

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

Miguel Gazola

**CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DOS REFLEXOS
DECISÓRIOS DA ESCOLHA DA EMPRESA DE PEQUENO E
MÉDIO PORTE PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO: LUCRO REAL,
LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**São Paulo
2012**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

Miguel Gazola

**CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DOS REFLEXOS
DECISÓRIOS DA ESCOLHA DA EMPRESA DE PEQUENO E
MÉDIO PORTE PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO: LUCRO REAL,
LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira.

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**São Paulo
2012**

ERRATA

GAZOLA, Miguel. **Contabilidade Tributária: Análise dos Reflexos Decisórios da Escolha da Empresa de Pequeno e Médio Porte pelo Regime de Tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.** (2012). (114 páginas). Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuarias – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

PÁGINA	Onde se lê	Leia-se
20	Segundo Santos (2012), existem várias definições e classificações para as empresas quanto ao porte. A seguir, seguem as mais relevantes.	Segundo Santos e Veiga (2012), existem várias definições e classificações para as empresas quanto ao porte. A seguir, seguem as mais relevantes.
113	SANTOS, F. A.; Contabilidade: com ênfase em Micro, Pequena e Médias Empresas. São Paulo: Atlas, 2012.	SANTOS, F. A.; VEIGA, W. E.; Contabilidade: com ênfase em Micro, Pequena e Médias Empresas. São Paulo: Atlas, 2012, 2º ed.

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, pela sua infinita sabedoria, por mostrar caminhos para nosso aprimoramento espiritual, profissional e pessoal.

Ao Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira, por aceitar o desafio de orientar este trabalho com competência, dedicação, paciência e entusiasmo. Acolheu-me durante esses meses com minhas dúvidas e inseguranças. Obrigado pelo privilégio de poder contar com sua orientação em todos os momentos deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos, que, com sua longa experiência profissional, teve uma participação valiosa. Obrigado pelas contribuições no encaminhamento deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters, que aceitou fazer parte da banca examinadora. Obrigado pelas indicações e sugestões muito úteis, que contribuíram para importantes alterações.

A Capes, pela Bolsa Mestrado.

Ao querido amigo Antonio Carlos de Medeiros Nunes, que contribuiu para os meus estudos.

Aos amigos Ricardo Takatori e Jairo de Almeida Machado Junior, que sempre me apoiaram, nos momentos em que precisei.

Aos meus pais, José Aparecido Gazola e Nina Cardamone Gazola, com muito amor, agradeço-lhes pela compreensão nos momentos em que não lhes dei a atenção merecida.

Aos meus cunhados Pedro Roberto Galdi e Denise Natera Gonçalves Galdi, que me acompanharam nos momentos mais difíceis. Obrigado pelo apoio cotidiano durante esses meses.

Aos meus sogros, Abner Gonçalves e Francisca Natera Gonçalves, que sempre me incentivaram na minha vida profissional e acadêmica, registro minha feição e amor.

À Prof. Ms Janice Natera Gonçalves Gazola, minha esposa, minha inspiração. Gostaria de lhe agradecer não só pelo apoio e carinho, mas também por tudo que aprendi com você e, por ter me incentivado a fazer o mestrado, ajudando-me também nos meus estudos e nas minhas pesquisas.

À Vanice Natera Gonçalves Gazola, minha filha,
com muito amor. Obrigado pela sua
compreensão nos momentos em que não lhe dei
a atenção merecida.

Ao Tiago Natera Galdi, meu filho, pela sua
história de vida, que me incentivou com palavras
de carinho e um sorriso no rosto.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é fazer um Planejamento Tributário que poderá auxiliar na busca de uma alternativa dentro dos aspectos legais à melhor ou à menor carga tributária. A partir desse conceito, é preciso analisar todos os regimes de tributação existentes no Brasil e, para melhor conclusão da pesquisa, serão analisadas três empresas com ramos e áreas distintas. As pessoas jurídicas, dentro de certas regras, poderão optar pelas formas de tributação existentes, ou seja, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Atualmente, no Brasil, os tributos são bastante relevantes na composição dos custos e despesas das pessoas jurídicas, independente da empresa ser de pequeno ou médio porte, devendo-se, desse modo, analisar as alternativas, pois cada regime de tributação possui características próprias e bastante diferenciadas, e para determinadas empresas, a escolha do regime de tributação poderá ter vantagens ou desvantagens. Dessa forma, pela pesquisa levantada no estudo comparativo, será avaliada a melhor maneira de tributação para cada tipo de atividade que a empresa desempenha, sendo uma empresa comercial que revende roupas, uma empresa industrial que fabrica papéis e uma empresa de prestação de serviços na área da construção civil.

Palavras-Chave: Tributos Federais, Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional, Planejamento Tributário.

ABSTRACT

This research aims to produce a tax planning that can assist in finding an alternative, within legal aspects, to the best or lowest tax burden. Based on this concept, it is necessary to analyze all existing taxation regimes in Brazil and for a better research conclusion, it will be analyzed three companies with distinct branches and areas. Legal entities, within certain rules, will be able to choose from available taxation forms, ie, Taxable Income, National Income Deemed and Simple. Currently taxes in Brazil are very relevant to legal entities cost and expenses composition, regardless the size the company presents itself. Therefore it is necessary to analyze alternatives that would fit better for a given entity, since each tax regime has particular characteristics, are quite different, and will provide advantages or disadvantages for each company given the system chosen. Thus, by the survey raised in the case study, it will be assessed the best taxation way for each type of activity the company plays, being a selling clothes business, an industrial company that manufactures textile products or a services provider in construction.

Keywords: Taxes incidents, Taxable Income, Presumed Income, Simple National Tax Planning

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Dados da loja de roupas para cálculo do Simples Nacional	70
Quadro 2 –	Faixa de receita acumulada para cálculo do tributo	70
Quadro 3 –	Cálculo do Simples Nacional	71
Quadro 4 –	Cálculo do Simples Nacional por tributo	71
Quadro 5 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Simples Nacional ...	72
Quadro 6 –	Dados da loja de roupas para cálculo do Lucro Presumido	72
Quadro 7 –	Cálculo do IRPJ e CSL com base no Lucro Presumido	73
Quadro 8 –	Cálculo do PIS e da COFINS com base no Lucro Presumido..	73
Quadro 9 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Presumido	74
Quadro 10 –	Dados da loja de roupa para cálculo Lucro Real de janeiro a junho	74
Quadro 11 –	Dados da loja de roupa para cálculo Lucro Real de julho a dezembro	75
Quadro 12 –	Cálculo do IRPJ e CSL estimativa mensal	75
Quadro 13 –	Cálculo da CSL e IRPJ e CSL com base no lucro líquido	76
Quadro 14 –	Dados para cálculo do PIS e da COFINS	76
Quadro 15 –	Cálculo do PIS e da COFINS devidos	77
Quadro 16 –	Cálculo do PIS e da COFINS a compensar com o devido	77
Quadro 17 –	Cálculo do PIS a recolher	78
Quadro 18 –	Cálculo da COFINS a recolher	78
Quadro 19 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Real	78
Quadro 20 –	Comparativo entre os regimes de tributação	79
Quadro 21 –	Dados da indústria de papéis para cálculo do Simples Nacional	80
Quadro 22 –	Faixa de receita acumulada para cálculo do tributo	81
Quadro 23 –	Cálculo do Simples Nacional	81
Quadro 24 –	Cálculo do Simples Nacional por tributo	81
Quadro 25 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Simples Nacional ...	82
Quadro 26 –	Dados da indústria de papéis para cálculo do Lucro Presumido	82
Quadro 27 –	Cálculo do IRPJ e CSL com base no Lucro Presumido	83
Quadro 28 –	Cálculo do PIS e da COFINS com base no Lucro Presumido..	

Quadro 29 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Presumido	83
Quadro 30 –	Dados da indústria de papéis para cálculo do Lucro Real	84
Quadro 31 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Janeiro	84
Quadro 32 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Fevereiro .	85
Quadro 33 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Março	85
Quadro 34 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Abril	86
Quadro 35 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Maio	86
Quadro 36 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Junho	86
Quadro 37 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Julho	87
Quadro 38 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Agosto	87
Quadro 39 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Setembro..	88
Quadro 40 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Outubro.....	88
Quadro 41 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Novembro	88
Quadro 42 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Dezembro	89
Quadro 43 –	Valores de IRPJ e CSL a recolher mensalmente	89
Quadro 44 –	Cálculo da CSL e IRPJ no final do ano-calendário	90
Quadro 45 –	Dados para cálculo do PIS e da COFINS	91
Quadro 46 –	Cálculo do PIS e da COFINS devidos	91
Quadro 47 –	Cálculo do PIS e da COFINS a compensar com o devido	92
Quadro 48 –	Cálculo do PIS a recolher	92
Quadro 49 –	Cálculo da COFINS a recolher	93
Quadro 50 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Real	93
Quadro 51 –	Comparativo entre os regimes de tributação	94
Quadro 52 –	Dados da indústria de papéis para cálculo do Lucro Presumido	95
Quadro 53 –	Cálculo do IRPJ e CSL com base no Lucro Presumido	96
Quadro 54 –	Cálculo do PIS e da COFINS com base no Lucro Presumido	96
Quadro 55 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Presumido	97
Quadro 56 –	Dados da Construção Civil para cálculo do Lucro Real	97
Quadro 57 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Janeiro	98
Quadro 58 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Fevereiro..	98
Quadro 59 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Março.....	98
Quadro 60 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Abril.....	99

Quadro 61 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Maio.....	99
Quadro 62 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Junho.....	99
Quadro 63 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Julho.....	100
Quadro 64 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Agosto.....	100
Quadro 65 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Setembro..	100
Quadro 66 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Outubro.....	101
Quadro 67 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Novembro	101
Quadro 68 –	Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Dezembro	101
Quadro 69 –	Cálculo da CSL e IRPJ no final do ano-calendário	102
Quadro 70 –	Dados para cálculo do PIS e da COFINS	102
Quadro 71 –	Cálculo do PIS e da COFINS devido	103
Quadro 72 –	Cálculo do PIS e da COFINS a compensar com o devido	103
Quadro 73 –	Cálculo do PIS a recolher	104
Quadro 74 –	Cálculo da COFINS a recolher	104
Quadro 75 –	Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Real	104
Quadro 76 –	Comparativo entre os regimes de tributação	105

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Regime de tributação por número de empresas X receita agregada	19
Gráfico 2 – Comparativo entre os ramos de atividades	106

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação dos estabelecimentos segundo porte	21
Tabela 2 – Classificação das micro e pequenas empresas, segundo o faturamento anual	22

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1. CONTEXTUALIZAÇÕES DO TEMA	15
1.2. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	15
1.3. HIPÓTESES DA PESQUISA	16
1.4. OBJETIVOS	17
1.5. JUSTIFICATIVA DO TEMA ESCOLHIDO	17
2. REVISÃO DA LITERATURA	20
2.1. DEFINIÇÃO DE MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	20
2.2. CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	22
2.3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	24
2.4. EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA	26
2.4.1. Finalidade social dos Tributos	26
2.4.2. Definição de Tributos	27
2.4.3. Tipos de Tributos	28
2.4.4. Impostos	29
2.4.5. Contribuições Sociais	30
2.5. TRIBUTOS FEDERAIS	31
2.5.1. IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica	32
2.5.2. CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	33
2.5.3. PIS – Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição para o Financiamento da seguridade Social	34
2.6. REGIMES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	34
2.6.1. Lucro Real	35
2.6.1.1. Empresas obrigadas ao Lucro Real	35
2.6.1.2. Período de Apuração	36
2.6.1.3. Definição de Lucro Real	37
2.6.1.4. Valores indedutíveis para apuração do Lucro Real	39
2.6.1.5. Valores não tributáveis para apuração do Lucro Real	40
2.6.1.6. Compensações	41
2.6.1.7. Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR	41
2.6.1.8. Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Determinação da Base de	

Cálculo	42
2.6.1.8.1. <i>Percentuais aplicados sobre a receita bruta</i>	42
2.6.1.8.2. <i>Redução ou suspensão dos pagamentos</i>	44
2.6.1.8.3. <i>Apuração do Lucro Real Trimestral</i>	44
2.6.1.9. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Determinação da Base de Cálculo	45
2.6.1.9.1. <i>Percentuais aplicados sobre a receita bruta</i>	45
2.6.1.9.2. <i>Regra Geral da Contribuição Social sobre o Lucro</i>	46
2.6.1.10. <i>PIS e COFINS não cumulativos</i>	46
2.6.1.10.1. <i>Pessoas Jurídicas não Abrangidas</i>	47
2.6.1.10.2. <i>Base de cálculo</i>	49
2.6.1.10.3. <i>Alíquota</i>	49
2.6.1.11. <i>Obrigações acessórias</i>	49
2.6.2. Lucro Presumido	50
2.6.2.1. <i>Quem pode optar pelo Lucro Presumido</i>	50
2.6.2.2. <i>Momento da opção</i>	50
2.6.2.3. <i>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</i>	51
2.6.2.3.1. <i>Percentuais incidentes sobre a receita bruta</i>	51
2.6.2.3.2. <i>Determinação da Base de Cálculo</i>	52
2.6.2.3.3. <i>Alíquota</i>	52
2.6.2.4. <i>Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido</i>	52
2.6.2.4.1. <i>Percentuais incidentes sobre a receita bruta</i>	53
2.6.2.4.2. <i>Determinação da Base de Cálculo</i>	54
2.6.2.4.3. <i>Alíquota</i>	54
2.6.2.5. <i>PIS e COFINS Cumulativo</i>	54
2.6.2.5.1. <i>Exclusões da Receita Bruta</i>	54
2.6.2.5.2. <i>Obrigações acessórias</i>	54
2.6.3. Simples Nacional	54
2.6.3.1. <i>Opção</i>	55
2.6.3.2. <i>Atividades impedidas de Optar</i>	55
2.6.3.3. <i>Não pode incluir no Simples</i>	57
2.6.3.4. <i>Atividades permitidas</i>	58
2.6.3.5. <i>Excesso do Limite da Receita Bruta</i>	59

2.6.3.6. Receita Bruta	59
2.6.3.7. Forma de Cálculo dos Tributos Devidos	59
2.6.3.8. Impostos Abrangidos.....	60
2.6.3.9. Impostos não Abrangidos	60
2.6.3.10. Anexos para Cálculo do Tributo	61
2.6.3.11. Obrigações Acessórias.....	66
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	68
4. ESTUDO COMPARATIVO	69
4.1. DESCRIÇÃO DA EMPRESA DO RAMO DE ATIVIDADE COMERCIAL..	69
4.1.1. Simples Nacional – Loja de roupas	70
4.1.2. Lucro Presumido – Loja de roupas	72
4.1.3. Lucro Real – Loja de roupas	74
4.2. DESCRIÇÃO DA EMPRESA DO SETOR INDUSTRIAL	79
4.2.1. Simples Nacional – Indústria de papéis	80
4.2.2. Lucro Presumido – Indústria de papéis	82
4.2.3. Lucro Real – Indústria de Papéis	84
4.3. DESCRIÇÃO DA EMPRESA DO SETOR DE SERVIÇOS	94
4.3.1. Simples Nacional – Prestação de Serviços da Construção Civil	95
4.3.2. Lucro Presumido – Prestação de Serviços da Construção Civil	95
4.3.3. Lucro Real – Prestação de Serviços da Construção Civil	97
4.4. COMPARATIVO ENTRE OS RAMOS DE ATIVIDADE	105
CONCLUSÃO	107
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	109

1. INTRODUÇÃO

Não há ensino sem pesquisa e pesquisa sem ensino. Esses que-fazerem se encontram um no corpo do outro. Enquanto ensino, continuo buscando, reprocurando. Ensino, porque busco, porque indaguei, porque indago e me indago. Pesquiso para constatar e, constatando, intervenho educo e me educo. Pesquiso para conhecer o que ainda não conheço e comunicar ou anunciar a novidade. (PAULO FREIRE)

1.1. CONTEXTUALIZAÇÕES DO TEMA

Atualmente, no Brasil, existem quatro formas de apuração de Tributos Federais, administrados pela Receita Federal do Brasil, apurados sobre o lucro: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. Percebe-se que muitas empresas estão deixando para segundo plano a escolha do regime de tributação e optando pelo regime mais fácil de ser calculado. Acredita-se ainda que a não escolha do Lucro Real é motivada por ser este mais trabalhoso. Desse modo, se a empresa escolher uma forma equivocada de apuração, poderá recolher mais Tributos Federais, o que conseqüentemente lhe acarretará um prejuízo tributário.

1.2. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

O desafio para as empresas brasileiras de pequeno e médio porte que faturam anualmente até R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), e que não estão obrigadas pela apuração do Lucro Real, conforme o Decreto 3.000/1999, art. 246, começa em qual regime de tributação escolher e, além disso, que seja a forma menos onerosa de tributação para a sua empresa.

A maior dificuldade encontrada para a escolha do regime de tributação deve-se à legislação tributária brasileira, composta por muitas Leis, Decretos e Regulamentos que, por várias vezes, entram em conflitos entre si e são alterados constantemente, o que dificulta bastante o entendimento dos empresários, administradores e contadores.

Por esses aspectos, o governo, por meio da Receita Federal do Brasil, cria as mais simplificadas formas de tributação, por ser mais fácil a realização do controle, a

fiscalização e a arrecadação, vinculando os Tributos Federais na receita da empresa, que até dispensa a contabilização.

Entre os Tributos Federais, administrados pela Receita Federal do Brasil, estão a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Programa de Integração Social (PIS), que variam bastante em função da escolha da forma de tributação escolhida.

Para as Contribuições da COFINS (Lei nº 10.833/2003) e do PIS (Lei nº 10.637/2002), foi instituído o regime de incidência da não cumulatividade para as empresas que adotaram o regime de tributação pelo Lucro Real, com algumas exceções previstas no art. 10, da Lei nº 10.833/2003, mudando bastante a forma de cálculo e alíquotas aplicadas, assim, a escolha pelo regime de tributação começou a ter um peso maior.

Para dar um norte a este trabalho, foi utilizado o seguinte questionamento:

- Qual seria a melhor forma de tributação para a opção da empresa de pequeno e médio porte: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real?

1.3. HIPÓTESES DA PESQUISA

A terceira fase da pesquisa consiste em formular uma hipótese que, segundo Gil (2002, p.31), é uma “expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa”. Nesse sentido, o autor define: “hipótese é a proposição testável que pode vir a ser a solução do problema”. De outra forma, é a resposta da pergunta ou que se espera obter para questão da pesquisa.

As empresas que fizeram a opção tributária pelo Simples Nacional ou pelo Lucro Presumido, que são regimes de tributação simplificada, estariam se beneficiando ou; a opção pelo regime de tributação pelo Lucro Real, método mais complicado e cheio de detalhes, seria melhor para a empresa.

No entendimento de Martins (2002, p.32), somente após a caracterização do problema e da definição da questão de pesquisa é que se pode definir os objetivos de pesquisa com a máxima precisão e seu alcance.

