

# REGIMES TRIBUTÁRIOS

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo demonstrar as diversas formas de apurar os impostos baseando-se no faturamento das empresas de micro, pequeno, médio e grande porte, em virtude da grande importância que os impostos têm no atual contexto dos negócios, representando um grande ônus para as empresas, esse estudo surgiu, inicialmente, com o intuito de buscar a melhor maneira de tributação a nível federal e estadual. Neste trabalho monográfico enfocou-se o planejamento tributário, procurando-se alcançar o objetivo de mostrar como se organizam os impostos com os regimes de tributação existente no Brasil tais como, MEI (Microempreendedor Individual, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real) cada qual com seu porte partindo do princípio da capacidade contributiva que rege o Código Tributário Nacional. A complexidade das leis brasileiras em torno dos impostos e a diversidade de cada tributo faz o empreendedor muitas vezes desistir de seu negócio e isso comprovaremos neste estudo com tópicos comparativos, um dos passos mais importantes para o sucesso de uma empresa é a escolha do regime tributário a ser adotado. Uma opção mal feita nesta etapa do processo pode gerar a necessidade do pagamento de um conjunto de impostos inadequado, comprometendo sensivelmente a saúde financeira do negócio, ou até mesmo gerando problemas fiscais com a Receita Federal, a importância está em não pagar tributos além do que é devido. Da mesma forma que não se deve pagar menos do que o devido, foi realizada também pesquisa bibliográfica com o objetivo de informar a importância do planejamento tributário bem como, a composição e legislação das tributações MEI, Simples Nacional, Lucro Arbitrado, Presumido e Lucro Real, a fim de identificar a modalidade de tributação mais lucrativa para a empresa neste ramo, tendo em vista a necessidade de auxiliar nos resultados visando a melhor opção a ser tributada no próximo exercício, para posteriormente obter bons resultados

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade tributária, Planejamento tributário, impostos

# LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Alíquotas Intrestaduais de ICMS.....	25
Tabela 2 – Alíquotas Simples nacional Comércio.....	52
Tabela 3 – Percentuais Lucro Presumido.....	53
Tabela 4 – Alíquotas Sobre Atividades do Lucro Presumido.....	54
Tabela 5 – Limites de Dedução do Imposto de Renda.....	65
Tabela 6 – Simples Nacional – Estudo de Caso.....	75
Tabela 7 – Simples Nacional – Estudo de Caso – Carga Tributária.....	75
Tabela 8 – Lucro Presumido - Estudo de Caso.....	75
Tabela 9 – Lucro Presumido – Estudo de Caso – Carga Tributária.....	76
Tabela 10 – Lucro Real – Estudo de Caso.....	76
Tabela 11 – Lucro Real – Estudo de Caso- Carga Tributária.....	77

# LISTA DE SIGLAS

ASBACE	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS ESTADUAIS
CF	CONSTITUIÇÃO FEDERAL
CFC	CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
COFINS	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
CPC	COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
CSLL	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO
CTN	CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
CVM	COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
DARF	DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS
GNRE	GUINA NACIONAL DE RECOLHIMENTOS ESPECIAIS
	ICMS IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
IFRS	<i>INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS</i>
IPI	IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO
IRPJ	IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
ISS	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS
IVC	IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES
LALUR	LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL
NCM	NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL
PIS	PROGRAMA INTEGRAÇÃO SOCIAL
	RICMS REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
	RIFI REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADO

RIR	REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA
SEBRAE	SERVIÇO BRASILEIRO DE APOI ÀS MICRO E PEQUENAS
	EMPRESAS
SN	SIMPLES NACIONAL
ST	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

## SUMÁRIO

Sumário

RESUMO.. 7

LISTA DE TABELAS.. 8

LISTA DE SIGLAS.. 9

1. INTRODUÇÃO.. 12

1.1 OBJETIVOS.. 13

1.2 JUSTIFICATIVA.. 14

1.3 METODOLOGIA.. 15

1.4 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.. 16

CAPÍTULO I 17

1. CONCEITOS E DEFINIÇÕES.. 17

2. MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO BRASIL. 20

3. LEI 11638/07. 21

4. IMPOSTOS.. 24

4.1 ICMS.. 24

4.2 IPI 29

4.3 CUMULATIVIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE.. 34

4.4 PIS.. 35

4.5 COFINS.. 39

4.6 IRPJ. 42

4.7 CSLL. 45

CAPÍTULO II 49

1. MEI 49

2. SIMPLES NACIONAL. 50

3. LUCRO PRESUMIDO.. 52

Percentuais sobre a receita. 54

4. LUCRO ARBITRADO.. 55

5. LUCRO REAL. 59

5.1 OBRIGATORIEDADE DA ESCRITURAÇÃO POR LUCRO REAL CSLL.	60
5.2 PERIODICIDADE..	61
5.3 CÁLCULO DO IMPOSTO E DO ADICIONAL.	63
6. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE OU PAGO NO EXTERIOR	66
6.1 IRRF e IRPJ A SEREM COMPENSADOS..	66
6.2 IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR..	68
6.3 PESSOAS JURÍDICAS QUE OPTARAM PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO MENSAL POR ESTIMATIVA..	72
6.4 PESSOAS JURÍDICAS QUE OPTARAM PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO TRIMESTRAL	72
6.5 CONSEQUÊNCIA DO NÃO PAGAMENTO DO IMPOSTO..	73
7. ESTUDOS DE CASO MEI, SIMPLES, PRESUMIDO E REAL.	74
7.1 LEVANTAMENTO DE DADOS..	75
7.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS..	77
7.2.1 SIMPLES NACIONAL.	77
8. CONCLUSÃO..	78
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..	81

# 1.INTRODUÇÃO

O objeto principal da contabilidade é o patrimônio de um empresa, a contabilidade é uma ciência que analisa, interpreta e registra os fatos econômicos-financeiros dentro de uma entidade.

O planejamento tributário é o meio legal de redução da carga tributária, onde impostos, taxas e contribuições representam uma parcela importante dos custos das empresas, torna-se uma questão de sobrevivência a administração dos impostos, um funcional planejamento tributário tem como objetivo a diminuição da quantia de dinheiro a ser pago ao governo, a base de um bom planejamento tributário é a existência de dados regulares e confiáveis.

O tema escolhido é de extrema relevância para as empresas que diante da complexidade do sistema tributário e do elevado gasto com tributos, necessitam administrar minuciosamente sua tributação e reduzir a quantia monetária destinada aos cofres públicos, pois, só assim, haverá aumento da lucratividade e da competitividade frente ao mercado globalizado e escasso atualmente, por isso é fundamental que o profissional tenha domínio seja capacitado e tenha experiência para administrar a melhor solução para que a empresa pague menos impostossem correr riscos de ser nomeado sonegador ou autuado pelo governo por ingerência.

A presente pesquisa pode ser classificada como descritiva com estudo de caso e análise qualitativa. Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como objetivo de uma população ou fenômeno ou ainda estabelecimento. Sendo uma de suas características está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Para Beuren (2008 p. 84) “A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”.

No dinamismo da atividade empresarial, o crédito tributário (imposto) não pode ser enxergado apenas de forma convencional, como decorrência de uma obrigação que nasce pela ocorrência do fato gerador e extingue-se apenas pelo pagamento, é preciso ter atenção a outros tipos de extinção do crédito tributário, como por exemplo a compensação.

O presente trabalho tem como objetivo desenvolver um instrumento que possibilite a realizar uma análise comparativa entre os enquadramentos tributários vigentes, instituídos pela legislação, no âmbito federal e estadual, impulsionando o leitor a entender o processo de apurações de impostos: ICMS, IPI, PIS, COFINS, CSLL e IRPJ.

O trabalho apresenta-se assim estruturado:

Capítulo I: Descreve a teoria e as leis Tributárias e como influenciam diretamente na contabilidade;

Capítulo II: Comparação e análise da carga tributária nos quatro regimes de enquadramento;

Por fim, a conclusão do trabalho.

## **1.1 OBJETIVOS**

Abordar os aspectos legais para a tributação do Lucro Real x Lucro Presumido e suas maneiras de tributação, verificando como reduzir ao mínimo o custo com impostos através do planejamento tributário.

Os objetivos específicos do trabalho são:

- 1) Identificar conceitos e definições de planejamento tributário;
- 2) Identificar e verificar a legislação e os aspectos gerais do Lucro Presumido e Lucro Real em uma organização prestadora de serviços;
- 3) Propor, por meio de caso hipotético, o planejamento tributário ideal para uma empresa prestadora de serviços;
- 4) Identificar qual forma de tributação será mais viável, evidenciando as vantagens e desvantagens entre elas.

## 1.2 JUSTIFICATIVA

A opção pela forma de tributação mais atraente para o contribuinte gera preocupação por parte, tanto dos empresários, quanto dos contadores, pois não se sabe na prática, qual gera um aumento real na carga tributária ou redução .

O planejamento tributário envolve assim, uma gama de alternativas oferecidas pela lei de forma intencional ou não.

Existem interpretações em nossa lei que podem e devem ser exploradas pelo contribuinte, afim de alcançar seu objetivo, redução da carga tributária, mas, no entanto, o planejamento tributário não se resume só a isso. Ele tem em foco casos em que a legislação prevê a possibilidade de escolha entre regimes de tributação que podem levar a uma carga tributária menor.

Filho (2005, p. 644) afirma que “planejamento tributário ou elisão fiscal envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”.

Tratando-se de elisão fiscal, o que se tem em mente, por parte do contribuinte, não é a lesão aos cofres públicos, mas uma forma de, mesmo recolhendo os tributos, fazê-lo sem que isso lhe traga prejuízo ou que venha a tornar o seu produto incompatível com os preços praticados no mercado. Este trabalho monográfico visa desenvolver uma breve contextualização sobre a aplicabilidade do regime de tributação, Simples Nacional e Lucro Presumido, com vistas à diminuição dos encargos e dos tributos que podem refletir diretamente no resultado das empresas, com o desenvolvimento de uma pesquisa sobre a Lei nº. 9.718/98 alterada pela Lei nº. 10.637/2002 do Lucro Presumido e a Lei Complementar nº. 123/2006 que instituiu o Regime Especial de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas MPE, o Simples Nacional, busca-se analisar a influência que o mais vantajoso enquadramento tributário pode representar na gestão empresarial. Nesse sentido, a presente pesquisa visa comparar resultados obtidos no Simples Nacional com os resultados obtidos no Lucro Presumido, afim de apresentar à empresa a forma de tributação menos onerosa, e conseqüentemente, mais lucrativa. E, contribuindo assim, tanto na geração de economias tributárias para as empresas investigadas, quanto, no aprofundamento técnico e p profissional dos envolvidos no estudo.

## 1.3 METODOLOGIA

Um trabalho monográfico é uma pesquisa científica que cria respostas para problemas através dos recursos metodológicos utilizados.

Martins e Lintz (2000, p. 21) “a monografia é um documento técnicocientífico, que, por ser escrito, expõe a reconstrução racional e lógica de um único tema”. Conforme Beuren (2004) nessa parte do trabalho deve-se determinar as suas tipologias, elas são analisadas quanto: aos objetivos, que podem ser de pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa; aos

procedimentos, como o estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa documental ou pesquisa participante; e quanto à abordagem do problema, deverá poder ser pesquisa qualitativa ou quantitativa. A metodologia, consiste nos caminhos a serem seguidos para alcançar os objetivos.

Fachin (1993, p. 36-37). Todo trabalho científico deve ser apoiado em procedimentos metodológicos, que conduzem a operações denominadas conhecer, agir e fazer. Tais operações são desempenhadas pelo ser humano, afim de desenvolver adequadamente o estudo. [...]. No desenvolvimento de um estudo, um elenco de procedimentos coerentes e especiais deve ser empregado, até chegar à demonstração do resultado desejado. Para tal, é imprescindível correlacionar a pesquisa com o universo teórico, optando-se por um modelo que sirva de embasamento à interpretação do significado dos dados e fatos colhidos ou levantados. Dessa forma, para produzir esta monografia e alcançar os objetivos propostos, o conjunto de técnicas a ser utilizado baseia-se na pesquisa descritiva, que segundo Gil (2002, p. 45) “tem como objetivo primordial a descrição de determinadas características de determinada população ou fenômeno”. O autor salienta que a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados é uma de suas características mais marcantes. A partir da coleta de dados, a abordagem dada a este estudo é de natureza quantitativa, visando apurar os dados de forma a compará-los frente à situação atual e projetada. Para Richardson (1999, p. 70), a pesquisa quantitativa: caracteriza-se pelo emprego de qualificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde a mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficientes de correlação, análise de regressão etc. Partindo-se das orientações de pesquisa descritiva e quantitativa, decidiu-se realizar um estudo de caso, que se caracteriza, conforme Gil (2002), como uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. O estudo proposto consiste na comparação fiscal e análise entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido. Para as comparações serão utilizadas empresas constantes em nos os anexos I, II, III, IV, V da Lei do Simples Nacional, das quais serão simulado dados contábeis, tais como: faturamento, tributação imposta, gastos com folha de pagamento, dentre outros. Dessa forma, esta pesquisa consiste em uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, desenvolvida por meio de um estudo de caso.

