

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

VINICIUS MADALOSSO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Um Estudo de Caso em uma Empresa do Ramo de Ferro e Aço

PASSO FUNDO
2013

VINICIUS MADALOSSO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Um Estudo de Caso em uma Empresa do Ramo de Ferro e Aço**

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. Gustavo Ferres da Silveira.

PASSO FUNDO

2013

VINICIUS MADALOSSO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Um Estudo de Caso em uma Empresa do Ramo de Ferro e Aço**

Trabalho de Conclusão aprovado em 14 de dezembro de 2013, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Ciência Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos Professores:

Prof. Esp. Gustavo Ferres da Silveira
UPF - Orientador

Prof. Ms. José Juparitã do Amaral
UPF

Prof. Es. Jorge A. G. Bandeira
UPF

PASSO FUNDO

2013

Dedico este trabalho aos meus pais, João Carlos Madalosso e Denise Vieira Madalosso,
grandes mestre na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, que me proporcionou ter uma família, amigos, colegas e professores maravilhosos, e sempre me deu a inteligência e sabedoria necessária para seguir em frente.

Também agradeço aos meus pais João Carlos Madalosso e Denise Vieira Madalosso, por concederem a minha vida, pela estrutura familiar que me proporcionam, transmitindo muito carinho, amor e união, sendo um exemplo de caráter, humildade e honestidade, por me acompanharem e apoiarem em todas as vitórias e derrotas da minha vida, corrigindo meus erros e fazendo crescer como pessoa, pelo apoio e incentivos dados nas horas mais difíceis durante a graduação e pela paciência e compreensão quando tive que me ausentar dos momentos em família.

A minha avó Miguelina Bilhar Vieira, pelas experiências de vida comigo compartilhadas e pelas oportunidades oferecidas durante toda a minha vida.

Ao meu irmão João Vítor Madalosso, por me alegrar em todos os momentos de tristeza, auxiliando-me sempre que necessário.

A minha namorada Amanda Rodrigues Goes, que mesmo nos momentos mais difíceis estava ao meu lado, me incentivando a ir em frente, sempre propiciando amor e carinho, e entendendo minha ausência, como namorado, nos momentos em que tive que dedicar-me as tarefas da graduação.

Aos meus colegas de curso por todos os momentos que junto vivemos, unindo-se nas alegrias e tristezas, e pelas amizades sinceras e verdadeiras construídas durante este período.

Ao meu professor orientador, Gustavo Ferres da Silveira, por transmitir com muita competência todo seu conhecimento e sabedoria, para me auxiliar na elaboração do trabalho e pelo exemplo de pessoa e profissional.

Aos professores que decorrer da graduação sempre procuraram nos passar todos os seus conhecimento e experiências, fazendo-nos evoluir pessoalmente e profissionalmente.

Ao proprietário da empresa, na qual foi feita o estudo, por autorizar e fornecer todas as informações necessárias para realização deste trabalho.

Ao diretor e meus colegas de empresa, que sempre que necessário esclareceram minhas dúvidas e auxiliaram no meu crescimento profissional e por entender e assumir minhas responsabilidades nos momentos em que precisei me ausentar.

Enfim, todos aqueles que me acompanharam e de alguma maneira contribuíram nesta caminhada, transmitindo suas experiências e auxiliando na conclusão deste curso.

“Destino não é uma questão de sorte, mas uma questão de escolha; não é uma coisa que se espera, mas que se busca.”

WILLIAN JENNINGS BRYAN

RESUMO

MADALOSSO, Vinicius. **Planejamento Tributário: Um Estudo de Empresa de Comércio de Ferro e Aço.** Passo Fundo, 2013. 89f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2013.

A contabilidade tributária sempre foi de suma importância para administração das empresas, porém, atualmente esta se tornou necessária, devido a elevada carga tributária nacional e a complexidade das várias legislações que regem o sistema tributário nacional, a fim de evitar custos desnecessários. Sendo assim, é possível através do planejamento tributário analisar a realidade de cada empresa, de modo a auxiliar na tomada de decisão, quanto à forma de tributação, a qual se tornará menos onerosa. Através do planejamento tributário o empresário terá subsídios suficientes para reduzir seus custos com tributos e manter-se competitivo no mercado em que está inserido. O presente trabalho tem como principal enfoque possibilitar à empresa em questão, a escolher a forma de tributação que lhe proporcione maior economia. Diante disto, destaca-se que a legislação tributária, a qual oportuniza, de acordo com as características da entidade, a opção pelas formas de tributação, lucro real ou lucro presumido. A metodologia aplicada neste trabalho foi através de pesquisa descritiva, mista (quali-quanti), delineada para um estudo de caso. Ao finalizar a pesquisa, foi possível identificar a forma de tributação menos onerosa para empresa analisada.

Palavras-Chaves: Legislação. Planejamento Tributário. Lucro Real. Lucro Presumido.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Percentuais sobre a receita bruta para recolhimento por estimativa	40
Quadro 2 – Quadro de percentuais de presunção	47
Quadro 3 – Demonstração do resultado do exercício	67
Quadro 4 – Cálculo PIS de incidência não-cumulativa	68
Quadro 5 – Cálculo COFINS de incidência não-cumulativa	70
Quadro 6 – Apuração lucro real	71
Quadro 7 – Cálculo imposto de renda pessoa jurídica – lucro real	72
Quadro 8 – Cálculo contribuição social sobre o lucro líquido – lucro real	73
Quadro 9 – Cálculo PIS de incidência cumulativa	74
Quadro 10 – Cálculo COFINS de incidência cumulativa	76
Quadro 11 – Cálculo imposto de renda pessoa jurídica – lucro presumido	77
Quadro 12 – Cálculo contribuição social sobre o lucro líquido – lucro presumido	78
Quadro 13 – Comparativo PIS	79
Quadro 14 – Comparativo COFINS	80
Quadro 15 – Comparativo imposto de renda pessoa jurídica	81
Quadro 16 – Comparativo contribuição social sobre o lucro líquido	82
Quadro 17 – Comparativo trimestral do total dos tributos	83

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRFB	Constituição da Republica Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Liquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de arrecadação de Receitas Federais
DRE	Demonstrativo de Resultado do Exercício
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Territorial Predial Urbano
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio de Serviço Público
PIS	Programa de Integração Social
RAB	Registro Aeronáutico Brasileiro
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SRF	Secretaria da Receita Federal
ST	Substituição Tributária
UPF	Universidade de Passo Fundo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo Geral.....	15
1.2.2 Objetivos Específicos.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 CONTABILIDADE	16
2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	17
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	18
2.3.1 Objetivo do Planejamento Tributário	20
2.4 ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	21
2.4.1 Elisão Fiscal.....	22
2.4.2 Evasão Fiscal	23
2.5 TRIBUTOS.....	25
2.6 ESPÉCIES DE TRIBUTOS	26
2.6.1 Impostos.....	26
2.6.2 Taxas.....	27
2.6.3 Contribuição de Melhoria.....	28
2.7 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	29
2.8 LUCRO REAL.....	30
2.8.1 Conceito de Lucro Real.....	30
2.8.2 Obrigatoriedade ao Lucro Real.....	31
2.8.3 Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR	32
2.8.4 Ajustes Necessários a Apuração do Lucro Real.....	32
2.8.4.1 <i>Adições.....</i>	33
2.8.4.2 <i>Exclusões</i>	34
2.8.4.3 <i>Compensações.....</i>	36
2.8.5 Forma de Apuração do Lucro Real	36

2.8.5.1 <i>Lucro Real Anual</i>	37
2.8.5.2 <i>Lucro Real Trimestral</i>	38
2.8.6 Base de Cálculo para Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	39
2.8.7 Base de Cálculo para Recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Estimativa	39
2.8.7.1 <i>Redução ou Suspensão Recolhimento do Imposto</i>	41
2.9 LUCRO PRESUMIDO	42
2.9.1 Conceito de Lucro Presumido	43
2.9.2 Empresas que Podem Optar	44
2.9.3 Momento da Opção	44
2.9.4 Apuração Trimestral	45
2.9.5 Base de Cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	46
2.10 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.....	48
2.10.1 Fato Gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica	48
2.10.2 Alíquota e Adicional de Imposto de Renda Pessoa Jurídica	49
2.11 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL	50
2.11.1 Alíquota	51
2.12 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.....	51
2.12.1 Incidência Cumulativa	53
2.12.1.1 <i>Base de Cálculo</i>	53
2.12.1.2 <i>Exclusões da Base de Cálculo</i>	54
2.12.1.3 <i>Alíquota</i>	55
2.12.2 Incidência Não-Cumulativa	55
2.12.2.1 <i>Base de Cálculo</i>	57
2.12.2.2 <i>Exclusões da Base de Cálculo</i>	58
2.12.2.3 <i>Alíquota</i>	59
2.12.2.4 <i>Créditos</i>	59
3 METODOLOGIA	62
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	62
3.2 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS	64
3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	64

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADO	66
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	66
4.2 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE	66
4.3 CÁLCULOS TRIBUTOS LUCRO REAL	67
4.3.1 PIS de Incidência Não-Cumulativa.....	67
4.3.2 COFINS de Incidência Não-Cumulativa.....	69
4.3.3 Base de Cálculo para Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	71
4.3.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica	72
4.3.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	73
4.4 CÁLCULOS TRIBUTOS LUCRO PRESUMIDO	73
4.4.1 PIS de Incidência Cumulativa	73
4.4.2 COFINS de Incidência Cumulativa.....	75
4.4.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica	77
4.4.4 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	78
4.5 COMPARATIVO - LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO.....	78
4.5.1 Programa de Integração Social - PIS.....	79
4.5.2 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.....	80
4.5.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ.....	81
4.5.4 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.....	81
4.5.5 Comparativo Trimestral do Total dos Tributos.....	82
4.6 RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES	83
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	84
REFERÊNCIAS.....	86

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade desde o seu surgimento tem como objetivo principal o controle patrimonial. Há alguns anos vem deixando de ser vista apenas como um instrumento de controle patrimonial, de lançamentos contábeis e de geração de impostos, passando a ser um instrumento para fins gerenciais, tornando-se imprescindível no processo de tomada de decisões, devendo fornecer informações a seus usuários de forma clara, através de demonstrações contábeis autênticas que esteja de acordo com a realidade da empresa.

Para um contabilista no Brasil, um dos campos mais complexos para se trabalhar, está ligado a matéria tributária, em razão das constantes alterações que ocorrem na legislação, verificando assim, a necessidade de atualização frequente do profissional desta área.

De acordo com o estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) em 2013, desde 05 de Outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal), até 31 de agosto 2013, foram editadas 309.147 (trezentos e nove mil cento e quarenta e sete) normas que dizem respeito à matéria tributária.

Segundo a reportagem publicada pela revista VEJA, “o Brasil tem a carga tributária mais pesada entre os países emergentes e mais alta até que Japão e Estados Unidos. Só fica atrás para o bem-estar social europeu, onde o imposto é alto, mas a contrapartida do governo, altíssima.” (DESAFIOS..., 2013, s/p).

A alta carga tributária incidente sobre a atividade de uma empresa e a sua complexidade, em muitos casos acabam gerando obrigações desnecessárias, elevando assim, o custo, inviabilizando o prosseguimento das operações da mesma, bem como, dificultando a instituição de novas.

A expressiva concorrência faz com que as empresas preocupem-se cada vez mais em elaborar um planejamento tributário, tendo assim, a possibilidade de competir de forma igual com seus concorrentes, tornando possível o aumento de sua lucratividade.

Planejamento tributário é uma forma legal de se reduzir custos, sendo este feito através do conhecimento da legislação tributária e estudos prévios dos fatos e atos administrativos da entidade.

Diante da realidade de um sistema tributário oneroso e de alta complexidade, é notória a necessidade de um planejamento tributário bem elaborado e eficaz por meio da análise histórica da empresa e suas projeções futuras, analisando suas especificidades para que a empresa se adéque de modo legal, a melhor forma de tributação, evitando assim uma sobrecarga tributária.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

A elevada carga tributária nacional e sua prolixidade, vem sendo motivos de preocupação aos gestores empresariais, pois além da dificuldade de se manter no mercado, que hoje mostra-se altamente competitivo, dificulta o desenvolvimento das empresas.

Em consequência a esse contexto, o planejamento tributário tornou-se um instrumento de vital importância para as empresas, auxiliando-as na redução de sua carga tributária, conforme o exigido pela legislação vigente.

Com mecanismos criados pelo governo para auxiliar o crescimento do país e reduzir o déficit habitacional, como o programa Minha Casa Minha Vida e Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), vem aquecendo todo o setor envolvido neste processo, dentre eles, o comércio varejista de ferragens e ferramentas.

Tendo em vista esta realidade, este trabalho pretende analisar uma empresa localizada no norte do estado do Rio Grande do Sul, que desde sua fundação atua no ramo de comércio de ferro e aço, buscando adequá-la a forma de tributação menos onerosa, conforme rege a atual legislação nas diferentes esferas de governo, a fim de proporcionar a empresa uma possível redução em sua carga tributária.

Sendo assim, a pesquisa em questão estará pautada com a seguinte problematização:
Qual a forma de tributação menos onerosa para a empresa analisada, Lucro Real ou Lucro Presumido?

1.2 OBJETIVOS

A seguir serão apresentados os objetivos que auxiliarão na solução do problema encontrado.

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar e demonstrar qual a forma de tributação entre o Lucro Presumido e o Lucro Real, de acordo com a legislação em vigor, se torna menos onerosa para a empresa.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Efetuar um estudo bibliográfico relativo ao planejamento tributário e as formas de tributação: Lucro Real e Lucro Presumido;
- Compreender a legislação tributária brasileira;
- Analisar documentos e demonstrações contábeis necessários para realização do Planejamento Tributário;
- Realizar cálculos referentes ao último trimestre de 2012 e os três primeiros trimestres de 2013 nas formas de tributação aqui expostas;
- Avaliar, com base nos dados obtidos, qual a forma de tributação se torna menos onerosa à empresa estudada.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE

“Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais” (SÁ, 2010, p. 46).

Marion (2009, p. 28) afirma que a contabilidade desde o seu surgimento é um instrumento que visa fornecer o maior número de informações úteis possíveis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa, e com o passar do tempo, o governo começou a utilizá-la para fins de arrecadação de impostos, tornando-se assim, obrigatória para a maioria das empresas.

Na visão de Iudícibus (2010, p. 14) “O objetivo principal da contabilidade [...] é fornecer informação econômica, física, de produtividade e social relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

Segundo Pegas (2011, p. 50) a contabilidade serve para informar, tendo em vista que sua principal função é fornecer tais informações com qualidade aos seus usuários internos e externos. Nesta perspectiva, o autor complementa que diante deste principal objetivo, fica em segundo plano, suas demais funções.

Oliveira (2005, p. 1) afirma que “a contabilidade 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”.

De acordo com entendimento do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2006):

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objetivo é o patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2006, p. 74).

Além disso, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, afirma que (2006, p. 74) a contabilidade deve gerar informações que proporcionem aos seus usuários base segura às suas decisões.

Na opinião de Oliveira *et al.* (2012):

A contabilidade, [...], é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuário, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região. (OLIVEIRA *et al.*, 2012, p. 3).