1.4. OBJETIVOS

Este trabalho tem como objetivos:

- Levantar os Tributos Federais administrados pela Receita Federal do Brasil incidentes em cada regime de tributação existente;
- Fazer pesquisa sobre as obrigações acessórias que a empresa deve entregar, a fim de manter a empresa regularizada;
- Analisar três empresas com ramos de atividades diferentes: indústria de papéis, comércio de roupas e prestação de serviços de construção civil.

Para dar início à pesquisa, foi aprofundado no conhecimento sobre os diversos regimes de tributação existentes no Brasil, a fim de ter condições para alcançar os objetivos deste trabalho. Ademais, este trabalho visa proporcionar aos empresários, administradores e contadores um crescimento no entendimento de qual regime de tributação seria o ideal para cada ramo de atividade.

1.5. JUSTIFICATIVA DO TEMA ESCOLHIDO

Hoje em dia, a competição entre as empresas é muito acirrada, portanto, qualquer vantagem conquistada é muito importante. O maior fator que influencia o desempenho das empresas e seu crescimento, ou até a sua sobrevivência, é o pagamento dos tributos (OLIVEIRA, P., 2004, p. 10). Sendo assim, a escolha do regime de tributação de uma forma não planejada poderá acarretar, por parte da empresa, o pagamento de tributos desnecessários.

O Regime de tributação pelo Lucro Real, apurado com as normas contábeis e fiscais poderá ser utilizado para todas as empresas, independentemente do tamanho ou faturamento. Como regra geral, conforme o art. 246 do Decreto nº 3.000/1999, somente para as empresas que tiverem receita bruta anual superior aos R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) e, que atuam no mercado financeiro e seguradoras, são obrigadas pelo regime de tributação pelo Lucro Real. Para tanto, as empresas cuja receita bruta for inferior ou igual a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) podem fazer a opção pelo Lucro Presumido, já as

que a receita bruta for inferior ou igual a R\$ 3.600.000,00 poderão optar pelo Simples Nacional.

A maior dúvida que existe é optar entre a apuração pelo Lucro Real ou Lucro Presumido ou Simples Nacional. Essa dúvida existe, pois não se compara somente o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devido, e também com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Programa de Integração Social (PIS), em seus regimes cumulativos e não cumulativos.

Santos, C. e Barros, S. F., (2007, p. 41) afirmam que o regime de tributação pelo Lucro Presumido é uma escolha que deverá ser avaliada com bastante cautela, “considerando-se, no mínimo e especialmente, três fatores: a margem de lucro tributável efetiva da empresa, a eventualidade de ocorrerem prejuízos, a carga tributária em conjunto com PIS e COFINS.”

É muito difícil obter dados para pesquisas que envolvem tributos, conforme comenta Santos C., (2007, p.37):

No Brasil, uma das principais reclamações dos pesquisadores da área de Ciências contábeis é a total indisponibilidade de dados para a realização de pesquisas empíricas. As bases de dados disponíveis ou não são completas ou não podem ser acessadas. Por exemplo, a base de dados da Receita Federal é extraordinária, mas, sob a argumentação de que os dados estão protegidos por sigilo fiscal, não se pode dela usufruir.

A Receita Federal do Brasil analisou a Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (DIPJ) do exercício 2004, ano calendário de 2003. Mesmo bastante antiga, é possível ter uma ideia de como as empresas estão fazendo a escolha do regime tributário para recolhimento dos tributos.

Conforme gráfico a seguir, perceber-se que 6% das empresas optaram pelo Lucro Real; enquanto 24% pelo Lucro Presumido; e ainda 70% escolheram o Simples Nacional. Mas, quando foi analisada a receita agregada, a situação se modificou, pois o Lucro Real passou a ter 85%, o Lucro Presumido 9% e o Simples Nacional 8%.



Gráfico 1 – Regime de tributação por número de empresas X receita agregada

FONTE: Receita Federal do Brasil – 2003

É importante citar que somente com esses números não é possível se ter uma noção de quanto as empresas estão recolhendo de tributos, devido a uma opção do regime de tributação equivocada. Ou seja, não se pode analisar a economia tributária decorrente da opção pela forma adotada de regime de tributação. Com todas essas dificuldades, torna-se necessário o levantamento de dados reais com empresas para que seja viável a criação de um Planejamento Tributário adequado de tributação.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo, inicialmente aborda a definição de Micro, Pequenas e Médias empresas e, a seguir, serão apresentados conceitos sobre contabilidade tributária, Planejamento Tributário, a evolução da carga tributária no Brasil, a finalidade social do tributo, definição de tributo e as espécies de Tributos Federais administrados pela Receita Federal do Brasil.

Por fim, abordam-se os regimes de incidência tributária: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, com a finalidade de conhecer os regimes existentes no Brasil, e aplicá-los de forma correta, para que a empresa não recolha Tributos Federais, maiores do que realmente deveriam pagar.

2.1. DEFINIÇÃO DE MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Segundo Santos (2012), existem várias definições e classificações para as empresas quanto ao porte. A seguir, seguem as mais relevantes.

O art. 3º, da Lei Complementar Federal nº 123/2006, com alterações da Lei Complementar Federal nº 139/2011, a partir de 2012, define Microempresa e Empresa de Pequeno Porte da seguinte forma:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

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

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

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis por meio do pronunciamento técnico PME – contabilidade para pequenas e médias empresas, que aprovou a NBC TG 1000 – norma que se destina à utilização por pequenas e médias empresas, classifica:

1.2 Pequenas e médias empresas são empresas que:

- (a) não têm obrigação pública de prestação de contas: e
- (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos.

1.3 Uma empresa tem obrigação pública de prestação de contas se:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou regionais); ou
- (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios.

Outro critério adotado para a classificação de Microempresas, Empresas de Pequeno Porte, Médias e Grandes empresas foi definido pelo SEBRAE em 2010/2011, relacionando o número de empregados ocupados por setor de atividade, conforme tabela a seguir.

Tabela 1 – Classificação dos estabelecimentos segundo porte

PORTE	SETORES	
	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresa	Até 19 pessoas ocupadas	Até 9 pessoas ocupadas
Pequena Empresa	De 20 a 99 pessoas ocupadas	De 10 a 49 pessoas ocupadas
Média empresa	De 100 a 499 pessoas ocupadas	De 50 a 99 pessoas ocupadas
Grande empresa	500 ou mais pessoas ocupadas	100 ou mais pessoas ocupadas

Fonte:SEBRAE – Elaboração Dieese 2010-2011

O Mercosul, conforme a Resolução nº 59/1998, utiliza diversas definições entre Micro, Pequena e Média empresa, entre setores produtivos, utilizando critérios quantitativos e qualitativos. O aspecto quantitativo é definido por dois critérios: pessoal empregado e nível de faturamento. Já para os fins da classificação, prevalecerá o nível de faturamento e, o número de pessoas ocupadas será adotado como referência.

Portanto, as micro e pequenas empresas, segundo o pessoal empregado e faturamento, classificam-se, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2 – Classificação das micro e pequenas empresas, segundo o faturamento anual.

INDÚSTRIA		
TAMANHO	PESSOAL OCUPADO	VENDAS ANUAIS U\$S
Micro	1 a 10	Até 400.000
Pequena	11 a 40	De 400.001 até 3.500.000
Média	41 a 200	De 3.500.001 até 20.000.000
COMÉRCIO E SERVIÇOS		
TAMANHO	PESSOAL OCUPADO	VENDAS ANUAIS U\$S
Micro	1 a 5	Até 200.000
Pequena	6 a 30	De 200.001 até 1.500.000
Média	31 a 80	De 1.500.001 até 7.000.000

Fonte: MERCOSUL. Resolução nº 59/98

A Resolução nº 59/1998 afirma que, em relação ao aspecto qualitativo, as micro, pequenas e médias empresas não deverão estar controladas por outra empresa ou pertencer a um grupo econômico que, em seu conjunto, supere os valores estabelecidos.

O que se observa é que as micro, pequenas e médias empresas são muito relevantes para a sociedade, pois além de empregar significativa parte de mão de obra própria e de terceiros, movimentam o mercado.

2.2. CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A empresa que tem o setor de contabilidade tributária é responsável pelo Planejamento Tributário, ou seja, aquele que irá verificar a melhor e a mais favorável forma de tributação para a empresa, dentro de uma alternativa legal, reduzir a carga tributária.

Segundo Fabretti, contabilidade tributária:

É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

Como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com conceitos, princípios, pressupostos e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato.

Entretanto, a legislação tributária frequentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor (resultado final), que nada tem a ver com resultado contábil. (2012, p.05).

Oliveira, M., et al. entende que a Contabilidade Tributária é: “Especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária.” (2009, p. 26).

Ainda Oliveira M., et al. Afirma que:

Ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais. (2009, p. 26)

Já Fabretti considera:

O objetivo da Contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil às exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual. (2012, p.05)

Conforme Oliveira M., et al., as funções da contabilidade tributária podem ser classificadas da seguinte forma:

- Apuração com exatidão do resultado tributável – ou do Lucro Real – de determinado exercício fiscal, com base na legislação pertinente, para cálculo e formação das provisões contábeis destinadas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro da entidade;
- Registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, em obediência aos Princípios da Contabilidade, pois, como parte integrante do sistema de informações da empresa, a Contabilidade Tributária tem a responsabilidade de informar, correta e oportunamente, o valor das diversas provisões para recolhimento dos tributos, de acordo com o princípio contábil da competência de exercícios;
- Escrituração dos documentos fiscais em livros fiscais próprios ou registros auxiliares, para apurar e determinar o montante do tributo a ser recolhido dentro do prazo após encerramento do período de apuração;
- Preenchimento de guias de recolhimento, informando o Setor Financeiro de Contas a Pagar da entidade sobre o valor e os prazos de recolhimento, além de emitir e providenciar a entrega aos respectivos órgãos competentes dos formulários estabelecidos pela legislação pertinente;
- Orientação fiscal para todas as unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das sociedades coligadas e controladas. A correta orientação fiscal e tributária para as demais unidades ou empresas pode representar relevantes economias com os impostos. Por exemplo, o local de instalação da fábrica, ou mesmo o local de origem de determinadas matérias-primas, pode significar menor carga tributária;
- Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos. (2009, p. 27)

Levando em consideração a forma legal de recolher menos tributos, a contabilidade tributária é uma das ferramentas mais importantes para o Planejamento Tributário. A partir da contabilização feita de forma correta, será possível fazer a opção pelo regime de tributação mais adequado a cada tipo de empresa. Existem muitas hipóteses legais para diminuir a carga tributária dos tributos a recolher.

2.3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário é um método utilizado pelas empresas para verificar a melhor forma de recolhimento dos tributos da empresa. Para poder executar esse planejamento, o profissional responsável deverá ter conhecimento profundo das diversas formas existentes no Brasil, pois a opção do regime a ser adotado pela empresa acontece no mês de janeiro, e é irretroatável para todo o ano-calendário.

Borges, menciona que:

a natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego, de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (1998, p.56)

Borges, ainda conceitua Planejamento Tributário como:

(...) uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais, pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução, ou adiantamento do ônus fiscal. (1998, p. 56)

Fabretti define Planejamento Tributário como:

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário. O Planejamento Tributário exige, antes de tudo, bom senso do planejador. Há alternativas legais válidas para grandes empresas, mas que são inviáveis para as médias e pequenas, dado o custo que as operações necessárias para execução desse planejamento podem exigir.

A relação custo/benefício deve ser muito bem-avaliada. Não há mágica em Planejamento Tributário, apenas alternativas, cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc.

Merece ser citado como obra pioneira no estudo do Planejamento Tributário o livro legislação tributária: uma introdução ao Planejamento Tributário, do saudoso Nilton Latorraca, cuja primeira edição foi publicada pela Editora Atlas em 1971. Dado seu grande mérito, teve sucessivas edições, passando o autor, posteriormente, a denominá-lo Direito Tributário: imposto de renda das empresas, cuja leitura é recomendada.

Analisando as alternativas e as lacunas (brechas) existentes na legislação, verifica-se que, através dos anos, o Fisco vem eliminando-se por sucessivas alterações das leis.

O Planejamento Tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. (2012, p.09)

Oliveira M., et al.conceitua:

A despeito da grande importância de todas as supracitadas atribuições, o contador tem principalmente nas atividades de Planejamento Tributário a grande oportunidade de dar enormes contribuições à alta direção da empresa.

Discute-se a urgente mudança de nosso sistema tributário e a adoção de novos mecanismos para simplificação das rotinas tributárias. Enquanto isso não ocorre, as empresas necessitam, cada vez mais, de um Planejamento Tributário criterioso e criativo, que possa resguardar seus direitos de contribuinte e, ao mesmo tempo, proteger seu patrimônio.

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o Planejamento Tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

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. (2009, p. 29)

Levando em consideração que o Planejamento Tributário é a forma lícita para determinar o regime de tributação, a empresa por meio desse planejamento poderá optar pelo modo menos oneroso de tributação.

Conforme Oliveira M., et al. (2009, p. 29), não se pode confundir Planejamento Tributário como sonegação de tributos. Na realidade, planejamento é escolher, entre as formas legais, aquela que resulte em menor carga de tributos a recolher. A sonegação é utilizar meios ilícitos, como simulação, fraude e outros termos jurídicos existentes, para deixar de pagar o tributo devido. Pode-se ainda entender como sonegação fiscal a omissão dolosa que impede ou retarda o conhecimento da fiscalização tributária da ocorrência do fato gerador.

A empresa que faz a opção pelo regime tributário sem planejamento poderá ficar despreparada para investimentos futuros, devido a uma falta de dinheiro ou, por ter recolhido mais impostos, não tendo disponibilidades para os investimentos necessários a fim de manter a empresa competitiva.

2.4. EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 trouxe várias alterações no Sistema Tributário Nacional, como o campo de incidência dos tributos e a própria distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios. Vale mencionar que a necessidade atualmente é de uma reforma tributária, para que se possa entender de forma mais simples os tributos existentes no Brasil, facilitando os cálculos dos impostos e contribuições. (CARVALHO e MURGEL, 2000, p.10)

2.4.1. Finalidade social dos Tributos

A Constituição Federal impõe ao Estado objetivos que, conforme Bastos e Martins (1988, 444), são “[...] tarefas, metas que visam a tornar concretas as mesmas ideias ou propósitos assegurados em forma de princípios pela Constituição”. É assim que o art. 3º, da Constituição dispõe:

Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
 I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;
 II – garantir o desenvolvimento nacional;
 III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
 IV – promover o bem a todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Pizolio exemplifica:

A Constituição Federal, entre outros objetivos, determina expressamente que cabe ao Estado promover a seguridade social (artigos 194 e 195), a saúde (artigo 196); a assistência social, com proteção à família e à infância (artigo 203, inciso I); a educação (artigo 205). Revela-se por demais evidente que a própria Constituição deva garantir os meios e os recursos financeiros imprescindíveis para a consecução de tais fins, o que nos leva de volta à questão da concepção que se deve ter do tributo. Neste sentido, altera-se tal concepção, por força da compreensão dos mandamentos constitucionais, que deixa então de ser considerado mera manifestação de

poder estatal e agressão ao patrimônio dos particulares. Em primeiro lugar, porque a atividade exacional é autorizada pela Constituição e, em segundo, porque o tributo revela-se a fonte de recursos financeiros que pode possibilitar ao Estado a consecução de seus fins, considerando que é, neste quadro normativo, como participação dos indivíduos no rateio dos encargos públicos. (2006, p. 82-83)

Dessa forma, o Estado teria condições de atender aos objetivos constitucionais, se os contribuintes não fizessem pagamentos de tributos. A dúvida que surge é saber se os tributos que são cobrados encontram-se com bases justas para o contribuinte.

2.4.2. Definição de Tributos

O Código Tributário Nacional – CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 3º, dispõe que tributo é “uma prestação pecuniária compulsória, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Conforme Oliveira M., et al., o Código Tributário Nacional (art. 3º, da Lei nº 5.172/1996) conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (2009, p. 7).

Oliveira M., et al. afirma que tributo tem as seguintes características:

- 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 (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 essa 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. (2009, p. 8)

Também Oliveira M., et al. comenta que o tributo é determinado pelo fato gerador da obrigação tributária, não levando em consideração a denominação do produto da sua arrecadação e nem a destinação do produto da sua arrecadação (2009, p.8)

Por outro lado, o Código Tributário Nacional dispõe:

a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia como a qual o CTN buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória da ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de imposições legais, que têm natureza de sanção ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação “instituída em lei”), repetindo do código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (1997, p.18)

Nesse sentido, pode-se definir tributo pela sua compulsoriedade, com pagamento em dinheiro, por caráter não punitivo e por previsão legal.

2.4.3. Tipos de Tributos

Com relação aos tipos de tributos, pode-se verificar que não existe uniformidade de opiniões quanto às espécies que os compõem. Pelo termo “tributo” entende-se que são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. Há uma grande discrepância doutrinária de alguns autores, que dizem que empréstimos compulsórios não são tributos, e outros excluem as contribuições sociais do elenco tributário denominado de contribuições parafiscais. (HARADA, 2004, p. 315)

A Constituição Federal Brasileira de 1988 dispõe, em seu art. 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguinte tributos:

- a) Impostos;
- b) 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 à sua disposição;

c) Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

É relevante citar que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ainda a Constituição Federal Brasileira, em seu art. 148, dispõe que a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- a) Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- b) No caso de investimento público, de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b", e ainda, a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Também na Constituição Federal Brasileira, em seu art. 149, dispõe que compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que aludem o dispositivo. E os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário, de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

2.4.4. Impostos

Fabretti comenta que Imposto é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. (Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo). (2012, p.107)

Conforme o art. 16, do Código Tributário Nacional, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte.

Fabretti define: “O imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é exclusiva da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal (arts. 153 a 155 da CF). (2012, p. 107)”.

Já Oliveira M., et al: “Impostos decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte.” (2009, p. 8)

2.4.5. Contribuições Sociais

No art. 149, da Constituição Federal, dispõe que é exclusivo da União instituir três tipos de contribuições: (a) sociais; (b) de intervenção do domínio econômico; e (c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Conforme os arts. 146, III, e 150, I e III, da Constituição Federal, as contribuições sociais só podem ser instituídas por Lei Complementar, atendendo dessa forma, o princípio da legalidade, sem poder cobrar o tributo antes do início da vigência da lei que instituiu, ou seja, respeitando o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Desse modo, a doutrina vem demonstrando que as contribuições sociais são uma quarta espécie de gênero tributo, e definidas, no art. 3º do CTN, como tributo.

Entretanto, vale esclarecer que a Receita Federal do Brasil separa os tributos das contribuições sociais. Assim, para a Receita Federal do Brasil, os tributos estão demonstrados no Sistema Tributário Nacional, ou seja, os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A alínea “a”, inciso III, do art. 146 da Constituição Federal, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nessa Constituição, as dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Fabretti definiu contribuições sociais como:

Portanto, a expressa referência aos impostos discriminados na CF leva à conclusão de que para as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes podem ser definidos por lei ordinária da União.

O mesmo raciocínio se aplica à imunidade definida no inciso VI do art. 150 da CF, que veda a instituição de impostos pelos entes federados nos casos discriminados nesse inciso.

Logo, a imunidade refere-se apenas a impostos e não às taxas, contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico.