## **1.4 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A carga tributária no Brasil cresceu 259,63% segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e a Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte (ABDC), que concluíram o levantamento da arrecadação tributária Federal, Estaduais e Municipais. No âmbito federal, atualmente, cinco formas jurídicas de tributar, são elas: MEI, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional, cada uma delas com suas particularidades. Aos contadores cabe definir qual a forma de tributação onde sua empresa vai

alcançar uma maior elisão fiscal. Ressaltamos que cada uma das formas apresenta características próprias, as quais, talvez não sejam interessantes para determinados ramos de atividade, mas o sejam para outros, ou não sejam permitidas pela legislação para determinadas atividades. Com exceção do Lucro Arbitrado que, de maneira geral é aplicada coercitiva e punitivamente pelo fisco. (SEBRAE). Daí a importância de um planejamento fiscal, pois ao se submeter a um planejamento, a empresa terá as informações necessárias para tomar decisões acertadas em relação à forma de tributação, afim de diminuir o valor despendido em tributos e mantendo-se estritamente dentro dos parâmetros legais. No caso específico de pesquisa tributária em uma ME ou EPP é conveniente analisar-se os regimes de tributação Lucro Presumido e o Simples Nacional, atualmente amplamente utilizados pela grande maioria dessas empresas. Por isso, neste trabalho, abordam-se, duas formas tributárias, que são os objetos desse estudo, o Lucro Presumido e o Simples Nacional.

# **CAPÍTULO I**

## **CONTEXTO TRIBUTÁRIO**

### **1. CONCEITOS E DEFINIÇÕES**

Utilizamos neste trabalho vasta bibliografia de nomes conceituados e doutores no assuntos de contabilidade, tributos, regimes tributários e direito tributário.

Acerca da discussão da complexidade das leis no Brasil é unânime em mestres renomados a opiniãoda alta carga tributária existente no Brasil e a burocracia para o empresário ter uma empresa saudável em termos financeiros, contábeis e fiscais.

Foram consultados sites de busca como Portal Tributário, Receita Federal e Planalto que é o site oficial do governo federal, algumas revistas eletrônicas também foram consultadas como Exame e Veja, abordaremos os tópicos relevantes nos últimos dois anos em relação às leis novas criadas e suas repercussões.

O problema delimitado neste trabalho está baseada na alta carga tributária e a compexidade das leis, em contra partida o não bom aproveitamento do retorno do pagamento deste impostos, seja no ramos da saúde, educação, laser e muitas outras maneiras que o governo poderia devolver ao contribuinte em forma de qualidade de vida.

Atualmente o Brasil possui cinco regimes tributários: Microempreendedor Individual, Simples, Lucro Real, Presumido e Arbitrado. Ao empresário juntamente com seu contador cabe verificar em qual enquadrar é o ideal à sua empresa.

O contador da empresa é a fonte forte da orientação nesta escolha, existe também a opção de um consultor externo para fazer o planejamento tributário, pois são constantes as alterações na legislação, o que implica na necessidade de o profissional estar sempre atento para não levar o contribuinte a cometer um crime contra a ordem tributaria.

O conceito de planejamento tributário segundo Chaves (2010) é a escolha da ação menos onerosa em termos tributários; o contribuinte tem que evitar a simulação fiscal. Consoante a isso a escolha de um bom profissional contábil é fundamental, pois o objetivo é buscar uma parceria dedicada e desconfiar quando o valor é muito baixo, neste caso o barato sai caro. É relevante destacar que a escolha do enquadramento tributário é irretroatável para todo ano calendário, por isso uma escolha errada pode resultar em prejuízos durante todo período. É importante salientar que esta situação pode ser evitada se a empresa realizar um bom planejamento tributário que é sempre um excelente ato de identificar qual a melhor opção legal que o contribuinte pode fazer para reduzir a carga tributaria. Assim sento uma opção legal, o profissional tem que estar atento à legislação daquele momento.

A lei 6.404/76 (Lei das S/A) prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário, por parte dos contadores, administradores e sócios de qualquer empresa. Diante deste fato, cabe a contabilidade e a administração da empresa estarem ligados ao planejamento tributário, pois a ausência de uma destas áreas resultará num procedimento duvidoso. A preocupação inicial ao se constituir uma sociedade é definir com precisão quem administra quais seus poderes, qual a atividade-fim da 13 empresa, entre outras questões relevantes para a mesma. Os órgãos como Receita Federal e Governo do Estado de São Paulo têm investido com vivacidade em sofisticação dos sistemas informatizados para combater a sonegação. Assim , o empresário deve ficar atento à legislação para buscar benefícios fiscais ao exportar e ao comprar mercadorias, desta forma encontrará lacunas legais para economizar de forma consciente e legal.

Em dezembro de 2007, foi publicada no Diário Oficial a Lei nº 11.638/2007 que alterou, revogou e introduziu novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404/1976. Alterações há tempo propostas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) com mudanças significativas na escrituração e na forma de apresentação das demonstrações financeiras, ou demonstrações contábeis como também são chamadas.

A Lei nº 11.638/2007 visa maior transparência e qualidade das informações contábeis, procurando harmonizar as práticas contábeis brasileiras em linha com os padrões contábeis internacionais, dentre outras disposições.

Dentre as mudanças significativas que farão com que a elaboração de informações contábeis esteja de acordo com os padrões internacionais, a lei apresenta uma nova estrutura para o Ativo Permanente, que passou a ser dividido em Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido. O novo grupo – Intangível – abrange os bens incorpóreos que ficavam no imobilizado, que passa a registrar apenas os bens corpóreos, tangíveis. Outra mudança refere-se aos critérios para avaliação de investimentos permanentes pelo método da equivalência patrimonial (MEP), a lei dispensou o termo relevante.

Os investimentos em coligadas só serão avaliados pelo MEP caso a influência na administração seja significativa, agora não basta haver influência, ou quando a participação for superior a 20% do capital votante, antes era de 20% do capital social. Foram incluídas, ainda, no contexto da avaliação pelo MEP, as sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Todas estas alterações influenciaram na nova tratativa em relação ao contador, dentro de uma companhia e isso valorizou a profissão, e todos hoje reconhecem deste profissional como um mestre no momento de escolher o regime tributário mais apraz.

O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações, e o lançamento é o registro dos fatos contábeis observando a ordem cronológica e respeitando determinadas técnicas, dessa forma provocando mudanças na composição do patrimônio da entidade. A partir de um fato contábil, devemos seguir alguns passos para efetuar seu devido lançamento. A não observância e atualização de normas que conduzem a correta escrituração dos elementos do patrimônio pode causar relevantes distorções no mesmo e problemas que podem custar caro às finanças da empresa.

As microempresas e empresas de pequeno porte devem acompanhar as suas contas com o mesmo rigor das grandes companhias, pois devido as constantes alterações nos regimes tributários, de um ano para outro, o melhor regime tributário pode mudar.

## **2.MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO BRASIL**

A microempresa é resultado de uma iniciativa de desburocratização, iniciada em 1979, para agilizar o funcionamento dos pequenos negócios empresariais. Considera-se microempresa, para fins de enquadramento no Simples, nos termos da 19 Lei Complementar nº. 123 de 14/12/2006, a pessoa jurídica e a firma individual que tiverem receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Já as EPP, são aquelas que possuem receita bruta anual maior que R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). Caso a entidade tenha começado suas atividades no transcorrer do ano comercial, as ME são consideradas aquelas que faturam

mensalmente o valor menor ou igual a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). E as EPP, aquelas que tem faturamento maiores que R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e menores ou iguais a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) mensais. Em julho de 1972 foi fundada uma associação civil, sem fins lucrativos, que teve como sócios fundadores o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), a Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP) e a Associação Brasileira de Bancos de Desenvolvimento (ABDE), cujo objetivo social consistia na prestação de serviços de organização empresarial em todos os seus aspectos, e tinha a finalidade de adotar um sistema de assistência à pequena e média empresa. Essa entidade recebeu o nome de Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa - CEBRAE. Mais tarde a Lei nº. 8.029/90, no seu artigo 8º, desvinculou da Administração Pública Federal, o CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo, criando assim o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). O SEBRAE é uma instituição técnica de apoio ao desenvolvimento da atividade empresarial de pequeno porte, voltada para o fomento e difusão de programas e projetos que visam à promoção e ao fortalecimento das micro e pequenas empresas. Seu propósito é trabalhar de forma estratégica, inovadora e pragmática para fazer com que o universo dos pequenos negócios no Brasil tenha as melhores condições para uma evolução sustentável, contribuindo assim para o desenvolvimento do país como um todo e que permanece em atividade até hoje. Segundo pesquisas realizadas anualmente pelo SEBRAE, aproximadamente 70% das Micro e Pequenas Empresas (MPE) finalizam suas atividades com um pouco mais de um ano de exercício social. Algumas conseguem prolongar seu ciclo de vida, desempenhando o seu papel na vida econômica e social como geradoras de empregos e produtos que representam à riqueza de uma nação.

### **3.LEI 11638/07**

Existe uma necessidade de se compreender como as empresas de capital aberto estão se adaptando às novas normas contábeis e quais os impactos representados pela alteração na Lei n. 6.404/1976 nos resultados dessas empresas.

No Brasil, como afirmam Santos, Schmidt e Fernandes (2006), existe a preocupação, por parte dos legisladores, com a qualidade da informação contábil decorrente da mudança no cenário econômico pela Lei das Sociedades por Ações justificada em seu escopo pelo processo de globalização da economia. Os escândalos, as fraudes contábeis e os conflitos com analistas de investimentos trouxeram novas leis e regulamentos que disciplinam o comportamento no mundo corporativo.

Esse cenário denota a necessidade por uma maior clareza e transparência. Para Weffort (2005), a harmonização contábil pode ser entendida como um processo por meio do qual as diferenças nas práticas entre os países são reduzidas, mas não eliminadas. A ciência contábil, como campo do conhecimento que possui práticas universalmente compreendidas e

geralmente aceitas, tomará novos rumos a partir da harmonização de suas normas, consolidando-se como ciência global, e não regional como vinha sendo vista até o momento, devido às características culturais e econômicas de cada país.

Em janeiro de 2000, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) elaborou um anteprojeto de lei a fim de alterar e remover alguns itens da Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976.

O anteprojeto recebeu apoio de várias entidades que ansiavam algum tempo por atualização na Lei das Sociedades Anônimas, dessa forma, encaminhado ao Congresso em forma de Projeto de Lei n. 3.741 de 2000. Em 28 de dezembro de 2007, após um longo período de tramitação e sua aprovação no Congresso Nacional, foi publicado no Diário Oficial da União, em edição extra, o texto da Lei n. 11.638/2007 que altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404 e da Lei n. 6.385 de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. O objetivo da Lei n. 11.638/2007 é atualizar a legislação brasileira para possibilitar que sejam adotadas as normas internacionais de Contabilidade no Brasil. Dessa forma, algumas disposições foram feitas na Contabilidade das Sociedades Anônimas e de grande porte. No dia 7 de outubro de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução n. 1.055 de 2005, como se observa no Anexo 4, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em conjunto com outras entidades. Conforme o artigo 3º dessa Resolução, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC tem entre suas finalidades a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

A Lei n. 11.638/2007 vem consolidar a harmonização das normas contábeis brasileiras às internacionais, validando o esforço de diversas entidades para colocar o País entre os que possuem um sistema financeiro e uma Contabilidade com certo grau de confiança.

A harmonização é confundida como sendo padronização das normas contábeis, que, conforme Rocha (2006, p. 25 apud NIYAMA, 2005, p.38), “[...] padronização é um processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilidade”. Por sua vez, Weffort (2005) afirma que a harmonização se difere da padronização por sua finalidade, sendo que uma aproxima padrões, e a outra unifica.

Já para Echtercht (2006, p.39), “a harmonização contábil é um processo através do qual vários países, em comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para facilitar a comunicação e permitir comparações”. Historicamente os países buscam por padrões a fim de melhorar a comunicação entre os agentes envolvidos.

Echternacht (2006, p.22) afirma que:

Além dos organismos internacionais que buscam fortalecer a comparabilidade dos padrões internacionais, os estudiosos da contabilidade internacional confirmam o

crescente espaço ocupado pelo seu estudo, na constatação de Ball et al. (2000, p.46):“A direção mundial no sentido da internacionalização dos mercados, especialmente os mercados de capitais, nos quais a informação contábil é utilizada, tem reacendido o interesse profissional e acadêmico nos diferentes modelos contábeis nacionais”.

Desde a vigência da Lei 638/07 o sistema contábil global foi uniformizado através do IFRS que são um conjunto de normas internacionais de contabilidade, emitidas e revisadas pelo IASB - International Accounting Standards Board (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), que visam uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes entre os países, melhorando a estrutura, no Brasil temos o CPC criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do processo de produção.

## **4.IMPOSTOS**

### **4.1ICMS**

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, é um imposto estadual, originalmente chamado de ICM, mas com a introdução do serviço de transporte mudou para ICMS, cada Estado possui suas regras e alíquotas, em São Paulo o imposto tributado internamente possui a alíquota de 18% mas na verdade seria 17%, este 1% majorado refere-se a uma Medida provisória do governo de Orestes Quéricia para obter meios de alavancar os projetos da casa própria, porém, continua até hoje.