Portanto, a contabilidade é uma ciência social na qual objetiva o controle patrimonial, devendo assim, fornecer o maior número de informações úteis a seus usuários, os auxiliando e proporcionando segurança no processo de tomada de decisões sobre seu patrimônio.

2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Sendo a contabilidade uma ciência social, que objetiva fornecer informações úteis para seus usuários, esta divide-se em áreas de atuação a fim de satisfazer suas necessidades. Entre os usuários, destaca-se o governo, que através de legislações vigentes exige uma série de obrigações fiscais, e para cumprimento de tais obrigações a contabilidade dispõe de um ramo denominado contabilidade tributária.

Neste sentido Fabretti (2009, p. 5) entende que contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem como objetivo aplicar na prática, conceitos, princípios e normas básicas desta, bem como, da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

De acordo com a afirmação de Martins:

Pode-se entender Contabilidade Tributária como:

- especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;
- ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, [...], adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais. (MARTINS, 2011, p.13).

Para Oliveira (2005, p. 1) “contabilidade tributária tem como uma de suas funções o uso de regras e princípios próprios para interpretar e aplicar as normas legais provenientes da legislação tributária e apurar rigorosamente os proventos que devem ser tributados das empresas”.

Conforme, o portal de contabilidade (CONTABILIDADE..., 2013, s/p) expõe que, “Contabilidade Tributária é uma expressão utilizada para designar o conjunto de ações e procedimentos visando apurar e conciliar a geração de tributos de uma entidade”.

Desta forma, Araújo (2011, p. 46) sustenta que “a Contabilidade Tributária deve ter a visão e a direção de pagar a quantia correta de tributos, evitando o desperdício”. O autor complementa que, “são pequenos detalhes em uma ou outra conta, que somados, evitarão o desembolso desnecessário de tributos”.

Nesta perspectiva, a referida área da contabilidade tem como principal função o gerenciamento dos tributos de uma empresa, visando alternativas que possibilitem adequar a forma de tributação, a fim de garantir melhores resultados.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na ótica de Oliveira *et al.* (2012, p. 23), o planejamento tributário é o estudo prévio, de alternativas, as quais são permitidas pela legislação em vigor, para a formalização de

determinadas operações, possibilitando ao contribuinte, optar pela forma de tributação, a qual incida a menor carga tributária.

Borges conceitua planejamento tributário ou fiscal, como uma técnica gerencial a qual deseja projetar as operações de determinadas atividades, visando conhecer suas obrigações e encargos tributários incidente em cada atividade, buscando sempre a opção que possibilite a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal, através de meios e instrumentos legítimos (2000, p. 60).

De acordo com Fabretti “o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributários” (2009, p. 8).

No entendimento de Oliveira (2005):

O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam a economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais. Corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal, considerada pela empresa como médio e longo prazos (um ano por exemplo), quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas. (OLIVEIRA, 2005, P. 179-180).

Neste sentido, Fabretti complementa que, “planejamento tributário consiste na escolha da melhor alternativa legal (portanto, lícita), visando a maior economia de impostos possível. A adoção dessa melhor alternativa deve ser feita antes de ocorrido o fato gerador” (2009, p. 350).

Seguindo esta mesma linha de pensamento, Andrade Filho afirma que “Planejamento tributário [...] envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributário, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica” (2005, p. 428).

Para Zanluca (2013, s/p), planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam reduzir o pagamento de tributos, tendo o contribuinte o direito de organizar seu negócio de forma a reduzir ao máximo os custos do empreendimento, inclusive de impostos, sendo este formalizado licitamente, o fisco não poderá nada questionar.

De acordo com Oliveira *et al.* (2012):

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 prévio 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.*, 2012, p. 22).

Segundo Zanluca o “Planejamento tributário é saúde para o bolso, pois representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos” (2013, s/p).

Oliveira (2005, p. 186), enfatiza que o planejamento tributário é um direito de todo o contribuinte, evitando o pagamento de tributos demasiadamente, pagando sempre o mínimo exigido pela legislação.

Desta forma, planejamento tributário é um instrumento utilizado pela contabilidade, para identificar antecipadamente, de acordo com a legislação em vigor, a forma de tributação menos onerosa para empresa, diminuindo assim custos da mercadoria, tornando-se mais competitivo no mercado, o qual está inserida e possibilitando a elevação de sua margem de lucro.

2.3.1 Objetivo do Planejamento Tributário

Devido a um sistema tributário extremamente oneroso, as empresas vem utilizando uma ferramenta disponibilizada pela contabilidade, chamada planejamento tributário, que tem como seu principal objetivo a redução de sua carga tributária, de forma lícita.

Para Oliveira *et al.* (2012, p. 24), “O planejamento tributário estratégico tem como objetivo fundamental, a economia tributária de impostos, procurando atender às possíveis formas da legislação fiscal, evitando perdas desnecessárias para a organização”.

No entendimento de Domingues *apud* Oliveira, o planejamento tributário tem:

O objetivo primordial do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos. Igualmente, pode ocorrer situação em que o ônus não provenha direto da obrigação tributária principal, e, sim dos deveres fiscais acessórios, como manutenção de escrituração contábil, a apresentação de documentos etc. Para atingir o objetivo econômico, as condutas devem ser lícitas, ou seja, admitidas pelo ordenamento jurídico. (OLIVEIRA, 2005, p.180).

Zanluca (2013, s/p) define que “o planejamento tributário tem um objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo”. Acrescenta ainda que “os tributos [...] representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior”. E afirma que “com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário”.

Seguindo esta linha de pensamento, Oliveira entende que o planejamento tributário quando executado, tem como alvo, buscar promover o menor impacto no fluxo de caixa da empresa, ou seja, a subtração das retiradas de recursos do caixa, para pagamento de impostos (2005, p. 179).

Nesse sentido, Oliveira *et al.* comenta “que a falta de planejamento estratégico tributário pode deixar a empresa mal preparada para os investimentos futuros, devido a uma possível insuficiência de caixa” (2012, p. 23).

Deste modo, torna-se indispensável para as empresas, elaborar planejamento tributário, pois, é por meio deste que saberá qual forma de tributação lhe proporcionará pagar o menor valor possível de encargos, assim elevando seu nível de competitividade dentro do ramo de atividade a qual está inclusa.

2.4 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Existem duas formas de se reduzir impostos, as quais são através de meios lícitos ou meios ilícitos. Quando se utiliza formas lícitas para a redução do pagamento de impostos, este denomina-se, elisão fiscal, a qual, consiste no estudo da legislação e a elaboração de um planejamento tributário, a fim de diminuir seu ônus tributário. Enquanto a utilização de meios

ilícitos denomina-se, evasão fiscal, sendo esta resumida à sonegação fiscal, na qual o contribuinte oculta informações no ímpeto de reduzir sua carga tributária.

Desta forma, procura-se nos dois próximos itens conceituar elisão fiscal e evasão fiscal.

2.4.1 Elisão Fiscal

De acordo com Fabretti (2009), “a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal” (p. 133). Ainda complementa, definindo que elisão fiscal é “a redução da carga tributária dentro da legalidade” (p. 9).

Higuchi entende que “a elisão fiscal, [...], é a prática de ato, com total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para economia de tributos” (2013, p. 658).

Segundo Oliveira:

A elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto-organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. (OLIVEIRA, 2005, p. 171).

Fabretti (2009, p. 133) conclui que “a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei”.

Para Silva, “a elisão fiscal representa a execução ou elaboração de procedimentos, antes do fato gerador, legítimo, ético, para reduzir ou eliminar a obrigação tributária, dando legitimidade ao planejamento tributário, surgindo as brechas encontradas na legislação” (2013, s/p).

A elisão fiscal consiste em operar dentro da legalidade, buscado sempre recolher o menor valor possível de tributos incidentes sobre determinada atividade, sendo que para se cumprir tal objetivo, se torna imprescindível a elaboração de um planejamento tributário.

Neste sentido, Nobrega *apud* Oliveira acrescenta afirmando que “a elisão é desenvolvida pelo planejamento tributário, adequando o contribuinte a melhor forma de tributação, executando-o em conformidade com os sistemas legais que possibilitam a redução de tributos e ou alíquotas.” (OLIVEIRA, 2005, p. 171).

Como visto, elisão fiscal é o meio lícito de se reduzir o pagamento de impostos, sendo que tal redução somente se dará, quando da existência de um planejamento tributário bem elaborado, o qual permita ao contribuinte, optar entre as formas de tributação dispostas pela legislação a que resulte no menor passivo tributário sobre sua atividade.

2.4.2 Evasão Fiscal

De acordo com o artigo 71 da lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, evasão ou sonegação fiscal é “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária”.

No entendimento de Oliveira, “o conceito corrente na doutrina brasileira de evasão fiscal corresponde ao agente (contribuinte) que por meios ilícitos, visa a eliminar reduzir ou retardar o recolhimento de um tributo, já devido pela ocorrência do fato gerador” (2005, p. 167).

Segundo Huck (1997, p. 14) evasão fiscal pode ser conceituada como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária”.

Ao inverso da elisão fiscal, na evasão fiscal o contribuinte utiliza-se de meios ilícitos, para redução de seus impostos, tendo como principais meios para tal redução, a distorção, a falsificação e a omissão de documentos fiscais.

A subtração de tributos por meios ilícitos é tratada como crime pela legislação brasileira e conforme disposto no artigo 1º. e incisos I, II, III, IV e V da lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. (Lei 8.137/90, art. 1).

Na opinião de Andrade Filho (2009, p. 7), “a evasão é um problema social na medida em que os sonegadores adquirem uma vantagem econômica em relação aos que recolhem corretamente dos valores devidos ao Erário Público”, configurando assim uma concorrência desleal, no sentido de que os contribuintes que pagam seus impostos conforme legislação vigente terão preços maiores, não podendo competir com preços iguais aos que sonegam impostos.

Através de mecanismos criados pelo governo, a evasão fiscal vem sendo cada vez mais coibida, com sistemas como nota fiscal eletrônica, sped fiscal, sped contábil, entre outros, justamente elaborados com a intenção de se ter maior controle sob as atividades das empresas, assim, dificultando a ação de contribuintes que optam por meios ilícitos para a redução de tributos, mediante sonegação e adulteração de documentos e informações fiscais.

Deste modo, todo ato com a intenção de suprimir tributos utilizando-se de meios ilícitos, intitula-se elisão fiscal, o qual caracteriza-se como crime contra ordem pública segundo legislação vigente, tendo o governo a missão de restringir tais atos, possibilitando a todos concorrer de forma igual em um mercado altamente competitivo.

2.5 TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 3º. conceitua tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A partir do conceito de tributo dado pelo CTN, Pêgas explica que é importante destacar dois fatores nos tributos, os quais são: compulsoriedade, o que significa que o tributo é algo obrigatório; e, a natureza jurídica do tributo, que é determinada na ocorrência do fato gerador das operações (2011, p. 37).

Na intenção de oportunizar um melhor entendimento sobre a definição de tributo disposto no art. 3º. do CTN, Oliveira *et al*, o decompõe detalhando cada termo nele expresso, da forma como segue:

- Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
- Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer esta obrigação;
- Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos (OLIVEIRA *et al*, 2012, p. 5).

Assim, pode-se definir tributos como sendo uma obrigação imposta pelas diferentes esferas de governo, a pessoas físicas e jurídicas, sendo esta, regida por meio de leis, tendo o contribuinte, a partir da ocorrência do fato gerador, o dever do recolhimento dos valores aos cofres públicos, não podendo este, ser quitado de forma diferente ao pagamento em moeda corrente nacional.

2.6 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Conforme definido pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988 em seu art. 145, existem três diferentes espécies de tributos, a seguir expostos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (CRFB, art. 145).

Segundo Oliveira *et al.* (2012, p. 5), quando trata-se das espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional estrutura-se de forma a permitir ao estado a cobrança de: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

2.6.1 Impostos

De acordo com CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16) e complementa que “os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste título, com as competências e limitações nele previstas” (art. 17).

Para Oliveira (2005, p. 59), o imposto é uma obrigação devida por pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, que só pode ser cobrada, pelos entes públicos como a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, os quais tem competência atribuída pela CRFB, servindo este para o financiamento das despesas geradas pela administração pública.

Pêgas acrescenta afirmando que “o imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é de competência exclusiva da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios” (2011, p 39).

Na concepção de Fabretti, imposto “é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do estado ao sujeito passivo” (2009, p. 105).

Sobre impostos, Oliveira *et al.* (2012, p. 5), comentam “que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte”, ou seja, é uma obrigação devida por pessoas físicas e jurídicas, produzida através de um fato gerador, não sendo necessariamente destinado diretamente ao evento que o produziu.

Nesta direção, Oliveira (2005, p. 58) entende que “o imposto é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta e imediata do Estado, sendo essa a característica principal desse tributo para distinção dos demais”. Oliveira ainda complementa, explicando que as receitas arrecadadas por meio de impostos não podem ser direcionadas a nenhuma despesa específica, e sim, devem compor o total das arrecadações, tendo a partir deste total, a distribuição destas receitas, para o pagamento dos gastos públicos, tudo em acordo com o definido em lei orçamentária anual (2005, p. 58).

Para um melhor entendimento com relação a vinculação dos recursos arrecadados por impostos, Pêgas exemplifica, colocando que “o IPTU pago por um morador de um edifício de luxo localizado no Leblon, na zona sul do Rio de Janeiro, não será destinado, necessariamente, para obras no mesmo bairro, podendo ser direcionado para diversos outros fins” (2011, p. 39).

Neste contexto, o tributo aqui fundamentado, é uma obrigação imposta pelas diferentes esferas de governo, que a partir do recolhimento aos cofres públicos por parte do devedor, passa a integrar o montante das receitas públicas, sendo estas posteriormente distribuídas conforme determinado em lei.

2.6.2 Taxas

No entendimento de Oliveira, “as taxas, ao contrário dos impostos, são definidas pela doutrina como tributos vinculados, isto é, o estado oferece uma contrapartida, uma contraprestação de imediato ao contribuinte em função de sua cobrança” (2005, p. 60).

Em seu art. 77, o CTN dispõe:

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

O parágrafo único do art. 77 do CTN ainda regulamenta que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Oliveira (2005, p. 60), acrescenta que “no caso das taxas, sua cobrança é pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado, podendo ser instituída por qualquer um dos entes federativo”.

Portanto, as taxas são pagas pelo contribuinte em forma de tributo, sendo estas geradas a partir do dispêndio de um determinado serviço público ou no uso do exercício regular do poder de polícia, sendo estes prestados de forma individualmente a cada cidadão.

2.6.3 Contribuição de Melhoria

Como definido pela CRFB em seu art. 145, inciso III, as contribuições de melhorias são decorrentes de obras públicas e de acordo com o art. 81 do CTN:

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

Nesta mesma linha, Pêgas (2011) considera que “a contribuição de melhoria, cobrada pela união, pelos estados, pelo distrito federal e pelos municípios, pode ser instituída para fazer face ao custo de obras públicas que decorra valorização imobiliária para o contribuinte”

(p. 40). E ainda esclarece que “em virtude de exigências burocráticas, a contribuição de melhoria raramente tem sido cobrada no Brasil” (p. 40).