Na mesma linha de raciocínio, o § 2º do art. 62 da CF submete ao princípio da anterioridade medida provisória que implique majoração de impostos.

A maior facilidade de legislar por lei ordinária, cuja aprovação é por maioria simples no Congresso Nacional (muito mais fácil de ser obtida do que a lei complementar que exige maioria absoluta), somada ao fato de que a repartição da receita tributária da União, com os Estados e Municípios, refere-se apenas a impostos (arts. 157 a 162 da CF), é a razão pela qual a União tem preferido aumentar sua arrecadação por meio de alterações nas contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 acrescentou um novo inciso III ao art. 159 da CF, determinando que a União reparta 25% do produto da arrecadação da CIDE, com os Estados e o Distrito Federal. Acrescentou, também, um novo § 4º ao referido art. 159 da CF, determinando que do produto que cada Estado receber da repartição da CIDE distribua 25% para os seus municípios.

O eminente jurista HUGO DE BRITO MACHADO ensina:

“Na verdade as contribuições sociais constituem uma espécie de gênero tributo. A rigor, portanto, teríamos de dividi-las em subespécies. Preferimos, porém, fazer referência a elas como gênero e dividi-las em subespécies, a saber: (a) contribuições de intervenção do domínio econômico, (b) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e (c) contribuições de seguridade social.” (1 Curso de direito tributário. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001. Nota de rodapé). (2012, p.109 a 111)

Já Oliveira M., et al.:

Com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais as contribuições sociais, que, embora tenham sido tratadas no capítulo dos tributos, assumem as características destes para fazer face aos investimentos do governo nesse setor. As contribuições sociais instituídas tem como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas. Atualmente, são subdivididas em contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao Pis/Pasep, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o Fundo de Investimento Social. (COFINS, 2009, p. 8)

A Receita Federal do Brasil utiliza-se das permissões da Constituição Federal ou das ementas Constitucionais criadas para aumentar o número de contribuições sociais, tais como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e COFINS. Essas contribuições sociais irão apenas para o caixa da União, sem distribuição para os Estados e Municípios.

2.5. TRIBUTOS FEDERAIS

A Constituição Federal de 1988, em vigor no Brasil, estabeleceu os tipos de impostos que podem ser instituídos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

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

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Oliveira M., et al. considera:

Essa amplitude e o detalhamento dado pelo texto constitucional promoveram um crescimento desordenado dos tributos cobrados nos últimos anos, o que tem provocado constantes recordes de arrecadação, chegando ao patamar no ano 2000 de 32,34% do Produto Interno Bruto (PIB), com isso, de um lado aumenta a indústria da arrecadação e fiscalização e, conseqüentemente, de outro, os custos necessários a sua apuração e recolhimento, sem contar as possibilidades de ocorrência de sonegação.

Assim, vemos hoje uma situação em que o governo e os empresários estão onerados pelo excesso de tributos em vigor.

Essa situação tem causado forte campanha em favor da mudança do Sistema Tributário Nacional, que passa por uma revisão de texto constitucional. Algumas sugestões primam pela radicalidade, como é o caso do imposto único. Outras, mais racionais, buscam aproximar o Brasil das nações do primeiro mundo, reduzindo a quantidade de tributos, mas mantendo na essência o que hoje se realiza, ou seja, a tributação sobre a renda, o consumo e a propriedade, e simplificando o processo de arrecadação. (2009, p. 9)

2.5.1. IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

O art. 43 do CTN define que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundo do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O art. 44, do CTN, dispõe que a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Conclui-se, dessa forma, que cada tipo de tributação resultará em uma forma de apuração diferente.

Bruni e Fama (2008) afirmam que o IRPJ incidirá sobre o lucro ou faturamento, dependendo da forma de apuração escolhida pela empresa em determinado período, que pode ser o Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional e, a alíquota aplicada é de 15% (quinze por cento). E se o valor do lucro exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), vezes ao número de meses da apuração, incidirá um adicional de 10% (dez por cento).

O Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica é uma obrigação principal de competência da Receita Federal do Brasil (União), abrangendo todo o território nacional. Esse imposto é devido por todas as empresas, tendo como fundamentação legal o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

Conforme Santos et al (2006), a base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica é a do lucro contábil para apuração do Lucro Real, ou a soma da receita bruta, que seria o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço das Prestações de Serviços e as demais receitas e ganhos de capital para o regime de apuração do Lucro Presumido e Simples Nacional.

2.5.2. CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é destinada para o financiamento da seguridade social, instituída pela Lei nº 7.689/88.

Igualmente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem as mesmas forma de regimes de apuração, ou seja, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

2.5.3. PIS – Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição para o Financiamento da seguridade Social

O PIS e a COFINS foram criados com finalidades diferentes e datas distintas, mas hoje, as duas contribuições assemelham-se bastante.

O Programa de Integração Social foi criado pela Lei Complementar nº 7/70, e a destinação era a integração do empregado no desenvolvimento da empresa, calculando-se sobre o faturamento desta. Com o decorrer dos anos, muitas alterações foram acontecendo, como na base de cálculo, nas alíquotas pelos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88. Ademais, depois de vários questionamentos pelo contribuinte, essas alterações foram consideradas pelo Superior Tribunal Federal inconstitucionais. Assim, foi publicada uma Medida Provisória, que foi convertida na Lei nº 9.715/98, logo depois alterada pela Lei nº 9.718/98 e, novamente a base de cálculo foi aumentada, o que gerou mais uma vez várias ações judiciais. A partir de 2002, com a publicação da Lei nº 10.637/2002, para as empresas tributadas pelo Lucro Real, foi criado o regime não cumulativo, acabando com o efeito cascata.

Já a COFINS instituída pela Lei Complementar nº 70/91, substituiu a extinta Contribuição para o FINSOCIAL e houve também aumento de alíquota, entretanto, diferentemente do PIS, considerado constitucional. A Lei 9.718/98 ampliou a base de cálculo incluindo as receitas não operacionais que foi revogada pelo inciso VII, alínea c, do art. 79, da Lei 11.941/2009. Foi criada a Lei 10.833/2003, que alterou alguns artigos da Lei nº 10.637/2002, que também criou o regime da não cumulatividade para a COFINS. Vale lembrar que a não cumulatividade é apenas para as empresas que tributam pelo Lucro Real.

2.6. REGIMES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nos dias de hoje, existem quatro modalidades de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, que a empresa pode optar: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. A escolha implica na incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no Programa de Integração Social – PIS e na Contribuição para o Financiamento da seguridade Social – COFINS.

A base de Cálculo da CSLL e do IRPJ é apurada de acordo com escrituração contábil regular. Utiliza-se, para a demonstração dos ajustes do resultado contábil pelas Adições, Exclusões e compensações, o livro de apuração do Lucro Real, chamado de LALUR. Essa apuração poderá ser feita anualmente ou trimestralmente.

O Lucro Presumido é a forma de tributação mais simplificada, pois a base do IRPJ e da CSL das empresas é calculada sobre a receita bruta, e a apuração é efetuada trimestralmente.

O Lucro Arbitrado é uma forma de opção excepcional, que é utilizada quando a empresa, obrigada ao Lucro Real, não tem condições de fazê-lo, ou, ainda, por meio de uma punição pelo fisco quando a escrituração contábil e, por consequência, os impostos estão calculados de forma irregular. Essa tributação é de forma trimestral.

E por fim, o Simples Nacional, sendo este o regime mais simplificado de tributação, pois engloba vários tributos, como IRPJ, CSL, PIS, COFINS, INSS, IPI, ICMS, ISS, que são recolhidos em apenas uma guia de arrecadação (DAS). O recolhimento é mensal e os percentuais aplicados são progressivos sobre o faturamento.

A opção pelo regime de tributação pelo Lucro Real Anual, Lucro Real Trimestral e Lucro Presumido é manifestada pelo primeiro recolhimento do IRPJ por meio da guia de recolhimento, pelo código de recolhimento preenchido no DARF, lembrando que a escolha efetuada é irretratável para todo ano-calendário.

No momento da opção pelo regime tributário, existem vários aspectos vantajosos ou não. Assim, deve ser levado em consideração que cada regime de tributação tem suas peculiaridades, e que suas facilidades refletem em recolhimento maior de tributos. (YOUNG, 2006, p. 13).

2.6.1. Lucro Real

2.6.1.1. Empresas obrigadas ao Lucro Real

O art. 246, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR), com nova redação dada pela Lei nº 10.637/2002, art. 46, dispõe quais empresas estão obrigadas à apuração pelo regime do Lucro Real:

- cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- 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;
- que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;
- 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 resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

2.6.1.2. Período de Apuração

De acordo com os artigos 220, 221 a 227, 230 856 e 858, do Decreto nº 3.000/1999, o Lucro Real deverá ser apurado:

- Trimestralmente, de forma definitiva, por períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, devendo o imposto, a pagar apurado, ser pago em quota única ou até em três quotas mensais, iguais e sucessivas, não inferior a R\$ 1.000,00

para cada quota, vencíveis no último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do trimestre.

- Anualmente, em 31 de dezembro, a pessoa jurídica se obriga ao pagamento mensal do imposto, relativamente aos meses do ano-calendário, por estimativa, determinando-se a sua base de cálculo mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal das atividades com os percentuais fixados pela legislação tributária, conforme cada tipo de atividade explorada e, somando a essa base, os ganhos de capital e demais receitas ou resultados auferidos no mês.

Os pagamentos mensais do imposto poderão ser feitos por balanços ou balancetes de redução ou suspensão da estimativa, da seguinte forma:

- Redução, quando o Lucro Real apurado no ano-calendário em curso ficar evidenciado que o imposto a pagar é menor que o cálculo efetuado com base na receita bruta.(depois de curso parece faltar alguma palavra para completar o sentido)
- Suspensão, quando o Lucro Real apurado no ano-calendário em curso for negativo, prejuízo fiscal, ou a soma do imposto pago, relativamente aos meses anteriores do ano-calendário em curso, superar o imposto calculado sobre o Lucro Real apurado nesse ano até o mês a que corresponder o imposto mensal a pagar;
- O saldo do imposto efetivamente devido sobre o Lucro Real apurado, em 31 de dezembro do ano-calendário, depois de deduzido o montante do imposto mensal recolhido no decorrer do ano: se positivo, deverá ser pago, em quota única, até o último dia de março do ano subsequente, com o acréscimo de juros incidentes a partir do mês de fevereiro; e se negativo, poderá ser compensado com o imposto devido a partir de janeiro do ano subsequente.

2.6.1.3. Definição de Lucro Real

O art. 247, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR), que consolida a legislação do Imposto de Renda, define que Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração

ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação do Imposto de Renda.

Para a determinação do Lucro Real, será precedida a apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do Lucro Real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do Lucro Real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

E ainda no art. 248, do Decreto nº 3.000/1999, definiu-se que lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

E o art. 274, do Decreto nº 3.000/1999, dispõe que ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei das sociedades anônimas (Lei nº 6.404/1976).

Por outro lado, a Lei nº 6.404/1976, art. 187, § 1º, determina que o resultado do exercício seja computado: as receitas; os rendimentos; os ganhos no período; independentemente da sua realização em moeda; os custos; as despesas; os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Lucro Real é o resultado contábil, lucro ou prejuízo, do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações definidas pela legislação do Imposto de Renda. (NEVES et al., 2007)

Segundo Fabretti, o Lucro Real é apurado pelo lucro ou prejuízo contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações. (2008, p.219).

Nota-se que o Decreto nº 3.000/99 (RIR) usa o termo “lucro líquido” de forma irregular, pois, na verdade, refere-se ao resultado apurado antes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

2.6.1.4. Valores indedutíveis para apuração do Lucro Real

A empresa que optou ou está obrigada ao regime de tributação pelo Lucro Real tem que manter escrituração contábil de acordo com as leis comerciais, ademais, deverá observar as leis do Imposto de Renda, pois do valor apurado na escrituração contábil deverá ser ajustado para a determinação da base de cálculo tributável.

Sendo assim, muitas despesas que são lançadas na contabilidade, a legislação do Imposto de Renda não permite a sua dedução, devendo ser adicionadas para apuração do Lucro Real, no período de apuração.

O art. 249, do Decreto nº 3.000/1999, dispõe que para a determinação do Lucro Real, serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração as seguintes despesas:

- 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.
- III - 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;
- IV - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º 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;
- V - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;
- VI - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (Day trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;
- VII - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- VIII - 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;
- VII - as doações;
- VIII - as despesas com brindes;
- IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional;
- X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;

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

2.6.1.5. Valores não tributáveis para apuração do Lucro Real

A empresa que optou ou está obrigada ao regime de tributação pelo Lucro Real tem que manter escrituração contábil de acordo com as leis comerciais, e também deverá observar as leis do Imposto de Renda, pois do valor apurado na escrituração contábil, deverá ser ajustado para a determinação da base de cálculo tributável.

Sendo assim, muitas receitas que são lançadas na contabilidade, não são tratadas pela Legislação do Imposto de Renda como tributáveis permitindo a sua exclusão do Lucro Real no período de apuração.

O art. 250, do Decreto nº 3.000/1999, dispõe que para a determinação do Lucro Real, poderão ser excluídas do lucro líquido, do período de apuração, as seguintes receitas:

- 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.
- IV - os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado;
- V - os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento;
- VI - os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984;
- VII - 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;
- VIII - 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.

As empresas que são obrigadas à apuração pelo Lucro Real ou, as empresas que fizerem a opção por esse regime de tributação poderão optar pela apuração do Lucro Real Anual ou Lucro Real Trimestral.

2.6.1.6. Compensações

O prejuízo fiscal apurado no LALUR, a partir do ano de 1995, poderá ser compensado com o Lucro Real apurado no encerramento do período de apuração, limitado a 30% do Lucro Real apurado. Esse prejuízo deverá estar demonstrado na Parte B do LALUR. (Decreto nº 3.000/1999, arts. 509 a 515)

2.6.1.7. Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR

O Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR é obrigatório para todas as empresas que apuram os seus tributos no regime de apuração Lucro Real, obrigadas ou optantes.

A finalidade do LALUR é demonstrar na contabilidade fiscal a apuração do Lucro Real sujeito ao Imposto de Renda, em cada período de apuração, trazendo ainda elementos que afetam resultados de períodos posteriores ao da apuração, como prejuízos fiscais a compensar; lucro inflacionário a realizar; depreciação acelerada incentivada; entre outros.

A sua escrituração deverá conter a Parte A e Parte B de forma completa e ocorrer trimestralmente, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo Lucro Real trimestral ou anualmente e, se a opção foi com base no Lucro Real anual e, nos meses em que a empresa levantou balanços ou balancetes de suspensão ou redução para reduzir ou suspender o imposto devido mensalmente com base na receita bruta.

A Instrução Normativa SRF, nº 28/1978, dispõe que o LALUR deverá ter suas folhas numeradas sequencialmente com duas partes, ou seja, Parte A e Parte B,

onde a Parte A destina-se aos lançamentos de ajuste do lucro contábil do exercício, pelas adições, exclusões e compensações e, a Parte B faz o controle dos valores que poderão influenciar a apuração em anos subsequentes.

A autenticação e o registro do LALUR estão dispensados, mas deverá conter, na primeira página e na última página, termos de abertura e termo de encerramento, respectivamente, com a razão social, o número e data do arquivamento no registro do comércio, o número do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) e a assinatura do responsável pela pessoa jurídica, além do contabilista legalmente habilitado.

2.6.1.8. Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Determinação da Base de Cálculo

2.6.1.8.1. Percentuais aplicados sobre a receita bruta

Os percentuais, a serem aplicados mensalmente sobre a receita bruta, para cálculo do Imposto de Renda, conforme previsto no art. 223, do Decreto 3.000/1999, são os seguintes:

- 1,6% Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.

- 16% Atividade de prestação de serviços de transporte de passageiros. Pessoas jurídicas 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.

Pessoas Jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de prestação de serviços legalmente regulamentada.

- 32% Prestação de serviços em geral.
Intermediação de negócios.
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza.
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

- 8% Transportes de cargas.
Serviços Hospitalares.
Atividades em geral não previstas.

Após serem aplicados os percentuais sobre a receita bruta, devem ser somados às demais receitas, os ganhos de capital na venda de ativos e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas no objeto social da empresa.

A Lei nº 9.430/1996, art. 2º, dispõe que a base de cálculo estimada com base na receita bruta, devida mensalmente, terá uma alíquota de 15% e, a parcela que exceder a R\$ 20.000,00 dessa base de cálculo, incidirá mais um adicional à alíquota de 10%.

Pode-se deduzir do Imposto de Renda devido os valores retidos, os quais a receita integrou a base de cálculo; e os incentivos fiscais, como: a) programa de alimentação do trabalhador; b) atividade audiovisual; c) atividades culturais ou artísticas; d) doações aos fundos da criança e do adolescente; e) atividades de caráter desportivo; e f) fundo nacional do idoso.

O pagamento do imposto devido pelo pagamento por estimativa com base na receita bruta vence no último dia útil do mês seguinte ao do fato gerador, conforme previsto no art. 6º, da Lei nº 9.430/1996.

As empresas que efetuaram os recolhimentos mensais por estimativa com base na receita bruta deverão apurar o Lucro Real no final de ano-calendário, ou seja, em 31 de dezembro, com o balanço anual, conforme a escrituração contábil, a fim de determinar a diferença apurada entre o imposto pago e o devido, verificando se essa diferença é positiva ou negativa. Se positiva, o imposto deverá ser recolhido

em quota única até o último dia útil do mês de março, do ano subsequente, se negativa, o valor apurado poderá ser compensado ou restituído a partir de janeiro do ano subsequente com preenchimento do programa gerador fornecido pela Receita Federal do Brasil (Per/Dcomp).

2.6.1.8.2. Redução ou suspensão dos pagamentos

As empresas que optaram em recolher o Imposto de Renda com base na receita bruta, poderão suspender ou reduzir o pagamento do Imposto de Renda, levantando balanços ou balancetes mensais sucessivos e demonstrando que o valor já recolhido foi superior ao apurado naquele mês. (Decreto nº 3.000/1999, art. 230).

O período, para o levantamento dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução, será do dia 1º de janeiro até o último dia do mês a que se refere o balanço ou balancete de suspensão ou redução da estimativa com base na receita bruta. Dessa forma, fica claro que para o critério dessa regra deverão ser levantados balanços ou balancetes com resultados acumulados, seguindo o mesmo raciocínio do balanço anual.

2.6.1.8.3. Apuração do Lucro Real Trimestral

As empresas optantes ou obrigadas à apuração do Lucro Real que não quiserem calcular o Imposto de Renda pela estimativa com base na receita bruta ou por meio do balanço ou balancete de suspensão ou redução, poderão escolher a apuração pelo Lucro Real trimestral, encerrada em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Desse modo, a obrigação de confeccionar o LALUR torna-se trimestral, e essa apuração será definitiva, aplicando-se a alíquota de 15% sobre o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações; e a parcela que exceder a R\$ 60.000,00 do Lucro Real apurado trimestralmente terá um adicional de Imposto de Renda com alíquota de 10%.