O ICMS está previsto no artigo 155, II da carta Magna, é o sucessor do IVC no qual há registros na literatura de sua criação no ano de 1215, Kyoshi Harada (2006, p. 428), comenta sobre Rubens Gomes de Souza (relatador da comissão do projeto de reforma tributária) que brilhantemente, em 1967, expunha o conceito de fato gerador do ICM, bem como a diferença entre coisa e mercadoria. O ICMS faz parte do princípio da não-cumulatividade, ou seja, os créditos são descontados dos débitos na cadeia tributária, é uma conta de mais e menos o ICMS creditado nas compras é descontado nas vendas, é um imposto indireto pois não está relacionado à renda, Atualmente o ICMS é regulamento pelo Decreto 45490/00, o RICMS.

Abaixo um tabela das alíquotas interestaduais no Brasil:

Tabela 1 – Alíquotas Interestaduais de ICMS

#### **4.1.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**

A Substituição Tributária (ST) é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

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

Assim temos na legislação duas modalidades de contribuintes:

Contribuinte Substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS;

Contribuinte Substituído: é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

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

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

A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

O imposto retido pelo contribuinte substituto deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, em agência do banco oficial da Unidade Federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela Unidade Federada interessada.

Deverá ser utilizada GNRE específica para cada Convênio ou Protocolo, sempre que o contribuinte substituto operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária regido por normas diversas.

O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

PORTAL TRIBUTÁRIO (2016).

Para Rosa (2003, p. 58), ao se fazer uma síntese histórica da composição dos tributos nos diversos países do mundo, chega-se a conclusão de que países subdesenvolvidos lastreiam sua tributação nos impostos sobre o comércio exterior. Países em desenvolvimento, por sua vez, possuem um sistema tributário fundamentado nos impostos sobre o consumo (impostos indiretos). Países desenvolvidos, por fim, possuem tributação baseada em impostos sobre a renda.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal, atribui ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Em face da eficiência desta sistemática de recolhimento, uma vez que a sua aplicação fez diminuir a evasão fiscal e facilitou à fiscalização, a atual Constituição Federal, no seu artigo 150, parágrafo 7º, incorporou-o definitivamente, e a Lei Complementar nº 87/96 veio a legitimá-la. A substituição tributária é um regime que disciplina a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS referente aos fatos geradores ocorridos nas operações subsequentes, ou seja, que ainda não ocorreram, ou das operações anteriores, que já ocorreram. Este regime foi criado com o intuito de facilitar a fiscalização dos tributos plurifásicos, ou seja, os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço. No regime de substituição tributária, o contribuinte do ICMS, ou seja, chamado de contribuinte substituto, recolhe o ICMS devido pelo “contribuinte substituído”, no lugar de contribuinte substituído. De acordo com o anexo 3 do RICMS/SC, contribuinte substituto é aquele que substitui alguém no recolhimento do imposto devido por este nas operações antecedentes ou subsequentes, conforme o caso; e contribuinte substituído é aquele que teve o imposto que lhe cabia recolhido por outro, ou seja, recolhido pelo contribuinte substituto. A substituição concomitante caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Esse estudo teve por finalidade identificar o nível de conhecimento dos contadores de Itajaí a respeito das condições e formas de cálculo do ICMS por substituição tributária.

A concretização do regulamento da substituição tributária somente veio a acontecer a partir de 13.09.1996 com a implantação da L.C nº 87, mais conhecida como Lei Kandir. No entanto a sua vigência somente veio a acontecer a partir da atual constituição. Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 21) definem o objetivo dos Estados e Distrito Federal com relação a prática da substituição tributária da seguinte forma: Evidente que o regime é consequência direta do interesse dos Estados e do Distrito Federal em estabelecer um sistema de controle de arrecadação mais efetivo, onde o principal objetivo é a diminuição da evasão fiscal e facilitação do trabalho da fiscalização, diante da natureza dúbia do ICMS. Deste modo, a implantação da substituição tributária, apenas foi uma medida que venha a auxiliar as autoridades competentes a assegurar a arrecadação com uma maior facilidade. Logo faz-se necessário a criação de Convênios e Protocolos entre os Estados e Distrito Federal que estejam envolvidos, tendo para cada produto uma situação tributária específica. Buscado esta especificidade atualmente o estado está ampliando cada vez mais o rol de produtos pertencentes ao modelo de arrecadação por substituição tributária. A seguir veremos de forma mais ampla suas definições, espécies e sua aplicabilidade.

Os convênios são acordos firmados entre todos os estados da União, inclusive o Distrito Federal. É o caso da Cerveja, que foi acordado entre todos os estados a fim de estabelecer uma alíquota única e manter uma padronização no preço do produto. Protocolos são acordos celebrados entre dois ou mais estados e distrito federal, no entanto não podem estabelecer normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais. O protocolo estabelece procedimentos comuns visando:

- I. A implementação de políticas fiscais;
- II. A permuta de informações e fiscalizações conjuntas;
- III. A fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
- IV. Outros assuntos de interesse dos estados e do Distrito Federal;

## 4.2IPI

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, é um imposto não-cumulativo e indireto, regulamentado pelo Decreto 7.212/2010.

A CF, em seu art. 153, dispõe da seguinte forma sobre o IPI: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º - O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...] Assim, o IPI é um imposto federal, de competência da União, incidente sobre os produtos industrializados. A este tributo, de acordo com a CF, aplica-se o princípio da seletividade, instituído com base na essencialidade dos produtos tributados.

O conceito de tributo está previsto no Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe em seu art. 3º: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Segundo Amaro (2007, p. 19) este conceito não deveria constar da legislação, pois cabe à doutrina e não à norma este papel.

No entanto, um conceito estabelecido pela legislação pode diminuir as controvérsias doutrinárias acerca da assertividade ou não de determinada definição proposta por outro autor, dirimindo assim as dúvidas sobre o que de fato a legislação está tratando. Para Amaro, este conceito de tributo trazido pelo CTN quis dizer:

- a. o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda);

- b. a compulsoriedade dessa prestação, idéia com 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 pólos ativo e passivo da obrigação tributária [...]; c) a natureza não sancionatória de ilicitude [...]; d) a origem legal do tributo [...]; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (AMARO, 2007, P. 18-19).

O IPI, como já mencionado neste trabalho, é um imposto indireto, que incide sobre a produção/consumo de produtos industrializados, ou seja, um imposto real. Desta forma, não há como identificar, na maioria dos casos, os contribuintes do IPI, motivo pelo qual a individualização de suas características pessoais fica prejudicada.

O IPI é um imposto federal, de competência da União, incidente sobre os produtos industrializados, este imposto, de acordo com a CF, aplica-se o princípio da seletividade, instituído com base na essencialidade dos produtos sujeitos à tributação. Dentre os princípios constitucionais e tributários aplicados ao IPI está o Princípio da Seletividade, em função da essencialidade do Produto. De acordo com Esturilio(2008) , a doutrina adota como critério para realização da Seletividade no IPI a variação das alíquotas, embora o quantitativo de imposto a pagar se calcule considerando-se tanto as alíquotas quanto a base de cálculo utilizada. Os percentuais de alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo do tributo variam de acordo com a NCM (ou o montante a ser pago por unidade do produto, caso se trate de alíquota específica), realiza-se a seletividade determinada pela CF. No entanto, não é qualquer critério que pode ser utilizado para a seletividade do IPI. A CF permitiu apenas o critério da essencialidade como diferenciador dos percentuais que incidem sobre os produtos industrializados. Em função disso, um mesmo produto não pode ter alíquotas diferentes por local de produção, apenas a essencialidade do produto pode determinar que sua tributação se dê de forma mais ou menos gravosa. Portanto, serão gravados com maior tributação os produtos menos essenciais (supérfluos) e serão gravados com menor tributação os produtos mais essenciais, 1 BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Saraiva, 2009. 2 ESTURILIO, Regiane Binhara. A Seletividade no IPI e no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 11.

Tendo em vista a essencialidade se concretizar na tributação em razão indireta da necessidade do produto. O IPI é um imposto de competência da União que incide sobre os produtos industrializados, definidos pela legislação como tal, cujos contribuintes, definidos no Regulamento do IPI (Ripi) , são:

- a) o importador de produtos de procedência estrangeira;
- b) o estabelecimento industrial;
- c) o estabelecimento equiparado a industrial.

Os contribuintes de direito do IPI são os estabelecidos pela legislação tributária mas nos tributos indiretos como no caso do IPI a carga tributária não é suportada pelos contribuintes de direito, e sim pelos contribuintes de fato. O IPI, por ser um imposto sobre o consumo, tem a

característica de ser um tributo indireto, onde os custos de sua instituição não são arcados, na maioria das vezes, pelos contribuintes determinados pela legislação. Os custos são, geralmente, passados ou aos consumidores finais do produto aos trabalhadores da indústria ou aos fornecedores de matérias-primas para a industrialização, conforme dispõem Siqueira e Ramos (2004) :

(...) eles podem ser transferidos para a frente, tornando mais elevados os preços ao consumidor, ou transferidos para trás, reduzindo o valor dos fatores de produção, como os salários.

Por fim, nem sempre aquele que está no contexto da obrigação de pagar o IPI arcará com o ônus total desse pagamento. BRASIL. Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Diário Oficial da República federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de dezembro de 2002. Disponível em: . Acesso em: 26 jun. 2009. 4 SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.155.

De acordo com Mankiw (2001, pg 57) , elasticidade é: “a medida da resposta da quantidade demandada ou da quantidade oferecida a variações em seus determinantes.” A elasticidade é que determina de que maneira e em que grau a quantidade ofertada e a quantidade demandada podem variar quando os seus componentes variam, a elasticidade-preço é a determinação da forma e do grau em que as quantidades ofertada e demandada irão oscilar dada uma alteração nos preços de mercado. Segundo Vasconcellos (2002, pg 79) , a demanda, com relação à a elasticidade-preço, pode ser assim determinada:

a) demanda elástica, que ocorre quando uma variação percentual no preço afeta negativamente a quantidade demandada, reduzindo-a quando aumenta seu preço. Para o autor, demanda elástica “revela que a quantidade é bastante sensível à variação de seu preço”;

b) demanda inelástica, caracterizada pela falta de variação da quantidade demandada dado um aumento do preço do produto. Para Vasconcellos (2002, pg 109), a demanda inelástica indica que “os consumidores são poucos sensíveis a variações de preço”;

c) demanda unitária é aquela em que uma alteração no preço do produto não afeta substancialmente a quantidade demandada. De acordo com Mankiw<sup>11</sup>, a elasticidade-preço da demanda é afetada por alguns fatores, como a essencialidade dos bens analisados e a disponibilidade de bens substitutos próximos.

Para Vasconcellos (2002 , pg 79), além destes fatores, há também o fator importância do bem no orçamento do consumidor, portanto, quanto mais essencial é o bem para determinada pessoa, mais inelástica é a sua demanda, sofrendo poucas alterações no seu consumo dado um aumento substancial de seu preço. É o que ocorre com os alimentos, sendo de consumo necessário pela população, tendo esta que adquiri-los, não importando a variação de preços a que estejam sujeitos.

Conforme frisado por Mankiw<sup>13</sup>, esta essencialidade é de cunho subjetivo, pois um produto pode ser essencial para determinado indivíduo e pode não o ser para outro. Com relação aos bens substitutos, entendido estes como bens que podem substituir os bens ora analisados, exercem influência sobre a elasticidade-preço da demanda por tornarem mais simplificada a troca dos bens uns pelos outros. Assim, bens que possuam substitutos perfeitos possuem demanda mais elástica com relação àqueles que não possuem substitutos próximos. Ou seja, bens com substitutos são mais sensíveis à variação de preços, pois dado um aumento deste, normalmente o consumidor optará por trocar os bens consumidos. Já com relação à importância do bem na renda do consumidor, afirma Vasconcellos (2002, pg 79) ser este um fator determinante para caracterizar a elasticidade-preço da demanda.

Assim, um bem que possui maior participação no rendimento da pessoa é mais elástico do que um bem que possui pouca importância no orçamento. Isto se dá pelo montante gasto com este bem relativamente ao seu ganho. Assim, quanto mais se gasta para adquirir este bem, mais sensível torna-se a demanda quando ocorrer um aumento no preço deste produto. Já elasticidade-renda da demanda, segundo Vasconcellos (2002, pg 81), “é a variação da quantidade demanda, dada uma variação percentual da renda do consumidor”. Assim, quanto maior a renda percebida pela pessoa, maior ou menor quantidade de determinado produto será adquirida. Ainda de acordo com Vasconcellos<sup>16</sup>, relacionados a este tipo de elasticidade estão os conceitos de bens superior, inferior, normal e de consumo saciado. Bens normais são aqueles que, dado um aumento na renda percebida pelo consumidor, maior será o consumo dos mesmos.

Já os bens inferiores são aqueles que, dado um aumento na renda, ocorrerá a diminuição de seu consumo. Bens de consumo saciado são aqueles que não se alteram quanto à quantidade demanda dado um aumento na renda do consumidor. Por fim, bens superiores (ou de luxo) são aqueles que, dado um aumento na renda do consumidor, seu consumo aumenta mais que proporcionalmente.

