,98
(+) Outras receitas tributáveis [Juros s/capital Próp.]	0,00	0,00	0,00	1.274,12	1.274,12
(=) Base de Cálculo Contribuição Social	122.716,37	74.053,13	190.345,26	275.520,21	662.634,97
Alíquota CS	9,00%	9,00%	9,00%	9,00%	9,00%
(=) Contribuição Social a pagar	11.044,47	6.664,78	17.131,07	24.796,82	59.637,15

ANEXO C – CÁLCULO DO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO

Cálculo PIS e COFINS Lucro Presumido	Jan. 2013	Fev. 2013	Mar. 2013	Abr. 2013	Mai. 2013	Jun. 2013	Jul. 2013	Ago. 2013	Set. 2013	Out. 2013	Nov. 2013	Dez. 2013	TOTAL
Receita com Prestação de Serviços	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	690,48	0,00	0,00	0,00	1.765,00	0,00	0,00	2.455,48
Receita com Venda de Mercadorias	396.723,80	360.103,50	258.669,50	178.685,50	187.129,50	251.369,50	344.050,20	435.693,85	864.697,00	729.344,10	635.606,00	787.986,01	5.430.058,46
(-) Devoluções Vendas	1.109,00	0,00	4.068,00	4.980,00	19.562,00	11.430,00	11.276,00	11.000,00	75.210,00	16.460,00	8.500,00	6.445,00	170.040,00
Total Vendas Líquidas	395.614,80	360.103,50	254.601,50	173.705,50	167.567,50	239.939,50	332.774,20	424.693,85	789.487,00	712.884,10	627.106,00	781.541,01	5.260.018,46
Total Serviços	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	690,48	0,00	0,00	0,00	1.765,00	0,00	0,00	2.455,48
(=) Total	395.614,80	360.103,50	254.601,50	173.705,50	167.567,50	240.629,98	332.774,20	424.693,85	789.487,00	714.649,10	627.106,00	781.541,01	5.262.473,94
(-) Mercadorias com Alíquota Zero (06)	393.071,80	358.680,50	254.223,50	173.555,50	166.687,50	237.849,50	322.479,20	422.500,35	787.518,50	711.805,10	623.003,00	742.403,01	5.193.777,46
(=) Base de cálculo p/ PIS e COFINS	2.543,00	1.423,00	378,00	150,00	880,00	2.780,48	10.295,00	2.193,50	1.968,50	2.844,00	4.103,00	39.138,00	68.696,48
PIS CUMULATIVO - Alíquota 0,65%	16,53	9,25	2,46	0,98	5,72	18,07	66,92	14,26	12,80	18,49	26,67	254,40	446,53
COFINS CUMULATIVO - Alíquota 3%	76,29	42,69	11,34	4,50	26,40	83,41	308,85	65,81	59,06	85,32	123,09	1.174,14	2.060,89