Para Oliveira (2005, p. 62), “as contribuições de melhoria caracterizam-se como tributos, assim definidas pelos Código Tributário Nacional, que se destina a fazer face ao custo de obras públicas de que decorram valorização direta ou indireta de um imóvel”.

Sendo assim, as contribuições de melhorias, tem como princípio fundamental o pagamento dos custos com obras públicas, por parte do contribuinte beneficiado por tal obra, tendo este como contrapartida, a valorização de seu imóvel, porém no Brasil, esta forma de tributo vem esbarrando na burocracia e dificilmente é cobrada.

2.7 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Segundo Pêgas (2011, p. 357) qualquer empresa que seja legalmente constituída no Brasil pode ser enquadrada pela legislação tributária em cinco diferentes formas de tributação sobre seu resultado, as quais são: simples nacional, lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e imunes e isentas.

O portal tributário salienta que “as pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas: simples, lucro presumido, lucro real e lucro arbitrado” (IMPOSTO..., 2013, s/p) e por se tratar de empresas com fins lucrativos não aponta como forma de tributação imune/isenta.

Sobre a escolha pelas formas de tributação, Oliveira (2005, p. 189) expõe que esta deve ocorrer logo no início de cada ano, para que mediante esta opção se possa definir o recolhimento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Neste trabalho, devido as características e ao porte econômico da empresa em estudo, será apenas trabalhada duas diferentes formas de tributação, que são: lucro real e o lucro presumido.

2.8 LUCRO REAL

O lucro real é uma forma de tributação, a qual mais aproxima-se do real do resultado obtido pela empresa, onde os tributos são calculados mediante a apuração dos resultados da entidade, por meio das demonstrações contábeis, confrontando as receitas com as despesas, e apurando o seu lucro líquido, sendo este, ajustado pelas adições, exclusões e compensação permitidas pela legislação fiscal.

2.8.1 Conceito de Lucro Real

Oliveira *et al.* conceituam lucro real afirmando que é o lucro líquido apurado em um determinado período através de escrituração contábil, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda. Os ajustes do lucro líquido do período apurado e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real. (2012, p. 181-182).

Nesta concepção Oliveira conceitua lucro real:

[...] como sendo o resultado contábil líquido antes do IRPJ e da CSLL, transcrito em livro próprio – denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) – e ajustado pelas adições exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. Desses ajustes chamados de extra contábeis obtém-se o lucro real, considerado como base para cálculo de IRPJ do período de apuração. (OLIVEIRA, 2005, p. 95).

Conforme exposto no art. 247 do decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, o “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”.

Para a Receita Federal do Brasil (RFB) o Lucro real é definido como:

A base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração (trimestral ou

anual) do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda, de acordo com as determinações contidas na Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978, e demais atos legais e infralegais posteriores. (RFB, 2013, s/p).

O Decreto-Lei 1.598/77 em seu artigo 6º coloca que o lucro real é “o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

Deste modo, podemos definir o lucro real como sendo o resultado apurado pela contabilidade, em um determinado período, sendo este ajustado pelas adições, exclusões e compensações, conforme leis pertinentes, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

2.8.2 Obrigatoriedade ao Lucro Real

Conforme disposto no art. 14 da lei nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998:

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). (Lei 9.718/98, art. 14).

Muitas empresas optam pelo regime de tributação do lucro real, por representar uma economia financeira, entretanto as empresas que se enquadram no incisos I ao VII, disposto pela lei nº. 9.718 de 27 de novembro de 1998, em seu art. 14, ficam obrigadas a tributar pelo lucro real, não tendo a opção de escolha entre outros regimes de tributação.

2.8.3 Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR

Para Oliveira *et al.* (2012, p. 243), o livro de apuração do lucro real “foi instituído, [...], com a finalidade de registrar e controlar os ajustes no lucro apurado contabilmente, para fins de demonstração do lucro real”.

Pegas (2011, p. 375) compreende que “O Livro de Apuração do Lucro Real, conhecido como LALUR, é um livro eminentemente fiscal, cujo objetivo é demonstrar a passagem do lucro contábil para o lucro fiscal”.

No entendimento de Fabretti (2009, p. 215), após apurado o lucro líquido, este deve ser registrado no livro de apuração do lucro real para que se possam efetuar os ajustes mediante adições, exclusões e compensações determinadas pela lei, apurando por meio deste o lucro real.

Assim o livro de apuração do lucro real, onde é ajustado, por meio de adições, exclusões e compensações, o lucro contábil de uma empresa, consiste em controlar e apurar as despesas não dedutíveis e as receitas não tributáveis determinadas pela legislação do imposto de renda.

2.8.4 Ajustes Necessários a Apuração do Lucro Real

Quando apurado o lucro líquido contábil de uma empresa em um determinado período, segundo legislação vigente, para determinar o lucro real desta, deve-se efetuar os ajustes, tais como, as adições, exclusões e compensações necessárias, obtendo assim, o desejado lucro real.

Nesta perspectiva, Pêgas comenta que para transformar o resultado contábil apurado (lucro líquido) em resultado fiscal (lucro real), são necessários alguns ajustes, no que se diz respeito as despesas e receitas que a legislação do imposto de renda entende que, podem ou não podem e devem ou não devem ser consideradas na sua base de cálculos (2011, p.363).

2.8.4.1 Adições

Dentro da atividade de uma empresa, existem despesas incorridas durante o período de apuração, as quais são registradas contabilmente, assim reduzindo seu lucro líquido, onde para fins da apuração do lucro real, conforme legislação brasileira, não são passíveis de dedução da base de cálculo, devendo estas serem adicionadas ao lucro líquido.

Neste sentido, Oliveira (2005, p. 98), afirma que uma despesa quando registrada contabilmente, por consequência reduzirá o lucro líquido, visto que a despesa em questão não é admitida como dedutível para fins da determinação do lucro sujeito ao imposto, deve-se efetuar a adição do valor desta despesa ao lucro líquido.

Deste modo, o decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece em seu art. 249 que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap , que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei n ° 8.981, de 1995, art. 76, § 4°);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8 ° da Lei n ° 9.718, de 1998. (Decreto n°. 3.000/99, art. 249).

Portanto, as adições são despesas correntes no exercício da atividade de uma empresa, as quais não são aceitas, pela legislação, como despesas dedutíveis para apuração do lucro real, desta forma, obrigando-se a adicionar tais despesas ao lucro líquido, a fim de determinar base de cálculo correta para apuração do imposto.

2.8.4.2 Exclusões

As exclusões são receitas aferidas durante o período de apuração, as quais são consideradas não tributáveis pela legislação do Imposto de Renda, sendo admitida a sua dedução do lucro líquido para fins de ajuste do lucro real.

Oliveira entende que:

O registro de uma receita acarreta um acréscimo no resultado líquido; supondo tratar-se de uma receita ou rendimento não taxado pelo imposto, o ajuste a ser feito no resultado líquido para determinação do lucro real é uma exclusão da receita mencionada, de modo que esse acréscimo não afete o Lucro Real. (OLIVEIRA, 2005, p. 98).

Na concepção de Pêgas (2011, p. 364), as exclusões, “representam um valor que, embora reconhecido como ganho pela empresa e contabilizado em receita, a legislação fiscal não exige sua tributação, permitindo assim que esta receita não entre na base fiscal para cálculo dos tributos sobre o lucro”.

Em seu art. 250 o decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, determina que:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 6°, § 3°):

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

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

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei n° 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5°);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei n° 2.288, de 1986, art. 5°, e Decreto-Lei n° 2.383, de 1987, art. 1°);

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8° do Decreto-Lei n° 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei n° 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei n° 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7° e 8°, e Medida Provisória n° 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4°);

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei n° 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei n° 8.981, de 1995, art. 76, § 5°). (Decreto n° 3.000/99, art. 250).

Deste modo, as exclusões representam as receitas contabilizadas em um determinado período, que conforme determina a legislação, são consideradas como não tributáveis, portanto, devem ser excluídas da base de cálculo para a apuração do lucro real.

2.8.4.3 *Compensações*

De acordo com Higuchi, (2013, p. 426), “a legislação do imposto de renda (art. 509 do RIR/99) permite a pessoa jurídica reduzir o lucro real apurado no período-base mediante compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, trimestrais ou anuais”. Complementa informando que “o prejuízo fiscal compensável com o lucro real é aquele apurado e registrado no LALUR”.

Acrescenta Oliveira (2005), afirmando que “a legislação admite [...] que, se a pessoa jurídica houver incorrido em prejuízo fiscal em períodos de apuração anteriores, esse será compensável com lucros futuros” (p. 99). Ainda explica o autor, que o limite a ser compensado é de até 30% (trinta por cento) sobre o lucro real apurado (p. 99).

Sobre as compensações de prejuízos apurados em períodos anteriores, o art. 15 da lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, determina que:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. (Lei nº. 9.065/95, art. 15).

Deste modo o contribuinte pessoa jurídica que apurar prejuízos fiscais em um determinado período, poderá compensar tais prejuízos nos próximos períodos, deduzindo este do lucro real apurado após as adições e exclusões, sempre observando o limite de trinta por cento, determinado pela legislação do imposto de renda.

2.8.5 **Forma de Apuração do Lucro Real**

Segundo Pinto (2012, p. 66) o contribuinte que estiver obrigado, ou optar por tributar pelo lucro real, a atual legislação possibilita a este, escolher entre fazer o recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por estimativa, ou então, utilizar o sistema de apuração trimestral.

Higuchi (2013, p. 2), coloca que “as empresas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais”.

Pinto esclarece que “a adoção da forma de pagamento por estimativa ou a opção pela forma da apuração trimestral são irretratáveis para todo o ano-calendário” (2012, p.66).

Nesta perspectiva, as empresas que são tributadas pelo Lucro Real, devem optar por efetuar o recolhimento do IRPJ e da CSLL, de duas maneiras: a trimestral onde se apura resultados ao final de cada trimestre do período, ou anual, devendo recolher o imposto mensalmente durante todos os meses do período por estimativa, e ao final deste período levantar um balancete para apuração do resultado, sendo que quando optado por uma das formas de tributação, este valerá para todo o ano-calendário.

2.8.5.1 Lucro Real Anual

No entendimento de Higuchi (2013, p. 29), “as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa”.

Pinto afirma que “a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e da contribuição social, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada” (2012, p. 67).

Nesta mesma concepção, Oliveira enfatiza que:

As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no regime do lucro real poderão optar pela sua apuração anual, que compreenderá o período entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Entretanto, além de ficarem impedidas de optar pela tributação com base no lucro presumido, elas estarão obrigadas ao pagamento mensal da parcela do imposto que será devido a título de antecipação inclusive o relativo ao mês de dezembro, calculado por estimativa. Essas parcelas serão vencíveis até o último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração. (OLIVEIRA, 2005, p. 100).

Seguindo a mesma linha de pensamento, Oliveira *et al.* (2012, p. 182) afirmam que “as empresas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real têm a opção pelo pagamento do imposto em bases estimadas mensais, apurando-se o lucro real anualmente”.

Deste modo, a opção por apurar o lucro real anualmente, consiste no recolhimento mensal de impostos por meio de estimativa, o qual é tratado com uma antecipação dos impostos, devendo ser apurado no final do ano-calendário o lucro real, para que se identifique o valor devido de imposto no período, e deduza o valor já antecipado.

2.8.5.2 Lucro Real Trimestral

Para Pêgas, “o lucro real trimestral representa a tributação sobre o lucro feita a cada trimestre. Então, no mesmo ano fiscal, a pessoa jurídica encerra quatro períodos distintos, sendo devido o IR e a CSLL apenas a cada três meses e de forma definitiva” (2011, p. 386).

Segundo Pinto:

A partir do ano-calendário de 1997, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que não desejarem trabalhar com recolhimentos por estimativa deverão pagar o Imposto de Renda, determinado com base no lucro real, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (PINTO, 2012, p. 91).

No mesmo sentido, Oliveira *et al.* (2012, p. 182) expõe que a empresa que escolher por apurar o lucro real trimestralmente, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, tendo como base o lucro líquido de cada trimestre.

Portanto, a pessoa jurídica que optar por apurar o lucro real trimestral, deverá considerar os períodos de encerramento no final de cada trimestre do ano-calendário, devendo apurar o lucro real ao final de cada trimestre, por meio de ajustes necessários (adições, exclusões e compensações), no LALUR.

2.8.6 Base de Cálculo para Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

No entendimento de Oliveira *et al.* (2012, p. 181), a base de cálculo “é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

De acordo com o portal tributário “a base de cálculo do imposto, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador, é o Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, correspondentes ao período de apuração” (IMPOSTO..., 2013, s/p).

O portal tributário ainda complementa esclarecendo que:

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto. (IMPOSTO..., 2013, s/p).

Deste modo, entende-se por base de cálculo para imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido, o resultado obtido após efetuadas as adições, exclusões e compensações no LALUR, assim apurando-se o lucro real de determinado período.

2.8.7 Base de Cálculo para Recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Estimativa

Conforme Higuchi. “a base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos” (2013, p. 29).

Pinto aponta que:

De acordo com a Solução de Consulta n.º 84, DOU, de 09-08-2002, da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, o percentual a ser

aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido (e por analogia nos recolhimentos por estimativa) na atividade de prestação de serviços de construção civil é de 32% quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou de 8% quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade. O percentual de 32% poderá ser reduzido para 16% quando o valor da receita bruta anual não ultrapassar R\$ 120.000,00. (PINTO, 2012, p. 74).

Segundo Oliveira et al. (2012, p. 182) “o imposto de renda pago mensalmente pelo critério de estimativa deverá ser calculado mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta auferida nas atividades dos contribuintes”.

Atividades da pessoa jurídica geradora da receita bruta base - de estimativa para os pagamentos mensais dos tributos do Imposto de Renda	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo	8 %
Prestação de serviço de transporte de carga	8%
Prestação dos demais serviços de transportes	16%
Prestação de demais serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico	32%
Prestação de serviço em geral por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas	16%
Instituições financeiras e entidades equiparadas	16%

Quadro 1 - Percentuais sobre a receita bruta para recolhimento por estimativa.

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

De acordo com Pinto:

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, e pelas empresas que optarem pelo critério de recolhimento por estimativa corresponderá à valores correspondentes à:

- I – 12 % da Receita Bruta para todas as pessoas jurídicas até 31-08-2003;
- II – 32 % da Receita Bruta, para as pessoas jurídicas relacionadas abaixo, a partir de 1º de setembro de 2003, permanecendo as demais com o percentual de 12%:
 - a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
 - b) intermediação de negócios (inclusive representação comercial);
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza;

- d) construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra;
- e) prestação cumulativa e contínua de serviços de acessória 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);
- f) outros serviços não especificados acima, exceto serviços de transporte de cargas, de passageiros e serviços hospitalares. (PINTO, 2012, p. 219)

Oliveira *et al.* (2012, p. 183) acrescentam explicando que “os contribuintes que exploram diversas atividades devem apurar a base de cálculo aplicando o respectivo percentual sobre as receitas brutas de cada uma das atividades”.