#### **4.2.1 IPI E PRINCÍPIOS DA ECONOMIA**

Segundo VASCONCELOS(2002, pg. 91) os impostos sobre o consumo como no caso do IPI afetam os preços praticados no mercado dos produtos sobre os quais incidem, porém, dependendo do tipo de tributo tratado (direto ou indireto), da incidência tributária do mesmo e da elasticidade-preço e renda da demanda, os custos desta tributação poderão ser suportados ou pelo contribuinte de fato, ou pelo contribuinte de direito ou pelo trabalhador que atua na atividade tributada. Considerando que os produtos ditos suntuosos (que deverão sofrer maior incidência do IPI, intrinsecamente sofrem o princípio da seletividade), possuem elasticidade-preço baixa (ou seja, são elásticos), seus adquirentes podem optar por não

comprá- los, tendo em vista não serem essenciais. mas, possuem elasticidade de preço baixa (ou seja, são elásticos), seus adquirentes podem optar por não comprá- los, tendo em vista não serem essenciais.

Então, uma empresa/indústria que vende/fabrica apenas este tipo de produto (suntuoso), com a opção do comprador em não adquirir tal bem (em função de uma elevação do preço por meio da tributação pelo IPI, por exemplo), os custos desta tributação serão totalmente não pelo consumidor final (comprador do produto), mas sim pelos trabalhadores da atividade, que terão seus empregos ou renda minorizados para adequação ao mercado (que teve seus preços reajustados). Mankiw (2001, pg 135) defende que a tributação sobre produtos suérfuos, com o fim de se captar mais recursos daqueles que dispõe deles em maior quantidade, não é eficaz como muitos pensam, pelas razões acima explicitadas.

### **4.3 CUMULATIVIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE**

O regime não cumulativo do PIS e do COFINS consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação. A sistemática é denominada "regime de não cumulatividade do PIS e COFINS" e o sistema CUMULATIVO consiste em não se apropriar dos créditos de PIS e COFINS nas compras nas quais a legislação permite o aproveitamento dos créditos.

O PIS e a Cofins são contribuições calculadas mensalmente e os recursos arrecadados são utilizados no desenvolvimento social, na melhoria da vida do trabalhador, e ao financiamento da seguridade social, a qual compreende a saúde, a previdência e a assistência social. A partir da nova Constituição a contribuição para o Pis/Pasep, passou a financiar o programa do seguro desemprego e abono de um salário mínimo ao ano, para trabalhadores que recebem até dois salários mínimos por mês. O Pis foi instituído em 07 de setembro de 1970 pela LC n° 7 e a Cofins no dia 03 de dezembro de 1970 pela LC n° 8.

Através da Lei n° 10.833/03 (que instituiu o regime de cobrança da Cofins não cumulativa), foi realizada mudanças na Lei 10.637/02 (que trata do Pis Não-Cumulativo), fazendo com que as bases de cálculo e as deduções de créditos sejam as mesmas para as duas contribuições PIS e Cofins, havendo somente diferenças nas alíquotas. (HIGUCHI, 2005, p. 811). Sendo assim, para não tornar a matéria repetitiva, tudo o que for estabelecido nos próximos itens em relação à legislação da Cofins Não-Cumulativa, também será válido para o Pis Não-Cumulativo.

### **4.4 PIS**

PIS é a sigla para Programa de Integração Social, uma contribuição tributária de caráter social, que tem como objetivo financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono e participação na

receita dos órgãos e entidades, tanto para os trabalhadores de empresas públicas, como privadas. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

PIS - Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, de que tratam o art. 239 da Constituição de 1988 e as Leis Complementares [7, de 07 de setembro de 1970](#), e [8, de 03 de dezembro de 1970](#). (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016)

Regido pela Lei 10637/2002 com alterações subseqüente Lei 10865/2004. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016)

#### **4.4.1 PIS LUCRO PRESUMIDO**

O Lucro Presumido é obtido através da apuração das receitas; trata-se de uma forma simplificada de encontrar o lucro aproximado das empresas que são tributadas por esta modalidade.

Através da aplicação de um percentual sobre o faturamento total é obtido presumidamente um lucro que adicionado a outras receitas, serve de base de cálculo do IRPJ - Imposto de Renda Pessoas Jurídicas e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por sua praticidade a grande maioria das empresas opta por esse sistema, uma vez que para calcular os impostos não é necessário manter escrituração contábil. De acordo com Higuchi (2005, p. 52), as empresas tributadas pelo Lucro Presumido não precisam “manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, desde que escriture os recebimentos e os pagamentos ocorridos em cada mês no livro caixa” (art.45 da Lei nº 8.981/95). Para o CFC - Conselho Federal de Contabilidade e para o CRC - Conselho Regional de Contabilidade é obrigatório que todas as empresas, seja ME – Micro Empresas, EPP – Empresas de Pequeno Porte, ou Empresas de Médio ou Grande porte devem manter escrituração de suas movimentações financeiras.

No regime do Lucro Presumido a apuração do IRPJ e da CSLL são feitos trimestralmente, por períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (RIR/99, art. 516, § 5º).

A opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, ocorre quando efetuado o pagamento da primeira cota, ou cota única do imposto devido no trimestre do ano-calendário, que deve ocorrer até o último dia útil do mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração (RIR/99, art. 516, § 4º e art. 856 ). Na guia de pagamento (DARF – Documento de Arrecadação das Receitas Federais) deve constar o código 2089 e quando no período de apuração o imposto devido for inferior a dez reais, deve ser adicionado aos demais valores de períodos subseqüentes até que o total seja igual ou superior a esse valor. (RIR/99, art. 873, § 1º, § 4º, § 5º).

A escolha pela tributação com base no lucro presumido passou a ser definitiva em relação a todo o ano-calendário, ou seja, não é admitido mudar para o regime do lucro real no mesmo ano-calendário, após iniciar o pagamento do imposto com base no lucro presumido. (RIR/99, art. 516, § 1). Nos anos seguintes a empresa pode optar por outro regime de tributação, desde que sua receita bruta não tenha ultrapassado ao limite estabelecido. Conforme (Lei 9.718/98, art. 13) “A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro

milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.” exceto as empresas citadas no item 2.3 Lucro Real.

Para o enquadramento no limite que autoriza a opção pelo lucro presumido, a receita bruta do ano-calendário anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa.

(RIR/99, art. 516, § 2º), RECEITA FEDERAL DO BRASIL(2016).

Segundo Higuchi (2005, p. 40) integram a receita total: - a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços); - as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica; - os ganhos de capital; - os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável; - os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa; e - os rendimentos decorrentes de participações societárias. Receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta diminuída (RIR/99, art. 280):

- 1) das vendas canceladas;
- 2) dos descontos concedidos incondicionalmente;
- 3) dos impostos incidentes sobre vendas.

Para determinar o Lucro Presumido no trimestre é aplicado de acordo com a atividade desenvolvida por cada empresa, diferentes percentuais sobre a receita bruta.

São acrescidos ao resultado, outras receitas, rendimentos e ganhos de capital. De acordo com Higuchi (2005, p. 47), as variações monetárias ativas fazem parte de outras receitas e devem ser adicionadas na base de cálculo do IRPJ, citando como exemplo as atualizações decorrentes de créditos de mútuo, tributos a serem restituídos, créditos em moeda estrangeira.

No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual (RIR/99, art. 519, § 3o). Conforme Higuchi (2005, p. 42), os percentuais aplicados sobre a receita bruta são: - 8% na venda de mercadorias e produtos, na prestação de serviços de transporte de cargas, e na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art.3º, § 7º, da IN nº 93/97); - 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas, na prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissões regulamentadas (art. 40 da Lei nº 9.250/95); - 32% na prestação de demais serviços, exceto a de serviços hospitalares.

Conforme o art. 25 da Lei nº 9.430/96, o resultado obtido após a aplicação do percentual sobre a receita bruta deve ser acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital.

(PLANALTO, 2016).

#### **4.4.2PIS LUCRO REAL**

Lucro Real é a regra geral para a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica. Ao mesmo tempo em que é o “regime geral” também é o mais complexo.

Lucro Real é a regra geral para a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica.

Ao mesmo tempo em que é o “regime geral” também é o mais complexo. Neste regime, o imposto de renda é determinado a partir do lucro contábil, apurado pela pessoa jurídica, acrescido de ajustes (positivos e negativos) requeridos pela legislação fiscal, conforme esquema a seguir:

Lucro (Prejuízo) Contábil

(+) Ajustes fiscais positivos (adições)

(-) Ajustes fiscais negativos (exclusões)

(=) Lucro Real ou Prejuízo Fiscal do período

Quando se trata do regime de Lucro Real pode haver, inclusive, situações de Prejuízo Fiscal, hipótese em que não haverá imposto de renda a pagar.

Olhando somente pelo lado do imposto de renda, para uma empresa que opera com prejuízo, ou margem mínima de lucro, normalmente optar pelo regime de Lucro Real é vantajoso.

Porém, sempre é prudente que a análise seja estendida também para a Contribuição Social sobre o Lucro e para as contribuições ao PIS e a COFINS, pois a escolha do regime afeta todos estes tributos. PORTAL TRIBUTÁRIO (2016)

#### **4.5 COFINS**

Cofins é a sigla para designar um tributo federal, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. A Cofins é uma contribuição social que tem como objetivo financiar a Seguridade Social, em suas áreas fundamentais, incluindo entre elas a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde Pública.

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela [Lei Complementar 70 de 30/12/1991](#). RECEITA FEDERAL (2016).

A contribuição COFINS, atualmente, é regida pela Lei 9.718/98, com as alterações subsequentes.

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ([LC 123/2006](#)). .

A partir de 01.02.1999, com a edição da [Lei 9.718/98](#), a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

COFINS: a alíquota geral é de 3% (a partir de 01.02.2001) ou 7,6% (a partir de 01.02.2004) na modalidade não cumulativa. PORTAL TRIBUTÁRIO (2016)

A COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento, instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991, sua destinação constitucional é financiar a seguridade social. São contribuintes as pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, são isentas da contribuição as entidades mencionadas no parágrafo 7 do art. 195 da CF. É incidente sobre o faturamento mensal ou receita bruta das entidades. Aplicando-se o conceito de receita bruta estabelecida no art. 12 da lei 12.973 de maio de 2014, sendo receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas, consideradas as exclusões, deduções e isenções permitidas pela legislação

(Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º e 3º; Lei nº 10.637 de 2002, art. 1º e Lei nº 10.833 de 2003, art. 1º). Com a publicação das Leis nº 10.637 de 2001 e a 10.833 de 2003 foi instituído o regime de apuração, do PIS e da COFINS, pelo método cumulativo ou não cumulativo, a definição do regime está condicionada a forma de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, se é pelo Lucro Presumido, pelo Lucro Real, ou dependendo do tipo de produto que a empresa venha a trabalhar, pois alguns possuem tributação com alíquota diferenciada, específica ou monofásica. Para o cálculo das contribuições PIS e COFINS, são levados em consideração o total da receita bruta obtida pela empresa.

As alíquotas variam de acordo com o regime de apuração, se cumulativo as alíquotas são de 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, se não cumulativo as alíquotas são de 1,65% para o PIS e de 7,60% para a COFINS. As empresas em que o regime de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica é pelo Lucro Presumido recolhem as contribuições pelo regime cumulativo, as que recolhem o Imposto de Renda Pessoa jurídica pelo Lucro Real recolhem pelo regime não cumulativo. Cumulatividade significa que a tributação ocorre em todas as etapas de produção ou prestação de serviços.

Segundo Fabretti e Pegas (2007) defendem que a cumulatividade onera ainda mais o valor do produto ou da prestação dos serviços, chamado também de tributação em cascata. No regime de não cumulativo do PIS e do COFINS, a empresa possui alguns créditos que são abatidos do seu valor a recolher. Para apuração pelo regime cumulativo deve-se calcular da seguinte maneira: a base de cálculo será formada pela receita bruta, não compõe a base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e as receitas oriundas da revenda de produtos com tributação monofásica, após apuração da receita aplica-se sobre esta base a alíquota de 0,65% para o PIS e de 3,00% para a COFINS.

#### **4.5.1 APURAÇÃO PIS COFINS - CONSIDERAÇÕES**

O regime monofásico do PIS e da COFINS consiste em mecanismo semelhante à substituição tributária, pois atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia produtiva ou de distribuição subsequente, regulamentado pela Lei 10.147/2000. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016).

Para apuração pelo regime cumulativo deve-se calcular da seguinte maneira: a base de cálculo será formada pela receita bruta, não compõe a base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e as receitas oriundas da revenda de produtos com tributação monofásica, após apuração da receita aplica-se sobre esta base a alíquota de 0,65% para o PIS e de 3,00% para a COFINS.

Gil (1999) na apuração pelo regime não cumulativo a base de cálculo seria inicialmente o total das receitas da empresa, não compõem a base de cálculo as receitas não tributadas pelo PIS e pela COFINS, devendo essas receitas não compor a base de cálculo.

São exemplos de receitas não tributadas pelo PIS e COFINS receitas de vendas de mercadorias ou prestação de serviços para o exterior e receitas com revenda de produtos com tributação monofásica.