ANEXO D – APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA LUCRO REAL

BALANCETE SUSPENSÃO/REDUÇÃO	JAN/JAN	JAN/FEV	JAN/MAR	JAN/ABR	JAN/MAI	JAN/JUN	JAN/JUL	JAN/AGO	JAN/SET	JAN/OUT	JAN/NOV	JAN/DEZ
Receita Operacional	396.723,80	756.827,30	1.015.496,80	1.194.182,30	1.381.311,80	1.633.371,78	1.977.421,98	2.413.115,83	3.277.812,83	4.008.921,93	4.644.527,93	5.432.513,94
(-) Dev. Vendas	1.109,00	1.109,00	5.177,00	10.157,00	29.719,00	41.149,00	52.425,00	63.425,00	138.635,00	155.095,00	163.595,00	170.040,00
(-) Impostos s/ vendas e serviços	306,63	471,07	506,04	650,00	833,40	1.163,16	2.632,78	2.933,25	3.228,13	3.561,99	4.454,32	9.741,50
(=) Receita Líquida	395.308,17	755.247,23	1.009.813,76	1.183.375,30	1.350.759,40	1.591.059,62	1.922.364,20	2.346.757,58	3.135.949,70	3.850.264,94	4.476.478,61	5.252.732,44
(-) C.M.V.	349.264,93	666.300,05	871.191,18	1.000.098,41	1.162.641,57	1.372.096,79	1.688.093,64	2.048.399,79	2.778.899,57	3.437.592,97	3.990.109,84	4.789.483,41
(=) Lucro Bruto	46.043,24	88.947,18	138.622,58	183.276,89	188.117,83	218.962,83	234.270,56	298.357,79	357.050,13	412.671,97	486.368,77	463.249,03
(-) Despesas Operacionais												
Despesas dedutíveis	27.139,77	52.885,96	83.321,93	106.762,08	130.971,12	154.175,64	178.486,99	204.526,70	232.238,76	262.078,02	303.000,93	330.276,70
Despesas indedutíveis	130,44	130,44	130,44	180,56	309,96	439,81	587,60	587,60	642,12	1.127,73	1.727,66	1.802,65
Outras receitas tributáveis (Desc. Obtidos e Rend. Aplicação)	485,47	742,53	1.477,79	3.148,67	4.168,80	5.785,42	7.022,57	8.051,89	9.511,09	11.343,15	11.736,10	29.173,45
Outras receitas tributáveis (Juros s/capital próprio, receita de alienação imob. E Bomij. Recebidas)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	984,98	984,98	984,98	984,98	984,98	984,98	5.117,44
Receitas não tributadas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro antes do IRPJ	19.258,50	36.803,75	56.648,00	79.482,92	61.005,55	71.117,78	63.203,52	102.280,36	134.665,32	161.794,35	194.361,26	165.460,57
(+) ADIÇÕES	130,44	130,44	130,44	180,56	309,96	439,81	587,60	587,60	642,12	1.127,73	1.727,66	1.802,65
* Prov. não dedutíveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Brindes e doações	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	550,00	550,00
* Arrend. Merc. e Aluguel de Bens Móveis/Imóveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Despesas com Depreciação, Amortização, Manutenção, Reparo, Coservação, Impostos, Taxas, Seguros e quaisquer outros gastos com Bens Moveis e Imoveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Despesa com alimentação de sócios, acionistas, e Administradores (Conta de despesa chamada "Copa,Cozinha e Lanches")	130,44	130,44	130,44	180,56	309,96	439,81	587,60	587,60	642,12	1.127,73	1.177,66	1.252,65
* Despesas com Alimentação de	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Despesa com Propagandas (RIR/99, art.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Multas e Juros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) EXCLUSÕES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Lucros e dividendos receb. lançados como receita	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Ganhos com equiva.l. patrimonial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Reversão de provisões	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) COMPENSAÇÕES prej. Periodos anteriores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) LUCRO REAL	19.388,94	36.934,19	56.778,44	79.663,48	61.315,51	71.557,59	63.791,12	102.867,96	135.307,44	162.922,08	196.088,92	167.263,22
IRPJ DEVIDO	2.908,34	5.540,13	8.516,77	11.949,52	9.197,33	10.733,64	9.568,67	15.430,19	20.296,12	24.438,31	29.413,34	25.089,48
ADIR DEVIDO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) TOTAL DEVIDO ACUMULADO	2.908,34	5.540,13	8.516,77	11.949,52	9.197,33	10.733,64	9.568,67	15.430,19	20.296,12	24.438,31	29.413,34	25.089,48

ANEXO E – APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL MENSAL LUCRO REAL