Assim, as pessoas jurídicas que optam pelo recolhimento do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido por estimativa mensal, deverão aplicar os percentuais sobre suas receitas, conforme determinado pela legislação vigente, de acordo com a atividade por ela desenvolvida, sendo que empresas que explorem diferentes atividades devem segregar suas receitas, aplicando o percentual incidente sobre cada uma delas.

2.8.7.1 Redução ou Suspensão Recolhimento do Imposto

Segundo Oliveira *et al.* o contribuinte que optar pelo pagamento mensal do imposto apurando sobre o lucro real, permite a empresa “a possibilidade de suspensão ou redução do imposto com base em balanços ou balancetes periódicos” (2012, p. 182).

Conforme rege o art. 230 do decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

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

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

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

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

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

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado

que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º). (Decreto nº. 3.000/99, art. 230).

Conforme Higuchi, a “redação dada pela Lei nº 9.065/95, dispõe que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já excede o valor do imposto” (2013, p. 31).

Para Neves e Viceconti:

A empresa poderá suspender ou reduzir o pagamento mensal por estimativa desde que demonstre mediante a elaboração de balanço ou balancete que o valor do imposto de renda pago até o mês do balanço, é igual ou excede o valor do imposto devido, inclusive adicional, calculado com base no Lucro Real do período em curso. (NEVES E VICECONTI, 2002, p. 402-403).

Oliveira comenta que “caso, a pessoa jurídica venha acumulando prejuízos fiscais desde o início do ano, não haverá necessidade de pagamento do imposto. A pessoa jurídica, portanto está dispensada do recolhimento mensal desde que disponha de escrituração contábil para comprová-lo” (2005 p.103).

Deste modo, a pessoa jurídica que optar pelo pagamento mensal do imposto poderá, com base em balanços ou balancetes periódicos, suspender ou reduzir seus pagamentos dos impostos. Sendo que a suspensão se dá, quando o valor apurado de imposto for menor do que o já recolhido, ou em casos de a empresa acumular prejuízos em todo o período. Já a redução, se dá no caso do valor apurado de imposto ser maior que o já recolhido, neste caso, sendo devido apenas a diferença entre os valores.

2.9 LUCRO PRESUMIDO

Lucro presumido é uma forma simplificada de tributação, em relação ao lucro real, uma vez que resume-se na aplicação de percentuais de presunção sobre a receita auferida pela

empresa, assim presumindo o lucro obtido pela entidade, para fins de apuração do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

2.9.1 Conceito de Lucro Presumido

A Receita Federal do Brasil define o lucro presumido como “uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real” (RFB, 2013, s/p).

No entendimento de Oliveira *et al* (2012, p. 192) lucro presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos como IRPJ e da CSLL, sendo esta, uma alternativa de tributação opcional para algumas pessoas jurídicas que não estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Para oliveira (2005, p. 104) “lucro presumido constitui uma forma de tributação simplificada a ser exercida pelas empresas de modesto porte, desde que não estejam obrigadas, [...] a apuração trimestral do IRPJ baseada no lucro real”.

Na mesma linha de pensamento, Fabretti (2009, p. 219) explica que o lucro presumido tem como propósito facilitar o recolhimento do IRPJ, assim evitando a complexa apuração pelo lucro real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do trimestre.

Para Neves e Viceconti (2002, p. 527) o lucro presumido é “uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas que, partindo dos valores globais da receita, presume o lucro a ser tributado”.

Portanto, o lucro presumido é uma forma de tributação a qual visa simplificar a apuração do lucro das empresas, uma vez que se utiliza somente do total das receitas para determinar a base de cálculo para recolhimento do IRPJ e da CSLL, sendo esta restrita para empresas que não estão obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real.

2.9.2 Empresas que Podem Optar

Fabretti (2009, p. 223) explica que “as pessoas não enquadradas nas hipóteses em que é obrigatória a apuração do resultado pelo lucro real, podem optar pela tributação pelo lucro presumido”.

Conforme estabelecido no art.13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

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. (Lei nº. 9.718/98, art. 13).

No entendimento de Oliveira (2005, p. 104) a tributação pelo lucro presumido, pode “ser exercida pelas empresas de modesto porte desde que não sejam obrigadas, no ano-calendário, à complexa apuração trimestral do IRPJ baseada no lucro real”.

Desta forma, a opção pelo lucro presumido fica restrita as pessoas jurídicas, que não desenvolvam atividades que estejam obrigadas a tributação pelo lucro real a as empresa não excedam os limites estabelecidos pela legislação.

2.9.3 Momento da Opção

A opção pelo lucro presumido será feita mediante o pagamento da primeira quota de imposto do ano-calendário, sendo este recolhimento efetuado por meio do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), cuja opção valerá para todo o período.

Young (2009, p. 21) define que a opção pelo lucro presumido “será manifestada através do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário”.

De acordo com Oliveira *et al*:

A opção por esta modalidade de tributação é formalizada no decorrer do ano – calendário, e manifestada com o recolhimento no mês de abril da primeira ou única cota correspondente ao primeiro período trimestral de apuração do ano – calendário (janeiro a março) ou já no mês de janeiro de cada ano. (OLIVEIRA *et al*, 2012, p. 194).

Segundo Fabretti “a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário [...] e será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário” (2009, p. 223).

No mesmo sentido Pinto (2012, p. 187) sustenta que “a opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário, e será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido”.

Pinto acrescenta que “a pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início da atividade” (2012, p. 187).

Assim, a opção pelo lucro presumido é válida para todo o ano-calendário, não oportunizando ao contribuinte a troca do regime de tributação durante o período, sendo esta formalizada através do primeiro recolhimento de imposto, seja ele referente ao primeiro trimestre ou no início das atividades da empresa constituídas durante o exercício.

2.9.4 Apuração Trimestral

Oliveira *et al*, (2012, p. 193) afirmam que “o lucro presumido deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou na extinção da pessoa jurídica”.

No entendimento de Neves e Viceconti:

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro presumido por períodos de apuração trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (NEVES E VICECONTI 2002, p. 527-528).

Nesta linha de pensamento, Pinto define que “a partir do ano-calendário de 1997, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido deverão pagar o Imposto de Renda por períodos de apuração trimestrais, encerrados no dia 31 março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário” (2012, p.184).

Portanto, as empresas que optam pelo regime de tributação pelo o lucro presumido, desde o ano-calendário de 1997, devem apurar trimestralmente seu IR e CSLL, considerando o encerramento dos períodos de apuração em 31 março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

2.9.5 Base de Cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Segundo Higuchi (2013, p. 55) a base de cálculo do IRPJ das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada de acordo com a atividade da pessoa jurídica, mediante aplicação de percentuais, fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo este resultado acrescido de outras receitas como, rendimentos e ganhos de capital.

Para Oliveira “o lucro presumido será [...] determinado pela aplicação de percentuais variáveis, conforme o ramo de atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida em cada trimestre do ano-calendário” (2005, p.104).

No mesmo sentido, Andrade Filho (2005, p. 428), explica que a base de cálculo do IRPJ para as empresas optantes pelo regime de tributação com base no lucro presumido é um percentual, variável de acordo com a atividade da empresa, aplicável sobre o somatório das receitas brutas e o valor de todas as demais receitas e dos ganhos de capital da pessoa jurídica.

Conforme Oliveira *et al*,:

A base de cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro presumido é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital, sendo a receita bruta o produto das vendas e de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (consignação, por exemplo). (OLIVEIRA *et al*, 2012, p. 194).

No quadro a seguir são apresentados os percentuais de presunção de lucro aplicados sobre a receita bruta, obtendo assim, a base de cálculo para apuração do valor devido de IRPJ e CSLL.

RECEITAS BRUTAS	BASE DO IR - %	BASE DO CSLL - %
Venda ou revenda de bens e produtos	8%	12%
Prestação de serviços	32%	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%	32%
Transporte de passageiros	16%	12%
Transporte de cargas	8%	12%
Serviços hospitalares – ver ato declaratório interpretativo SRF nº. 18/2003	8%	12%
Prestação de serviços até R\$ 120 mil/ano, menos regulamentadas	16%	32%
Revenda, para o consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%	12%
Otras receitas, não definidas no estatuto ou contrato social	100%	100%

Quadro 2: Quadro de percentuais de presunção

Fonte: Manual de Contabilidade tributária (Pêgas, 2011, p. 504).

Andrade Filho explica que a base de cálculo da CSLL para empresas que optam pelo regime de apuração com base no lucro presumido é calculada mediante aplicação dos

seguintes percentuais: 32% sobre o valor da receita auferida por empresas prestadoras de serviço e 12% sobre o valor da receita de empresas que exerçam outras atividades, sendo que as receitas não decorrentes da venda de bens, serviços, locações e cessão de bens, são integralmente tributadas sem aplicação de qualquer presunção. (2005, p. 484-485).

Logo, a base de cálculo para apuração do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro presumido, é definida a partir da sua receita bruta e ganhos de capital, sendo aplicados os percentuais de presunção apresentados no quadro 2.

2.10 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O imposto de renda pessoa jurídica, conforme definido pelo CTN em seu art. 43, é um imposto de competência da união, incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza e tem como fato gerador, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de renda e/ou de proventos.

Para Oliveira *et al*, (2012, p. 178), “o imposto de renda e proventos de qualquer natureza é um imposto de competência da união (federal) com similares na maior parte do mundo”.

2.10.1 Fato Gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

No entendimento de Fabretti “o fato gerador do imposto de renda é, por definição legal, um fato periódico, ou seja, não resulta de um único ato, em determinada data. Ele desenvolve-se durante todo o ano-calendário.” (2009 p. 201).

Conforme entendimento de Neves e Viceconti (2002, p. 1), “em relação às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador dá pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis ou de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital”.

De acordo com Pêgas:

O fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade econômica (regime de caixa) ou jurídica (regime de competência):

a) De renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos; e

b) de proventos de qualquer natureza, assim entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. (PÊGAS, 2011, p. 350).

Pêgas esclarece que “o fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas não ocorre periodicamente, apesar da exigência de pagamentos mensais ou trimestrais e de exigências de retenção na fonte em alguns casos” (2011, p. 350).

Deste modo podemos entender por fato gerador do IRPJ, toda e qualquer obtenção de renda ou provento, auferidas por pessoas física e jurídicas, por meio do exercício de sua atividade ou decorrentes de ganhos de capital.

2.10.2 Alíquota e Adicional de Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Pinto (2012, p.83) explica que o valor devido do IRPJ será calculado mediante a aplicação de sua alíquota de 15%, sendo que toda empresa que apurar mensalmente sua base de cálculo superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), fica sujeita ao recolhimento de 10% sobre o excesso, a título de adicional de IRPJ.

De acordo com a RFB, a alíquota e adicional do IRPJ são os seguintes:

15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado apurado pelas pessoas jurídicas em geral, seja comercial ou civil o seu objeto;[...] A parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência do adicional, à alíquota de 10% (dez por cento). Também se encontra sujeita ao adicional à parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração do imposto de renda sobre o lucro real anual, presumido ou arbitrado, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). (RFB, 2013, s/p).

Segundo Neves e Viceconti (2002, p. 2) “a alíquota do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é de 15%, a ser aplicada sobre a base de cálculo expressa em reais (R\$)”

Neves e Viceconti ainda acrescentam que “além do imposto cobrado [...], há a incidência de um adicional de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração” (2002, p. 2).

Sendo assim, a alíquota do IRPJ é de 15% sobre o lucro (base de calculo) apurado pelas diferentes formas de tributação, sendo que a parcela da base de cálculo que exceder o valor de R\$ 20.000,00 mensais fica sujeita a incidência de adicional de IRPJ de 10 %.

2.11 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

No entendimento de Oliveira (2005, p.112) a CSLL é “de competência exclusiva da união, essa contribuição foi instituída pela Lei nº 7.689/88 com objetivo de financiar a seguridade social por meio dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas e das entidades que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda”.

Para Andrade Filho “a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tem por fundamento constitucional o inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988, modificada pela Emenda Constitucional nº 20/98” (2005, p. 475).

Conforme Oliveira *et al*:

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15-12-1988; é uma contribuição de competência da União. É uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988. São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda. (OLIVEIRA *et al*, 2012, p. 201).

De acordo com Higuchi (2013, p.796) “a contribuição social sobre o lucro das empresas é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da constituição federal para atender o programa de seguridade social”.

Assim a CSLL, é um tributo o qual está prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988 e foi instituída pela Lei nº 7.689/1988, sendo esta de competência da União, tendo como função financiar a seguridade social através dos lucros obtidos pelas empresas.

2.11.1 Alíquota

Conforme Oliveira (2005, p. 116) “a CSLL calculada a cada final de trimestre, independentemente do regime de tributação adotado pela empresa no ano, deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis pelo seu valor calculado pela alíquota de 9,0%”.

A RFB (2013, s/p), determina que desde de 1º de maio de 2008, a alíquota da CSLL é de 15% , no caso das pessoas jurídicas que exerçam atividades financeiras e de seguros privados, conforme previsto nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 e de 9% no caso das demais pessoas jurídicas.

Neste mesmo sentido, Pinto (2012, p.231) define que para pessoas jurídicas em geral a alíquota da CSLL é de 9%, já entidades financeiras e assemelhadas como, seguros privados, capitalização, bancos de qualquer espécie, distribuidora de valores mobiliários, corretoras de câmbio e de valores mobiliários, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, administradoras de cartão de crédito, sociedade de arrendamento mercantil, administradoras de bolão organizado, cooperativas de crédito, associações de poupança e empréstimo, bolsas de valores e de mercadorias e futuros e entidades de liquidação e compensação, a alíquota do CSLL, é de 15%.

Desta forma, sobre o lucro apurado pelas pessoas jurídicas, independente da forma de tributação a qual optar, incidirá um percentual de 15 % para instituições financeiras e afins e de 9% para as demais empresas, referente a alíquota de CSLL.

2.12 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são tributos de competência da União, os quais incidem sobre o faturamento das empresas.

De acordo com Oliveira (2005, p. 147), “as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que são

de competência da União, encontram sua fundamentação legal na Constituição Federal (1988), no Art. 195”.

Segundo Pinto o PIS:

Criada em 1970 pela Lei Complementar nº 7, esta contribuição sofreu diversas alterações ao longo do tempo, estando atualmente embasada na Lei nº. 9.715 (resultante da conversão da MP 1.212-95 publicada no Diário Oficial da União em 26-11-98). O ato Declaratório nº 39, DOU de 29-11-1995, trouxe o detalhamento do tratamento a ser dado a esta contribuição a partir de outubro de 1995. Esta legislação sofreu importantes alterações, a partir da competência fevereiro de 1999, por meio da Lei nº 9.718, publicada no Diário Oficial da União em 28-11-1998. Por sua vez, a Lei nº 9.718 sofreu alterações por meio da MP. 1807, cujo numero atual é 2.158-35. Recentemente inúmeras alterações foram procedidas por meio das Leis 10.637-02, 10.833-03, 10.865-04 e 10925-04. (PINTO, 2012, p. 247).