No regime de apuração não cumulativa (Lucro Real), são permitidas deduções que são oriundas de créditos advindos do pagamento de alugueis de prédios, máquinas e

equipamentos utilizados na atividade da empresa, depreciação e amortização de bens registrados no ativo imobilizado incorridos no mês, despesas com energia elétrica, custo de bens adquiridos para revenda, insumos da produção e da prestação de serviços, dentre outras, após a apuração, os créditos serão gerados após a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, estes créditos serão abatidos dos valores de PIS e COFINS a recolher.

#### **4.6 IRPJ**

Para explicarmos o IRPJ vamos nos deter às empresas, ou seja, Pessoa Jurídica, as disposições tributárias do IR aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo ([Lei 9.430/1996](#), artigo 60). (REGULAMENTO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA, 1999).

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Constituição Federal, artigo 173 § 1º).

As formas de tributação das pessoas jurídicas são: MEI, SIMPLES NACIONAL, LUCRO PRESUMIDO, ARBITRADO e LUCRO REAL (mais adiante discorreremos sobre cada uma destas modalidades).

Oliveira, Wall, Gomes (2003) diz que, o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, ou seja, para as pessoas jurídicas que obtiveram resultados positivos em suas operações, ganhos de capitais, e entre outras receitas não operacionais, contabilmente falando em relação às pessoas jurídicas a ocorrência do fato gerador se origina pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas não operacionais.

O imposto será devido à medida que os lucros, rendimentos e ganhos forem auferidos. Entende-se como disponibilidade econômica e jurídica, a obtenção de receitas convertidas imediatamente em números, para estar sujeita à tributação a renda deve ser efetivamente ganha e não provisionada.

Conforme prescrito no art. 25 da lei 9.430/96, a base de cálculo do lucro presumido se dá com a aplicação de percentuais, de acordo com as atividades da empresa, sobre a receita bruta trimestral. Os ganhos de aplicação financeira e ganhos líquidos do mercado de renda variável integram a base de cálculo trimestral. Segundo a lei 9.430/96, em seu art. 25: O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da lei n 9249 de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da lei 8981 de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata art. 1 desta lei; II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicação financeira, as demais receitas e os

resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta lei auferidos naquele mesmo período. A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro, será determinado mediante aplicação de percentuais, conforme estabelece que lei 9.249/95, em seu art. 15. 1,6% - revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; 8% - venda de mercadorias e produtos, serviços de transporte de cargas, serviços hospitalares, venda de imóveis das empresas com esse objeto social, construção civil por empreitada com emprego de materiais e indústrias gráficas; 16% - serviços de transporte (exceto o de carga) e serviços em geral, com receita bruta até R\$ 120.000,00 (exceto serviços hospitalares, transportes e regulamentadas); 32% - a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão 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).

Com isso, Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010) completam dizendo que são excluídas da base de cálculo do lucro presumido, os valores decorrentes de vendas canceladas, devoluções de venda, descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativo (IPI), saídas que não decorram de vendas com transferências para outros estabelecimentos.

Após aplicada a porcentagem sobre o faturamento trimestral, encontrando, assim, a base de cálculo, deve ser feito alguns acréscimos, tais como ganhos de capital, que não corresponde a atividade operacional da empresa. Os acréscimos compreendem, também, ganhos de aplicação financeira, juros de remuneração do capital próprio e demais saldos positivos auferidos.

Higuchi H, Higuchi FH, Higuchi CH, (2010), o IRPJ tem sua alíquota fixada em 15% (quinze por cento), aplicada sobre a base de cálculo. O art.3º da lei 9.249/95 reza que,

A alíquota do imposto de renda pessoa jurídica é de 15%(quinze por cento). A 1ª parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se a incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento).

Rodrigues (2007), o imposto de renda apurado pelo lucro presumido é feito de forma trimestral, aplicando-se uma alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o total do lucro presumido. O valor da base de cálculo do lucro presumido que exceder a R\$ 60.000.00 (sessenta mil reais) no trimestre, deverá ter um adicional de 10%(dez por cento) na alíquota do imposto, nos mesmos moldes aplicados ao lucro real.

#### **4.7CSLL**

A CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é uma contribuição criada pela Lei 7.689/1988 para que todas as Pessoas Jurídicas (PJ) e as equiparadas pela legislação do Imposto de Renda (IR) possam apoiar financeiramente a Seguridade Social RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2016).

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL ou CSSL) foi instituída pela [Lei 7.689/1988](#). Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei 8.981, de 1995, artigo 57).

Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Presumido (CSLL), também pela forma escolhida. Não é possível, por exemplo, a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido.

Escolhida a opção, deverá proceder à tributação, tanto do IRPJ quanto da CSLL, pela forma escolhida.

A partir de 01.09.2003, por força do artigo 22 da [Lei 10.684/2003](#), a base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido corresponde a:

12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;

32% para:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
  - b) intermediação de negócios;
  - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
- Da receita bruta poderão ser deduzidas as vendas canceladas, os descontos incondicionalmente concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário (IPI e ICMS Substituição Tributária).

A receita bruta poderá ser considerada pelo regime de caixa, desde que o critério seja adotado também para o IRPJ, PIS e Cofins.

Deverão, ainda, ser somadas à base de cálculo da CSSL no Lucro Presumido:

1. os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

- a) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
- c) os ganhos auferidos em operações de cobertura ("hedge") realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;
- d) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à percepção da mesma;
- e) os juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
- f) as variações monetárias ativas;

*Nota: A partir de 01.01.2000, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeitos da base de cálculo, entre uma das seguintes opções:*

- 1. no momento da liquidação da operação correspondente ("regime de caixa"); ou*
  - 2. pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.*
- g) juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por sociedade da qual a empresa seja sócia ou acionista.

2. Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável.

3. O resultado do cálculo do preço de transferência, decorrentes de operações externas de exportação ou mútuo com empresas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida. Nesta hipótese, será somada 12% da diferença da receita de exportações e o valor integral da receita com mútuo apurados segundo as regras do IRPJ.

A base de cálculo para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real é o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

As empresas que recolhem a CSLL por estimativa mensal, a partir de 01.09.2003, devem considerar a nova base de cálculo da CSLL de 32% para as seguintes atividades:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

As alíquotas são:

8% (oito por cento) até 30.04.1999.

A partir de 01.05.1999, a alíquota foi majorada para 12% (doze por cento) e a partir de 01.02.2000 a alíquota é de 9% (nove por cento).

Para as entidades financeiras e equiparadas a alíquota é de 15%.

## **CAPÍTULO II**

### **REGIMES TRIBUTÁRIOS**

Definição: São métodos de apuração do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL de acordo com o faturamento de uma empresa, estes se dividem em: MEI, SIMPLES NACIONAL, LUCRO PRESUMIDO, ARBITRADO e LUCRO REAL. MARINS, James – Direito Processual Tributário Brasileiro – 9ª Edição.

# 1.MEI

A Lei Complementar nº 128/2008 que alterou a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar nº 123/2006) cria a figura do Microempreendedor Individual, O MEI é o pequeno empresário individual que atende as condições abaixo relacionadas:

- a) tenha faturamento limitado a R\$ 60.000,00 por ano;
- b) Que não participe como sócio, administrador ou titular de outra empresa;
- c) Contrate no máximo um empregado;
- d) Exerça uma das atividades econômicas previstas no Anexo XIII, da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional de nº 94/2011, o qual relaciona todas as atividades permitidas ao MEI.

O Microempreendedor Individual que se formalizar durante o ano em curso, tem seu limite de faturamento proporcional a R\$ 5.000,00, por mês, até 31 de dezembro do mesmo ano.

Exemplo: O MEI que se formalizar em junho, terá o limite de faturamento de R\$ 35.000,00 (7 meses x R\$ 5.000,00), neste ano Os impostos que o contribuinte paga uma vez inserido no MEI são R\$ 5,00 de ISS para o município, e R\$ 1,00 para o Estado de ICMS, o INSS será reduzido 5% do salário mínimo R\$ 44,00 , com isto o contribuinte terá direito aos benefícios previdenciários, o vencimento será dia 20 do mês subsequente, passando para o dia seguinte caso este cair em dia não útil ou feriado.De acordo com o último levantamento do IBGE (2012) realizado no Brasil, sobre o setor da informalidade, observou-se que existiam mais de dez milhões de trabalhadores atuando na informalidade.

Diante deste cenário, o governo constatou a necessidade de buscar alternativas para trazer estes trabalhadores para a formalidade.

Com o sancionamento da Lei Complementar nº. 128/2008 surge a oportunidade para legalização dos milhares de trabalhadores que se encontram no mercado informal, tornando-os totalmente legalizados pela figura jurídica do Microempreendedor Individual.

Com a formalização através do MEI é possível ao empreendedor: a possibilidade de emissão de nota fiscal e a comprovação de renda, os direitos previdenciários, baixa burocracia e facilidades na formalização, e a redução dos impostos e as obrigações acessórias exigidas; ii) os benefícios considerados com maior relevância no dia-a-dia dos Empreendedores Individuais são: os direitos previdenciários, a possibilidade de emissão de nota fiscal e comprovação de renda, redução dos impostos e obrigações acessórias e facilidade de acesso a créditos e financiamentos; iii) que o perfil dos Empreendedores Informais que se formalizaram se enquadrava na faixa etária entre 31 a 40 anos, que 70% (setenta por cento) da amostra possuem o nível de escolaridade até o ensino médio e que 76% (setenta e seis por cento) da amostra estudada exercia suas atividades como informal ou autônomo antes da sua formalização.(PORTAL DO EMPREENDEDOR, 2016).

## 2. SIMPLES NACIONAL

Conforme SANTOS (2010), O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- I. enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- II. cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- III. formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Características principais do Regime do Simples Nacional:

- I. ser facultativo;
- II. ser irretroatável para todo o ano-calendário;
- III. abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);
- IV. recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação - DAS;
- V. disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário;
- VI. apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;
- VII. prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta;
- VIII. possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

Abaixo tabela do Simples Nacional para COMÉRCIO, uma vez que nosso Estudo de Caso será nesta atividade:

<b>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</b>	<b>Alíquota</b>	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>Cofins</b>	<b>PIS/Pa sep</b>	<b>CPP</b>	<b>ICMS</b>
---	-----------------	-------------	-------------	---------------	-------------------	------------	-------------

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%

Tabela 2 – Alíquotas Simples Nacional do Comércio

Fonte: Lei Complementar 123/2006 \_ Planalto

### 3.LUCRO PRESUMIDO

A definição para Lucro Presumido vem de YOUNG (2012), o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda - IRPJ, e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas.

A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação.

Em termos gerais, trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a Receita Operacional Bruta, sobre o resultado somam-se as outras receitas eventuais auferidas, como receitas financeiras e aluguéis.

Assim, por não se tratar do lucro contábil efetivo, mas uma mera aproximação fiscal, denomina-se de Lucro Presumido.

<b>Especificações:</b>	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Receita Operacional Bruta com a venda de mercadorias	R\$ 100.000	R\$ 100.000
Percentual de lucro fixado fiscalmente	8%	12%
Lucro Presumido decorrente da ROB	R\$ 8.000	R\$ 12.000
Outras Receitas a adicionar (integralmente):		
- Receitas financeiras	R\$ 1.000	R\$ 1.000
- Aluguel de imóvel (quando não for objeto social da empresa)	R\$ 1.500	R\$ 1.500

Lucro Presumido Total	R\$ 10.500	R\$ 14.500
-----------------------	------------	------------

Tabela 3 – Percentuais do Lucro Presumido -Fonte: Portal Tributário -2016

A base de cálculo da CSLL corresponde a: 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte e 32% para:

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

Para fins de determinação do IRPJ os percentuais são diversificados, conforme tabela a seguir:

<b>Espécies de atividades</b>	<b>Percentuais sobre a receita</b>
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Venda de mercadorias ou produtos <ul style="list-style-type: none"> <li>· Transporte de cargas</li> <li>· Atividades imobiliárias</li> <li>· Serviços hospitalares</li> <li>· Atividade Rural</li> </ul> </li> <li>· Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante</li> <li>· Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços)</li> </ul>	8 %
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Serviços de transporte (exceto o de cargas)</li> <li>· Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano</li> </ul>	16%

<ul style="list-style-type: none"> <li>· Serviços profissionais (médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.)</li> <li>· Intermediação de negócios</li> <li>· Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos</li> <li>· Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97).</li> <li>· Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico</li> </ul>	32%
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%

Tabela 4 – Alíquotas Sobre Atividades do Lucro Presumido - Fonte: PORTAL TRIBUTÁRIO (2016)

Embora não seja um regime obrigatório, o Lucro Presumido é bastante difundido devido a sua simplicidade e, principalmente, por questões de estratégia tributária, pois pode representar economia tributária, sobretudo nas empresas altamente lucrativas. Portanto, se não houver impedimento, pode ser uma boa ferramenta de planejamento tributário.

A opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

A saída do sistema de tributação pelo lucro presumido pode ocorrer anualmente por opção ou, obrigatoriamente, quando a pessoa jurídica deixar de se enquadrar nas condições para permanecer no sistema.

O imposto de renda devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

## 4. LUCRO ARBITRADO

De acordo com a Receita Federal do Brasil o arbitramento de lucro é uma forma de apurar a base de cálculo do imposto de renda por meio da autoridade tributária, sendo aplicável pela

autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixa de cumprir as obrigações acessórias para se determinar o lucro real ou presumido.