2.6.1.9. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Determinação da Base de Cálculo

No final da década de 80, foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido como fonte de recursos, atendendo ao programa para a seguridade social. Sofreu várias alterações até os dias de hoje e se assemelha bastante ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no que diz respeito aos contribuintes, base de cálculo, formas de pagamento, Foi regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 390/2004. (SANTOS C., e BARROS, 2007, p. 565)

2.6.1.9.1. *Percentuais aplicados sobre a receita bruta*

Os percentuais a serem aplicados mensalmente sobre a receita bruta, para cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, estão previstos no art. 223, do Decreto 3.000/1999. São eles:

- 12% Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
Atividade de prestação de serviços de transporte de passageiros.
Pessoas jurídicas 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.
Transportes de cargas.
Serviços Hospitalares.
Atividades em geral não previstas
- 32% Prestação de serviços em geral.
Intermediação de negócios.
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

2.6.1.9.2. Regra Geral da Contribuição Social sobre o Lucro

Após serem aplicados os percentuais sobre a receita bruta, devem-se somar às demais receitas os ganhos de capital na venda de ativos e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas no objeto social da empresa.

A alíquota aplicada sobre o lucro líquido, ajustado pelo Livro de Apuração da Contribuição social sobre o Lucro líquido – LACS, é definida no art. 31, da IN RFB nº 390/2004, que será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre o resultado ajustado.

Podem-se deduzir da contribuição social sobre o lucro líquido os valores retidos, os quais a receita integrou a base de cálculo.

O pagamento da contribuição social devida, pelo pagamento por estimativa com base na receita bruta, vence no último dia útil do mês seguinte ao do fato gerador, conforme previsto no art. 6º, da Lei nº 9.430/1996,

A forma de se apurar a CSL será anual ou trimestral, seguindo as regras do Imposto de Renda, isto é, a opção feita para pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, deverá ser a mesma para a Contribuição Social sobre o Lucro líquido, conforme determina a IN RFB nº 390/2004.

2.6.1.10. PIS e COFINS não cumulativos

As empresas obrigadas ao Lucro Real ou as empresas que optaram por esse regime recolhem o PIS e a COFINS no regime de incidência não cumulativa, o qual entrou em vigor para o PIS a partir de dezembro de 2002 (Lei nº 10.637/2002) e a COFINS a partir de fevereiro de 2004. (Lei nº 10.833/2003).

O regime de Incidência não cumulativa consiste em descontar créditos nas alíquotas de 1,65% e 7,60% para o PIS e COFINS respectivamente, nos valores devidos, conforme determina o art. 3º, da Lei nº 10.833/2003:

- I – bens adquiridos para revenda;
- II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;
- VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributados conforme o disposto nesta Lei;
- IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- X – vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

2.6.1.10.1. Pessoas Jurídicas não Abrangidas

Mesmo que a empresa apure o regime tributário Lucro Real, não estarão sujeitos ao regime de incidência não cumulativa, ou seja, permanecerão no sistema cumulativo as seguintes pessoas jurídicas (Lei 10.833/2003, art. 10):

- I – os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada aberta e fechada;
- II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no Lucro Presumido;
- 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;
- VI – sociedades cooperativas;
- VII – as receitas decorrentes das operações:

- a) sujeitos à substituição tributária do PIS e do COFINS;
- b) da venda de veículos usados, pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e a venda de veículos automotores;
- c) de prestação de serviços de telecomunicações;
- d) de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- e) submetidas ao regime especial de tributação, integrante do mercado atacadista de energia elétrica (MAE);
- f) relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003;
- g) decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiro;
- h) decorrentes de serviços prestados por hospitais, pronto socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; de diálise, raios X, radiodiagnósticos e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;
- i) decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;
- j) decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas da zona primária de porto ou aeroporto;
- k) decorrentes de prestação de serviços 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;
- l) auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
- m) decorrentes da prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);
- n) decorrentes de prestação de serviços das empresas de call Center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;
- o) decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras da construção civil, até 31 de dezembro de 2015;
- p) auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos;
- q) decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela empresa brasileira de correios e telégrafos;
- r) decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
- s) decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.
- t) 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;
- u) 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.

2.6.1.10.2. Base de cálculo

O fato gerador do PIS e da COFINS, conforme a Lei nº 9.718/1998, art. 2º, é o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela empresa, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e, todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Não integram a base de cálculo da incidência não cumulativa a receita isenta ou não alcançada pela incidência da contribuição ou sujeita à alíquota zero; as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; e ainda as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituição tributária.

Poderão ser excluídos da base de cálculo os valores das vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos; o IPI; o ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário e, ainda, as reversões de provisões.

Para determinação do Valor do PIS e da COFINS, aplicar-se-ão, sobre a base de cálculo, apurada na incidência não cumulativa, tendo como fato gerador o faturamento mensal, entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

2.6.1.10.3. Alíquota

Para a determinação do PIS e da COFINS, aplicar-se-ão sobre a base de cálculo as alíquotas de 1,65% e 7,60% respectivamente.

2.6.1.11. Obrigações acessórias

De acordo com os arts. 258 a 260, do Decreto nº 3.000/1999, a pessoa jurídica optante ou obrigada ao Lucro Real, está obrigada a escriturar os livros:

- a) Diário;
- b) Razão;

- c) Registro de inventário;
- d) Registro de compras;
- e) LALUR;
- f) Registro permanente de estoques; e
- g) Movimentação de combustíveis para posto revendedor.

O livro diário, o livro de inventário e o livro registro de compras deverão ser autenticados e registrados pelas juntas comerciais ou cartórios de registro de títulos e documentos. (Decreto nº 3.000/1999, art. 260)

2.6.2. Lucro Presumido

2.6.2.1. Quem pode optar pelo Lucro Presumido

As empresas não obrigadas pelo regime de apuração do Lucro Real poderão optar pelo regime de tributação do Lucro Presumido. A opção é irrevogável para todo o ano-calendário por meio do recolhimento do IRPJ, com o código de recolhimento no Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, Lucro Presumido.

2.6.2.2. Momento da opção

A opção pelo Lucro Presumido será manifestada pelo pagamento da primeira ou quota única do IRPJ devido, referente ao primeiro período de apuração do ano-calendário (art. 516, do decreto nº 3.000/1999).

O imposto é apurado trimestralmente, com encerramentos em 31 de março, 30 de junho, 31 de setembro e 31 de dezembro de cada ano e, a opção deverá ser manifestada por ocasião do pagamento da 1ª quota ou quota única do IRPJ, no 1º trimestre, e deverá ser pago até o último dia útil do mês de abril.

Conforme Neves, a opção corresponde a:

uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda da pessoa jurídica que, observando determinados limites e condições, dispensam a escrituração contábil, exceto a do livro registro de inventário e do livro caixa, e que está baseada em

valores globais da receita para presumir o lucro a ser tributado.
(2007, p. 15)

A opção exercida da forma comentada será irrevogável para todo o ano calendário, desse modo, a pessoa jurídica somente poderá alterá-la no ano-calendário subsequente.

2.6.2.3. Imposto de Renda Pessoa Jurídica

2.6.2.3.1. *Percentuais incidentes sobre a receita bruta*

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta trimestral, para cálculo do Lucro Presumido, conforme determina o art. 516 e 519, do Decreto 3.000/1999, são:

- 1,6% Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.

- 16% Atividade de prestação de serviços de transporte de passageiros.
Pessoas jurídicas 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.
Pessoas Jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de prestação de serviços legalmente regulamentada.

- 32% Prestação de serviços em geral.
Intermediação de negócios.
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

- 8% Transportes de cargas
Serviços Hospitalares.
Atividades em geral não prevista

2.6.2.3.2. Determinação da Base de Cálculo

A base de cálculo do IRPJ devido em cada trimestre será determinada pela soma do valor resultante da aplicação das alíquotas, anteriormente comentadas, sobre a receita bruta da atividade, mais os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, mais os ganhos de capital, e as demais receitas não compreendidas na atividade, nos meses em que as receitas forem recebidas.

2.6.2.3.3. Alíquota

O art. 3º, da Lei nº 9.430/1996, dispõe que a alíquota do Imposto de Renda das pessoas jurídicas é de 15% e, a parcela do Lucro Presumido que exceder a R\$ 60.000,00, relativo ao período de apuração, se sujeita à incidência de adicional de Imposto de Renda, a alíquota será de 10%.

2.6.2.4. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

2.6.2.4.1. Percentuais incidentes sobre a receita bruta

Os percentuais a serem aplicados para a apuração da base de cálculo da Contribuição Social, sobre o Lucro Líquido para as empresas que optaram pela tributação do Lucro Presumido, estão estabelecidos no art. 18, da Instrução Normativa RFB nº 390/2005.

- 12% Revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.

Atividade de prestação de serviços de transporte de passageiros.

Pessoas jurídicas 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.

Transportes de cargas.

Serviços Hospitalares.

Atividades em geral não previstas.

- 32% Prestação de serviços em geral.

Intermediação de negócios.

Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

2.6.2.4.2. Determinação da Base de Cálculo

O art. 18, da Instrução Normativa SRF nº 390/2005, dispõe que a base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma dos percentuais comentados anteriormente sobre a receita bruta, mais os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável; mais os ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que as receitas forem auferidas.

2.6.2.4.2. Alíquota

A alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo apurada. (art. 31 da Instrução Normativa nº 390/2005)

2.6.2.5. PIS e COFINS Cumulativo

O regime cumulativo do PIS e da COFINS está previsto na Lei nº 9.718/98, aplicando-se as alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, sobre o faturamento das empresas, não incluindo para esses cálculos as demais receitas auferidas.

2.6.2.5.1. Exclusões da Receita Bruta

Da base de cálculo do PIS e da COFINS poderão ser excluídas as vendas canceladas, devoluções de vendas e descontos incondicionais concedidos; o IPI; o ICMS retido pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário.

2.6.2.5.2. Obrigações acessórias

Conforme o art. 527, do Decreto nº 3.000/1999, as empresas optantes pela tributação Lucro Real devem manter:

- I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, opcionalmente, escrituração de Livro Caixa, no qual deverá ser escriturada toda a movimentação financeira ocorrida no ano calendário abrangida por esse regime de tributação, inclusive bancária;
- II – escrituração do Livro Registro de Inventário, no qual deverão ser registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram para a escrituração comercial e fiscal.
- IV – Entregar as declarações obrigatórias como: DIPJ; DCTF; DACON; SPED Contribuições.

2.6.3. Simples Nacional

A Lei Complementar nº 123/2006 entrou em vigor a partir de 01 de julho de 2007, criando uma união de Tributos Federais, estaduais e municipais, com recolhimento, em uma única guia de arrecadação, chamado Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS. (NEVES, et al, 2007, p.26)

A Lei Complementar nº 123/2006 sofreu algumas alterações durante os anos, que foram dadas pelas Leis Complementares nºs 128/2008, 133/2009 e 139/2011.

No art. 3º, da Lei complementar nº 123/2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, devidamente registrado no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

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

A Lei complementar nº 123/2006, no art. 18, definiu que o período de apuração será mensalmente e terá como base a receita bruta.

2.6.3.1. Opção

A opção pelo regime tributário Simples Nacional será por meio do site www.receita.fazenda.gov.br, Portal Simples Nacional e será irrevogável para todo o ano-calendário. Essa opção poderá ser feita até o último dia útil do mês de janeiro, com efeitos retroativos a 1º de janeiro do mesmo mês.

2.6.3.2. Atividades impedidas de Optar

A Lei Complementar nº 123/2006 traz algumas atividades impedidas para a opção pelo Simples Nacional, tais como:

- Que explorem atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- Que tenham sócio domiciliado no exterior;
- Cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- Que possuam débito com o INSS, ou com as fazendas públicas federal, estadual ou municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- Que prestem serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- Que sejam geradoras, transmissoras, distribuidoras ou comercializadoras de energia elétrica;
- Que exerçam atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- Que exerçam atividade de importação de combustíveis;
- Que exerçam atividade de produção ou venda no atacado de cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes e bebidas alcoólicas. Refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas, preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até dez partes da bebida para cada parte do concentrado, cervejas sem álcool;
- Que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrente do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de corretor, despachante ou qualquer tipo de intermediação de negócios;
- Que realizem cessão ou locação de mão de obra;
- Que realizem atividade de consultoria;
- Que se dediquem ao loteamento e à incorporação de imóveis;
- Que realizem atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS;

- Com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível, observadas as disposições específicas relativas ao MEI.

2.6.3.3. Não pode incluir no Simples

Não se incluem no Simples Nacional as pessoas jurídicas que: (Lei complementar nº 128/2008):

- Cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- Que sejam filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- Cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que também optou pelo Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse a receita de R\$ 3.600.000,00;
- Cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pelo Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse a R\$ 3.600.000,00;
- Cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita global ultrapasse a R\$ 3.600.000,00;
- Constituídas sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- Que participem do capital de outra pessoa jurídica;
- Que exerçam atividade de banco comercial, de investimento e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- Resultantes ou remanescentes de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos cinco anos-calendários anteriores;
- Constituídas sob a forma de sociedade por ações;

- Que tenham auferido, no ano-calendário imediatamente anterior ou no ano-calendário em curso, receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00, no mercado interno, ou superior ao mesmo limite em exportações de mercadorias.

2.6.3.4. Atividades permitidas

As vedações previstas em legislação não serão aplicadas para as seguintes atividades. (Resolução CGSN nº 94/2011):

- Creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos gerenciais e escolas livres;
- Agência terceirizada de correios;
- Agência de viagem e turismo;
- Centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;
- Agência lotérica;
- Serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;
- Transporte municipal de passageiros;
- Escritórios de serviços contábeis;
- Construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
- Serviço de vigilância, limpeza ou conservação;
- Cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;
- Academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;
- Academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes.
- Elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;
- Licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação;

- Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;
- Empresas montadoras de estantes para feiras;
- Laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;
- Serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos óticos, bem como ressonância magnética;
- Serviços de prótese em geral.

2.6.3.5. Excesso do Limite da Receita Bruta

A pessoa jurídica, que exercer o limite da receita bruta no ano-calendário, ficará excluída dessa opção no mês subsequente, mas se o excesso em relação à receita bruta não foi superior a 20%, a exclusão ficará para o ano-calendário seguinte. (Lei Complementar nº 123/2206, arts. 3º e 14)

2.6.3.6. Receita Bruta

Consideram-se receita bruta, para efeito do cálculo do Simples Nacional, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluindo-se as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (Lei complementar nº 123/2006, art. 3º)

2.6.3.7. Forma de Cálculo dos Tributos Devidos

Para a determinação do valor devido mensalmente, pelas pessoas jurídicas tributadas pelo Simples Nacional, será a receita bruta mensal, pelo regime de competência ou regime caixa, conforme opção escolhida. Para cálculo do tributo devido, deverá separar a receita bruta auferida ou recebida por tipo de atividade exercida, e será aplicado o percentual específico para cada tipo de receita, conforme os anexos previstos na legislação, os quais serão demonstrados mais para frente.

2.6.3.8. Impostos Abrangidos

O art. 13, da Lei Complementar 123/2006, dispõe que o Simples Nacional implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- V - Contribuição para o PIS/PASEP;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária – CPP;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

2.6.3.9. Impostos não Abrangidos

No mesmo art. 13, § 1º da Lei Complementar 123/2006, dispõe que no recolhimento na forma desse artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições devidos, na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II;
- III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
- V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
- VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII - Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- XIII - ICMS devido:
 - a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
 - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

- c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
 - d) por ocasião do desembarço aduaneiro;
 - e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacompanhada de documento fiscal;
 - f) na operação ou prestação desacompanhada de documento fiscal;
 - g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
 - 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
 - 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
 - h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- XIV - ISS devido:
- a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
 - b) na importação de serviços;
- XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

2.6.3.10. Anexos para Cálculo do Tributo

Os anexos, a serem utilizados para a determinação do valor a recolher, devem levar em consideração o tipo de receita auferida pela pessoa jurídica. Depois de identificar a receita bruta acumulada, nos 12 meses anteriores ao mês de apuração, a pessoa jurídica aplicará os seguintes anexos:

Comércio

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

Indústria

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

Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços

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

Receitas decorrentes da prestação de serviços

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

Receitas decorrentes da prestação de serviços

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)

Receita Bruta (em 12 meses)

2) Nas hipóteses em que (r) corresponda aos intervalos centesimais da Tabela V-A, onde “<” significa menor que, “>” significa maior que, “≤” significa igual ou menor que e “≥” significa maior ou igual que, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP corresponderão ao seguinte:

TABELA V

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

2.6.3.11. Obrigações Acessórias

As empresas optantes pelo Simples Nacional deverão entregar anualmente à Receita Federal do Brasil a declaração, de informações socioeconômicas e fiscais, que é disponibilizada todo ano no site da Receita Federal. (Lei Complementar nº 139/2011).

A declaração apresentada constitui confissão de dívida, assim, com essa declaração, o fisco federal poderá exigir os tributos não recolhidos.

As pessoas jurídicas optantes pelo regime Simples Nacional, ainda ficam obrigadas a emitir documento fiscal de venda ou da prestação de serviços; manter guardados e em ordem todos os documentos que comprovem a apuração dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias, até o prazo decadencial e de prescrição. Ainda deverão guardar e manter o livro caixa em que foi escriturada toda a movimentação bancária e financeira. Vale ressaltar que se a empresa tiver escrituração contábil, livro diário e livro razão, estará dispensada do livro caixa. (Resolução CGSN nº 28/08)

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo mostra a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa em questão.

Em primeiro lugar, observa-se a necessidade de uma pesquisa metodológica para que o objetivo da pesquisa seja atingido. Segundo Lakatos e Marcondi (2010, p.46):

O método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdades –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Sendo assim, faz-se necessária a análise dos regimes tributários existentes no Brasil, para que a empresa possa elaborar o Planejamento Tributário. Desse modo, é essencial um método de pesquisa.

Serão levantados dados de um escritório de contabilidade na cidade de São Paulo, o qual possui cerca de 110 clientes de vários portes. Desses clientes analisados, três possuem atividades diferentes, como uma indústria, um comércio e uma prestadora de serviços, por meio de amostragem.

A coleta de dados dar-se-á por fontes bibliográficas e documentais.

Na pesquisa bibliográfica, serão utilizadas bibliografias para conceituar a contabilidade, a contabilidade tributária, o Planejamento Tributário, sua história e as principais funções, para que sejam estabelecidas, a partir de exemplos teóricos e escritos, as fundamentações principais.

Na pesquisa documental, serão utilizados documentos fornecidos pelo escritório de contabilidade e também os publicados em jornais e por órgãos públicos, tais como: balanços; balancetes; livro razão e outros controles gerenciais fornecidos pelas empresas.

4. ESTUDO COMPARATIVO

Neste estudo comparativo serão analisadas três empresas com ramos de atividades diferentes, sendo comércio de roupas, indústria de papel e prestação de serviços da construção civil.

4.1. DESCRIÇÃO DA EMPRESA DO RAMO DE ATIVIDADE COMERCIAL

O primeiro estudo comparativo refere-se ao comércio e será realizado na empresa localizada no município de São Caetano do Sul, no Estado de São Paulo, que se denominará como Empresa ABC Ltda, já que a empresa solicitou a preservação de sua identidade.