Da mesma forma Pinto comenta sobre a COFINS

Criada pela Lei complementar nº. 70-91 esta contribuição sofreu importantes alterações a partir da competência fevereiro de 1999, com base na Lei nº 9.718, publicada no Diário Oficial da União em 28-11-98. Por sua vez, a Lei nº 9.718 sofreu alterações por meio da MP 1807, cujo numero atual é 2.158-35. Recentemente, inúmeras alterações foram procedidas por meio das Leis 10.833-03, 10865-04 e 10.925-04. (PINTO, 2012, p. 247).

Oliveira *et al* (2012, p. 227) acrescentam que a COFINS “trata-se, na realidade, da contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do inciso I art.195 da Constituição Federal, um tributo que incide sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas”.

Conforme comenta Andrade Filho (2005, p. 494) “a Lei Complementar nº 7 instituiu uma contribuição destinada à criação do Programa de Integração Social para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa”.

Fabretti explica que “apesar de serem duas contribuições federais com destinação diferente, criadas em épocas diversas da nossa história política e econômica, ambas incidem sobre o faturamento; as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 praticamente unificaram as normas de ambas as contribuições” (2009, p. 297).

Desta forma, pode-se definir o PIS e a COFINS como sendo tributos de competências da União, incidentes sobre o faturamento das pessoas jurídicas, as quais são regidas por legislações semelhantes, tendo cada uma sua finalidade própria.

2.12.1 Incidência Cumulativa

Estão sujeitas ao regime da cumulatividade do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas e as que são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, sendo tributadas com base no Lucro Presumido ou arbitrado.

Conforme determinado pela RFB “as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa” (2013, s/p).

Com relação ao PIS e a COFINS apurados pelo regime da incidência cumulativa, Pêgas (2011, p. 556) esclarece que “as empresas tributadas pelo lucro presumido ou com seu lucro arbitrado devem calcular PIS e COFINS com base na regra cumulativa”.

Portanto, as empresas que optam pela forma de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, estão sujeitas ao regime cumulativo para apuração do PIS e da COFINS.

2.12.1.1 Base de Cálculo

Conforme Pinto (2012) “as pessoas jurídicas sujeitas à incidência cumulativa do PIS e da COFINS recolherão essas contribuições com base no faturamento” (p. 459). Ainda acrescenta o autor que “para esse fim, o faturamento corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas” (p. 459).

A RFB entende que;

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (RFB, 2013, s/p).

No entendimento Young (2009, p. 155) “no regime de incidência cumulativa do Pis/Pasep e da Cofins, a base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos.”

Pêgas resume que a base de cálculo do PIS e da COFINS “será a receita bruta menos as devoluções de vendas, vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. O IPI e o ICMS ST, quando incluídos na receita, também podem ser excluídos” (2011, p. 556).

Assim, pode-se entender que a base de cálculo para apuração do PIS e da COFINS é o faturamento mensal ou total das receitas auferidas no mês, subtraídas das devoluções de vendas, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

2.12.1.2 Exclusões da Base de Cálculo

Andrade Filho comenta que para fins de apuração pelo regime cumulativo da base de cálculo do PIS e da COFINS existem valores autorizados pela legislação, quando integrantes, que devem ser excluídos ou deduzidos do faturamento bruto ou receita bruta. (2005, p. 503).

De acordo com a RFB:

Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores: (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, com alterações da MP 2.158-35/2001; IN SRF nº 247, de 2002, art. 23):

- a. das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b. das vendas canceladas;
- c. dos descontos incondicionais concedidos;
- d. do IPI;
- e. do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f. das reversões de provisões;
- g. das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- h. dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- i. dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- j. das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente. (RFB, 2013, s/p).

Deste modo, após apurado o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica em um determinado mês, esta deve sofrer ajustes por meio da exclusão de receitas, as quais são autorizadas pela lei, para determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS com incidência cumulativa.

2.12.1.3 Alíquota

Segundo a RFB (2013, s/p) “as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de incidência cumulativa, são, respectivamente, de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e de três por cento (3%)”.

No entanto, as pessoas jurídicas ou equiparadas pela legislação do imposto de renda que optarem ou estejam obrigados ao regime cumulativo do PIS e da COFINS, incidirá sobre seu faturamento mensal deduzido das exclusões, um percentual de 0,65% de PIS e 3% de COFINS.

2.12.2 Incidência Não-Cumulativa

Segundo Andrade Filho (2005, p. 502) o PIS e a COFINS de incidência não-cumulativa, foram instituídos respectivamente pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sendo o modelo o qual foi adotado para a COFINS é idêntico ao do PIS.

Sobre o regime de incidência não-cumulativo de PIS e COFINS a RFB dispõe:

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro real estão sujeitas à incidência não-cumulativa, exceto: as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102, de 1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo). (RFB, 2013, s/p).

De acordo com Pêgas (2011, p. 559) “a empresa tributada pelo lucro real será obrigada a utilizar o método não-cumulativo, com um cálculo bem mais complexo em relação as empresas tributadas pelo lucro presumido, ou que tenham seu lucro arbitrado”.

Pinto esclarece que mesmo tributadas pelo lucro real:

Não estão sujeitas à incidência não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, ou seja, permanecem no sistema cumulativo:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº. 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por Lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) sujeitas à substituição tributária da COFINS e do PIS;

b) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX – as receitas decorrentes de vendas de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X – as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central,

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços:

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº. 1.455, de 7 de abril de 1976;

XVI – as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as

decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

XVII – as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015 (Lei nº. 11.434-06; Lei nº 11.945-09; Lei nº 12.375-10, art. 8º);

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de *software* e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de *software*, compreendidas ainda como *software* as páginas eletrônicas.

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 30 de outubro de 2003. (PINTO, 2012, p. 256-262).

Sendo assim, toda pessoa jurídica tributada pelo lucro real deve calcular o valor devido de PIS e COFINS pelo regime da incidência não-cumulativa, exceto as empresas e receitas que são obrigadas pela lei a permanecer no regime cumulativo.

2.12.2.1 Base de Cálculo

Conforme a RFB (2013, s/p) “a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Referente à base de cálculo do PIS e da COFINS, Pinto (2012) define que “ambas as contribuições têm como fato gerador, o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação

contábil” (p. 262). Esclarece ainda o autor, que “o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços na operação em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica” (p. 262).

Deste modo, a base de cálculo do PIS e da COFINS na incidência não-cumulativa é o total do faturamento mensal auferido pela empresa, seja qual for sua denominação ou classificação contábil.

2.12.2.2 Exclusões da Base de Cálculo

Como no regime cumulativo, o regime não-cumulativo também existem valores os quais não devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS de acordo com a legislação vigente, sendo estes, quando adicionados ao total das receitas, deduzidos do faturamento, a fim de identificar a real base de cálculo para apuração dos valores devidos de PIS e COFINS.

Para Pinto (2012, p. 262) “a base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, [...], ou seja, a totalidade das receitas. Entretanto, há valores que não integram a base de cálculo”.

Sobre as exclusões e deduções da base de cálculo a RFB dispõe que:

Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores: (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §3º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 24):

- a. das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
 - b. das vendas canceladas;
 - c. dos descontos incondicionais concedidos;
 - d. do IPI;
 - e. do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
 - f. das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
 - g. dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
 - h. dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
 - i. das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente; das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário;
- das receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. (RFB, 2013, s/p).

Desta forma, a base de cálculo apurada com base no faturamento total auferido pela empresa, deve ser ajustado através da exclusão de alguns valores autorizados pela legislação vigente, podendo assim determinar a base de cálculo da incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS.

2.12.2.3 Alíquota

Segundo Pêgas “as empresas obrigadas ao cálculo do PIS e da COFINS pelo método não-cumulativo pagam as contribuições com alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre as receitas totais” (2011, p. 559).

Sobre as alíquotas de PIS e COFINS Pinto (2012, p. 267) esclarece que “para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á sobre a base de cálculo a alíquota de 7,6% e para PIS, a alíquota de 1,65%”.

Deste modo, para apuração do valor devido das contribuições com incidência não cumulativa, aplica-se sobre o faturamento mensal, após as exclusões, as alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS.

2.12.2.4 Créditos

As pessoas jurídicas que apurem seus valores devidos de PIS e COFINS por meio da incidência não-cumulativa podem utilizar-se de créditos obtidos no exercício de sua atividade, aplicando os percentuais de 7,6% para COFINS e 1,65% para PIS, sobre determinados valores dispostos em Lei.

No entendimento de Andrade Filho “as pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento das contribuições no regime da não-cumulatividade têm direito a abatimento ou crédito. Assim, na forma do art. 8º da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004” (2005, p. 508).

Referente aos créditos de PIS e COFINS a RFB estabelece que:

Dos valores de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não-cumulativa poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre os valores:

a. das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;

OBS: O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3,2% (Cofins) e 0,8% (Contribuição para o PIS/Pasep) (Ver em Regimes especiais o subitem d.8).

OBS2: O crédito, na hipótese de revenda de nafta petroquímica pela central petroquímica que adquiriu o produto com a redução de alíquota prevista no art. 56 da Lei nº 11.196, de 2005, ou no art. 8º, § 15 da Lei nº 10.865, de 2004, será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6% (Cofins) e 1% (Contribuição para o PIS/Pasep).

b. das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

OBS1: No caso de subcontratação, por empresa de transporte rodoviário de cargas, de serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples, a alíquota dos créditos é de 5,7% (Cofins) e 1,2375% (Contribuição para o PIS/Pasep)

OBS2: A pessoa jurídica industrial de bebidas que optar pelo regime de apuração previsto no art. 52 da Lei nº 10.833, de 2003, se credita com base nos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51 referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.

c. dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa;

OBS: O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês.

d. das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

1. à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

2. a alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;

OBS: É vedado o crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

3. a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

OBS: É vedado o crédito relativo contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

4. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

e. dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços (Ver IN SRF nº 457, de 2004);

OBS1: Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas e equipamentos, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com a IN SRF nº 457, de 2004.

OBS2: Para os bens adquiridos depois de 1º de outubro de 2004, o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas, aparelhos, instrumentos e

equipamentos, novos, relacionados em ato do Poder Executivo, no prazo de 2 (dois) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição do bem (art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e Decreto nº 5.222, de 2004, e IN SRF nº 457, de 2004).

OBS3: Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular esse crédito, relativo à aquisição de vasilhames referidos no inciso IV do art. 51 desta Lei, destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 12 meses, à razão de 1/12 (um doze avos), ou, na hipótese de opção pelo regime de tributação previsto no art. 52 desta Lei, poderá creditar-se de 1/12 (um doze avos) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

OBS4: O contribuinte — que tenha projeto aprovado na forma do art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001 em microrregiões menos desenvolvidas definidas em regulamento localizadas nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam — tem direito ao desconto desse crédito no prazo de 12 meses (Lei nº 11.196, de 2005, art. 31).

OBS5: Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado os custos de mão-de-obra paga a pessoa física; e da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

f. dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.

OBS: O direito ao desconto de créditos de que tratam as letras e) e f) não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente. (RFB, 2013, s/p).

Pêgas (2011, p. 559) comenta que as empresas que optam pelo método não cumulativo para o cálculo do PIS e da COFINS, pagarão suas contribuições sobre suas receitas totais, porém, poderão deduzir do valor apurado, os créditos permitidos pela lei.

Portanto, as empresas submetidas ao regime da incidência não cumulativa de PIS e COFINS, tem o benefício de aproveitar-se de créditos oriundos de valores autorizados pela legislação em vigor, mediante a aplicação dos percentuais de 7,6% para COFINS e 1,65% para PIS, sobre tais valores.

3 METODOLOGIA

Diehl e Tatim definem metodologia como sendo “o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica”. (Diehl e Tatim, 2004, p. 47).

Para Lakatos e Marconi (2004, p. 46), “O método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Portanto, a metodologia é a forma pela qual se estuda os melhores métodos para se atingir de forma eficiente um objetivo, auxiliando e facilitando a pesquisa científica.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Gil (2010, p. 29.) aponta que, “por delineamento entende-se o planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve os fundamentos metodológicos, a definição dos objetivos, o ambiente da pesquisa e a determinação das técnicas de coleta e análise de dados”.

De acordo com a Universidade de Passo Fundo (UPF) (2006, p.17), “o delineamento apresenta a síntese do estudo, especialmente seu objetivo geral e o contexto onde é realizado, e formula as linhas gerais da metodologia de pesquisa adotada”.

O objetivo principal desta pesquisa é identificar qual das formas de tributação entre o Lucro Presumido e o Lucro Real, de acordo com a legislação em vigor, se torna menos onerosa para a empresa em estudo.

Com o propósito de alcançar o objetivo deste trabalho, utilizou-se a pesquisa descritiva. Tal pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois será realizado de forma a identificar qual forma de tributação entre o lucro presumido e o lucro real é a mais econômica para a empresa em estudo.

Cervo e Bervian apontam que, “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los” e “desenvolve-se, principalmente nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecem ser estudados e cujo registro não consta em documentos”. (Cervo e Bervian, 2002, p. 66).

Diehl e Tatim (2004, p. 54), afirmam que pesquisa descritiva, “Tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Nesta pesquisa, aplicou-se o procedimento técnico de estudo de caso de uma empresa localizada no norte do estado do Rio Grande do Sul, visto que a mesma fundamenta-se na análise do conjunto de dados documentais fornecidos pela empresa em evidência.

Cervo e Bervian esclarecem que, “estudo de caso é a pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo do seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida”. (Cervo e Bervian, 2002, p. 67).

Para Gil (2010, p. 36), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetivos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

O estudo em questão trata-se também de uma pesquisa mista (quali-quantitativa), uma vez que no intuito de responder a problemática deste trabalho, foram realizados cálculos para a apuração dos impostos, tanto pelo lucro real quanto pelo lucro presumido, sendo que tais dados oportunizaram a definição da melhor forma de tributação para empresa.

Diehl e Tatim (2004, p. 51) afirmam que pesquisa quantitativa, “caracteriza-se pelo uso da quantificação, tanto na coleta quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas”.

Já para pesquisa qualitativa, Diehl e Tatim definem como, “os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis”. (Diehl e Tatim, 2004, p. 52).

3.2 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Com a finalidade de alcançar os objetivos deste trabalho foram coletados os dados por meio da análise dos documentos e demonstrações contábeis da empresa, os quais foram disponibilizados pela mesma, através de seu escritório de contabilidade, além de informações obtidas junto ao sócio-gerente e o profissional contábil responsável pela contabilidade da empresa.

Gil expõe que “nos estudos de caso, os dados podem ser obtidos mediante análise de documentos, entrevistas, depoimentos pessoais, observação espontânea, observação participante e análise de artefatos físicos”. (Gil, 2010, p. 141).

No entendimento de Cervo e Bervian (2002, p. 44), “a coleta de dados ocorre após a escolha e delimitação do assunto, a revisão bibliográfica, a definição dos objetivos, a formulação do problema e das hipóteses e a identificação das variáveis”.