O lucro arbitrado é um método alternativo para a quantificação da renda tributável para as pessoas jurídicas.

Como regra geral, o arbitramento do lucro é aplicado pelo agente fiscal, no caso, a 26 Secretaria da Receita Federal. Porém, a partir de 01/01/1995, desde que conhecida a receita bruta, o contribuinte pode proceder ao auto-arbitramento e efetivar o pagamento dos tributos com base no lucro arbitrado (Lei nº 8.981/95, art. 47, §§ 1º e 2º, Lei nº 9.430/96, art. 1º).

O lucro arbitrado será apurado em períodos trimestrais, com encerramento ao final de cada trimestre do ano civil. O arbitramento do lucro, opção manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única, pode abranger todo o ano-calendário. Porém, é assegurada a tributação com base no lucro real ou presumido quanto aos trimestres não submetidos ao arbitramento, desde que a pessoa jurídica atenda aos quesitos para a opção e cumpra as obrigações acessórias do sistema de apuração do lucro que escolher (RIR/99, art. 531, inciso I).

A partir de 1º de setembro de 2003, por força do art. 22 da Lei nº 10684/2003, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado, cuja atividade seja a intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza e a prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte, o percentual de base de cálculo, em relação à receita bruta, passou a ser de 32%. Para as demais atividades os percentual continua de 12%. (RECEITA FEDERAL, 2016).

As empresas tributadas pelo lucro real e pelo lucro arbitrado devem, obrigatoriamente, adotar o regime de competência em suas operações. As empresas tributadas pelo lucro presumido podem, opcionalmente, adotar o regime de caixa (IN/SRF nº 104/98). A adoção do regime de caixa resulta na postergação, nas operações de venda a prazo, do momento de recolhimento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. No caso específico dos créditos de clientes a receber cujos valores não forem honrados, a vantagem também é quantitativa em relação ao lucro arbitrado, pois, no regime de caixa, créditos de clientes que jamais serão recebidos nunca integrarão a base de cálculo do lucro presumido. (REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA, 2016).

O auto-arbitramento do lucro não é uma opção direta da empresa, sendo aplicado apenas nos casos previstos em lei. Logo, para que esta modalidade possa ser aplicada à entidade, é necessário que a empresa possua suas receitas conhecidas e, concomitantemente, tenha deixado de cumprir algum quesito referente sua à escrituração contábil ou fiscal.

No artigo 260 do RIR/99, toda a empresa tributada pelo lucro real deve escriturar os livros Diário, Razão, Registro de Inventário, Registro de Compras (entradas) e o LALUR.

Para viabilização do auto-arbitramento é recomendada a não-escrituração do LALUR. Dentre os diversos livros fiscais, este foi escolhido por vários motivos, como será mostrado a seguir:

a) Falta de escrituração dos livros Diário e Razão: A falta de escrituração dos livros Diário e Razão é motivo suficiente para a viabilização do auto-arbitramento. Contudo, tal alternativa não é recomendada por motivos de ordem gerencial, societária, legal e criminal. A falta de escrituração de ambos os livros, ao impedir a empresa de elaborar sua contabilidade e demonstrações financeiras, prejudica os controles gerenciais e a prestação de contas aos

sócios ou acionistas. Quanto ao aspecto legal, o Código Civil, em seu artigo 1.179, obriga as empresas à elaboração da Contabilidade com base na escrituração de seus livros, inclusive no Diário e Razão. Já nos artigos 1.180 e 1.186 torna obrigatória a escrituração destes. Apenas o pequeno empresário está dispensado dessas exigências. A empresa que não escriturar seus livros Diário e Razão estaria, pois, infringindo a lei. Finalmente, de acordo com a Lei de Falências, a falta de escrituração contábil pode resultar em crime falimentar, levando a punição de seu diretor ou administrador: Art. 186. Será punido o devedor com detenção, de seis meses a três anos, quando concorrer com a falência algum dos seguintes fatos: [...] VI - inexistência dos livros obrigatórios ou sua escrituração atrasada, lacunosa, defeituosa ou confusa; VII - falta de apresentação do balanço, dentro de sessenta dias após à data fixada para o seu encerramento, à rubrica do juiz sob cuja jurisdição estiver o seu estabelecimento principal. (Decreto Lei nº 7.661/45, art. 186)

b) Falta de escrituração dos livros de Inventário e de Compras A legislação ICMS do Estado de Santa Catarina exige a escrituração dos livros de Registro de Inventário e Registro de Entradas (Lei Estadual nº 10.297/96, art. 46, conjugada com Anexo 5, art. 150, ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 2.870/01). A falta de escrituração de qualquer um dos dois livros pode levar ao pagamento de multa (Lei Estadual nº 10.297/96, art. 83). A não-escrituração de tais livros não é a forma adequada para propiciar o autoarbitramento, já que resultaria em infração à legislação tributária e em ônus financeiros decorrentes de multas.

c) Falta de escrituração do LALUR O LALUR é um livro eminentemente fiscal, cuja escrituração é obrigatória apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Sua falta é motivo suficiente para substanciar o arbitramento, como esclarece a Secretaria da Receita Federal: Quando a empresa apurar seus resultados pelo lucro real, a simples não escrituração do Lalur poderá provocar o arbitramento pela autoridade tributária? Sim, visto que uma das hipóteses determinantes do arbitramento de lucro pela autoridade tributária decorre da falta de escrituração na forma determinada pelas leis comerciais ou fiscais (RIR/1999, art. 530) incluindo, portanto, o Lalur quando este não estiver regularmente escriturado. (PERGUNTAS E RESPOSTAS, pergunta 276, [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

Vale lembrar que a consequência da falta de sua elaboração é a obrigatoriedade de tributação por meio do lucro arbitrado. Ao contrário das alternativas anteriores, a não-escrituração do LALUR não prejudica controles gerenciais e a prestação de contas aos sócios ou acionistas. Não caracteriza infração à legislação civil, comercial ou fiscal, uma vez que a pessoa jurídica tributada pelo lucro arbitrado não é obrigada a escriturá-lo. E não pode ser enquadrada como crime. É importante ressaltar que para ocorrer a falta de escrituração do livro citado não é necessário extraviar qualquer tipo de documentação da empresa, mas apenas não elaborá-lo. O fisco não pode obrigar o contribuinte a elaborá-lo, bem como não pode fazê-lo no lugar da entidade, como demonstra a ementa do acórdão 103-20943 da Primeira Câmara de Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, constante no Anexo B desta monografia, ao mencionar que “É obrigação acessória do sujeito passivo a manutenção de escrituração regular de seus livros fiscais, não cabendo ao fisco o dever de elaborá-los, mas, tão-somente, auditá-los”. Assim, a não escrituração do LALUR é a alternativa recomendada para a viabilização do auto-arbitramento. A tributação com base no lucro presumido gera uma menor carga tributária à empresa que a tributação pelo lucro arbitrado durante todo um ano civil. Contudo, há

situações em que a opção pelo lucro presumido ou não é permitida ou pode causar maior tributação à empresa. Então, resta à empresa valer-se do lucro real ou do lucro arbitrado. A aplicação do lucro arbitrado com a finalidade de reduzir ônus fiscal da empresa, ocorrerá, de modo geral apenas quando a base de cálculo decorrente do arbitramento for inferior ao lucro real. Do contrário, a aplicação do lucro real é vantajosa. A base de cálculo resultante do lucro arbitrado só será menor que a do lucro real se a empresa possuir margem de lucro superior a um determinado percentual. Este percentual será referido como ponto de equilíbrio tributário. O ponto de equilíbrio tributário é o valor da margem de lucro, no qual os dispêndios fiscais incorridos devido à utilização do lucro arbitrado igualam-se aos incorridos quando determinados com base no lucro real. Quando a razão entre o lucro real e a receita bruta for idêntica ao percentual usado sobre a receita para cálculo do lucro arbitrado, tem-se o ponto de equilíbrio tributário. Nesta situação o valor devido será o mesmo para as duas modalidades de tributação. Seguindo este raciocínio, o lucro arbitrado será menor que o lucro real quando o ponto de equilíbrio for ultrapassado, o que para as empresas industriais ocorrerá nas seguintes situações: a) quando o lucro real for superior a 9,6% sobre a receita bruta, em relação tão somente ao imposto de renda; 43 b) quando a margem de lucro superar o percentual de 12% sobre

## **5.LUCRO REAL**

Segundo ZANLUCA (2010) existem dois tipos de apuração a ser escolhida pelo contribuinte dentro do Lucro Real: ANUAL ou TRIMESTRAL, na opção Anual o imposto é recolhido trimestralmente por estimativa e levanta-se o balancete ou balanço mensal de suspensão ou redução do IRPJ e CSLL e recolhe-se estes tributos em função destes balanços, a principal diferença entre o Anual e o Trimestral é que no anual é permitido compensar integralmente o prejuízo de um mês com o outro, já no trimestral deve-se obedecer o limite de 30%.

### **5.1 OBRIGATORIEDADE DA ESCRITURAÇÃO POR LUCRO REAL CSLL**

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas ([art. 246 do RIR/99](#) e arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pelo art. 7º da Lei nº 12.814/13):

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

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

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior (veja *Notas Cenofisco* no final desse tópico);

IV - que, autorizadas pela legislaç

ão tributária, usufruam de benefícios fiscais de isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

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

**Notas Cenofisco:**

*1ª) Para efeito de enquadramento no limite mencionado no número I, considera-se receita bruta total o somatório (Instrução Normativa SRF nº 93/97):*

*a) da receita bruta mensal;*

*b) das demais receitas e ganhos de capital;*

*c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*

*d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;*

*e) da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da Instrução Normativa SRF nº 243/02.*

*2ª) O limite de que trata o número I vigorou até 31/12/2013, com valor correspondente a R\$ 48.000.000,00 ou a R\$ 4.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividades no ano, quando inferior a 12 meses.*

*3ª) Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata o número III são os de que trata a Instrução Normativa SRF nº 213/02, ou seja:*

*a) os lucros apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas;*

*b) os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).*

## **5.2 PERIODICIDADE**

O lucro real deverá ser apurado, à opção do contribuinte (arts. 220, 221 a 227, 230, 856 e 858 do RIR/99):

I - trimestralmente, de forma definitiva, por períodos de apuração encerrados em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12 de cada ano, devendo o imposto a pagar apurado ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas (respeitado o valor mínimo de R\$ 1.000,00 para cada uma), vencíveis nos três meses subsequentes ao do encerramento do trimestre de apuração a que corresponder, com o acréscimo de juros sobre o valor das quotas pagas a partir do segundo mês; ou

II - anualmente, em 31/12 (ou, quando for caso, por ocasião da ocorrência de evento de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades da pessoa jurídica), alternativa em que:

- a) 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 objeto da empresa, de percentuais fixados em função da(s) atividade(s) exploradas(s) e adicionando-se, ao resultado dessa operação, os ganhos de capital e demais receitas ou resultados auferidos no mês;
- b) os pagamentos mensais do imposto poderão ser:
- b.1) reduzidos à diferença entre o imposto calculado sobre o lucro real do ano-calendário em curso, determinado mediante levantamento de balanços ou balancetes que espelhem o resultado do período transcorrido do início do ano até o mês a que corresponder o imposto cujo pagamento se pretenda reduzir, e o montante do imposto mensal pago nos meses anteriores do mesmo ano-calendário; ou
- b.2) suspensos, quando o lucro real apurado no ano-calendário em curso, com base nos balanços ou balancetes referidos em “b.1” for negativo (prejuízo fiscal) ou a soma do imposto pago, relativamente aos meses anteriores do ano-calendário em curso superar, ou for igual, ao imposto calculado sobre o lucro real apurado nesse ano até o mês a que corresponder o imposto mensal a pagar;
- c) o saldo do imposto efetivamente devido sobre o lucro real do ano-calendário, apurado em 31/12, após deduzido o montante do imposto mensal devido no decorrer do ano:
- c.1) se positivo, deverá ser pago, em quota única, até o último dia útil de março do ano subsequente, com o acréscimo de juros incidentes a partir do mês de fevereiro;
- c.2) se negativo, poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir de janeiro do ano subsequente ou ser objeto de pedido de restituição. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

### 5.3 CÁLCULO DO IMPOSTO E DO ADICIONAL

Observada a definição do item 3, vamos tomar como exemplo o lucro real apurado no encerramento do período (31/12), no valor correspondente a R\$ 300.000,00.

O Imposto de Renda devido com base no lucro real é calculado mediante a aplicação da alíquota de 15% sobre a sua base de cálculo (lucro real), mais o adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00, multiplicados pelo número de meses do período de apuração (arts. 541 e 542 do RIR/99).

Tomando os dados do exemplo, temos:

- IRPJ: 15% de R\$ 300.000,00.....	= R\$
	45.000,00
- Adicional: 10% de R\$ 60.000,00 (R\$ 300.000,00 - R\$ 240.000,00).....	= R\$ 6.000,00
Total do IRPJ devido.....	= R\$
	51.000,00

#### **Nota Cenofisco:**

No Manual de Procedimento nº 19/07, deste Caderno, publicamos a matéria sob o título “Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)”. RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2016).