A empresa atualmente é sociedade de responsabilidade limitada, com capital registrado em R\$ 50.000,00. Seu quadro societário é composto por três sócios, que trabalham na empresa; um no setor administrativo; o outro no setor de recursos humanos e; o outro no setor comercial.

A opção do regime tributário feita por essa empresa é o Simples Nacional.

O ano-calendário a ser analisado será o de 2011, pois, desse modo, será possível definir a melhor forma de tributação.

Neste estudo de caso, serão analisados na Empresa ABC Ltda os tributos que possuem representatividade. A seguir, serão feitos os cálculos, e logo a análise das melhores formas de tributação.

Em todo o ano-calendário de 2011, o pró-labore pago aos sócios foi de R\$ 1.000,00, por mês, para cada um, acumulando um montante de R\$ 36.000,00 ao ano.

Essa empresa analisada atende a todos os requisitos de enquadramento, no que diz respeito a qualquer regime de tributação que foi citado no decorrer deste estudo, o qual vai iniciar o estudo comparativo pelo regime Simples Nacional.

4.1.1. Simples Nacional – Loja de roupas

Seguem dados da receita de 2010 e 2011 e a receita acumulada para a definição da alíquota a ser aplicada para o cálculo do imposto devido.

RECEITAS LOJA DE ROUPAS				
Meses	2010	2011	Acumulado últimos 12 meses	Alíquota a ser aplicada
Janeiro	107.600	125.690	1.373.850	8,45%
Fevereiro	108.560	108.569	1.391.940	8,45%
Março	119.256	220.012	1.391.949	8,45%
Abril	125.344	122.560	1.492.705	9,03%
Maiο	118.960	121.569	1.489.921	9,03%
Junho	115.698	132.598	1.492.530	9,03%
Julho	107.568	156.980	1.509.430	9,03%
Agosto	104.560	195.200	1.558.842	9,03%
Setembro	118.569	186.900	1.649.482	9,12%
Outubro	122.564	154.698	1.717.813	9,12%
Novembro	105.650	156.800	1.749.947	9,12%
Dezembro	119.521	178.560	1.801.097	9,95%
TOTAL	1.373.850	1.860.136		

Quadro 1: Dados da loja de roupas para cálculo do Simples Nacional

Fonte: elaborado pelo autor

Conforme as receitas acumuladas nos últimos 12 meses, será utilizado o Anexo I, comércio, nas quatro faixas demonstradas a seguir.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%

Quadro 2: Faixa de receita acumulada para cálculo do tributo

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, calcula-se o valor a pagar do Simples Nacional, aplicando a alíquota definida sobre a receita apurada no mês.

Meses	2011	Alíquota a ser aplicada	Valor a Recolher Mensalmente
Janeiro	125.690	8,45%	10.620,81
Fevereiro	108.569	8,45%	9.174,08
Março	220.012	8,45%	18.591,01
Abril	122.560	9,03%	11.067,17
Maió	121.569	9,03%	10.977,68
Junho	132.598	9,03%	11.973,60
Julho	156.980	9,03%	14.175,29
Agosto	195.200	9,03%	17.626,56
Setembro	186.900	9,12%	17.045,28
Outubro	154.698	9,12%	14.108,46
Novembro	156.800	9,12%	14.300,16
Dezembro	178.560	9,95%	17.766,72
TOTAL	1.860.136		167.426,82

Quadro 3: Cálculo do Simples Nacional

Fonte: elaborado pelo autor

A planilha a seguir demonstra o Simples Nacional a recolher rateado nos vários tributos que o englobam.

	TOTAL	IRPJ	CSL	COFINS	PIS	CPP	ICMS
JANEIRO	10.620,81	490,19	490,19	1.470,57	351,93	4.210,62	3.607,30
FEVEREIRO	9.174,08	423,42	423,42	1.270,26	303,99	3.637,06	3.115,93
MARÇO	18.591,01	858,05	858,05	2.574,14	616,03	7.370,40	6.314,34
ABRIL	11.067,17	514,75	514,75	367,68	1.532,00	4.375,39	3.762,59
MAIO	10.977,68	510,59	510,59	1.519,61	364,71	4.340,01	3.732,17
JUNHO	11.973,60	556,91	556,91	1.657,48	397,79	4.733,75	4.070,76
JULHO	14.175,29	659,32	659,32	1.962,25	470,94	5.604,19	4.819,29
AGOSTO	17.626,56	819,84	819,84	2.440,00	585,60	6.968,64	5.992,64
SETEMBRO	17.045,28	803,67	803,67	2.354,94	560,70	6.728,40	5.793,90
OUTUBRO	14.108,46	665,20	665,20	1.949,19	464,09	5.569,13	4.795,64
NOVEMBRO	14.447,30	821,38	674,24	1.975,68	470,40	5.644,80	4.860,80
DEZEMBRO	17.766,72	821,38	821,38	2.464,13	589,25	7.035,26	6.035,33
TOTAL	167.573,96	7.944,69	7.797,55	22.005,93	6.707,44	66.217,65	56.900,69

Quadro 4: Cálculo do Simples Nacional por tributo

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Simples Nacional, engloba vários tributos, como O IRPJ; a CSL; o PIS; a COFINS; o INSS e o ICMS. O total do tributo apurado nesse regime somou o valor de R\$ 167.573,96, divididos em: IRPJ de R\$ 7.944,69; CSL de R\$ 7.797,55; COFINS de R\$ 22.055,93; PIS de R\$ 6707,44; CPP de R\$ 66.217,65 e ICMS de R\$ 56.900,69, no ano de 2011.

Dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos tributos devidos pela pessoa jurídica, que optou pelo Simples Nacional.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	7.944,70
CSL	7.797,55
PIS	6.707,44
COFINS	22.005,93
INSS	66.217,65
ICMS	56.900,69
Total Pago	167.573,96

Quadro 5: Consolidação dos impostos devidos pelo Simples Nacional

Fonte: elaborado pelo autor

4.1.2. Lucro Presumido – Loja de roupas

Seguem as receitas brutas mensais de 2011, para os devidos cálculos de tributação no regime do Lucro Presumido.

DADOS LOJA DE ROUPA		
Meses	Receita de Venda	Outras Receitas
Janeiro	125.690	6.285
Fevereiro	108.569	5.428
Março	220.012	11.001
Abril	122.560	6.128
Mai	121.569	6.078
Junho	132.598	6.630
Julho	156.980	7.849
Agosto	195.200	9.760
Setembro	186.900	9.345
Outubro	154.698	7.735
Novembro	156.800	7.840
Dezembro	178.560	8.928
TOTAL	1.860.136	93.007

Quadro 6: Dados da loja de roupas para cálculo do Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, serão iniciados os cálculos do IRPJ e da CSL dos tributos devidos, no regime do Lucro Presumido.

CÁLCULO DO IRPJ	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de Vendas	454.271	376.727	539.080	490.058
Alíquota da Presunção (8%)	36.342	30.138	43.126	39.205
(+) Outras Receitas	22.714	18.836	26.954	24.530
(=) Base de Cálculo do Imposto	59.056	48.974	70.080	63.735
Imposto devido (15%)	8.858	7.346	10.512	9.560
CÁLCULO DA CSL	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de Vendas	454.271	376.727	539.080	490.058
Alíquota da Presunção (12%)	54.513	45.207	64.690	58.807
(+) Outras Receitas	22.714	18.836	26.954	24.530
(=) Base de Cálculo do Imposto	77.227	64.043	91.644	83.337
Imposto devido (9%)	6.950	5.764	8.248	7.500

Quadro 7: Cálculo do IRPJ e CSL com base no Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

Logo após serão calculados o PIS e a COFINS, devidos mensalmente, no regime de incidência cumulativo, pois as pessoas jurídicas que optaram pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido estão obrigadas a esse regime de incidência.

Meses	Receita Bruta	PIS 0,65%	COFINS 3%
Janeiro	125.690	817	3.771
Fevereiro	108.569	706	3.257
Março	220.012	1.430	6.600
Abril	122.560	797	3.677
Maiο	121.569	790	3.647
Junho	132.598	862	3.978
Julho	156.980	1.020	4.709
Agosto	195.200	1.269	5.856
Setembro	186.900	1.215	5.607
Outubro	154.698	1.006	4.641
Novembro	156.800	1.019	4.704
Dezembro	178.560	1.161	5.357
TOTAL	1.860.136	12.091	55.804

Quadro 8: Cálculo do PIS e da COFINS com base no Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

Como o objetivo desta pesquisa é o regime de tributação, não foram demonstrados os cálculos do INSS e do ICMS, os valores desses impostos foram extraídos do balancete contábil e do livro razão.

Sendo assim, dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos Tributos Federais devidos pela pessoa jurídica, caso optasse pelo Lucro Presumido.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	36.276
CSL	28.462
PIS	12.091
COFINS	55.804
INSS	13.897
ICMS	10.987
Total Pago	157.517

Quadro 9: Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Lucro Presumido, tem os cálculos feitos em separado, ou seja, tributo por tributo. O total devido dos tributos apurados nesse regime somou o valor de R\$ 157.517,00, divididos em: IRPJ de R\$ 36.276,00; CSL de R\$ 28.462,00; COFINS de R\$ 55.804,00; PIS de R\$ 12.091,00; INSS de R\$ 13.897,00 e ICMS de R\$ 10.987,00, no ano de 2011.

4.1.3. Lucro Real – Loja de roupas

Abaixo são demonstrados os resultados contábeis apurados mensalmente, conforme a legislação societária, para o cálculo do regime tributário Lucro Real anual da empresa comércio de roupas.

DRE	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	125.690	108.569	220.012	122.560	121.569	132.598
Custo das Mercadorias Vendidas	75.414	65.141	132.007	73.536	72.941	79.559
LUCRO BRUTO	50.276	43.428	88.005	49.024	48.628	53.039
Despesas Administrativas	- 18.854	- 16.285	- 33.002	- 18.384	- 18.235	- 19.890
Despesas Comerciais	- 12.569	- 10.857	- 22.001	- 12.256	- 12.157	- 13.260
Despesas Financeiras	- 13.826	- 11.943	- 24.201	- 13.482	- 13.373	- 14.586
Receitas Financeiras	6.285	5.428	11.001	6.128	6.078	6.630
Despesas Indedutíveis	- 10.055	- 8.686	- 17.601	- 9.805	- 9.726	- 10.608
LUCRO LÍQUIDO	1.257	1.086	2.200	1.226	1.216	1.326

Quadro 10: Dados da loja de roupa para cálculo Lucro Real de janeiro a junho

Fonte: elaborado pelo autor

DRE	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	156.980	195.200	186.900	154.698	156.800	178.560	1.860.136
Custo da Mercadorias Vendidas	94.188	117.120	112.140	92.819	94.080	107.136	1.116.082
LUCRO BRUTO	62.792	78.080	74.760	61.879	62.720	71.424	744.054
Despesas Administrativas	- 23.547	- 29.280	- 28.035	- 23.205	- 23.520	- 26.784	- 279.020
Despesas Comerciais	- 15.698	- 19.520	- 18.690	- 15.470	- 15.680	-17.856	- 186.014
Despesas Financeiras	- 17.268	- 21.472	- 20.559	- 17.017	- 17.248	- 19.642	- 204.615
Receitas Financeiras	7.849	9.760	9.345	7.735	7.840	8.928	93.007
Despesas Indedutíveis	- 12.558	- 15.616	- 14.952	- 12.376	- 12.544	- 14.285	- 148.811
LUCRO LÍQUIDO	1.570	1.952	1.869	1.547	1.568	1.786	18.601

Quadro 11: Dados da loja de roupa para cálculo Lucro Real de julho a dezembro

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, com dados levantados por meio dos balancetes e razões contábeis, calculam-se o IRPJ estimativa e a CSLL estimativa mensalmente, com base na receita bruta.

Meses	Receita Bruta	Base de cálculo estimado 8%	IRPJ devido 15%	Base de cálculo estimado 12%	CSL devido 9%
Janeiro	125.690	10.055	1.508	15.083	1.357
Fevereiro	108.569	8.686	1.303	13.028	1.173
Março	220.012	17.601	2.640	26.401	2.376
Abril	122.560	9.805	1.471	14.707	1.324
Mai	121.569	9.726	1.459	14.588	1.313
Junho	132.598	10.608	1.591	15.912	1.432
Julho	156.980	12.558	1.884	18.838	1.695
Agosto	195.200	15.616	2.342	23.424	2.108
Setembro	186.900	14.952	2.243	22.428	2.019
Outubro	154.698	12.376	1.856	18.564	1.671
Novembro	156.800	12.544	1.882	18.816	1.693
Dezembro	178.560	14.285	2.143	21.427	1.928
TOTAL	1.860.136	148.811	22.322	223.216	20.089

Quadro 12: Cálculo do IRPJ e CSL estimativa mensal

Fonte: elaborado pelo autor

Após calcular o IRPJ e a CSL estimativa, com base na receita bruta, é necessário no final do ano-calendário fazer o ajuste anual do IRPJ e da CSLL em livros próprios, ou seja, o LACS (Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e o LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSLL e IRPJ	18.601	Lucro Líquido antes do IRPJ	3.534
(+) Adições	148.811	(+) Adições	163.878
(-) Exclusões		(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	167.412	Lucro Real	167.412
CSL devido (9%)	15.067	IRPJ devido (15%)	25.112
(-) CSLL estimativa pago	20.089	(-) IRPJ estimativa pago	22.322
CSL a Compensar	(5.022)	IRPJ a recolher	2.790

Quadro 13: Cálculo da CSL e IRPJ e CSL com base no lucro líquido

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica deverá também, para efeito de Planejamento Tributário, calcular o PIS e a COFINS no regime não cumulativo. Dessa forma, seguem os dados para os cálculos.

Meses	Receita Bruta	CRÉDITOS			
		Matéria Prima	Insumos	Depreciação	Total das Entradas
Janeiro	125.690	62.845	12.569	6.285	81.699
Fevereiro	108.569	54.285	10.857	5.428	70.570
Março	220.012	110.006	22.001	11.001	143.008
Abril	122.560	61.280	12.256	6.128	79.664
Maiο	121.569	60.785	12.157	6.078	79.020
Junho	132.598	66.299	13.260	6.630	86.189
Julho	156.980	78.490	15.698	7.849	102.037
Agosto	195.200	97.600	19.520	9.760	126.880
Setembro	186.900	93.450	18.690	9.345	121.485
Outubro	154.698	77.349	15.470	7.735	100.554
Novembro	156.800	78.400	15.680	7.840	101.920
Dezembro	178.560	89.280	17.856	8.928	116.064
TOTAL	1.860.136	930.068	186.014	93.007	1.209.088

Quadro 14: Dados para cálculo do PIS e da COFINS

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, calculam-se o PIS e a COFINS devidos pela empresa, no regime de incidência não cumulativa, com base na receita bruta.

Meses	Receita Bruta	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
Janeiro	125.690	2.074	9.552
Fevereiro	108.569	1.791	8.251
Março	220.012	3.630	16.721
Abril	122.560	2.022	9.315
Maiο	121.569	2.006	9.239
Junho	132.598	2.188	10.077
Julho	156.980	2.590	11.930
Agosto	195.200	3.221	14.835
Setembro	186.900	3.084	14.204
Outubro	154.698	2.553	11.757
Novembro	156.800	2.587	11.917
Dezembro	178.560	2.946	13.571
TOTAL	1.860.136	30.692	141.370

Quadro 15: Cálculo do PIS e da COFINS devidos

Fonte: elaborado pelo autor

Logo após se deve calcular o PIS e a COFINS, sobre os direitos a crédito que a empresa tem de direito a descontar, conforme a legislação fiscal autoriza.

Meses	Créditos	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
Janeiro	81.699	1.348	6.209
Fevereiro	70.570	1.164	5.363
Março	143.008	2.360	10.869
Abril	79.664	1.314	6.054
Maiο	79.020	1.304	6.006
Junho	86.189	1.422	6.550
Julho	102.037	1.684	7.755
Agosto	126.880	2.094	9.643
Setembro	121.485	2.005	9.233
Outubro	100.554	1.659	7.642
Novembro	101.920	1.682	7.746
Dezembro	116.062	1.915	8.821
TOTAL	1.209.088	19.950	91.891

Quadro 16: Cálculo do PIS e da COFINS a compensar com o devido

Fonte: elaborado pelo autor

Depois de calculados o PIS e a COFINS devidos e os direitos a créditos, devem ser calculados o PIS e a COFINS a recolher pela diferença do débito, e o crédito será demonstrado a seguir.

Meses	PIS		
	Débito	Crédito	A Recolher
Janeiro	2.074	1.348	726
Fevereiro	1.791	1.163	628
Março	3.630	2.360	1.270
Abril	2.022	1.314	708
Maió	2.006	1.304	702
Junho	2.188	1.422	766
Julho	2.590	1.684	906
Agosto	3.221	2.094	1.127
Setembro	3.084	2.005	1.079
Outubro	2.553	1.659	894
Novembro	2.587	1.682	905
Dezembro	2.946	1.915	1.031
TOTAL	30.692	19.950	10.742

Quadro 17: Cálculo do PIS a recolher

Fonte: elaborado pelo autor

Meses	COFINS		
	Débito	Crédito	A Recolher
Janeiro	9.552	6.209	3.343
Fevereiro	8.251	5.363	2.888
Março	16.721	10.869	5.852
Abril	9.315	6.054	3.261
Maió	9.239	6.006	3.233
Junho	10.077	6.550	3.527
Julho	11.930	7.755	4.175
Agosto	14.835	9.643	5.192
Setembro	14.204	9.233	4.971
Outubro	11.757	7.642	4.115
Novembro	11.917	7.746	4.171
Dezembro	13.572	8.821	4.751
TOTAL	141.370	91.891	49.479

Quadro 18: Cálculo da COFINS a recolher

Fonte: elaborado pelo autor

Sendo assim, dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos Tributos Federais devidos pela pessoa jurídica, caso optasse pelo Lucro Real.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	25.112
CSL	15.067
PIS	10.742
COFINS	49.479
INSS	13.897
ICMS	10.987
Total Pago	125.284

Quadro 19: Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Real

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Lucro Real, tem os cálculos feitos em separado, tributo por tributo. O total devido dos tributos apurados nesse regime somou o valor de R\$ 125.284, divididos em: IRPJ de R\$ 25.112; CSL de R\$ 15.067; COFINS de R\$ 49.479,00; PIS de R\$ 10.742,00; INSS de R\$ 13.897,00 e ICMS de R\$ 10.987,00, no ano de 2011.

Comparando os regimes de tributação.

Tributos	Simplex Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
IRPJ	7.945	36.276	25.112
CSL	7.798	28.462	15.067
PIS	6.707	12.091	10.742
COFINS	22.006	55.804	49.479
INSS	66.218	13.897	13.897
ICMS	56.901	10.987	10.987
Total Pago	167.574	157.517	125.284

Quadro 20: Comparativo entre os regimes de tributação

Fonte: elaborado pelo autor

Como se pode observar, para a empresa de comércio de roupas, a melhor opção tributária é o Lucro Real. É possível verificar que no Simplex Nacional, durante o ano-calendário, foram recolhidos R\$ 167.574. Se a opção fosse pelo Lucro Real, a quantia a ser recolhida seria de R\$ 125.284, com uma economia tributária de R\$ 42.290.