3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Após a coleta dos dados foram realizados os cálculos dos tributos de acordo com a legislação vigente, sendo estes, demonstrados através de tabelas, os quais permitiram avaliar e comparar qual regime de tributação que incidirá menor carga tributária sobre as atividades da empresa.

Gil afirma que:

O processo de análise dos dados envolve diversos procedimentos: codificação das respostas, tabulação dos dados e cálculos estatísticos. Após, ou juntamente com a análise, pode ocorrer também a interpretação dos dados, que

consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, [...]. (GIL, 2010, p. 125).

Para Diehl e Tatim (2004, p. 85), “tanto na pesquisa de carácter quantitativo quanto na de carácter qualitativo, o processo de organização dos dados pode ser resumido em etapas”.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADO

Neste capítulo são apresentados os cálculos dos tributos nas formas de tributação propostas e a análise e comparação dos mesmos, sendo inicialmente apresentado à empresa em estudo, em seguida, efetuando os cálculos dos tributos trimestrais, do período de 01 de outubro de 2012 a 30 de setembro de 2013, pelo lucro real e lucro presumido, oportunizando a comparação para determinar qual das formas de tributação é a menos onerosa para empresa.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em evidência, localiza-se no norte do estado do Rio Grande do Sul e desde sua fundação atua no ramo de comércio de ferro e aço, sendo reconhecida regionalmente como referência no comércio de ferro e aço, dispõe de um espaço físico de aproximadamente 2.100,00 m², e conta atualmente com 26 colaboradores.

Nos anos-calendários 2012 e 2013, a empresa foi tributada pelo lucro real e com base nas demonstrações contábeis fornecidas pela empresa, do 4º trimestre de 2012 ao 3º trimestre de 2013, foram calculados os tributos pelo lucro real e pelo lucro presumido, a fim de comparar e determinar a forma de tributação a qual torna-se menos onerosa a empresa.

4.2 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE

Com intuito de apresentar o resultado obtido pela empresa no período analisado, apresenta-se no quadro 3 a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE).

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DO EXERCÍCIO - DRE (Em R\$)					
	4º TRIM/2012	1º TRIM/2013	2º TRIM/2013	3º TRIM/2013	TOTAL
Receita Operacional Bruta	3.102.292,61	3.411.413,18	4.047.841,88	4.267.297,98	14.828.845,65
Venda de Mercadorias	3.102.292,61	3.411.413,18	4.047.841,88	4.267.297,98	14.828.845,65
(-) Deduções da Receita Bruta	(601.815,99)	(656.117,25)	(859.019,35)	(867.880,91)	(2.984.833,50)
Vendas Canceladas	(4.595,50)	(4.439,19)	(55.176,89)	(4.354,50)	(68.566,08)
Impostos Incidentes sobre a Venda	(597.220,49)	(651.678,06)	(803.842,46)	(863.526,41)	(2.916.267,42)
Receita Operacional Líquida	2.500.476,62	2.755.295,93	3.188.822,53	3.399.417,07	11.844.012,15
Custo da Mercadoria Vendida	(2.118.353,35)	(2.313.587,82)	(2.744.681,15)	(2.939.963,44)	(10.116.585,76)
Lucro Bruto	382.123,27	441.708,11	444.141,38	459.453,63	1.727.426,39
Despesas Operacionais	(344.890,48)	(372.080,77)	(349.965,44)	(391.972,11)	(1.458.908,80)
Vendas	(152.876,14)	(133.068,09)	(132.576,91)	(159.873,88)	(578.395,02)
Administrativas	(150.406,60)	(127.837,49)	(155.977,35)	(171.897,64)	(606.119,08)
Veículos	(4.877,56)	(5.391,51)	(7.245,70)	(15.806,37)	(33.321,14)
Despesas Financeiras	(42.330,51)	(111.921,19)	(62.178,88)	(52.185,92)	(268.616,50)
(-) Receitas Financeiras	10.577,46	10.876,16	8.996,34	8.324,31	38.774,27
Despesas Tributárias	(4.977,13)	(4.738,65)	(982,94)	(532,61)	(11.231,33)
Lucro Operacional Líquido	37.232,79	69.627,34	94.175,94	67.481,52	268.517,59
Resultados não Operacionais	1.024,00	254,87	92,04	223,58	1.594,49
Resultado antes da CSLL e IRPJ	38.256,79	69.882,21	94.267,98	67.705,10	270.112,08
Provisão para CSLL	(3.709,79)	(6.503,53)	(8.605,82)	(6.292,28)	(25.111,41)
Provisão para IRPJ	(6.182,98)	(12.065,37)	(17.905,06)	(11.478,54)	(47.631,94)
Lucro Líquido do Exercício	28.364,03	51.313,31	67.757,10	49.934,28	197.368,72

Quadro 3 – Demonstração do resultado do exercício

Fonte: Dados primários.

Como se pode notar o quadro acima procura demonstrar as receitas, custos e despesas ocorridos na empresa no período em estudo, os quais compõe a base para cálculo dos seus tributos.

4.3 CÁLCULOS TRIBUTOS LUCRO REAL

Neste item pretende-se apresentar os cálculos pelo lucro real de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, referente aos quatro trimestres analisados.

4.3.1 PIS de Incidência Não-Cumulativa

Em seguida é apresentado quadro 4, com a apuração mensal do PIS com incidência não-cumulativa, referente aos meses de outubro de 2012 a setembro de 2013.

CÁLCULO PIS DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA												
	out/12	nov/12	dez/12	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13	jul/13	ago/13	set/13
Cálculo dos débitos												
Receita com vendas	R\$ 1.145.842,18	R\$ 1.070.880,92	R\$ 885.569,51	R\$ 1.322.377,24	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.863,93	R\$ 1.330.068,56	R\$ 1.394.484,20	R\$ 1.323.289,12	R\$ 1.419.926,29	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.315.506,89
Base de cálculo débitos de PIS	R\$ 1.145.842,18	R\$ 1.070.880,92	R\$ 885.569,51	R\$ 1.322.377,24	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.863,93	R\$ 1.330.068,56	R\$ 1.394.484,20	R\$ 1.323.289,12	R\$ 1.419.926,29	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.315.506,89
Total de débitos de PIS (1,65%)	R\$ 18.906,40	R\$ 17.669,54	R\$ 14.611,90	R\$ 21.819,22	R\$ 16.585,54	R\$ 17.883,75	R\$ 21.946,13	R\$ 23.008,99	R\$ 21.834,27	R\$ 23.428,78	R\$ 25.275,77	R\$ 21.705,86
Cálculo dos créditos												
Compras para revenda	R\$ 715.052,32	R\$ 750.094,22	R\$ 930.508,67	R\$ 933.854,41	R\$ 1.070.390,70	R\$ 1.015.349,08	R\$ 1.215.978,39	R\$ 1.156.486,37	R\$ 1.235.869,78	R\$ 1.314.210,60	R\$ 1.264.299,19	R\$ 908.051,30
Serviços utilizados como insumo	R\$ 19.981,63	R\$ 18.691,54	R\$ 20.801,21	R\$ 23.059,30	R\$ 6.308,84	R\$ 21.024,03	R\$ 26.426,43	R\$ 21.114,41	R\$ 21.145,71	R\$ 18.569,99	R\$ 20.572,52	R\$ 31.815,75
Despesas de energia elétrica	R\$ 243,23	R\$ 280,47	R\$ 66,74	R\$ 134,78	-	R\$ 176,61	R\$ 205,31	R\$ 82,82	R\$ 171,25	R\$ 111,92	R\$ 205,89	R\$ 130,60
Devoluções de vendas	R\$ 1.418,00	R\$ 2.742,50	R\$ 435,00	R\$ 3.837,59	-	-	R\$ 601,60	R\$ 385,00	R\$ 4.124,20	R\$ 1.714,50	-	R\$ 2.640,00
Base de cálculo créditos de PIS	R\$ 736.695,18	R\$ 771.808,73	R\$ 951.811,62	R\$ 960.886,08	R\$ 1.076.699,54	R\$ 1.037.151,32	R\$ 1.242.995,13	R\$ 1.228.351,29	R\$ 1.261.310,94	R\$ 1.334.607,01	R\$ 1.285.077,60	R\$ 942.637,65
Créditos de PIS (1,65%)	R\$ 12.155,47	R\$ 12.734,84	R\$ 15.704,89	R\$ 15.854,62	R\$ 17.765,54	R\$ 17.113,00	R\$ 20.509,42	R\$ 20.267,80	R\$ 20.811,63	R\$ 22.021,02	R\$ 21.203,78	R\$ 15.553,52
(-) Ajustes negativos de créditos	R\$ -	R\$ -	R\$ 1,81	R\$ -97,91	R\$ -	R\$ -	R\$ 77,05	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2,48	R\$ -
Total de créditos PIS(1,65%)	R\$ 12.155,47	R\$ 12.734,84	R\$ 15.703,08	R\$ 15.756,71	R\$ 17.765,54	R\$ 17.113,00	R\$ 20.432,37	R\$ 20.267,80	R\$ 20.811,63	R\$ 22.018,54	R\$ 21.203,78	R\$ 15.553,52
Apuração PIS												
Total de débitos de PIS	R\$ 18.906,40	R\$ 17.669,54	R\$ 14.611,90	R\$ 21.819,22	R\$ 16.585,54	R\$ 17.883,75	R\$ 21.946,13	R\$ 23.008,99	R\$ 21.834,27	R\$ 23.428,78	R\$ 25.275,77	R\$ 21.705,86
Total de créditos PIS	R\$ 12.155,47	R\$ 12.734,84	R\$ 15.703,08	R\$ 15.756,71	R\$ 17.765,54	R\$ 17.113,00	R\$ 20.432,37	R\$ 20.267,80	R\$ 20.811,63	R\$ 22.018,54	R\$ 21.203,78	R\$ 15.553,52
Créditos de meses anteriores	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.091,18	R\$ -	R\$ 1.180,20	R\$ 409,45	R\$ -				
Pis a recolher	R\$ 6.750,93	R\$ 4.934,70	R\$ 1.091,18	R\$ 4.971,33	R\$ 1.180,20	R\$ 409,45	R\$ 1.104,31	R\$ 2.741,19	R\$ 1.022,64	R\$ 1.410,24	R\$ 4.071,99	R\$ 6.152,34

Quadro 4 – Cálculo PIS de incidência não-cumulativa

Fonte: Dados primários.

No quadro anterior, estão apresentados os cálculos do PIS no regime não cumulativo, onde parte do total das receitas com vendas auferidas no mês, para localizar-se assim a base de cálculo, que multiplicada a um percentual de 1,65%, determina-se o total dos débitos de PIS. Já os créditos que somente podem ser utilizados por pessoas jurídicas optantes pela não cumulatividade, são apurados a partir do total das compras para revenda, serviços e insumos utilizados na atividade, despesas com energia elétrica e as devoluções de vendas mensalmente apurados.

No intuito de identificar o valor de PIS a recolher, subtraem-se dos débitos apurados, os créditos apurados no mês e créditos remanescentes de meses anteriores.

Nota-se ainda que nos meses de dezembro de 2012, fevereiro e março de 2013, devido a empresa ter comprado mais que vendido, tendo um valor de crédito maior que de débito, ficando a mesma desobrigada a recolher o tributo referente ao período, sendo o valor de crédito que excedeu aos débitos, podem ser descontados nos meses subsequentes.

4.3.2 COFINS de Incidência Não-Cumulativa

No quadro 5 estão demonstrados a apuração dos valores de COFINS de incidência não-cumulativa, referentes aos meses de outubro de 2012 a setembro de 2013.

CÁLCULO COFINS DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA												
	out/12	nov/12	dez/12	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	maio/13	jun/13	jul/13	ago/13	set/13
Cálculo dos débitos												
Receita com vendas	R\$ 1.145.842,18	R\$ 1.070.880,92	R\$ 885.569,51	R\$ 1.322.377,24	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.863,93	R\$ 1.330.068,56	R\$ 1.394.484,20	R\$ 1.323.289,12	R\$ 1.419.926,29	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.315.506,89
Base de cálculo débitos de COFINS	R\$ 1.145.842,18	R\$ 1.070.880,92	R\$ 885.569,51	R\$ 1.322.377,24	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.863,93	R\$ 1.330.068,56	R\$ 1.394.484,20	R\$ 1.323.289,12	R\$ 1.419.926,29	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.315.506,89
Total de débitos de COFINS (7,6%)	R\$ 87.084,01	R\$ 81.386,95	R\$ 67.303,28	R\$ 100.500,67	R\$ 76.393,07	R\$ 82.373,66	R\$ 101.085,21	R\$ 105.980,80	R\$ 100.569,97	R\$ 107.914,40	R\$ 116.421,72	R\$ 99.978,52
Cálculo dos créditos												
Compras para revenda	R\$ 715.052,32	R\$ 750.094,22	R\$ 930.508,67	R\$ 933.854,41	R\$ 1.070.390,70	R\$ 1.015.349,08	R\$ 1.156.486,37	R\$ 1.156.486,37	R\$ 1.235.869,78	R\$ 1.314.210,60	R\$ 1.264.299,19	R\$ 908.051,30
Serviços utilizados como insumo	R\$ 19.981,63	R\$ 18.691,54	R\$ 20.801,21	R\$ 23.059,30	R\$ 6.308,84	R\$ 21.024,03	R\$ 26.426,43	R\$ 21.114,41	R\$ 21.145,71	R\$ 18.569,99	R\$ 20.572,52	R\$ 31.815,75
Despesas de energia elétrica	R\$ 243,23	R\$ 280,47	R\$ 66,74	R\$ 134,78	-	R\$ 176,61	R\$ 205,31	R\$ 82,82	R\$ 171,25	R\$ 111,92	R\$ 205,89	R\$ 130,60
Devoluções de vendas	R\$ 1.418,00	R\$ 2.742,50	R\$ 435,00	R\$ 3.837,59	-	R\$ 601,60	R\$ 385,00	R\$ 50.667,69	R\$ 4.124,20	R\$ 1.714,50	-	R\$ 2.640,00
Base de cálculo créditos de COFINS	R\$ 736.695,18	R\$ 771.808,73	R\$ 951.811,62	R\$ 960.886,08	R\$ 1.076.699,54	R\$ 1.037.151,32	R\$ 1.242.995,13	R\$ 1.228.351,29	R\$ 1.261.310,94	R\$ 1.334.607,01	R\$ 1.285.077,60	R\$ 942.637,65
Créditos de COFINS (7,6%)	R\$ 55.988,83	R\$ 58.657,46	R\$ 72.337,68	R\$ 73.027,34	R\$ 81.829,17	R\$ 78.823,50	R\$ 94.467,63	R\$ 93.354,70	R\$ 95.859,63	R\$ 101.430,13	R\$ 97.665,90	R\$ 71.640,46
(-) Ajustes negativos de créditos	R\$ -	R\$ -	R\$ 8,35	R\$ 451,01	-	R\$ -	R\$ 354,93	-	R\$ -	R\$ 11,40	-	-
Total de créditos COFINS (7,6%)	R\$ 55.988,83	R\$ 58.657,46	R\$ 72.329,33	R\$ 72.576,33	R\$ 81.829,17	R\$ 78.823,50	R\$ 94.112,70	R\$ 93.354,70	R\$ 95.859,63	R\$ 101.418,73	R\$ 97.665,90	R\$ 71.640,46
Apuração COFINS												
Total de débitos de COFINS	R\$ 87.084,01	R\$ 81.386,95	R\$ 67.303,28	R\$ 100.500,67	R\$ 76.393,07	R\$ 82.373,66	R\$ 101.085,21	R\$ 105.980,80	R\$ 100.569,97	R\$ 107.914,40	R\$ 116.421,72	R\$ 99.978,52
Total de créditos COFINS	R\$ 55.988,83	R\$ 58.657,46	R\$ 72.329,33	R\$ 72.576,33	R\$ 81.829,17	R\$ 78.823,50	R\$ 94.112,70	R\$ 93.354,70	R\$ 95.859,63	R\$ 101.418,73	R\$ 97.665,90	R\$ 71.640,46
Créditos de meses anteriores	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.026,05	-	R\$ 5.436,10	R\$ 1.885,94	-	-	-	-	-
COFINS a recolher	R\$ 31.095,18	R\$ 22.729,49	-R\$ 5.026,05	R\$ 22.898,29	-R\$ 5.436,10	R\$ 1.885,94	R\$ 5.086,57	R\$ 12.626,10	R\$ 4.710,34	R\$ 6.495,67	R\$ 18.755,82	R\$ 28.338,06

Quadro 5 – Cálculo COFINS de incidência não-cumulativa

Fonte: Dados primários.