### 5.3.1 CÓDIGOS DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

As empresas tributadas com base no lucro real, por ocasião do pagamento do referido imposto, deverá fazer constar no campo 4 do DARF um dos seguintes códigos:

#### **Pessoas jurídicas obrigadas à apuração do lucro real**

Entidades Financeiras:  
Balanço trimestral ..... 1599  
Estimativa mensal ..... 2319

Demais Entidades:

Balanço trimestral ..... 0220  
Estimativa mensal ..... 2362

#### **Pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real**

Optantes pela apuração com base no lucro real:  
Balanço trimestral ..... 3373  
Estimativa mensal ..... 5993

### 5.3.2 DEDUÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Do valor do Imposto de Renda devido, calculado à alíquota de 15%, diminuído da parcela de imposto correspondente aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, podem ser efetuadas as seguintes deduções ou reduções a título de incentivos fiscais ([arts. 546 a 614](#) do RIR/99):

I - incentivos fiscais de redução do imposto:

- a) redução ou isenção do imposto calculado com base no lucro da exploração de empreendimentos instalados nas áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM;
- b) depósito de 30% do imposto devido, calculado sobre o lucro da exploração de empreendimentos industriais e/ou agroindustriais e de construção civil em operação nas áreas das extintas SUDENE e SUDAM, para reinvestimento, acrescido de 50% de recursos próprios;

II - incentivos fiscais de dedução do imposto:

- a) Programa de Alimentação do Trabalhador: até 4% do imposto devido (veja o texto publicado no *Manual de Procedimentos Cenofisco nº 47/06*, sob o título “Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)”);
- b) Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI), aprovados até 03/06/1993: 8% do imposto devido;
- c) Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agrope-cuário (PDTA), aprovados a partir de 03/06/1993: até 4% do imposto devido;
- d) doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente: até 1% do imposto devido;
- e) Projetos de Caráter Cultural e Artístico, aprovados nos termos dos arts. 25 e 26 da Lei nº 8.313/91, até 24/09/1997: até 4% do imposto devido;

f) Projetos de Caráter Cultural e Artístico, aprovados nos termos do art. 18 da Lei nº 8.313/91, a partir de 25/09/1997: até 4% do imposto devido;

g) Atividade Audiovisual e FUNCINES: até 3% do imposto devido.

Os limites para dedução dos incentivos fiscais de dedução do Imposto de Renda são:

<b>Limite Global</b>	Dedução Cumulativa de Incentivos Fiscais
4%	PAT e PDTI/PDTA
8%	PAT e PDTI (aprovado até 03/06/1993)
4%	Operações de Caráter Cultural e Artístico e
3%	Atividade Audiovisual e FUNCINES

Tabela 5 – Limites de Dedução do Imposto de Renda – Fonte: Receita Federal do Brasil (2016).

Importante consignar que o adicional do IRPJ, quando devido, não pode ser considerado no cálculo desses incentivos fiscais. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

#### **Nota Cenofisco:**

*De acordo com a Lei nº 11.438/06, com a redação dada pela Lei nº 11.472/07, a partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2015, inclusive, poderão ser deduzidos do Imposto de Renda devido, apurado em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.*

Essas deduções ficam limitadas a 1% do imposto devido.

#### **Exemplo**

Tomando os dados do nosso exemplo e considerando que aquela pessoa jurídica tem direito à dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), no valor de R\$ 22.000,00, e Atividade Audiovisual, no valor de R\$ 15.000,00, temos:

- IRPJ: 15% de R\$ 300.000,00.....	= R\$ 45.000,00
- Adicional: 10% de R\$ 60.000,00 (R\$ 300.000,00 - R\$ 240.000,00) = R\$ 6.000,00	
Total do IRPJ devido.....	= R\$ 51.000,00
- PAT (4% de R\$ 45.000,00).....	= (R\$ 1.800,00)

- Atividade audiovisual (3% de R\$ 45.000,00).....	= (R\$ 1.350,00)
- Imposto a pagar.....	= R\$ 47.850,00

**Nota Cenofisco:**

*Veja no Manual de Procedimentos nº 8/14, do Caderno Trabalho, Previdência e Legislação, matéria sobre os aspectos trabalhistas e previdenciários inerentes ao PAT.*

## 6.COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE OU PAGO NO EXTERIOR

### 6.1 IRRF e IRPJ A SEREM COMPENSADOS

Do valor do imposto calculado com base no lucro real anual, podem ser deduzidos ([arts. 222, 231 e 395](#) do RIR/99):

- I - o IRPJ devido mensalmente nos meses de janeiro a dezembro, que em nosso exemplo consideraremos o valor correspondente a R\$ 24.000,00, calculado por estimativa ou com base em balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto (veja o texto publicado no *Manual de Procedimentos Cenofisco nº 52/13*, sob o título “Suspensão ou Redução dos Pagamentos Mensais por Estimativa com Base em Balanço ou Balancete”);
- II - o Imposto de Renda Retido na Fonte ou pago pela pessoa jurídica, incidente sobre receitas computadas na apuração do lucro real, inclusive:
  - a) o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os juros sobre capital próprio pagos ou creditados por outra pessoa jurídica da qual o contribuinte for sócio;
  - b) o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa;
  - c) o Imposto de Renda pago incidente sobre os ganhos líquidos em aplicações financeiras nos mercados de renda variável;
  - d) o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos efetuados por entidades da administração pública federal, em razão de fornecimento de bens ou prestação de serviços;
  - e) IRRF sobre pagamentos efetuados por órgãos da administração direta, autarquias e fundações do Distrito Federal, Estados e Municípios;
- III - o Imposto de Renda pago no exterior incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior que tenham sido computados na apuração do lucro real (veja o item 7.II);
- IV - o Imposto de Renda pago a maior ou indevidamente, relativo a períodos de apuração anteriores.

**Exemplo**

Tomando os dados do nosso exemplo e considerando que aquela pessoa jurídica tenha pago imposto calculado mensalmente por estimativa nos meses de janeiro a dezembro/2010, no valor total de R\$ 24.000,00, e IRRF, no valor total de R\$ 9.000,00, temos:

- IRPJ: 15% de R\$ 300.000,00.....	= R\$ 45.000,00
- Adicional: 10% de R\$ 60.000,00 (R\$ 300.000,00 - R\$ 240.000,00) =.....	R\$ 6.000,00
Total do IRPJ devido =.....	R\$ 51.000,00
- PAT (4% de R\$ 45.000,00).....	= (R\$ 1.800,00)
- Atividade audiovisual (3% de R\$ 45.000,00).....	= (R\$ 1.350,00)
- Imposto a pagar.....	= R\$ 47.850,00
- IRPJ pago por estimativa nos meses de jan a dez/2010.....	= (R\$24.000,00)
- IRRF =.....	= (R\$9.000,00)
- Saldo de IRPJ a pagar =.....	R\$14.850,00

## 6.2 IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

Na hipótese de pessoa jurídica que tenha auferido lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior e os tenha computado na apuração do lucro real, o Imposto de Renda pago no exterior poderá ser compensado com o devido no Brasil, observado o seguinte ([art. 395 do RIR/99](#) e Instrução Normativa SRF nº 213/02):

- I - para efeito de compensação, considera-se Imposto de Renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser esse de competência de Unidade da Federação do país de origem;
- II - o tributo pago no exterior, a ser compensado, deverá ser convertido em reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento;
- III - caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais;
- IV - a compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais;
- V - tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observando-se o seguinte:
  - a) na existência de mais de uma filial ou sucursal em um mesmo país, nas condições de que trata este tópico, os resultados de todas elas poderão ser apurados englobadamente,

observando-se que o rateio dos custos e despesas será efetuado proporcionalmente às receitas operacionais da venda de bens e serviços da filial ou sucursal e o total das receitas de mesma natureza escrituradas pela matriz no Brasil;

b) tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra;

VI - a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária;

VII - o tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

VIII - para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal;

IX - o valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do Imposto de Renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real, observando-se que para esse efeito a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

a) do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

b) do Imposto de Renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

X - efetuados os cálculos na forma mencionada no tópico 7, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado de acordo com a letra "a" do número IX, nem a diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos na letra "b" do número IX.

O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes. Para esse efeito, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Esse cálculo será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15%, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25%, se exceder.

Na hipótese de lucro real positivo, mas em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de

15%, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25%, se exceder, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado por essa forma, somente o valor pago poderá ser compensado. (*RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016*).

Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o Imposto de Renda e adicional devidos no Brasil ou com a CSLL (veja *Notas Cenofisco* no final deste tópico) deverá ser baixada da respectiva folha de controle no LALUR.

#### **Notas Cenofisco:**

*1ª) A pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo as normas examinadas neste tópico, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.*

*2ª) A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.*

*3ª) Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 01/01 do ano subsequente ao da compensação.*

*4ª) O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor compensável com o Imposto de Renda e o adicional devidos no Brasil poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.*

### **6.3 PESSOAS JURÍDICAS QUE OPTARAM PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO MENSAL POR ESTIMATIVA**

O saldo do imposto apurado em 31/12 deverá ser ([art. 858 do RIR/99](#)):

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, acrescido de juros calculados com base na taxa SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente a partir de 01/02 até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de janeiro do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior. Nesse caso, o valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de 1% relativamente ao mês em que essa estiver sendo efetuada (Ato Declaratório SRF nº 3/00).

Observe-se que o prazo mencionado no número I não se aplica ao IRPJ relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ([art. 858, § 3º, do RIR/99](#)).

#### **6.4 PESSOAS JURÍDICAS QUE OPTARAM PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO TRIMESTRAL**

As pessoas jurídicas que optaram pela apuração do lucro real trimestral podem efetuar o pagamento do IRPJ devido no 4º trimestre/2013 no mesmo prazo e pela mesma forma prevista para o pagamento do imposto devido nos demais trimestres do ano-calendário ([art. 856 do RIR/99](#)).

Nesse caso, o imposto deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração ou em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder, observando-se que:

a) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00, e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

b) as quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento. (*RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016*).

#### **6.5 CONSEQUÊNCIA DO NÃO PAGAMENTO DO IMPOSTO**

O imposto pago fora dos prazos mencionados nos tópicos 7 e 8 deverá ser acrescido de:

I - multa de mora calculada à taxa de 0,33% por dia de atraso, limitada ao percentual máximo de 20%, contados a partir do primeiro dia útil subsequente ao do vencimento do débito até o dia do efetivo pagamento ([art. 950 do RIR/99](#));

II - juros de mora calculados a partir do primeiro dia do mês seguinte ao do vencimento do débito até o mês do efetivo pagamento, da seguinte forma ([arts. 953 e 954 do RIR/99](#)):

a) os juros referentes aos meses anteriores ao do pagamento são calculados com base na taxa SELIC acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento do débito;

b) ao percentual obtido em “a” soma-se o juro de 1% referente ao mês do pagamento do débito.

Convém ressaltar, ainda, que a falta de recolhimento do imposto mensal calculado com base nas regras da estimativa ou do apurado com base em balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço encerrado em 31/12 do ano-calendário, ou na data de encerramento das suas atividades, sujeitará a pessoa jurídica à multa de 75%, aplicada isoladamente, calculada sobre o montante das parcelas do imposto não recolhido ou da insuficiência apurada (art. 957, I e parágrafo único, do RIR/99). (*RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016*).

# 7. ESTUDOS DE CASO MEI, SIMPLES, PRESUMIDO E REAL

No caso apresentado abaixo não será possível fazer os cálculos como MEI, pois como apresentado acima, o faturamento de uma empresa não poderá ultrapassar sessenta mil reais ao ano permitida conforme a Lei do Microempreendedor (nota do autor).

O presente estudo tem como objetivo verificar os resultados do exercício de 2016 de um comércio de calçados localizada em Franca no interior de São Paulo denominada pelo nome PÉ DE MOLEQUE LTDA., e é optante pela tributação Simples Nacional.

Será feito os cálculos de modo a encontrar os valores dos impostos devidos, a fim de apresentar resultados que comparem os possíveis benefícios de um ou outro método. Será analisada a possibilidade de alterar a tributação para Lucro Presumido e uma breve análise para o Lucro Real com base nos dados fornecidos pela empresa.

A comparação entre as modalidades de tributação é extremamente importante, bem como é importante fazê-lo com um prazo antecipado, pois a legislação não permite mudança de sistemática no mesmo exercício. Sendo assim uma mudança equivocada pode acarretar para a empresa um desembolso desnecessário referente aos tributos, visto que a opção por uma das modalidades é válida por um ano. Se a decisão for equivocada, ela terá efeito no ano todo. Sendo que a opção é definida pelo primeiro pagamento do imposto.

Neste caso será verificada a viabilidade de alteração de tributação a partir de 01/01/2016, com base nos resultados de 31/12/2015.