BALANCETE SUSPENSÃO/REDUÇÃO	JAN/JAN	JAN/FEV	JAN/MAR	JAN/ABR	JAN/MAI	JAN/JUN	JAN/JUL	JAN/AGO	JAN/SET	JAN/OUT	JAN/NOV	JAN/DEZ
Receita Operacional	396.723,80	756.827,30	1.015.496,80	1.194.182,30	1.381.311,80	1.633.371,78	1.977.421,98	2.413.115,83	3.277.812,83	4.008.921,93	4.644.527,93	5.432.513,94
(-) Dev. Vendas	1.109,00	1.109,00	5.177,00	10.157,00	29.719,00	41.149,00	52.425,00	63.425,00	138.635,00	155.095,00	163.595,00	170.040,00
(-) Impostos s/ vendas e serviços	306,63	471,07	506,04	650,00	833,40	1.163,16	2.632,78	2.933,25	3.228,13	3.561,99	4.454,32	9.741,50
(=) Receita Líquida	395.308,17	755.247,23	1.009.813,76	1.183.375,30	1.350.759,40	1.591.059,62	1.922.364,20	2.346.757,58	3.135.949,70	3.850.264,94	4.476.478,61	5.252.732,44
(-) C.M.V.	349.264,93	666.300,05	871.191,18	1.000.098,41	1.162.641,57	1.372.096,79	1.688.093,64	2.048.399,79	2.778.899,57	3.437.592,97	3.990.109,84	4.789.483,41
(=) Lucro Bruto	46.043,24	88.947,18	138.622,58	183.276,89	188.117,83	218.962,83	234.270,56	298.357,79	357.050,13	412.671,97	486.368,77	463.249,03
(-) Despesas Operacionais												
Despesas dedutíveis	27.139,77	28.164,99	83.321,93	106.762,08	130.971,12	154.175,64	178.486,99	204.526,70	232.238,76	262.078,02	303.000,93	330.276,70
Despesas indedutíveis	130,44	130,44	130,44	180,56	309,96	439,81	587,60	587,60	642,12	1.127,73	1.727,66	1.802,65
Outras receitas tributáveis (Desc. Obtidos e Rend. Aplicação)	485,47	742,53	1.477,79	3.148,67	4.168,80	5.785,42	7.022,57	8.051,89	9.511,09	11.343,15	11.736,10	29.173,45
Outras receitas tributáveis (Juros s/capital próprio, receita de alienação imob. E Bonif. Recebidas)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	984,98	984,98	984,98	984,98	984,98	984,98	5.117,44
Receitas não tributadas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro antes da Contribuição Social	19.258,50	61.524,72	56.648,00	79.482,92	61.005,55	71.117,78	63.203,52	102.280,36	134.665,32	161.794,35	194.361,26	165.460,57
(+) ADIÇÕES	130,44	130,44	130,44	180,56	309,96	439,81	587,60	587,60	642,12	1.127,73	1.727,66	1.802,65
* Prov. não dedutíveis												
* Despesas com Brindes e doações	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	550,00	550,00
* Arrend. Merc. e Aluguel de Bens Móveis/Imóveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Despesas com Depreciação, Amortização, Manutenção, Reparo, Coservação, Impostos, Taxas, Seguros e quaisquer outros gastos com Bens Moveis e Imoveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Despesa com alimentação de sócios, acionistas, e Administradores (Conta de despesa chamada "Copa,Cozinha e Lanches"	130,44	130,44	130,44	180,56	309,96	439,81	587,60	587,60	642,12	1.127,73	1.177,66	1.252,65
* Despesas com Alimentação de Empregados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Despesa com Propagandas (RIR/99, art. 366)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Multas e Juros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) EXCLUSÕES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Lucros e dividendos receb. lançados como receita	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
* Ganhos com equival. patrimonial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Reversão de provisões	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
*Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Compensação Base Negativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) BASE DE CÁLCULO POSITIVA	19.388,94	61.655,16	56.778,44	79.663,48	61.315,51	71.557,59	63.791,12	102.867,96	135.307,44	162.922,08	196.088,92	167.263,22
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDO A 9%	1.745,00	5.548,96	5.110,06	7.169,71	5.518,40	6.440,18	5.741,20	9.258,12	12.177,67	14.662,99	17.648,00	15.053,69