Estão demonstrados no quadro 5, os cálculos do COFINS no regime não cumulativo, nota-se que este tem o mesmo procedimento de cálculo do PIS, uma vez que tanto para o cálculo dos débitos quanto para os créditos, aplica-se uma alíquota de 7,6% sobre suas bases de cálculos, assim identificando seus totais e através da subtração destes, encontra-se um valor a pagar ou um crédito a compensar de COFINS.

Percebe-se também que em alguns meses a empresa comprou mais do que vendeu, e por consequência obteve mais créditos do que débitos, não restando valor a pagar de COFINS nos respectivos meses, sendo que os créditos excedentes aos débitos foram compensados nos meses subsequentes.

4.3.3 Base de Cálculo para Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Conforme determinado pela legislação vigente, o lucro líquido apurado pela contabilidade, deve ser ajustado por meio de adições e exclusões para identificação do lucro real, o qual servirá como base de cálculo para o IRPJ e CSLL, sendo esta apuração, demonstrada no quadro 6, referente ao período em análise.

APURAÇÃO DO LUCRO REAL				
	4º TRIM/2012	1º TRIM/2013	2º TRIM/2013	3º TRIM/2013
Lucro líquido do período	R\$ 38.256,79	R\$ 69.882,21	R\$ 94.267,98	R\$ 67.705,10
Adições	R\$ 2.963,06	R\$ 2.379,25	R\$ 1.352,25	R\$ 2.209,07
Entidades e associações	R\$ 1.762,74	R\$ 1.133,45	R\$ 1.352,25	R\$ 999,07
Brindes	R\$ 1.200,32	R\$ 1.245,80	R\$ -	R\$ 1.210,00
Exclusões	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Lucro Real	R\$ 41.219,85	R\$ 72.261,46	R\$ 95.620,23	R\$ 69.914,17

Quadro 6 – Apuração lucro real

Fonte: Dados primários.

Como pode ser visto nos cálculos do quadro 6, o lucro real é apurado a partir de um lucro líquido, que por sua vez, é apurado na demonstração de resultado do exercício, sofrendo este os ajustes necessários, tais como: adições, as quais são despesas que reduzem o lucro, porém, não são consideradas despesas dedutíveis segundo a legislação, devendo estas serem somadas ao lucro líquido; e, as exclusões que são receitas já tributadas anteriormente e reconhecidas na apuração do resultado, sendo assim, para não haver o recolhimento em duplicidade de uma mesma receita, a legislação permite que estas sejam subtraídas na apuração do lucro real.

4.3.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Em seguida são apresentados os cálculos do imposto de renda pessoa jurídica com base no lucro real dos quatro trimestres em estudo.

CÁLCULO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO REAL				
	4º TRIM/2012	1º TRIM/2013	2º TRIM/2013	3º TRIM/2013
Base de cálculo IR	R\$ 41.219,85	R\$ 72.261,46	R\$ 95.620,23	R\$ 69.914,17
Imposto de renda (15%)	R\$ 6.182,98	R\$ 10.839,22	R\$ 14.343,03	R\$ 10.487,13
Base de cálculo adicional IR	R\$ -	R\$ 12.261,46	R\$ 35.620,23	R\$ 9.914,17
Adicional de imposto de renda (10%)	R\$ -	R\$ 1.226,15	R\$ 3.562,02	R\$ 991,42
Imposto de renda a recolher	R\$ 6.182,98	R\$ 12.065,37	R\$ 17.905,06	R\$ 11.478,54

Quadro 7 – Cálculo imposto de renda pessoa jurídica – lucro real

Fonte: Dados primários.

O valor devido trimestralmente de IRPJ, neste regime de tributação é apurado através da aplicação de um percentual de 15% sobre o lucro real (base de cálculo), sendo que o lucro que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais ou R\$ 60.000,00 (sessenta mil real) trimestrais, está sujeita a incidência do adicional de imposto de renda, sendo que este excedente é tributado sobre uma alíquota de 10%, assim no trimestre em que for apurado um lucro superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), o valor de imposto devido é a soma do imposto de renda e o respectivo adicional.

4.3.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A contribuição social sobre o lucro líquido calculada trimestralmente, deve ser apurada considerando o lucro real como base de cálculo, como demonstrado no quadro 8.

CÁLCULO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - LUCRO REAL				
	4º TRIM/2012	1º TRIM/2013	2º TRIM/2013	3º TRIM/2013
Base de cálculo CSLL	R\$ 41.219,85	R\$ 72.261,46	R\$ 95.620,23	R\$ 69.914,17
CSLL a recolher (9%)	R\$ 3.709,79	R\$ 6.503,53	R\$ 8.605,82	R\$ 6.292,28

Quadro 8 – Cálculo contribuição social sobre o lucro líquido – lucro real

Fonte: Dados primários.

Conforme podemos notar no quadro acima, para apuração trimestral do valor devido de contribuição social sobre o lucro líquido, partiu da base de cálculo anteriormente identificada, sendo aplicada uma alíquota de 9% sobre a mesma.

4.4 CÁLCULOS TRIBUTOS LUCRO PRESUMIDO

Os cálculos do regime de tributação pelo lucro presumido de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, referente aos quatro trimestres analisados, são relacionados a seguir.

4.4.1 PIS de Incidência Cumulativa

As apurações mensais do PIS com incidência cumulativa, referente aos meses de outubro de 2012 a setembro de 2013, são apresentadas no quadro 9.

CÁLCULO PIS DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA												
	out/12	nov/12	dez/12	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13	jul/13	ago/13	set/13
Receita com vendas	R\$ 1.145.842,18	R\$ 1.070.880,92	R\$ 885.569,51	R\$ 1.322.377,24	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.863,93	R\$ 1.330.068,56	R\$ 1.394.484,20	R\$ 1.323.289,12	R\$ 1.419.926,29	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.315.506,89
(-) Devoluções de vendas	R\$ 1.418,00	R\$ 2.742,50	R\$ 435,00	R\$ 3.837,59	R\$ -	R\$ 601,60	R\$ 385,00	R\$ 50.667,69	R\$ 4.124,20	R\$ 1.714,50	R\$ -	R\$ 2.640,00
Base de cálculo PIS	R\$ 1.144.424,18	R\$ 1.068.138,42	R\$ 885.134,51	R\$ 1.318.539,65	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.262,33	R\$ 1.329.683,56	R\$ 1.343.816,51	R\$ 1.319.164,92	R\$ 1.418.211,79	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.312.866,89
PIS a recolher (0,65%)	R\$ 7.438,76	R\$ 6.942,90	R\$ 5.753,37	R\$ 8.570,51	R\$ 6.533,62	R\$ 7.041,21	R\$ 8.642,94	R\$ 8.734,81	R\$ 8.574,57	R\$ 9.218,38	R\$ 9.957,12	R\$ 8.533,63

Quadro 9 – Cálculo PIS de incidência cumulativa

Fonte: Dados primários.

O quadro 9 apresenta os cálculos do PIS no regime cumulativo, sendo sua base de cálculo o total das receitas com vendas no mês, deduzidas das devoluções de vendas ocorridas dentro do período, sobre este valor apurado aplica-se um percentual de 0,65% referente a alíquota de PIS, assim determinando o seu valor a recolher.

4.4.2 COFINS de Incidência Cumulativa

Os cálculos de COFINS com incidência cumulativa, referente aos meses de outubro de 2012 a setembro de 2013, são demonstrados no quadro 10.

CÁLCULO COFINS DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA												
	out/12	nov/12	dez/12	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13	jul/13	ago/13	set/13
Receita com vendas	R\$ 1.145.842,18	R\$ 1.070.880,92	R\$ 885.569,51	R\$ 1.322.377,24	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.863,93	R\$ 1.330.068,56	R\$ 1.394.484,20	R\$ 1.323.289,12	R\$ 1.419.926,29	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.315.506,89
(-) Devoluções de vendas	R\$ 1.418,00	R\$ 2.742,50	R\$ 435,00	R\$ 3.837,59	R\$ -	R\$ 601,60	R\$ 385,00	R\$ 50.667,69	R\$ 4.124,20	R\$ 1.714,50	R\$ -	R\$ 2.640,00
Base de cálculo COFINS	R\$ 1.144.424,18	R\$ 1.068.138,42	R\$ 885.134,51	R\$ 1.318.539,65	R\$ 1.005.172,01	R\$ 1.083.262,33	R\$ 1.329.683,56	R\$ 1.343.816,51	R\$ 1.319.164,92	R\$ 1.418.211,79	R\$ 1.531.864,80	R\$ 1.312.866,89
COFINS a recolher (3,00%)	R\$ 34.332,73	R\$ 32.044,15	R\$ 26.554,04	R\$ 39.556,19	R\$ 30.155,16	R\$ 32.497,87	R\$ 39.890,51	R\$ 40.314,50	R\$ 39.574,95	R\$ 42.546,35	R\$ 45.955,94	R\$ 39.386,01

Quadro 10 – Cálculo COFINS de incidência cumulativa

Fonte: Dados primários.

Os cálculos de COFINS de incidência cumulativa obedecem aos mesmos critérios do PIS de incidência cumulativa, conforme demonstra o quadro 10, onde a base de cálculo é determinada pelo total das receitas com vendas subtraídas das devoluções efetuadas no mês, aplicando-se uma alíquota de 3% sobre tal base de cálculo, para apurar o valor devido de COFINS.

4.4.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Com o propósito de mostrar os cálculos de imposto de renda pessoa jurídica pelo lucro presumido, expõe-se o quadro 11.

CÁLCULO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO PRESUMIDO				
	4º TRIM/2012	1º TRIM/2013	2º TRIM/2013	3º TRIM/2013
Faturamento	R\$ 3.102.292,61	R\$ 3.411.413,18	R\$ 4.047.841,88	R\$ 4.267.297,98
(-) Devoluções	R\$ 4.595,50	R\$ 4.439,19	R\$ 55.176,89	R\$ 4.354,50
Faturamento Líquido	R\$ 3.097.697,11	R\$ 3.406.973,99	R\$ 3.992.664,99	R\$ 4.262.943,48
Lucro Presumido (8%)	R\$ 247.815,77	R\$ 272.557,92	R\$ 319.413,20	R\$ 341.035,48
Base de cálculo IR	R\$ 247.815,77	R\$ 272.557,92	R\$ 319.413,20	R\$ 341.035,48
Imposto de renda (15%)	R\$ 37.172,37	R\$ 40.883,69	R\$ 47.911,98	R\$ 51.155,32
Base de cálculo adicional IR	R\$ 187.815,77	R\$ 212.557,92	R\$ 259.413,20	R\$ 281.035,48
Adicional de imposto de renda (10%)	R\$ 18.781,58	R\$ 21.255,79	R\$ 25.941,32	R\$ 28.103,55
Imposto de renda a recolher	R\$ 55.953,94	R\$ 62.139,48	R\$ 73.853,30	R\$ 79.258,87

Quadro 11 – Cálculo imposto de renda pessoa jurídica – lucro presumido

Fonte: Dados primários.

Como pode ser observado acima, para identificar valor de IRPJ a recolher trimestralmente neste regime de tributação, primeiramente subtraem do faturamento total auferido no trimestre, as devoluções de venda do período, resultando no faturamento líquido, o qual é presumido o lucro a um percentual de 8%, no caso de comércio, conforme determinado pela legislação, obtendo assim, a base de cálculo para imposto de renda pessoa jurídica.

Sobre tal base de cálculo deve ser aplicada uma alíquota de 15% referente ao IRPJ, sendo que está sujeita a incidência do adicional de imposto de renda, as pessoas jurídicas que apuram lucro superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais ou R\$ 60.000,00 (sessenta mil

real) trimestrais, calculado este excedente sobre um percentual de 10%, após identificar o valor do IRPJ e de seu adicional, estes são somados, a fim de apurar o valor de imposto de renda devido no trimestre.

4.4.4 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

O quadro abaixo vem demonstrar os cálculos da contribuição social sobre o lucro líquido pelo regime do lucro presumido:

CÁLCULO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - LUCRO PRESUMIDO				
	4º TRIM/2012	1º TRIM/2013	2º TRIM/2013	3º TRIM/2013
Faturamento	R\$ 3.102.292,61	R\$ 3.411.413,18	R\$ 4.047.841,88	R\$ 4.267.297,98
(-) Devoluções	R\$ 4.595,50	R\$ 4.439,19	R\$ 55.176,89	R\$ 4.354,50
Faturamento Líquido	R\$ 3.097.697,11	R\$ 3.406.973,99	R\$ 3.992.664,99	R\$ 4.262.943,48
Lucro Presumido (12%)	R\$ 371.723,65	R\$ 408.836,88	R\$ 479.119,80	R\$ 511.553,22
Base de cálculo	R\$ 371.723,65	R\$ 408.836,88	R\$ 479.119,80	R\$ 511.553,22
CSLL a recolher (9%)	R\$ 33.455,13	R\$ 36.795,32	R\$ 43.120,78	R\$ 46.039,79

Quadro 12 – Cálculo contribuição social sobre o lucro líquido – lucro presumido

Fonte: Dados primários.

Como visto, a contribuição social sobre o lucro líquido segue os mesmos procedimentos adotados para o IRPJ, subtraindo do faturamento total, as devoluções de venda ocorridas no mês, porém, sobre o faturamento líquido aplica-se um percentual de 12%, no caso de comércio, para determinar sua base de cálculo, aplicando-se sobre esta, uma alíquota de 9% para apuração da CSLL a recolher.

4.5 COMPARATIVO - LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO

No intuito de apurar qual dos regimes de tributação torna-se mais econômico para empresa em questão, são apresentados os quadros a seguir, trazendo um comparativo por tributo entre o lucro real e o lucro presumido.