4.2. DESCRIÇÃO DA EMPRESA DO SETOR INDUSTRIAL

Neste tópico será analisada uma indústria localizada em São Paulo, que será denominada empresa XYZ Ltda, pois a empresa não permitiu sua identificação.

A forma societária dessa empresa é de responsabilidade limitada, com capital social registrado na Junta Comercial de São Paulo de R\$ 600.000,00. O quadro societário é composto por quatro sócios e todos trabalham na empresa, sendo que dois trabalham na área comercial, um na área administrativa e o outro na área industrial.

Hoje essa empresa tem a opção pelo regime tributário do Lucro Presumido e atua no ramo de indústria de papéis para impressão.

O período analisado será o ano de 2011, tomado como base para a comparação com os outros regimes de tributação. Assim, torna-se possível a definição do melhor regime em questão.

A retirada de pró-labore dos sócios foi de R\$ 2.000,00 para cada um, dando um total de R\$ 96.000,00 no ano e o valor pago na folha de pagamentos foi de R\$ 1.987.675,00, em 2011.

Pela análise prévia efetuada, a empresa atende a todos os requisitos de enquadramento nos regimes tributários do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

4.2.1. Simples Nacional – Indústria de papéis

A pessoa jurídica poderia se enquadrar no regime tributário do Simples Nacional, pois a receita bruta não ultrapassa a R\$ 7.200.000,00 anuais, sendo R\$ 3.600.000,00 de vendas no mercado nacional e mais R\$ 3.600.000,00 de exportação.

Seguem dados da receita de 2010 e 2011 e a receita acumulada para a definição da alíquota a ser aplicada para o cálculo do imposto devido.

RECEITAS INDÚSTRIA DE PAPÉIS				
Meses	2010	2011	Acumulado últimos 12 meses	Alíquota a ser aplicada
Janeiro	215.200	287.650	3.459.175	12,11%
Fevereiro	287.600	256.700	3.531.625	12,11%
Março	245.908	239.800	3.500.725	12,11%
Abril	345.900	345.600	3.494.617	12,11%
Maio	349.500	230.540	3.494.317	12,11%
Junho	345.097	346.750	3.375.357	12,01%
Julho	306.268	198.700	3.377.010	12,01%
Agosto	338.658	234.098	3.269.442	12,01%
Setembro	234.789	345.654	3.164.882	11,92%
Outubro	254.796	277.654	3.275.747	12,01%
Novembro	298.700	300.890	3.298.605	12,01%
Dezembro	236.759	398.765	3.300.795	12,01%
TOTAL	3.459.175	3.462.801		

Quadro 21: Dados da indústria de papéis para cálculo do Simples Nacional

Fonte: elaborado pelo autor

Conforme as receitas acumuladas nos últimos 12 meses, será utilizado o Anexo II Indústria, nas três faixas demonstradas a seguir.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Quadro 22: Faixa de receita acumulada para cálculo do tributo

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, calcula-se o valor a pagar do Simples Nacional, aplicando a alíquota definida sobre a receita apurada no mês.

Meses	2011	Alíquota a ser aplicada	Valor a Recolher Mensalmente
Janeiro	287.650	12,11%	34.834,42
Fevereiro	256.700	12,11%	31.086,37
Março	239.800	12,11%	29.039,78
Abril	345.600	12,11%	41.852,16
Maio	230.540	12,11%	27.918,39
Junho	346.750	12,01%	41.644,68
Julho	198.700	12,01%	23.863,87
Agosto	234.098	12,01%	28.115,17
Setembro	345.654	11,92%	41.201,96
Outubro	277.654	12,01%	33.346,25
Novembro	300.890	12,01%	36.136,89
Dezembro	398.765	12,01%	47.891,68
TOTAL	3.462.801		416.931,60

Quadro 23: Cálculo do Simples Nacional

Fonte:

A planilha a seguir demonstra o Simples Nacional a recolher, rateado nos vários tributos que englobam o Simples Nacional.

	TOTAL	IRPJ	CSL	COFINS	PIS	CPP	ICMS	IPI
JANEIRO	34.834,42	1.553,31	1.553,31	4.602,40	1.093,07	13.231,90	11.362,18	1.438,25
FEVEREIRO	31.086,37	1.386,18	1.386,18	4.107,20	975,46	11.808,20	10.139,65	1.283,50
MARÇO	29.039,78	1.294,92	1.294,92	3.836,80	911,24	11.030,80	9.472,10	1.199,00
ABRIL	41.852,16	1.866,24	1.866,24	5.529,60	1.313,28	15.897,60	13.651,20	1.728,00
MAIO	27.918,39	1.244,92	1.244,92	3.688,64	876,05	10.604,84	9.106,33	1.152,70
JUNHO	41.644,68	1.837,78	1.837,78	5.548,00	1.317,65	15.811,80	13.557,93	1.733,75
JULHO	23.863,87	1.053,11	1.053,11	3.179,20	755,06	9.060,72	7.769,17	993,50
AGOSTO	28.115,17	1.240,72	1.240,72	3.745,57	889,57	10.674,87	9.153,23	1.170,49
SETEMBRO	41.201,96	1.831,97	1.831,97	5.461,33	1.313,49	15.623,56	13.411,38	1.728,27
OUTUBRO	33.346,25	1.471,57	1.471,57	4.442,46	1.055,09	12.661,02	10.856,27	1.388,27
NOVEMBRO	36.136,89	1.594,72	1.594,72	4.814,24	1.143,38	13.720,58	11.764,80	1.504,45
DEZEMBRO	47.891,68	2.113,45	2.113,45	6.380,24	1.515,31	18.183,68	15.591,71	1.993,83
TOTAL	416.931,60	18.488,87	18.488,87	55.335,69	13.158,64	158.309,58	135.835,94	17.314,01

Quadro 24: Cálculo do Simples Nacional por tributo

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Simples Nacional, engloba vários tributos, como O IRPJ; a CSL; o PIS; a COFINS; o INSS e o ICMS. O total do tributo apurado nesse regime somou o valor de R\$ 416.931,60, divididos em: IRPJ de R\$ 18.488,87; CSL de R\$ 18.488,87; COFINS de R\$ 55.335,69; PIS de R\$ 13.158,64; CPP de R\$ 158.309,58, ICMS de R\$ 135.835,94, e IPI de R\$ 17.314,01, no ano de 2011.

Dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos tributos devidos pela pessoa jurídica, que optou pelo Simples Nacional.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	18.488,87
CSL	18.488,87
PIS	13.158,64
COFINS	55.335,69
INSS	158.309,58
ICMS	135.835,94
IPI	17.314,01
Total Pago	416.931,60

Quadro 25: Consolidação dos impostos devidos pelo Simples Nacional
Fonte: elaborado pelo autor

4.2.2. Lucro Presumido – Indústria de papéis

Seguem as receitas brutas mensais de 2011, para os devidos cálculos de tributação no regime do Lucro Presumido.

Meses	Receita de Vendas	Outras Receitas
Janeiro	287.650	57.530
Fevereiro	256.700	51.340
Março	239.800	47.960
Abril	345.600	69.120
Mai	230.540	46.108
Junho	346.750	69.350
Julho	198.700	39.740
Agosto	234.098	46.820
Setembro	345.654	69.131
Outubro	277.654	55.531
Novembro	300.890	60.178
Dezembro	398.765	79.753
TOTAL	3.462.801	692.560

Quadro 26: Dados da indústria de papéis para cálculo do Lucro Presumido
Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, serão iniciados os cálculos do IRPJ e da CSL dos tributos devidos no regime do Lucro Presumido.

CÁLCULO DO IRPJ	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de Vendas	784.150	922.890	778.452	977.309
Alíquota da Presunção (8%)	62.732	73.831	62.276	78.185
(+) Outras Receitas	156.830	184.578	155.691	195.462
(=) Base de Cálculo do Imposto	219.562	258.409	217.967	273.647
Imposto (15%)	32.934	38.761	32.695	41.047
Adicional (10%)	15.956	19.841	15.797	21.365
Imposto Devido	48.891	58.602	48.492	62.412

CÁLCULO DA CSL	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de Vendas	784.150	922.890	778.452	977.309
Alíquota da Presunção (12%)	94.098	110.747	93.414	117.277
(+) Outras Receitas	156.830	184.578	155.691	195.462
(=) Base de Cálculo do Imposto	250.928	295.325	249.105	312.739
Imposto devido (9%)	22.584	26.579	22.419	28.147

Quadro 27: Cálculo do IRPJ e CSL com base no Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

Logo após serão calculados o PIS e a COFINS devidos mensalmente, no regime de incidência cumulativo, pois as pessoas jurídicas que optaram pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido, estão obrigadas a esse regime de incidência.

Meses	Receita Bruta	PIS 0,65%	COFINS 3%
Janeiro	287.650	1.870	8.630
Fevereiro	256.700	1.669	7.701
Março	239.800	1.559	7.194
Abril	345.600	2.246	10.368
Maio	230.540	1.499	6.916
Junho	346.750	2.254	10.403
Julho	198.700	1.292	5.961
Agosto	234.098	1.522	7.023
Setembro	345.654	2.247	10.370
Outubro	277.654	1.805	8.330
Novembro	300.890	1.956	9.027
Dezembro	398.765	2.592	11.963
TOTAL	3.462.801	22.508	103.884

Quadro 28: Cálculo do PIS e da COFINS com base no Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

Como objetivo desta pesquisa é o regime de tributação federal, não foi demonstrado o calculado do INSS e do ICMS, estes foram extraídos do balancete contábil e do livro razão.

Sendo assim, dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos tributos devidos pela pessoa jurídica, que foram recolhidos durante o ano de 2011, pois a opção dessa empresa foi o regime tributário do Lucro Presumido.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	218.397
CSL	99.729
PIS	22.508
COFINS	103.884
INSS	457.165
ICMS	311.652
IPI	132.500
Total Pago	1.345.835

Quadro 29: Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Lucro Presumido, tem o cálculo em separado, tributo por tributo. O total devido dos tributos apurados nesse regime somou o valor de R\$ 1.345.835,00, divididos em: IRPJ de R\$ 218.397,00; CSL de R\$ 99.729,00; COFINS de R\$ 103.884,00; PIS de R\$ 22.508,00; INSS de R\$ 457.165,00, ICMS de R\$ 311.652,00 e o IPI de R\$ 132.500,00, no ano de 2011.

4.2.3. Lucro Real – Indústria de Papéis

Abaixo, demonstram-se os resultados contábeis apurados mensalmente, conforme a legislação societária, para o cálculo do regime tributário Lucro Real anual, da empresa comércio de roupas.

DRE	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
RECEITA LIQUIDA DE VENDAS	287.650	544.350	784.150	1.129.750	1.360.290	1.707.040
Custo das Mercadorias Vendidas	143.825	272.175	392.075	564.875	680.145	853.520
LUCRO BRUTO	143.825	272.175	392.075	564.875	680.145	853.520
Despesas Administrativas	- 43.148	- 81.653	- 117.623	- 169.463	- 204.044	- 256.056
Despesas Comerciais	- 86.295	- 163.305	- 235.245	- 338.925	- 408.087	- 512.112
Despesas Financeiras	- 14.383	- 27.218	- 39.208	- 56.488	- 68.015	- 85.352
Receitas Financeiras	17.259	32.661	47.049	67.785	81.617	102.422
Despesas Indedutíveis	- 48.901	- 92.540	- 133.306	- 192.058	- 231.249	- 290.197
LUCRO LIQUIDO	-31.642	-59.879	-86.257	-124.273	-149.632	-187.774

DRE	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
RECEITA LIQUIDA DE VENDAS	1.905.740	2.139.838	2.485.492	2.763.146	3.064.036	3.462.801
Custo das Mercadorias Vendidas	952.870	1.069.919	1.242.746	1.381.573	1.532.018	1.731.401
LUCRO BRUTO	952.870	1.069.919	1.242.746	1.381.573	1.532.018	1.731.401
Despesas Administrativas	- 285.861	- 320.976	- 372.824	- 414.472	- 459.605	- 519.420
Despesas Comerciais	- 571.722	- 641.951	- 745.648	- 828.944	- 919.211	- 1.038.840
Despesas Financeiras	- 95.287	- 106.992	- 124.275	- 138.157	- 153.202	- 173.140
Receitas Financeiras	114.344	128.390	149.130	165.789	183.842	207.768
Despesas Indedutíveis	- 323.976	- 363.772	- 422.534	- 469.735	- 520.886	- 588.676
LUCRO LIQUIDO	-209.631	-235.382	-273.404	-303.946	-337.044	-380.908

Quadro 30: Dados da indústria de papéis para cálculo do Lucro Real

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, de acordo com os dados levantados, a empresa poderia recolher mensalmente, por meio de balanços ou balancetes de redução ou suspensão da estimativa, pois se verifica que a empresa mês a mês e durante o ano obteve prejuízos contábeis.

Contudo, para calcular o IRPJ e a CSL, é preciso partir do prejuízo contábil e ajustar no Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – LACS e pelo Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, como é apresentado a seguir.

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(31.642)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(33.195)
(+) Adições	48.901	(+) Adições	50.454
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	17.259	Lucro Real	17.259
CSL devido (9%)	1.553	IRPJ devido (15%)	2.589
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	1.553	IRPJ a recolher	2.589

Quadro 31: Cálculo da CSL e IRPJ – Janeiro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a FEVEREIRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(59.879)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(61.265)
(+) Adições	92.540	(+) Adições	93.926
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	32.661	Lucro Real	32.661
CSL devido (9%)	2.939	IRPJ devido (15%)	4.899
(-) CSL estimativa pago	1.553	(-) IRPJ estimativa pago	2.589
CSL a recolher	1.386	IRPJ a recolher	2.310

Quadro 32: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Fevereiro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a MARÇO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(86.257)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(87.552)
(+) Adições	133.306	(+) Adições	134.601
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	47.049	Lucro Real	47.049
CSL devido (9%)	4.234	IRPJ devido (15%)	7.057
(-) CSL estimativa pago	2.939	(-) IRPJ estimativa pago	4.899
CSL a recolher	1.295	IRPJ a recolher	2.158

Quadro 33: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Março

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a ABRIL 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(124.273)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(126.140)
(+) Adições	192.058	(+) Adições	193.925
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	67.785	Lucro Real	67.785
CSL devido (9%)	6.101	IRPJ devido (15%)	10.168
(-) CSL estimativa pago	4.234	(-) IRPJ estimativa pago	7.057
CSL a recolher	1.867	IRPJ a recolher	3.111

Quadro 34: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Abril

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a MAIO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(149.632)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(150.877)
(+) Adições	231.250	(+) Adições	232.495
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	81.618	Lucro Real	81.618
CSL devido (9%)	7.346	IRPJ devido (15%)	12.243
(-) CSL estimativa pago	6.101	(-) IRPJ estimativa pago	10.168
CSL a recolher	1.245	IRPJ a recolher	2.075

Quadro 35: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Maio

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a JUNHO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(187.775)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(189.647)
(+) Adições	290.198	(+) Adições	292.070
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	102.423	Lucro Real	102.423
CSL devido (9%)	9.218	IRPJ devido (15%)	15.363
(-) CSL estimativa pago	7.346	(-) IRPJ estimativa pago	12.243
CSL a recolher	1.872	IRPJ a recolher	3.120

Quadro 36: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Junho

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a JULHO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(209.632)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(210.705)
(+) Adições	323.977	(+) Adições	325.050
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	114.345	Lucro Real	114.345
CSL devido (9%)	10.291	IRPJ devido (15%)	17.152
(-) CSL estimativa pago	9.218	(-) IRPJ estimativa pago	15.363
CSL a recolher	1.073	IRPJ a recolher	1.789

Quadro 37: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Julho

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a AGOSTO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(235.383)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(236.647)
(+) Adições	363.774	(+) Adições	365.038
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	128.391	Lucro Real	128.391
CSL devido (9%)	11.555	IRPJ devido (15%)	19.259
(-) CSL estimativa pago	10.291	(-) IRPJ estimativa pago	17.152
CSL a recolher	1.264	IRPJ a recolher	2.107

Quadro 38: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Agosto

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a SETEMBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(273.405)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(275.272)
(+) Adições	422.535	(+) Adições	424.402
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	149.130	Lucro Real	149.130
CSL devido (9%)	13.422	IRPJ devido (15%)	22.370
(-) CSL estimativa pago	11.555	(-) IRPJ estimativa pago	19.259
CSL a recolher	1.867	IRPJ a recolher	3.111

Quadro 39: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Setembro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a OUTUBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(303.947)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(305.446)
(+) Adições	469.736	(+) Adições	471.235
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	165.789	Lucro Real	165.789
CSL devido (9%)	14.921	IRPJ devido (15%)	24.868
(-) CSL estimativa pago	13.422	(-) IRPJ estimativa pago	22.370
CSL a recolher	1.499	IRPJ a recolher	2.498

Quadro 40: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Outubro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a NOVEMBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(337.045)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(338.670)
(+) Adições	520.887	(+) Adições	522.512
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	183.842	Lucro Real	183.842
CSL devido (9%)	16.546	IRPJ devido (15%)	27.576
(-) CSL estimativa pago	14.921	(-) IRPJ estimativa pago	24.868
CSL a recolher	1.625	IRPJ a recolher	2.708

Quadro 41: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Novembro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a DEZEMBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(380.908)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(383.061)
(+) Adições	588.677	(+) Adições	590.830
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	207.769	Lucro Real	207.769
CSL devido (9%)	18.699	IRPJ devido (15%)	31.165
(-) CSL estimativa pago	16.546	(-) IRPJ estimativa pago	27.576
CSL a recolher	2.153	IRPJ a recolher	3.589

Quadro 42: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Dezembro

Fonte: elaborado pelo autor

Sendo assim, os valores do IRPJ e CSL a recolher por estimativa, com base nos balanços ou balancetes de suspensão ou redução da estimativa, seriam:

Meses	IRPJ devido 15%	CSL devido 9%
Janeiro	2.589	1.553
Fevereiro	2.310	1.386
Março	2.158	1.295
Abril	3.111	1.867
Maio	2.075	1.245
Junho	3.120	1.872
Julho	1.789	1.073
Agosto	2.107	1.264
Setembro	3.111	1.867
Outubro	2.498	1.499
Novembro	2.708	1.625
Dezembro	3.589	2.153
TOTAL	31.165	18.699

Quadro 43: Valores de IRPJ e CSL a recolher mensalmente

Fonte:

Após os cálculos mensais do IRPJ e CSL por estimativa, deve-se fazer a apuração anual, conforme o quadro a seguir.

CÁLCULO DA CSL E IRPJ EM 31 DE DEZEMBRO DE 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(380.908)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(399.607)
(+) Adições	588.677	(+) Adições	607.376
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Positiva	207.769	Lucro Real	207.769
CSL Devida (9%)	18.699	IRPJ devido (15%)	31.165

Quadro 44: Cálculo da CSL e IRPJ no final do ano-calendário

Fonte: Fonte: elaborado pelo autor

Do IRPJ e da CSL apurados, no final do ano calendário, em 31 de dezembro de 2011, devem ser descontadas as antecipações recolhidas por estimativa, mensalmente. Vale esclarecer que, se for o caso, recolher a diferença a menor ou compensar a diferença a maior e, se não houver diferença, não haverá tributo a pagar.