## 7.1 LEVANTAMENTO DE DADOS

Serão demonstrados nas tabelas anexo C os dados referentes movimentação desta empresa, no ano de 2016, pois estes serão utilizados para a demonstração dos cálculos dos impostos, após feito os cálculos necessários temos a DRE – Demonstração do Resultados do Exercício, com os seguintes resultados:

### **SIMPLES NACIONAL**

Receita Bruta Mensal (limite de 200 mil + 20%)	R\$ 500.000,00
--	----------------

Em 12 meses (anual)	R\$ 6.000.000,00
---------------------	------------------

ICMS - Simples	R\$ 0,00
----------------	----------

Custo da Mercadoria Vendida = 50,0% R\$ 250.000,00

Folha pagamento s/ Receita Bruta = 10,0% R\$ 50.000,00

Despesas diversas s/ Receita Bruta = 2,0% R\$ 10.000,00

**Encargos Fiscais (anexo I do Simples)**

Alíquota de 11,61% R\$ 58.050,00

**Lucro: Simples R\$ 131.950,00**

Tabela 6 – Simples Nacional – Estudo de Caso

**Carga Tributária: Simples R\$ 58.050,00**

Carga Tributária: Lucro Real R\$ 129.518,00

Carga Tributária: Lucro Presumido R\$ 135.400,00

Lucro: no Lucro Presumido R\$ 72.100,00

Lucro: no Lucro Real R\$ 60.482,00

Tabela 7 – Simples Nacional – Carga Tributária - Estudo de Caso

**LUCRO PRESUMIDO**

Receita Bruta (Mensal) R\$ 500.000,00

ICMS sobre Vendas 18% R\$ 90.000,00

ICMS: Crédito sobre Compras 7% R\$ 17.500,00

PIS de 0,65% R\$ 3.250,00

Cofins de 3% R\$ 15.000,00

Receita Líquida R\$ 409.250,00

Custo da Mercadoria Vendida = 50,0%	R\$ 250.000,00
Margem Bruta	R\$ 159.250,00
Folha pagamento s/ Receita Bruta = 10,0%	R\$ 50.000,00
Encargos sociais sobre folha = 27,5%	R\$ 13.750,00
Despesas diversas s/ Receita Bruta = 2,0%	R\$ 10.000,00
Lucro Líquido	<b>R\$ 85.500,00</b>
<b>Base de cálculo do Lucro Presumido CSLL</b>	
Comércio > 12%	R\$ 60.000,00
Alíquota da CSLL de 9%	R\$ 5.400,00
<b>Base de cálculo do Lucro Presumido IR</b>	
Comércio > 8%	R\$ 40.000,00
Alíquota do IR de 15%	R\$ 6.000,00
Adicional de IR se > 20 mil reais 10%	R\$ 2.000,00
<b>Lucro Presumido</b>	<b>R\$ 72.100,00</b>

Tabela 8 –Lucro Presumido– Estudo de Caso

**Carga Tributária: Lucro Presumido R\$ 135.400,00**

Carga Tributária: Lucro Real R\$ 129.518,00

Carga Tributária: Simples R\$ 58.050,00

Lucro: no Lucro Real R\$ 60.482,00

Lucro: no Simples R\$ 131.950,00

Tabela 9 –Lucro Presumido–Carga Tributária - Estudo de Caso

## LUCRO REAL

Receita Bruta (Mensal)	R\$ 500.000,00
ICMS sobre Vendas 18%	R\$ 90.000,00
ICMS: Crédito sobre Compras 7%	R\$ 17.500,00
PIS de 0,65%	R\$ 3.250,00
Cofins de 3%	R\$ 15.000,00
= Receita Líquida	R\$ 409.250,00
- Custo da Mercadoria Vendida = 50,0%	R\$ 250.000,00
= Margem Bruta	R\$ 159.250,00
- Folha pagamento s/ Receita Bruta = 10,0%	R\$ 50.000,00
- Encargos sociais sobre folha = 27,5%	R\$ 13.750,00
- Despesas diversas s/ Receita Bruta = 2,0%	R\$ 10.000,00
= Lucro Líquido	<b>R\$ 85.500,00</b>
CSLL de 9%	R\$ 7.695,00
LALUR	
IR de 15%	R\$ 12.825,00
	<b>R\$ 64.980,00</b>
Adicional de IR se > 20 mil reais 10%	R\$ 4.498,00
<b>Lucro Real</b>	<b>R\$ 60.482,00</b>

Tabela 10 –Lucro Real– Estudo de Caso

**Carga Tributária: Lucro Real R\$ 129.518,00**

Carga Tributária: Lucro Presumido R\$  
135.400,00

Carga Tributária: Simples R\$ 58.050,00

Lucro: no Lucro Presumido R\$ 72.100,00

Lucro: no Simples R\$ 131.950,00

Tabela 11 –Lucro Real– Carga Tributária -Estudo de Caso

## **7.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **7.2.1 SIMPLES NACIONAL**

No caso do SIMPLES NACIONAL mostrou-se mais vantajosa, sendo a indicada para a empresa optar no ano de 2016. Embora a opção pelo Simples Nacional tenha sido a mais vantajosa neste período, isso não significa que esta opção também valerá para 2017. Pois se a economia mudar, os cálculos também mudarão. Podemos ter o caso de prejuízo, de uma receita menor, de uma redução temporária em alguns produtos se tributados pelo lucro presumido ou real. Tudo deverá ser avaliado novamente.

É importante ressaltar também que na opção pelo lucro presumido e também pelo lucro real há uma gama de obrigações acessórias que são dispensadas pelo Simples Nacional. Porém é a falsa impressão de que as informações das empresas optantes pelo Simples Nacional não estão chegando a receita federal, pois hoje todas as informações geradas pelas empresa optantes pelo Lucro Real e Presumido, são comparadas com as informações da empresa optantes do Simples Nacional, e ainda virão mais instrumentos para que o governo saiba exatamente o que realmente cada empresa tem que pagar de imposto, é uma questão de tempo, pois existe prazo determinado pela Receita Federal para a adesão.

## **8.CONCLUSÃO**

O Planejamento Tributário é uma grande ferramenta para a sobrevivência das empresas no mundo dos negócios, considerando este contexto, este trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis teve por objetivo analisar e demonstrar a aplicabilidade do MEI, Simples

Nacional, Lucro Presumido E Arbitrado e Lucro Real com vistas identificar a forma de tributação mais econômica.

Para atingir este objetivo realizou-se um estudo de caso de uma grande loja de calçados para reforçar e comprovar esse aspecto, verificando qual a opção mais econômica em termos tributários entre o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Primeiramente efetuou-se uma revisão de literatura para melhor compreender os conceitos relacionados ao tema, os quais são demonstrado na parte da fundamentação teórica, principalmente através da legislação pertinente, focando na maneira como são realizados seus cálculos.

Nessa etapa do trabalho, inicialmente, abordou-se o sistema de tributação do Simples Nacional, com as formas de efetuar seus cálculos e apresentando algumas diferenças com o Lucro Presumido, que foi abordado posteriormente, onde foram apresentados os impostos envolvidos nesse tipo de tributação individualmente. Foram analisados os tributos incidentes sobre o faturamento das empresas, e sobre a folha de pagamento, visto que, entre as três formas de tributação analisadas, existem diferenças no valor devido para a Seguridade Social (INSS) correspondente à parte da empresa sobre a folha mensal. Com a realização deste estudo, com cálculos sobre os valores projetados, chegou-se a conclusão final de que a opção menos onerosa em termos tributários para as empresas em estudo é o Simples Nacional, representando uma economia em 2016 de 47,51% (quarenta e sete vírgula cinquenta e um por cento) para a empresa Pé de Moleque Ltda.

Vale ressaltar a importância de um Planejamento Tributário constante e adequado ao perfil de cada empresa. Pois de nada adianta realizar um planejamento de uma empresa para adequá-la a forma de tributação menos onerosa, e continuar com aquela opção por toda a existência da empresa sem constatar a sua eficácia ao longo do tempo.

A constante alteração na legislação tributária brasileira requer que um novo planejamento tributário seja realizado anualmente, sendo esta a principal sugestão deixada aos empresários. Por fim, como resultado final, com as análises realizadas no capítulo 3 deste trabalho, pode-se responder ao problema inicial desta pesquisa: para as empresas em estudo que o modelo de tributação Simples Nacional é o que apresenta maior vantagem para o ano de 2016.

A carga tributária que incide sobre as empresas é bastante alta, o que faz com que estas paguem um montante significativo de impostos sobre as suas receitas. Em função disso, os empresários e profissionais da contabilidade envolvidos, necessitam de alternativas rápidas e precisas para a redução de seus custos. Para que obtenham sucesso, é necessário que sejam feitos diversos estudos e análises das informações contábeis disponíveis na empresa, visando assim encontrar alternativas legais que venham maximizar seus lucros.

Com relação aos regimes tributários, observou-se que entre as alternativas existentes - Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional - o único em que a empresa se enquadraria seria o Simples Nacional, em função de que seu faturamento permitir que a empresa se enquandre e assim possa economizar no pagamento de impostos, vale ressaltar que quando a empresa ultrapassa o limite de faturamento passa a ser do regime Presumido ou Real dependendo também de uma boa análise.

Em face às considerações precedentes, responde-se às questões formuladas:

1ª Questão: Qual a melhor alternativa a se tomar para uma redução do ônus Tributário Federal: Lucro Real x Lucro Presumido?

Pode-se observar olhando o item 1.3 que no Lucro Presumido o PIS e COFINS estão bem menores que no Lucro Real, porém o IRPJ e a CSLL no Lucro Presumido já estão bem mais elevados. Mas, se considerada a totalidade dos impostos, a melhor alternativa a optar seria pelo Lucro Real, dando uma diferença de R\$ 8.823,00 a favor do Lucro Real.

2ª Questão: Quais as conseqüências fiscais pela opção pelo Lucro Real, já que a empresa vinha adotando a forma de tributação pelo Lucro Presumido?

As conseqüências são muitas, pois o Lucro Presumido é tributado baseado no faturamento já o Lucro Real é baseado no lucro líquido ajustado, assim tendo uma legislação menos flexível do que a do Lucro Presumido, e obrigando a ter uma contabilidade pontual e precisa, assim como efetuar os devidos ajustes no lucro líquido após apuração do resultado.

Desta forma, pode-se concluir que o objetivo deste trabalho foi alcançado ao apontar uma alternativa de tributação federal menos onerosa às empresas prestadoras de serviço.

Diante do exposto, sugere-se para trabalhos futuros, uma comparação entre o Lucro Real, Lucro Presumido e Simples para englobar todas maneiras de tributação federal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

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

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BIDERMAN, Ciro. **Anotações de aula. Política Fiscal no Brasil**, EAESP-FGV, 2004

CHAVES, Francisco Coutinho. **Contabilidade Tributária na Prática**. Ed. Atlas. 2010.

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza. **O ensino de contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis no Brasil**. 2006. 91 fls.

ESTURILLO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2005.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.  
GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, São Paulo: Atlas, 2006, 15ª ed.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de Rendadas Empresas: Interpretação e Prática**. 35. ed. São Paulo: IR publicações, 2010.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática**. 27.ed. São Paulo:IR Publicações, 2002.

<http://cenofisco.com.br> Cálculo do Adiciona do IRPJ

<http://cenofisco.com.br> Compensações e Deduções permitidas no cálculo do IRPJ

<http://cenofisco.com.br> Enquadramento para ser do Lucro Real

<http://cenofisco.com.br> Notas Sobre Lei 11438/06

<http://cenofisco.com.br> Obrigatoriedade de escrituração do Lucro Real na CSLL.

<http://www.portaldoempreendedor> Legislação do Microempreendedor individual.

<http://www.portaltributario.com.br> Alíquotas da CSLL e IRPJ.

<http://www.portaltributario.com.br> Alíquotas de ICMS interestaduais.

<http://www.portaltributario.com.br> Definição Lucro presumido, Simples nacional, Arbitrado e Real.

<http://www.receita.fazenda.gov.br>Regulamento do imposto de Renda (1999)

<http://www.receita.fazenda.gov.br>Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializado.

<http://www.receita.fazenda.gov.br>Manual LALUR

<http://www2.planalto.gov.br> Lei Complementar 123/2006.

<http://www2.planlato.gov.br> Lei 9430/96

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. 4a . tiragem. São Paulo, Ed. Campus, 2001.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS. Aspectos Jurídicos e Práticos**. 2º ed. Porto alegre: s.n. 2010.

MARINS, James, 9ª Ed. **Direito processual brasileiro tributário**, 2012 São Paulo.

MARTINS, Gilberto de A.; LINTZ, Alexandre. **Guia de elaboração demonografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. **Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade**. Revista Contabilidade & Finanças, n.29, p. 68-86, maio/ago. 2007.

Receita Federal. Regime de Incidência não-Cumulativa. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencianaocumulativa.htm>. Acesso em: 28/12/2016

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. Pesquisa social: **Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Rui Martinho. **Pesquisa acadêmica**: como facilitar o processo de preparação de suas etapas. São Paulo: Atlas, 2007

ROSA, Paulo Moreira da. **A Contabilidade no Mercosul**. São Paulo: Atlas, 2000.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; FERNANDES, L. A. **Fundamentos da avaliação de ativosintangíveis**. São Paulo: Atlas, 2006.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco. **Incidência Tributária**. In Arvate,

VASCONCELOS, Eduardo Mourão. **Complexidade e pesquisainterdisciplinar: epistemologia e metodologia operativa**. Rio de Janeiro: Vozes, 2002.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábilinternacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e domercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. Regimes de Tributação. Paraná: Juruá, 2012

ZANLUCA, Julio César. **Manual do imposto de renda pessoa jurídica**: lucro real. Disponível em: . Ano 2016