4.5.1 Programa de Integração Social - PIS

No quadro 13, estão apresentados mensalmente os valores recolhidos de PIS pelo lucro real e lucro presumido, possibilitando a comparação entre os mesmos:

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL			
Mês/Ano	Lucro Real		Lucro Presumido
outubro/2012	R\$	6.750,93	R\$ 7.438,76
novembro/2012	R\$	4.934,70	R\$ 6.942,90
dezembro/2012	R\$	-	R\$ 5.753,37
janeiro/2013	R\$	4.971,33	R\$ 8.570,51
fevereiro/2013	R\$	-	R\$ 6.533,62
março/2013	R\$	-	R\$ 7.041,21
abril/2013	R\$	1.104,31	R\$ 8.642,94
maio/2013	R\$	2.741,19	R\$ 8.734,81
junho/2013	R\$	1.022,64	R\$ 8.574,57
julho/2013	R\$	1.410,24	R\$ 9.218,38
agosto/2013	R\$	4.071,99	R\$ 9.957,12
setembro/2013	R\$	6.152,34	R\$ 8.533,63
Totais:	R\$	33.159,67	R\$ 95.941,82

Quadro 13 – Comparativo PIS

Fonte: Dados primários.

Nota-se que em todos os meses analisados, o recolhimento do PIS torna-se menos oneroso pelo lucro real, sendo recolhido ao final do período, pelo lucro real o valor de R\$ 33.159,67 e no lucro presumido R\$ 95.941,82, resultando a opção pelo lucro real em uma economia de R\$ 62.782,15, representando uma redução de aproximadamente 189,33%, se comparado com o lucro presumido. Esta diferença na apuração do PIS entre as duas formas de tributação, deve-se principalmente a questão de que pelo lucro presumido a empresa apurar somente débitos, tributando a um percentual de 0,65% sobre a receita líquida com vendas, já pelo lucro real, apesar de a alíquota ser de 1,65% sobre o faturamento, esta permite o aproveitamento de créditos, anteriormente apontados, no mesmo percentual, o qual, no exercício de sua atividade a empresa gera um grande volume, tendo em determinados meses, mais crédito que débito, ficando desobrigada do recolhimento do tributo nestes períodos, e

aproveitando-se dos créditos excedentes aos débitos nos meses subsequentes, desta forma recolhendo um valor consideravelmente menor de tributo, através do lucro real.

4.5.2 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Para confrontar as diferenças entre o recolhimento mensal da COFINS pelo lucro real e o lucro presumido, expõem-se o quadro 14.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL				
Mês/Ano	Lucro Real		Lucro Presumido	
outubro/2012	R\$	31.095,18	R\$	34.332,73
novembro/2012	R\$	22.729,49	R\$	32.044,15
dezembro/2012	R\$	-	R\$	26.554,04
janeiro/2013	R\$	22.898,29	R\$	39.556,19
fevereiro/2013	R\$	-	R\$	30.155,16
março/2013	R\$	-	R\$	32.497,87
abril/2013	R\$	5.086,57	R\$	39.890,51
maio/2013	R\$	12.626,10	R\$	40.314,50
junho/2013	R\$	4.710,34	R\$	39.574,95
julho/2013	R\$	6.495,67	R\$	42.546,35
agosto/2013	R\$	18.755,82	R\$	45.955,94
setembro/2013	R\$	28.338,06	R\$	39.386,01
Totais:	R\$	152.735,52	R\$	442.808,39

Quadro 14 – Comparativo COFINS

Fonte: Dados primários.

Podemos verificar que no período analisado a COFINS pelo lucro real totalizou R\$ 152.735,52 e no lucro presumido R\$ 442.808,39, representando o recolhimento pelo lucro real uma redução próxima a 189,92%, economizando a empresa R\$ 290.072,87, em relação ao lucro presumido, sendo o motivo de tal redução, como já explanado no PIS, a permissão da utilização de créditos pelo lucro real, o qual a empresa em estudo gera um elevado valor, tornando-se assim, mais vantajoso o recolhimento da COFINS pelo lucro real.

4.5.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

Com a finalidade de demonstrar as diferenças de valores de imposto de renda pessoa jurídica recolhidos trimestralmente pela empresa no lucro real e lucro presumido, apresenta-se o quadro a seguir:

IMPOSTO DE RENDA			
Trimestre/Ano	Lucro Real		Lucro Presumido
4º Trimestre/2012	R\$	6.182,98	R\$ 55.953,94
1º Trimestre/2013	R\$	12.065,37	R\$ 62.139,48
2º Trimestre/2013	R\$	17.905,06	R\$ 73.853,30
3º Trimestre/2013	R\$	11.478,54	R\$ 79.258,87
Totais:	R\$	47.631,94	R\$ 271.205,59

Quadro 15 – Comparativo imposto de renda pessoa jurídica

Fonte: Dados primários.

Como demonstrado no quadro anterior, o recolhimento do IRPJ pelo lucro real e lucro presumido, totalizam respectivamente R\$ 47.631,94 e R\$ 271.205,59, representando uma economia no valor de R\$ 223.573,65, reduzindo acerca de 469,38% o pagamento do imposto pelo lucro real quando confrontado ao lucro presumido, tendo tal redução origem na formação da base de cálculo, sendo que no lucro presumido é apurada por meio da presunção do lucro a 8% sobre o faturamento, e no lucro real é formada pelo ajuste das adições e exclusões ao lucro líquido apurado nas demonstrações contábeis. Tendo em vista que a empresa em questão trabalha com margem de lucro inferior ao presumido pela legislação, torna-se mais adequado apurar o imposto de renda pelo lucro real.

4.5.4 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Na sequência estão apresentados no quadro 16, os recolhimentos trimestrais de CSLL, pelo lucro real e lucro presumido, assim permitindo a sua comparação.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO			
Trimestre/Ano	Lucro Real		Lucro Presumido
4º Trimestre/2012	R\$	3.709,79	R\$ 33.455,13
1º Trimestre/2013	R\$	6.503,53	R\$ 36.795,32
2º Trimestre/2013	R\$	8.605,82	R\$ 43.120,78
3º Trimestre/2013	R\$	6.292,28	R\$ 46.039,79
Totais:	R\$	25.111,41	R\$ 159.411,02

Quadro 16 – Comparativo contribuição social sobre o lucro líquido

Fonte: Dados primários.

O quadro acima apresenta os totais a recolher de CSLL do período em análise, sendo R\$ 25.111,41 no lucro real e R\$ 159.411,02 no lucro presumido, assim podendo concluir, que do mesmo modo do imposto de renda, na contribuição social sobre o lucro líquido, o motivo pelo qual, a tributação pelo lucro real resulta em uma economia de R\$ 134.299,61 ou de aproximadamente 534,82% nos totais a pagar, em relação ao lucro presumido, está na diferente forma de apuração da base de cálculo, uma vez que a margem de lucro a qual a empresa trabalha é inferior ao percentual de presunção de 12% determinado em Lei, ficando evidente a necessidade de se apurar a CSLL pelo lucro real.

4.5.5 Comparativo Trimestral do Total dos Tributos

Na intenção de apontar os totais apurados trimestralmente de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, no período analisado e comparar os valores pagos nas diferentes formas de tributação, apresenta-se o quadro 17:

COMPARATIVO TRIMESTRAL DO TOTAL DOS TRIBUTOS				
	Lucro Real		Lucro Presumido	
4º Trimestre/2012	R\$	75.403,05	R\$	202.475,02
1º Trimestre/2013	R\$	46.438,52	R\$	223.289,35
2º Trimestre/2013	R\$	53.802,04	R\$	262.706,35
3º Trimestre/2013	R\$	82.994,95	R\$	280.896,10
Totais:	R\$	258.638,55	R\$	969.366,82

Quadro 17 – Comparativo trimestral do total dos tributos

Fonte: Dados primários.

De acordo com o quadro acima exposto, os valores apurados trimestralmente pelo lucro real são significativamente menores do que quando calculados pelo lucro presumido, representando a opção pelo lucro real, uma redução próxima de 274,80%, economizando a empresa o total de R\$ 710.728,27 ao final do período em estudo. Desta forma, percebe-se que tributar pelo lucro real, torna-se mais vantajoso para a devida empresa, assim, seguindo os objetivos do planejamento tributário, que é o de pagar o menor valor possível de tributos dentro da legalidade.

4.6 RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES

Diante do estudo bibliográfico, da coleta e análise dos dados necessários, bem como, a realização dos cálculos dos tributos pelo lucro real e lucro presumido no período do 4º trimestre de 2012 ao 3º trimestre de 2013, conforme exposto anteriormente, recomenda-se à empresa que para o ano-calendário de 2014, mantenha-se apurando seus impostos pelo lucro real, a fim de obter menor ônus tributário, obedecendo aos dispostos na legislação vigente.

Sugere-se à empresa, que na tomada de decisão para optar pela melhor forma de tributação para o ano-calendário, faz-se necessário a elaboração do planejamento tributário, uma vez que possíveis alterações nas suas atividades e na legislação tributária possam futuramente intervir em suas operações, podendo assim, o lucro real deixar de ser a forma mais vantajosa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista a pesquisa realizada e considerando os objetivos da mesma, a área da contabilidade vem dar suporte para as empresas, sempre procurando proporcionar o melhor resultado financeiro, sendo que uma das alternativas para tal, pode ser por meio do planejamento tributário, observando que a elevada carga tributária brasileira, afeta diretamente no seu lucro.

Desta forma, buscou-se verificar entre o lucro real e o lucro presumido, qual forma de tributação torna-se menos onerosa para a empresa em questão.

Sendo assim, a pesquisa exigiu um estudo bibliográfico em torno da área contábil tendo em vista as especificidades do planejamento tributário. A partir da realização dos estudos teóricos e a compreensão dos conhecimentos necessários, tornou-se imprescindível a coleta de dados os quais foram analisados e em seguida realização e avaliação dos cálculos, de modo a atingir os objetivos propostos neste trabalho.

Diante do contexto econômico e tributário brasileiro em que as empresas estão inseridas, fica em evidência, a importância da assessoria contábil, uma vez que esta dará suporte para gerir com eficiência seus ônus tributários, a fim de recolher o menor valor de tributos possíveis, assim mantendo-se num mercado altamente competitivo e obtendo maior lucratividade.

Contudo, os objetivos elencados para esta pesquisa foram alcançados, pois a partir dos resultados obtidos pelos cálculos, pode-se verificar e confirmar que a forma de tributação pelo lucro real, a qual a empresa analisada vem optando, é a menos onerosa.

É comum que as empresas do ramo de comércio varejista que possuam características de faturamento semelhante a estudada, trabalhem com margens reduzidas de lucro, que devido a imposição natural do mercado, sendo a opção de tributação menos onerosa o lucro real.

Porém, o planejamento tributário deve ser constantemente elaborado, para que se prossiga recolhendo o mínimo necessário, de acordo com a legislação vigente, uma vez que a aplicação dos percentuais do lucro presumido, num mercado altamente competitivo que é o ramo varejista, é uma hipótese a ser considerada quando há o aumento da lucratividade da empresa.

As empresas devem desenvolver ferramentas, as quais proporcionem subsídios necessários aos seus gestores, para que estes tenham clara convicção que estão optando pela forma mais econômica de apuração de tributos.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; et al. **Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em:

<<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1272/NormasEditadas25AnosDaCFIBPT.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 13.

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

____. **Planejamento Tributário**, 1ª ed. 2009. Disponível em:

<<http://online.minhabiblioteca.com.br/books/9788502112896/page/V>>. Acesso em: 22 out. 13.

ARAÚJO, Hélio R. **Apostila contabilidade tributária**. Disponível em:

<<http://www.grupos.com.br/group/contabiljr/Messages.html?action=download&year=11&month=3&id=1300136027809974&attach=Apostila%20contabilidade%20Tributaria.pdf>>.

Acesso em 07 out. 13.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Código tributário nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 13 out. 13.

____. **Constituição da república federativa do brasil de 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 13 out. 13.

____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 26 out. 13.

____. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em 26 out. 13.

____. **Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2001/leicp105.htm>>. Acesso em 04 nov. 13.

____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em 25 out. 13.

____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. acesso em 22 out. 13.

____. **Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm>. Acesso em 29 out. 13.

____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em 27 out. 13.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** 5 ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2006.

CONTABILIDADE Tributária: o que é. Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contabilidadetributaria.htm>>. Acesso em 05 out. 13.

DESAFIOS brasileiros: carga tributária. Disponível em:
<<http://veja.abril.com.br/tema/desafios-brasileiros-carga-tributaria>>. Acesso em: 03 abr. 13.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

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

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS. **Orientações de apresentação dos trabalho acadêmicos.** Passo Fundo, 2006.

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

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretações e praticas.** 38. ed. São Paulo: IR publicações, 2013.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 1997.

IMPOSTO de renda: pessoa jurídica. Disponível em:
<<http://www.portaltributario.com.br/tributos/irpj.html>>. Acesso em 30 out. 13.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas.** 15.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MARTINS, Orleans. **Apostila de contabilidade tributária**. Disponível em: <<http://minhaturma01.blogspot.com.br/>>. Acesso em 05 out. 13.

MINKE, Paloma. **Carga Tributária Recorde em 2012: 36,27% do PIB**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/559/IBPT-lanca-o-PAI-ferramenta-para-auxiliar-o-Micro-e-Pequeno-negocio>>. Acesso em: 03 abr. 13.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica**. 9.ed. São Paulo: Frase, 2002.

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

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

PINTO, João Roberto Domingues; CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples: incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2011: [João Roberto Domingues Pinto]**. 20. ed. Rio de Janeiro: CRCRS, 2012.

RECEITA FEDERAL. **Alíquotas do imposto de renda de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contribpj.htm>> Acesso em 01 nov. 13.

____. **Alíquotas**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribCsl/Aliquotas.htm>>. Acesso em 04 nov. 13.

____. **Lucro presumido**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucropresumido.htm>>. Acesso em 01 nov. 13.

____. **Lucro real**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm>>. Acesso em 30 out. 13.

____. **Regime de incidência cumulativa**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciacumulativa.htm>>. Acesso em 05 nov. 13.

____. **Regime de incidência não cumulativa**. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciaaocumulativa.htm#Desconto de créditos](http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciaaocumulativa.htm#Desconto%20de%20cr%C3%A9ditos)>. Acesso em 05 nov. 13.

____. **Regimes de incidência**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencia.htm>>. Acesso em 04 nov. 13.

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

SILVA, Adilson Alves de. **Planejamento tributário eficaz resulta em bom resultado**.

Disponível em:

<<http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIENTIFICA/DIREITO/1-.PDF>>. Acesso em 07 out. 13.

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO. Faculdade de Ciências Econômicas Administrativas e Contábeis. **Orientações de apresentação dos trabalhos acadêmicos**. Passo Fundo, 2006.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. Curitiba: Juruá, 2009.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade e o planejamento tributário**. Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/planejamentofiscal.htm>>. Acesso em 15 set. 13.

____. **Planejamento tributário: luxo ou necessidade**. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>>. Acesso em 14 set. 13.

____. **Planejamento tributário: pague menos, dentro da lei**. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em: 14 set. 13.