O valor do IRPJ apurado em 31 de dezembro foi de R\$ 31.165,00 e, recolhido mensalmente por estimativa, durante o ano R\$ 31.165,00. Dessa forma não existe saldo a recolher.

Da mesma maneira, o valor da CSL em 31 de dezembro foi de R\$ 18.699,00 e, recolhido mensalmente, durante o ano R\$ 18.699,00. Igualmente ao IRPJ, não ficou saldo a recolher.

Sendo assim, pode-se observar que se a pessoa jurídica levantar todos os meses balanço ou balancete de suspensão ou redução da estimativa, no final do ano-calendário não haverá saldo a compensar nem saldo a pagar.

A pessoa jurídica também deverá, para efeito de Planejamento Tributário, calcular o PIS e a COFINS no regime não cumulativo. Desse modo, seguem os dados para os cálculos.

Meses	Receita Bruta	CRÉDITOS			
		Matéria Prima	Insumos	Depreciação	Total das Entradas
Janeiro	287.650	143.825	28.765	57.530	230.120
Fevereiro	256.700	128.350	25.670	51.340	205.360
Março	239.800	119.900	23.980	47.960	191.840
Abril	345.600	172.800	34.560	69.120	276.480
Maiο	230.540	115.270	23.054	46.108	184.432
Junho	346.750	173.375	34.675	69.350	277.400
Julho	198.700	99.350	19.870	39.740	158.960
Agosto	234.098	117.049	23.410	46.820	187.278
Setembro	345.654	172.827	34.565	69.131	276.523
Outubro	277.654	138.827	27.765	55.531	222.123
Novembro	300.890	150.445	30.089	60.178	240.712
Dezembro	398.765	199.383	39.877	79.753	319.012
TOTAL	3.462.801	1.731.401	346.280	692.560	2.770.241

Quadro 45: Dados para cálculo do PIS e da COFINS

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, calculam-se o PIS e a COFINS devidos pela empresa, no regime de incidência não cumulativa, com base na receita bruta.

Meses	Receita Bruta	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
Janeiro	287.650	4.746	21.861
Fevereiro	256.700	4.236	19.509
Março	239.800	3.957	18.225
Abril	345.600	5.702	26.266
Maiο	230.540	3.804	17.521
Junho	346.750	5.721	26.353
Julho	198.700	3.279	15.101
Agosto	234.098	3.863	17.791
Setembro	345.654	5.703	26.270
Outubro	277.654	4.581	21.102
Novembro	300.890	4.965	22.868
Dezembro	398.765	6.580	30.306
TOTAL	3.462.801	57.136	263.173

Quadro 46: Cálculo do PIS e da COFINS devidos

Fonte: elaborado pelo autor

Logo após, devem-se calcular o PIS e a COFINS sobre os direitos a crédito, que a empresa tem direito a descontar, conforme a legislação fiscal autoriza.

Meses	Créditos	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
Janeiro	230.121	3.797	17.489
Fevereiro	205.360	3.388	15.607
Março	191.840	3.165	14.580
Abril	276.480	4.562	21.012
Maió	184.432	3.043	14.017
Junho	277.400	4.577	21.082
Julho	158.960	2.623	12.081
Agosto	187.278	3.090	14.233
Setembro	276.523	4.563	21.016
Outubro	222.123	3.665	16.881
Novembro	240.712	3.972	18.294
Dezembro	319.012	5.264	24.245
TOTAL	2.770.241	45.709	210.538

Quadro 47: Cálculo do PIS e da COFINS a compensar com o devido

Fonte: elaborado pelo autor

Depois de calculados o PIS e a COFINS devidos e os direitos a créditos, devem ser calculados o PIS e a COFINS a recolher, pela diferença do débito. Já o crédito será demonstrado a seguir.

Meses	PIS		
	Débito	Crédito	A Recolher
Janeiro	4.746	3.797	949
Fevereiro	4.236	3.388	848
Março	3.957	3.165	792
Abril	5.702	4.562	1.140
Maió	3.804	3.043	761
Junho	5.721	4.577	1.144
Julho	3.279	2.623	656
Agosto	3.863	3.090	773
Setembro	5.703	4.563	1.140
Outubro	4.581	3.665	916
Novembro	4.965	3.972	993
Dezembro	6.580	5.264	1.316
TOTAL	57.137	45.709	11.428

Quadro 48: Cálculo do PIS a recolher

Fonte: elaborado pelo autor

Meses	COFINS		
	Débito	Crédito	A Recolher
Janeiro	21.861	17.489	4.372
Fevereiro	19.509	15.607	3.902
Março	18.225	14.580	3.645
Abril	26.266	21.012	5.254
Maior	17.521	14.017	3.504
Junho	26.353	21.082	5.271
Julho	15.101	12.081	3.020
Agosto	17.791	14.233	3.558
Setembro	26.270	21.016	5.254
Outubro	21.102	16.881	4.221
Novembro	22.868	18.294	4.574
Dezembro	30.306	24.245	6.061
TOTAL	263.173	210.537	52.636

Quadro 49: Cálculo da COFINS a recolher

Fonte: elaborado pelo autor

Sendo assim, dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos Tributos Federais devidos pela pessoa jurídica, caso optasse pelo Lucro Real.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	31.165
CSL	18.699
PIS	11.428
COFINS	52.636
INSS	457.165
ICMS	311.652
IPI	132.500
Total Pago	1.015.245

Quadro 50: Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Real

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Lucro Real, tem o cálculo em separado, tributo por tributo. O total devido dos tributos apurados nesse regime somou o valor de R\$ 1.015.245,00, divididos em: IRPJ de R\$ 31.165,00; CSL de R\$ 18.699,00; COFINS de R\$ 52.636,00; PIS de R\$ 11.428,00; INSS de R\$ 457.165,00, ICMS de R\$ 311.652,00, e o IPI de R\$ 132.500,00, no ano de 2011.

Comparando os regimes de tributação.

Tributos	Simplex Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
IRPJ	18.489	218.397	31.165
CSL	18.489	99.729	18.699
PIS	13.159	22.508	11.428
COFINS	55.336	103.884	52.636
INSS	158.310	457.165	457.165
ICMS	135.836	311.652	311.652
IPI	17.314	132.500	132.500
Total Pago	416.932	1.345.835	1.015.245

Quadro 51: Comparativo entre os regimes de tributação

Fonte: elaborado pelo autor

Como se observa, nessa empresa indústria de papéis, a melhor opção tributária seria o Simples Nacional, pois se pagaria uma menor carga tributária durante o ano (R\$ 416.932,00). Entretanto, como essa empresa tem dívidas tributárias e, uma das vedações para ingresso ao Simples Nacional é não ter débitos com a união, estados e municípios, só restou a opção dos regimes do Lucro Presumido e Lucro Real. Assim, foi feita a opção pelo Lucro Presumido.

Ao se comparar a tributação pelo Lucro Presumido e Lucro Real, foi possível verificar que o Lucro Real seria a melhor opção, pois, no Lucro Presumido, a empresa recolheu um total de impostos de R\$ R\$ 1.345.835,00, enquanto se optasse pelo Lucro Real, iria recolher R\$ 1.015.245,00, com uma economia tributária de R\$ 330.590,00.

4.3. DESCRIÇÃO DA EMPRESA DO SETOR DE SERVIÇOS

Agora será analisada uma indústria localizada em São Paulo, que será denominada Empresa Construtora Ltda, já que a empresa não permitiu sua identificação.

A forma societária dessa empresa é uma Sociedade Anônima de Capital Fechado, com capital social registrado na Junta Comercial de São Paulo de R\$ 8.670.980,00. O quadro societário é composto por 148 acionistas.

Hoje, essa empresa tem a opção pelo regime tributário do Lucro Presumido e atua no ramo da construção civil, exatamente construção de estradas vicinais.

O período analisado será o ano de 2011, tomado como base para a comparação com os outros regimes de tributação. Assim, torna-se possível a definição do melhor regime em questão.

A folha de pagamento no ano foi de R\$ 15.630.450,00 em 2011.

Pela análise prévia efetuada, a empresa atende a todos os requisitos de enquadramento nos regimes tributários do Lucro Presumido e do Lucro Real.

4.3.1. Simples Nacional – Prestação de Serviços da Construção Civil

A pessoa jurídica não poderá se enquadrar no Simples Nacional, pois a receita bruta é superior ao limite permitido pela legislação (R\$ 3.600.000,00 mercado nacional e R\$ 3.600.000,00 exportação). Dessa forma, será apenas comparado o Lucro Presumido com o Lucro Real.

4.3.2. Lucro Presumido – Prestação de Serviços da Construção Civil

Seguem as receitas brutas mensais de 2011 para os devidos cálculos de tributação, no regime do Lucro Presumido.

RECEITAS INDÚSTRIA DE PAPÉIS		
Meses	Receita de Vendas	Outras Receitas
Janeiro	2.678.900	415.230
Fevereiro	2.560.098	396.815
Março	3.557.890	551.473
Abril	3.567.098	552.900
Maio	2.549.000	395.095
Junho	3.679.006	570.246
Julho	2.568.999	398.195
Agosto	3.321.098	514.770
Setembro	3.456.090	535.694
Outubro	3.674.560	569.557
Novembro	4.678.453	725.160
Dezembro	4.398.765	681.809
TOTAL	40.689.957	6.306.943

Quadro 52: Dados da indústria de papéis para cálculo do Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, serão iniciados os cálculos do IRPJ e da CSL dos tributos devidos, no regime do Lucro Presumido.

CÁLCULO DO IRPJ	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de Vendas	8.796.888	9.795.104	9.346.187	12.751.778
Alíquota da Presunção (32%)	2.815.004	3.134.433	2.990.780	4.080.569
(+) Outras Receitas	1.363.518	1.343.090	1.448.659	1.976.526
(=) Base de Cálculo do Imposto	4.178.522	4.477.523	4.439.439	6.057.095
Imposto (15%)	626.778	671.628	665.916	908.564
Adicional (10%)	411.852	441.752	437.944	599.709
Imposto Devido	1.038.631	1.113.381	1.103.860	1.508.274
CÁLCULO DA CSL				
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de Vendas	8.796.888	9.795.104	9.346.187	12.751.778
Alíquota da Presunção (32%)	2.815.004	3.134.433	2.990.780	4.080.569
(+) Outras Receitas	1.363.518	1.343.090	1.448.659	1.976.526
(=) Base de Cálculo do Imposto	4.178.522	4.477.523	4.439.439	6.057.095
Imposto devido (9%)	376.067	402.977	399.549	545.139

Quadro 53: Cálculo do IRPJ e CSL com base no Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

Logo após serão calculados o PIS e a COFINS devidos mensalmente, no regime de incidência cumulativa, pois as pessoas jurídicas que optaram pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido, estão obrigadas a esse regime de incidência

Meses	Receita Bruta	PIS 0,65%	COFINS 3%
Janeiro	2.678.900	17.413	80.367
Fevereiro	2.560.098	16.641	76.803
Março	3.557.890	23.126	106.737
Abril	3.567.098	23.186	107.013
Maio	2.549.000	16.569	76.470
Junho	3.679.006	23.914	110.370
Julho	2.568.999	16.698	77.070
Agosto	3.321.098	21.587	99.633
Setembro	3.456.090	22.465	103.683
Outubro	3.674.560	23.885	110.237
Novembro	4.678.453	30.410	140.354
Dezembro	4.398.765	28.592	131.963
TOTAL	40.689.957	264.485	1.220.699

Quadro 54: Cálculo do PIS e da COFINS com base no Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

Como o objetivo dessa pesquisa é o regime de tributação, não foram demonstrados os cálculos do INSS e do ICMS. Estes foram extraídos do balancete contábil e do livro razão.

Sendo assim, dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos tributos devidos pela pessoa jurídica, que foram recolhidos durante o ano de 2011, pois a opção dessa empresa foi pelo regime tributário do Lucro Presumido.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	4.764.146
CSL	1.723.732
PIS	264.485
COFINS	1.220.699
INSS	3.595.003
ISS	2.034.497
Total Pago	13.602.562

Quadro 55: Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Presumido

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Lucro Presumido, tem o cálculo em separado, tributo por tributo. O total devido dos tributos apurados nesse regime somou o valor de R\$ 13.602.562,00, divididos em: IRPJ de R\$ 4.764.146,00; CSL de R\$ 1.723.732,00; COFINS de R\$ 1.220.699,00; PIS de R\$ 264.485,00; INSS de R\$ 3.595.003,00 e ISS de R\$ 2.034.497,00, no ano de 2011.

4.3.3. Lucro Real – Prestação de Serviços da Construção Civil

Abaixo, demonstram-se os resultados contábeis apurados mensalmente, conforme a legislação societária, para o cálculo do regime tributário Lucro Real anual da empresa Prestadora de Serviços da Construção Civil.

DRE	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
RECEITA LIQUIDA DE VENDAS	2.678.900	5.238.998	8.796.888	12.363.986	14.912.986	18.591.992
Custo das Mercadorias Vendidas	1.741.285	3.405.349	5.717.977	8.036.591	9.693.441	12.084.795
LUCRO BRUTO	937.615	1.833.649	3.078.911	4.327.395	5.219.545	6.507.197
Despesas Administrativas	- 401.835	- 785.850	- 1.319.533	- 1.854.598	- 2.236.948	- 2.788.799
Despesas Comerciais	- 803.670	- 1.571.699	- 2.639.066	- 3.709.196	- 4.473.896	- 5.577.598
Despesas Financeiras	- 133.945	- 261.950	- 439.844	- 618.199	- 745.649	- 929.600
Receitas Financeiras	160.734	314.340	527.813	741.839	894.779	1.115.520
Despesas Indedutíveis	- 455.413	- 890.630	- 1.495.471	- 2.101.878	- 2.535.208	- 3.160.639
LUCRO LIQUIDO	-696.514	-1.362.139	-2.287.191	-3.214.636	-3.877.376	-4.833.918

DRE	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
RECEITA LIQUIDA DE VENDAS	21.160.991	24.482.089	27.938.179	31.612.739	36.291.192	40.689.957
Custo das Mercadorias Vendidas	10.580.496	12.241.045	13.969.090	15.806.370	18.145.596	20.344.979
LUCRO BRUTO	10.580.496	12.241.045	13.969.090	15.806.370	18.145.596	20.344.979
Despesas Administrativas	- 3.174.149	- 3.672.313	- 4.190.727	- 4.741.911	- 5.443.679	- 6.103.494
Despesas Comerciais	- 6.348.297	- 7.344.627	- 8.381.454	- 9.483.822	- 10.887.358	- 12.206.987
Despesas Financeiras	- 3.174.149	- 3.672.313	- 4.190.727	- 4.741.911	- 5.443.679	- 6.103.494
Receitas Financeiras	1.269.659	1.468.925	1.676.291	1.896.764	2.177.472	2.441.397
Despesas Indedutíveis	- 3.597.368	- 4.161.955	- 4.749.490	- 5.374.166	- 6.169.503	- 6.917.293
LUCRO LIQUIDO	-4.443.808	-5.141.239	-5.867.018	-6.638.675	-7.621.150	-8.544.891

Quadro 56: Dados da Construção Civil para cálculo do Lucro Real

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, de acordo com dados levantados, a empresa poderia recolher mensalmente, por meio de balanços ou balancetes de redução ou suspensão da estimativa, pois se verifica que a empresa mês a mês e durante o ano obteve prejuízos contábeis.

Contudo, para calcular o IRPJ e a CSL, é preciso partir do prejuízo contábil e ajustar no Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – LACS e pelo Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, como demonstrado a seguir.

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(696.514)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(696.514)
(+) Adições	455.413	(+) Adições	455.413
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(241.101)	Prejuízo Fiscal	(241.101)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 57: Cálculo da CSL e IRPJ – Janeiro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a FEVEREIRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(1.362.139)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(1.362.139)
(+) Adições	890.630	(+) Adições	890.630
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(471.509)	Prejuízo Fiscal	(471.509)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 58: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Fevereiro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a MARÇO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(2.287.191)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(2.287.191)
(+) Adições	1.495.471	(+) Adições	1.495.471
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(791.720)	Prejuízo Fiscal	(791.720)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 59: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Março

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a ABRIL 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(3.214.636)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(3.214.636)
(+) Adições	2.101.878	(+) Adições	2.101.878
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(1.112.758)	Prejuízo Fiscal	(1.112.758)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 60: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Abril

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a MAIO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(3.877.376)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(3.877.376)
(+) Adições	2.535.208	(+) Adições	2.535.208
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(1.342.168)	Prejuízo Fiscal	(1.342.168)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 61: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Maio

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a JUNHO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(4.833.918)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(4.833.918)
(+) Adições	3.160.639	(+) Adições	3.160.639
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negaiva	(1.673.279)	Prejuízo Fiscal	(1.673.279)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 62: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Junho

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a JULHO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(4.443.808)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(4.443.808)
(+) Adições	3.597.368	(+) Adições	3.597.368
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(846.440)	Prejuízo Fiscal	(846.440)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 63: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Julho

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a AGOSTO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(5.141.239)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(5.141.239)
(+) Adições	4.161.955	(+) Adições	4.161.955
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(979.284)	Prejuízo Fiscal	(979.284)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 64: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Agosto

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a SETEMBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(5.867.018)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(5.867.018)
(+) Adições	4.161.955	(+) Adições	4.161.955
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(1.705.063)	Prejuízo Fiscal	(1.705.063)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 65: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Setembro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a OUTUBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(6.638.675)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(6.638.675)
(+) Adições	5.374.166	(+) Adições	5.374.166
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(1.264.509)	Prejuízo Fiscal	(1.264.509)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 66: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Outubro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a NOVEMBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(7.621.150)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(7.621.150)
(+) Adições	6.169.503	(+) Adições	6.169.503
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(1.451.647)	Prejuízo Fiscal	(1.451.647)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 67: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Novembro

Fonte: elaborado pelo autor

CÁLCULO DA CSL E IRPJ - JANEIRO a DEZEMBRO 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(8.544.891)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(8.544.891)
(+) Adições	6.917.293	(+) Adições	6.917.293
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(1.627.598)	Prejuízo Fiscal	(1.627.598)
CSL devido (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-
(-) CSL estimativa pago	-	(-) IRPJ estimativa pago	-
CSL a recolher	-	IRPJ a recolher	-

Quadro 68: Cálculo da CSL e IRPJ – Acumulado de Janeiro a Dezembro

Fonte: elaborado pelo autor

Sendo assim, pelos cálculos demonstrados anteriormente, se a empresa prestadora de serviço no ramo da construção civil tivesse optado pelo Lucro Real, não pagaria IRPJ e CSL, pois nos balanços de suspensão ou redução da estimativa, a empresa apurou durante todo o ano-calendário prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSL.

Após os cálculos mensais do IRPJ e CSL por estimativa, deve-se fazer a apuração anual, conforme quadro a seguir.