ANEXO F – DEMONSTRATIVO MENSAL DE PIS E COFINS LUCRO REAL

PIS e COFINS NÃO CUMULATIVO	Jan. 2013	Fev. 2013	Mar. 2014	Abr. 2013	Mai. 2013	Jun. 2013	Jul. 2013	Ago. 2013	Set. 2013	Out. 2013	Nov. 2013	Dez. 2013	TOTAL
Receita Exportação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Rec.Vendas Internas	396.723,80	360.103,50	258.669,50	178.685,50	187.129,50	251.369,50	344.050,20	435.693,85	864.697,00	729.344,10	635.606,00	787.986,01	RS 5.430.058,46
Rec. Serviços	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	690,48	0,00	0,00	0,00	1.765,00	0,00	0,00	RS 2.455,48
V.Imobilizado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Sub-Total	396.723,80	360.103,50	258.669,50	178.685,50	187.129,50	252.059,98	344.050,20	435.693,85	864.697,00	731.109,10	635.606,00	787.986,01	RS 5.432.513,94
(-) Rec.Exportação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
(-) Vend.Mercadorias Al. Zero (06)	393.071,80	358.680,50	254.223,50	173.555,50	166.687,50	237.849,50	322.479,20	422.500,35	787.518,50	711.805,10	623.003,00	742.403,01	RS 5.193.777,46
(-) Outras Op: Dev. Vendas Al. Zero	1.109,00	0,00	4.068,00	4.980,00	19.562,00	11.430,00	11.276,00	11.000,00	75.210,00	16.460,00	8.500,00	6.445,00	RS 170.040,00
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Sub-Total	394.180,80	358.680,50	258.291,50	178.535,50	186.249,50	249.279,50	333.755,20	433.500,35	862.728,50	728.265,10	631.503,00	748.848,01	
T O T A L - Base de cálculo Débito	2.543,00	1.423,00	378,00	150,00	880,00	2.780,48	10.295,00	2.193,50	1.968,50	2.844,00	4.103,00	39.138,00	RS 68.696,48
Débito COFINS 7,60%	193,27	108,15	28,73	11,40	66,88	211,32	782,42	166,71	149,61	216,14	311,83	2.974,49	5.220,93
Débito PIS 1,65%	41,96	23,48	6,24	2,48	14,52	45,88	169,87	36,19	32,48	46,93	67,70	645,78	1.133,49
	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Compras Comercializ.	489,00	747,16	1.371,06	5.366,79	7.425,90	1.217,43	7.744,91	5.823,79	15.457,74	4.068,61	652,00	16.113,35	66.477,74
(-) Dev. Compras c/ crédito	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sub-Total	489,00	747,16	1.371,06	5.366,79	7.425,90	1.217,43	7.744,91	5.823,79	15.457,74	4.068,61	652,00	16.113,35	66.477,74
Energia Elétrica	267,55	214,04	0,00	92,36	78,26	0,00	52,63	48,68	46,13	50,96	51,82	92,55	994,98
Devol. Vendas Tributadas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
T O T A L - Base de cálculo Crédito	756,55	961,20	1.371,06	5.459,15	7.504,16	1.217,43	7.797,54	5.872,47	15.503,87	4.119,57	703,82	16.205,90	RS 67.472,72
Crédito COFINS 7,60%	57,50	73,05	104,20	414,90	570,32	92,52	592,61	446,31	1.178,29	313,09	53,49	1.231,65	5.127,93
Crédito PIS 1,65%	12,48	15,86	22,62	90,08	123,82	20,09	128,66	96,90	255,81	67,97	11,61	267,40	1.113,30
COFINS pagto. antecipado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	RS -
PIS pagto. antecipado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	RS -
Créd.mês anterior. COFINS	1.123,97	988,20	953,10	1.028,57	1.432,07	1.935,50	1.816,71	1.626,90	1.906,50	2.935,19	3.032,13	2.773,79	1.123,97
Créd.mês anterior. PIS	244,02	214,54	206,92	223,31	310,91	420,21	394,42	353,21	413,91	637,24	658,29	602,20	244,02
COFINS RECOLHER	-988,20	-953,10	-1028,57	-1432,07	-1935,51	-1816,71	-1626,90	-1906,50	-2935,19	-3032,13	-2773,79	-1030,95	-223,83
PIS RECOLHER	-214,54	-206,92	-223,31	-310,91	-420,21	-394,42	-353,21	-413,91	-637,24	-658,29	-602,20	-223,82	-1.030,35