CÁLCULO DA CSL E IRPJ EM 31 DE DEZEMBRO DE 2011			
	CSL		IRPJ
Lucro Líquido antes da CSL e IRPJ	(8.544.891)	Lucro Líquido antes do IRPJ	(8.544.891)
(+) Adições	6.917.293	(+) Adições	6.917.293
(-) Exclusões	-	(-) Exclusões	-
Base de Cálculo Negativa	(1.627.598)	Prejuízo Fiscal	(1.627.598)
CSL Devida (9%)	-	IRPJ devido (15%)	-

Quadro 69: Cálculo da CSL e IRPJ no final do ano-calendário

Fonte: elaborado pelo autor

Como se observa, o cálculo do IRPJ apresenta um prejuízo fiscal de R\$ 1.627.598,00 e a CSL apresenta uma base de cálculo negativa de R\$ 1.627.598,00, sendo que esses valores podem ser controlados na Parte B do LALUR e do LACS e, poderão ser compensados a partir do ano-calendário subsequente, limitado a 30% do Lucro Real ou da Base de Cálculo Positiva da CSL.

A pessoa jurídica também deverá, para efeito de Planejamento Tributário, calcular o PIS e a COFINS no regime não cumulativo. Dessa forma, seguem os dados para os cálculos.

Meses	Receita Bruta	CRÉDITOS			
		Matéria Prima	Insumos	Depreciação	Total das Entradas
Janeiro	2.678.900	1.339.450	535.780	669.725	2.544.955
Fevereiro	2.560.098	1.280.049	512.020	640.025	2.432.093
Março	3.557.890	1.778.945	711.578	889.473	3.379.996
Abril	3.567.098	1.783.549	713.420	891.775	3.388.743
Mai	2.549.000	1.274.500	509.800	637.250	2.421.550
Junho	3.679.006	1.839.503	735.801	919.752	3.495.056
Julho	2.568.999	1.284.500	513.800	642.250	2.440.549
Agosto	3.321.098	1.660.549	664.220	830.275	3.155.043
Setembro	3.456.090	1.728.045	691.218	864.023	3.283.286
Outubro	3.674.560	1.837.280	734.912	918.640	3.490.832
Novembro	4.678.453	2.339.227	935.691	1.169.613	4.444.530
Dezembro	4.398.765	2.199.383	879.753	1.099.691	4.178.827
TOTAL	40.689.957	20.344.979	8.137.991	10.172.489	38.655.459

Quadro 70: Dados para cálculo do PIS e da COFINS

Fonte: elaborado pelo autor

A seguir, calculam-se o PIS e a COFINS devidos pela empresa, no regime de incidência não cumulativa, com base na receita bruta.

Meses	Receita Bruta	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
Janeiro	2.678.900	44.202	203.596
Fevereiro	2.560.098	42.242	194.567
Março	3.557.890	58.705	270.400
Abril	3.567.098	58.857	271.099
Maio	2.549.000	42.059	193.724
Junho	3.679.006	60.704	279.604
Julho	2.568.999	42.388	195.244
Agosto	3.321.098	54.798	252.403
Setembro	3.456.090	57.025	262.663
Outubro	3.674.560	60.630	279.267
Novembro	4.678.453	77.194	355.562
Dezembro	4.398.765	72.580	334.306
TOTAL	40.689.957	671.384	3.092.437

Quadro 71: Cálculo do PIS e da COFINS devido

Fonte: elaborado pelo autor

Logo após, o PIS e a COFINS devem ser calculados sobre os direitos a crédito que a empresa tem direito a descontar, conforme a legislação fiscal autoriza.

Meses	Créditos	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
Janeiro	2.544.955	41.992	193.417
Fevereiro	2.432.093	40.130	184.839
Março	3.379.996	55.770	256.880
Abril	3.388.743	55.914	257.544
Maio	2.421.550	39.956	184.038
Junho	3.495.056	57.668	265.624
Julho	2.440.549	40.269	185.482
Agosto	3.155.043	52.058	239.783
Setembro	3.283.286	54.174	249.530
Outubro	3.490.832	57.599	265.303
Novembro	4.444.530	73.335	337.784
Dezembro	4.178.827	68.951	317.591
TOTAL	38.655.460	637.815	2.937.815

Quadro 72: Cálculo do PIS e da COFINS a compensar com o devido

Fonte: elaborado pelo autor

Depois de calculados o PIS e a COFINS devidos e os direitos a créditos, devem ser calculados o PIS e a COFINS a recolher pela diferença do débito Já o crédito será demonstrado a seguir.

Meses	PIS		
	Débito	Crédito	A Recolher
Janeiro	44.202	41.992	2.210
Fevereiro	42.242	40.130	2.112
Março	58.705	55.770	2.935
Abril	58.857	55.914	2.943
Maio	42.059	39.956	2.103
Junho	60.704	57.666	3.038
Julho	42.388	40.269	2.119
Agosto	54.798	52.058	2.740
Setembro	57.025	54.174	2.851
Outubro	60.630	57.599	3.031
Novembro	77.194	73.335	3.859
Dezembro	72.580	68.951	3.629
TOTAL	671.384	637.814	33.570

Quadro 73: Cálculo do PIS a recolher

Fonte: elaborado pelo autor

Meses	COFINS		
	Débito	Crédito	A Recolher
Janeiro	203.596	193.417	10.179
Fevereiro	194.567	184.839	9.728
Março	270.400	256.880	13.520
Abril	271.099	257.544	13.555
Maio	193.724	184.038	9.686
Junho	279.604	265.624	13.980
Julho	195.244	185.482	9.762
Agosto	252.403	239.783	12.620
Setembro	262.663	249.530	13.133
Outubro	279.267	265.303	13.964
Novembro	355.562	337.784	17.778
Dezembro	334.306	317.591	16.715
TOTAL	3.092.435	2.937.815	154.620

Quadro 74: Cálculo da COFINS a recolher

Fonte: elaborado pelo autor

Sendo assim, dos cálculos efetuados anteriormente, pode-se fazer a consolidação dos Tributos Federais devidos pela pessoa jurídica, caso optasse pelo Lucro Real.

Tributos	Valor Anual
IRPJ	-
CSL	-
PIS	33.570
COFINS	154.620
INSS	3.595.003
ISS	2.034.497
Total Pago	5.817.690

Quadro 75: Consolidação dos impostos devidos pelo Lucro Real

Fonte: elaborado pelo autor

A pessoa jurídica analisada, em termos de tributos devidos, calculados pelo regime de tributação Lucro Real, tem o cálculo em separado, tributo por tributo. O total devido dos tributos apurados nesse regime somou o valor de R\$ 5.817.690,00,

divididos em: IRPJ de R\$ 0,00; CSL de R\$ 0,00; COFINS de R\$ 154.620,00; PIS de R\$ 33.570,00; INSS de R\$ 3.595.003,00, e o ISS de R\$ 2.034.497,00, no ano de 2011.

Comparando os regimes de tributação

Tributos	Lucro Presumido	Lucro Real
IRPJ	4.764.146	-
CSL	1.723.732	-
PIS	264.485	33.570
COFINS	1.220.699	154.620
INSS	3.595.003	3.595.003
ISS	2.034.497	2.034.497
Total Pago	13.602.562	5.817.690

Quadro 76: Comparativo entre os regimes de tributação

Fonte: elaborado pelo autor

Como se pode observar, a empresa recolheu o montante de R\$ 13.602.562,00, na opção feita pelo Lucro Presumido. Se optasse pelo regime de tributação pelo Lucro Real, recolheria o total de tributos no valor de R\$ 5.817.690,00, fazendo dessa forma uma economia tributária no valor de R\$ 7.784.872,00, valor este bastante significativo.

4.4. COMPARATIVO ENTRE OS RAMOS DE ATIVIDADES

Segue o gráfico contendo a comparação dos ramos de atividades pesquisados.

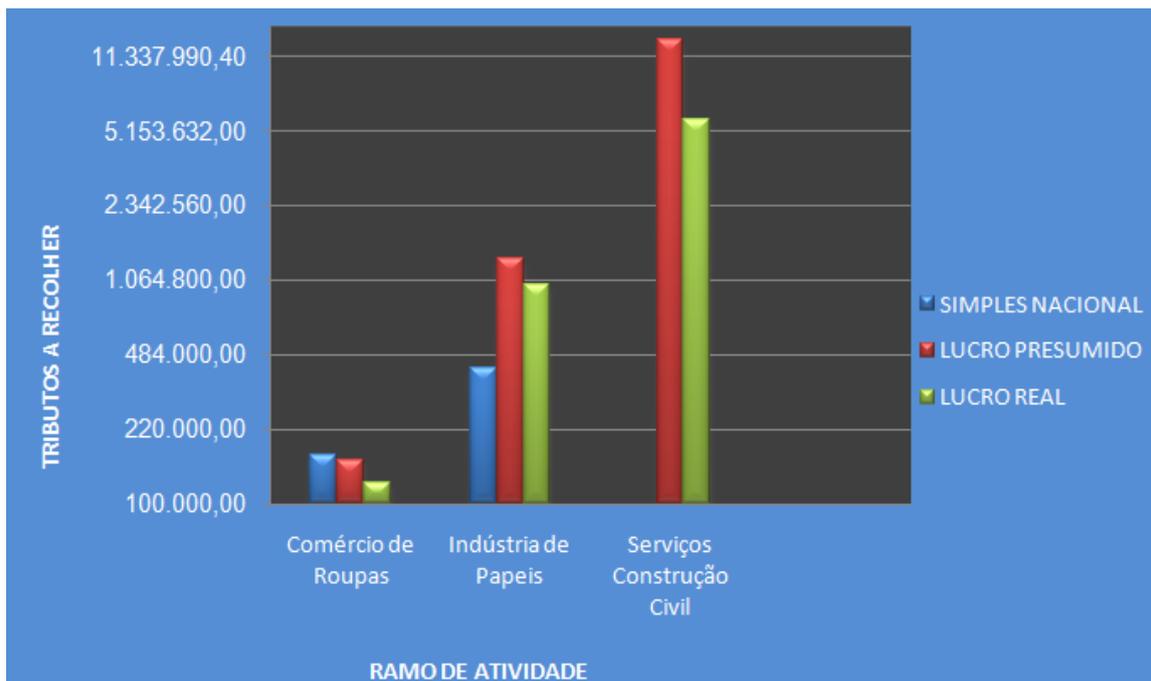


Gráfico 2 – Comparativo entre os ramos de atividades

Fonte: elaborado pelo autor

Ao observar o gráfico, percebe-se que a melhor opção para as empresas é o Lucro Real.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo demonstrar as formas de tributação existentes no Brasil e como podem influenciar no crescimento da empresa, visto que as despesas tributárias geram valores bastante representativos. Dessa forma, um bom Planejamento Tributário poderá reduzir a carga tributária da empresa e, nesse caso, fazer aplicações financeiras ou até investimentos na compra de ativos fixos, ou ainda na redução dos custos do produto, ganhando em competitividade perante aos concorrentes.

Contudo, em relação aos regimes de tributação, hoje em dia, as empresas tentam implementar o Planejamento Tributário visando à redução da tributação, mas como as legislações sobre o regime de tributação pelo Lucro Real são bastante complexas, muitos optam pelos regimes simplificados, ou seja Simples Nacional ou Lucro Presumido.

É notório que o Planejamento Tributário é relevante para as empresas, entretanto não é possível adaptar o estudo de caso para todas as empresas, pois cada uma tem sua peculiaridade.

Conforme o estudo comparativo apresentado, verifica-se que, nas análises efetuadas nas empresas, cada uma apresentou resultados distintos, confirmando que cada empresa deverá fazer o seu Planejamento Tributário.

As informações obtidas nesta pesquisa serão de grande valia para a continuidade e o aprimoramento dos estudos aqui apresentados, facilitando assim, as decisões dos contadores, administradores e empresários no momento da escolha do regime de tributação.

É fato que por muitas vezes as empresas precisam de recursos financeiros, e para tanto, torna-se necessário reduzir os custos. Desse modo, um bom Planejamento Tributário faz-se essencial para que seja possível a redução da carga tributária, diminuindo seus impostos.

No estudo comparativo efetuado, pode-se observar que a empresa do comércio de roupas está no regime de tributação pelo Simples Nacional de forma irregular, enquanto o melhor regime de tributação na análise efetuada seria o Lucro Real, assim, a empresa recolheu a mais o valor de R\$ 42.290,00.

Já a indústria, no ramo de fabricação de papéis, optante pelo Lucro Presumido, deveria estar no Lucro Real, pois no período analisado, recolheu o valor

a maior de R\$ 330.590,00, lembrando que se a indústria não tivesse dívidas tributárias com o governo, poderia estar optando pelo Simples Nacional, o que geraria uma economia tributária de R\$ 928.903,00.

A empresa prestadora de serviços, no ramo da construção civil, optou pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido de forma irregular. Na análise efetuada, verifica-se que a melhor opção é o regime de tributação pelo Lucro Real, o qual faria uma economia tributária no valor de R\$ 7.784.872,00.

Após todas as análises efetuadas, percebe-se que a contabilidade é peça fundamental para um bom Planejamento Tributário devido à sua importância, pois sem ela, não seria possível calcular o tributo pelo regime tributário do Lucro Real.

Percebe-se ainda que para cada empresa existe um requisito a ser observado para a definição do correto regime de tributação, pois cada uma tem sua própria característica a ser analisada. Vale lembrar que esse fato poderá abrir várias oportunidades e possibilidades para profissionais da área, no que tange ao Planejamento Tributário.

Porém, as empresas utilizando os três cálculos - Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional – poderiam escolher a melhor opção de regimes de incidência e, dessa forma, alcançariam uma economia tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, C., MARTINS, I. G. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1998.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGES, H. B., **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05/10/1988. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Poder Legislativo. Brasília, DF, 1988.

_____. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para modificar o enquadramento das atividades de produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e demais atualizações até maio de 2012. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

_____. Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 10 de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

_____. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 7, de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a Legislação Tributária Federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão

nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e dá outras providências.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal.

_____. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

_____. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. Secretaria da Receita Federal. Decreto-Lei nº 2.445 de 29 de junho de 1988. Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social - PIS e dá outras providências.

_____. Secretaria da Receita Federal. Decreto-Lei nº 2.449 de 21 de julho de 1988. Altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências.

_____. Secretaria da Receita Federal. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

_____. Receita Federal do Brasil. Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime

Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), e dá outras providências.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994. Disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação.

_____. Receita Federal do Brasil. Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências.

_____. Receita Federal do Brasil. Resolução CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008. Altera a Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007, que dispõe sobre as obrigações acessórias relativas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional).

_____. Receita Federal do Brasil. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/DIPJ2004.pdf> acesso em 25 de agosto de 2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC 1255 – **Normas Internacionais de relatórios financeiros para pequenas e médias empresas – IFRS – PME (NBC TG 1.000)**. Brasília: CFC, 2009.

BRUNI, A. L.; FAMA R., **Gestão de custos e formação de preços com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2008.

CARVALHO, L. N.; LEMES, S.; COSTA, F. M. **Contabilidade Internacional – Aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, F. J.; MURGEL, M. I. **IRPJ – Teoria e Prática Jurídica**. São Paulo: Dialética, 2000.

CASTELLS, M. **A sociedade em Rede. A era da informação: Economia, Sociedade e Cultura**. V. 1 São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CRUZ, C.; RIBEIRO, U. **Metodologia Científica. Teoria e prática**. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

DIAS FILHO, J. M. **A Linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: uma Análise de sua Compreensibilidade à Luz da Teoria da Comunicação**. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.13, n. 24, p. 38 - 49, julho/dezembro 2000.

FABRETTI, L. C.; **Contabilidade Tributária**. Editora: Atlas, São Paulo, 2012.

GIL, A. C., **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HARADA, K., **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

GULHARDO, A. **Dúvida Cruel: Lucro Presumido ou Lucro Real Estimativa?** Disponível em <http://www.acionista.com.br> Rio de Janeiro, 2005. Acesso em: 28/07/2012.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S., **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução a Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, I. G. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

MERCOSUL – MERCADO COMUM DO SUL. Resoluções do Grupo Mercado Comum. Mercosul/GMC/Resolução nº 59/1998 – **Políticas de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas do Mercosul** – Etapa II. 1998. Disponível em http://www.mercosur.int/msweb/Normas/normas_web/Resoluciones/PT/Res_059_098_Pol%C3%ADtica%20Apoio%20Pequen%20M%C3%A9dia%20Empresas_At%C3%A1%204_98.PDF, acesso em 15 de novembro de 2012.

NEVES, S., et al., **Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos conexos: Atual**, São Paulo, 2007.

OLIVEIRA, L. M., et al. **Manual de Contabilidade Tributária**: Atlas, São Paulo, 2009.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva 2003.

OLIVEIRA, G. P.; **Planejamento Tributário e o valor das Empresas Brasileiras**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuaria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PAULO, E. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional**. João Pessoa - PB, 2002 Dissertação de Mestrado. Disponível em [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/7ff4db7574e364c803256ebc004add8c/397ef4eae57bda98032570620045a704/\\$FILE/NT000AAC26.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/bds.nsf/7ff4db7574e364c803256ebc004add8c/397ef4eae57bda98032570620045a704/$FILE/NT000AAC26.pdf). Acesso em 13 de agosto de 2012.

PETERS, M. R. S.; **IFRS No Brasil**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 2011.

_____. **Comentários à Lei Nº 11.638/2007**. São Paulo: Editora Saint Paul, 2008.

PETTI, C. H. **Como Pagar Menos Impostos**. Revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios, n. 222, p. 56-58, julho. 2007.

PINHEIRO, F. A.; **Postulado do Usuário: Incentivo ao Desenvolvimento da Teoria da Contabilidade e do Contabilista**. Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI, v.9, n.16, p. 59-65, julho/dezembro 1997.

PIZOLIO, R., **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

REGO, L. C.; **Uma contribuição ao processo de disseminação da contabilidade internacional através do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)**. 2010. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=11473. Acesso em 28 de outubro de 2011.

SANTOS, A.; **Quem está pagando Juros Sobre Capital Próprio no Brasil?** Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, Edição, 30 anos de Doutorado, p. 33 – 44 - junho 2007.

SANTOS, C.; BARROS, S. F.; **Imposto de Renda das Empresas para Contadores**. São Paulo: IOB-Thomson, 2007.

SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P.; FERNANDES, L. A. **Introdução à Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT. P.; MACHADO, N. P. **Fundamentos da Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005. Coleção Resumos de Contabilidade, v. 6.

SANTOS, F. A., **Contabilidade: com ênfase em micro, pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2012.

SCHIMIDT, P.; SANTOS, J. L. **História do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE (org.) e DIEESE. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa 2010-2011**. SEBRAE. Brasília: DIEESE, 2011. Disponível em [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/\\$File/NT00047276.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/25BA39988A7410D78325795D003E8172/$File/NT00047276.pdf), acesso em 15 de novembro de 2012.

SILVA, E. M., **A Relevância da Demonstração do Valor Adicionado na Evidenciação da Distribuição da Riqueza**. Um Estudo da DVA na Crise de 2008 – 2009, 2010. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=12120. Acesso em 15 de setembro de 2012.

VALENTE, N. T. Z.; ABIB, D. B.; **Lucro Presumido Vs Lucratividade efetiva das empresas: São condizentes?** 5º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2005.

YOUNG, L. H. B.; **Regimes de Tributação**. Curitiba: Juruá Editora, 2006.