ANEXO H – SIMULAÇÃO DE DIVERSOS NÍVEIS DE FATURAMENTO

SIMULAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA						
	ATUAL	% AV	- 1 -	- 2 -	- 3 -	- 4 -
Receitas Variáveis	5.262.473,94	100,00%	3.000.000,00	4.000.000,00	10.000.000,00	20.000.000,00
(-) Custos e despesas variáveis	4.799.839,99	91,21%	2.736.264,38	3.648.352,50	9.120.881,25	18.241.762,50
(=) Margem de contribuição	462.633,95	8,79%	263.735,62	351.647,50	879.118,75	1.758.237,50
(+) Receitas Fixas	34.290,89		34.290,89	34.290,89	34.290,89	34.290,89
(-) Custos e despesas fixas	331.464,27		331.464,27	331.464,27	331.464,27	331.464,27
(=) Lucro antes do IR	165.460,57		(33.437,76)	54.474,12	581.945,37	1.461.064,12
Simulação Lucro Real						
IRPJ - Lucro Real						
Lucro antes do IR	165.460,57		(33.437,76)	54.474,12	581.945,37	1.461.064,12
(+) Adições (fixas)	1.802,65		1.802,65	1.802,65	1.802,65	1.802,65
(-) Exclusões (fixas)	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Real / Prej. Fiscal	167.263,22		(31.635,11)	56.276,77	583.748,02	1.462.866,77
IRPJ - LR	25.089,48		0,00	8.441,52	87.562,20	219.430,01
ADIR - LR	0,00		0,00	0,00	34.374,80	122.286,68
CSLL - Lucro Real						
Lucro antes do IR	165.460,57		(33.437,76)	54.474,12	581.945,37	1.461.064,12
(+) Adições (fixas)	1.802,65		1.802,65	1.802,65	1.802,65	1.802,65
(-) Exclusões (fixas)	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base de cálculo	167.263,22		(31.635,11)	56.276,77	583.748,02	1.462.866,77
CSLL - LR	15.053,69		0,00	5.064,91	52.537,32	131.658,01
PIS E COFINS Não Cumulativo						
Base de cálculo dos débitos	68.696,48	1,31%	39.162,08	52.216,11	130.540,28	261.080,55
(-) Base de cálculo dos créditos (variável)	66.477,74	1,26%	37.897,24	50.529,65	126.324,12	252.648,24
(-) Base de cálculo dos créditos (fixa)	994,98		994,98	994,98	994,98	994,98
(=) Base de cálculo do imposto	1.223,76		269,87	691,48	3.221,17	7.437,33
PIS	20,19		4,45	11,41	53,15	122,72
COFINS	93,01		20,51	52,55	244,81	565,24
Simulação Lucro Presumido						
IRPJ - 1º Trimestre - Lucro Presumido						
Venda de Mercadorias	1.010.319,80	19,20%	575.957,13	767.942,84	1.919.857,11	3.839.714,22
Venda de Serviços	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo (fixa)	1.477,79		1.477,79	1.477,79	1.477,79	1.477,79
Base de Cálculo	82.303,37		47.554,36	62.913,22	155.066,36	308.654,93
IRPJ - LP	12.345,51		7.133,15	9.436,98	23.259,95	46.298,24
ADIR - LP	2.230,34		0,00	291,32	9.506,64	24.865,49
IRPJ - 2º Trimestre - Lucro Presumido						
Venda de Mercadorias	581.212,50	11,04%	331.334,18	441.778,91	1.104.447,27	2.208.894,55
Venda de Serviços	690,00	0,01%	393,35	524,47	1.311,17	2.622,34
Base de cálculo (fixa)	4.307,63		4.307,63	4.307,63	4.307,63	4.307,63
Base de Cálculo	51.025,43		30.940,24	39.817,77	93.082,99	181.858,34
IRPJ - LP	7.653,81		4.641,04	5.972,67	13.962,45	27.278,75
ADIR - LP	0,00		0,00	0,00	3.308,30	12.185,83
IRPJ - 3º Trimestre - Lucro Presumido						
Venda de Mercadorias	1.546.955,05	29,40%	881.878,98	1.175.838,64	2.939.596,60	5.879.193,20
Venda de Serviços	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo (fixa)	4.710,65		4.710,65	4.710,65	4.710,65	4.710,65
Base de Cálculo	128.467,05		75.260,97	98.777,74	239.878,38	475.046,11
IRPJ - LP	19.270,06		11.289,15	14.816,66	35.981,76	71.256,92
ADIR - LP	6.846,71		1.526,10	3.877,77	17.987,84	41.504,61
IRPJ - 4º Trimestre - Lucro Presumido						
Venda de Mercadorias	2.121.531,11	40,31%	1.209.429,90	1.612.573,20	4.031.433,00	8.062.866,00
Venda de Serviços	1.765,00	0,03%	1.006,18	1.341,57	3.353,94	6.707,87
Base de cálculo (fixa)	20.936,48		20.936,48	20.936,48	20.936,48	20.936,48
Base de Cálculo	191.223,77		118.012,85	150.371,64	344.524,38	668.112,28
IRPJ - LP	28.683,57		17.701,93	22.555,75	51.678,66	100.216,84
ADIR - LP	13.122,38		5.801,28	9.037,16	28.452,44	60.811,23
IRPJ TOTAL - LP	67.952,94		40.765,26	52.782,06	124.882,82	245.050,75
ADIR TOTAL - LP	22.199,42		7.327,38	13.206,26	59.255,21	139.367,17
CSLL - Lucro Presumido						
Venda de Mercadorias	5.260.078,46	99,95%	2.998.634,40	3.998.179,20	9.995.448,00	19.990.895,99
Venda de Serviços	2.455,00	0,05%	1.399,53	1.866,04	4.665,11	9.330,21
Base de cálculo (fixa)	31.425,55		31.425,55	31.425,55	31.425,55	31.425,55
(=) Base de cálculo total	663.420,57		391.709,53	511.804,19	1.232.372,14	2.433.318,74
CSLL - LP	59.707,85		35.253,86	46.062,38	110.913,49	218.998,69
PIS E COFINS CUMULATIVOS						
Base de cálculo (variável)	68.696,48	1,31%	39.162,08	52.216,11	130.540,28	261.080,55
PIS TOTAL - LP	446,53		254,55	339,40	848,51	1.697,02
COFINS TOTAL - LP	2.060,89		1.174,86	1.566,48	3.916,21	7.832,42