

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PAULO HENRIQUE SFOGGIA

**AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO VIGENTES NO PAÍS E O PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO NA EMPRESA MAQFORTE**

PATO BRANCO

2013

PAULO HENRIQUE SFOGGIA

**AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO VIGENTES NO PAÍS E O PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO NA EMPRESA MAQFORTE**

Trabalho de Conclusão de Curso, realizado
como requisito parcial para a obtenção do
Título em Bacharel em superior de Ciências
Contábeis - da Universidade Tecnológica
Federal do Paraná - UTFPR, Pato Branco

Orientador: MSc Oldair Roberto Giasson

Pato Branco

2013



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

Título do Trabalho de Conclusão de Curso

**As formas de tributação vigentes no país e o planejamento tributário na empresa
Maqforte**

Nome do Aluno: **PAULO HENRIQUE SFOGGIA**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 20 horas e 00 minutos, no dia 27 de janeiro de 2014 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

Prof. Oldair Roberto Giasson
Orientador

Prof. Marivânia Rufato da Silva
Avaliador - UTFPR

Prof. Ricardo Adriano Antonelli
Avaliador UTFPR

AGRADECIMENTOS

A Deus, o que seria de mim sem a fé que eu tenho nele.

A meus pais, minha irmã, em especial a minha mãe Enoemi, que com muito carinho e apoio não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

A minha namorada Larissa que me apoiou e ajudou dando coragem nos momentos de dificuldades, que soube me entender nos momentos em que estive ausente.

Ao professor orientador Oldair Roberto Giasson pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta monografia.

RESUMO

SFOGGIA H. Paulo. **As Formas de Tributação Vigentes no País e o Estudo de Caso Realizado na Empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda**, Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR, Pato Branco, 2013.

Esta pesquisa apresenta a estrutura conceitual das sistemáticas de tributações, com a especificação dos tributos praticados por um comércio de médio porte. Com base nos controles e informações contábeis, faz-se um comparativo dos regimes de tributação para identificar qual o regime tributário menos oneroso levando em consideração a obtenção de maior lucratividade da empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda. Promover uma pesquisa sobre Planejamento Tributário e analisar os tipos de Regimes Tributários incidentes nas empresas brasileiras. Identificar, de acordo com o Planejamento Tributário, como uma empresa pode obter melhores resultados econômicos e minimizar o recolhimento de seus Tributos Federais. Complementada por um estudo de caso onde se analisa a forma de tributação menos onerosa para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda. Traz como resultado de estudo que o regime de tributação pelo Lucro Real Trimestral é o mais atrativo pelo menor valor pago de impostos, porém o regime do Lucro Real Anual por Redução/Suspensão se torna mais vantajoso, pelo fato de que os valores pagos a mais na CSLL e no IRPJ podem ser compensados em períodos e exercícios seguintes.

Palavras-chave: Tributação. Lucro Real Trimestral. Planejamento Tributário.

ABSTRACT

SFOGGIA H. Paulo. **As Formas de Tributação Vigentes no País e o Estudo de Caso Realizado na Empresa Maqforte** Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR, Pato Branco, 2013.

This research presents a conceptual framework for the systematic taxation, with the specification of taxes charged by an industry midsize. Based on the controls and financial statements, makes a comparison of tax regimes which less burdensome tax system, taking into consideration obtaining greater company profitability Maqforte Ltda. Promotes research on Tax Planning and analyze the types of incidents Tax Regimes in Brazilian companies. Identify, according to Tax Planning, as a company can get better economic results and minimize the pickup of your federal taxes. Complemented by a case study at the end of the research looks at less burdensome taxation for company Maqforte Ltda. Brings as a result of study that the taxation by Royal Quarterly Profit is the most attractive at the lower paid taxes, but the regime of Real Annual Earnings by Reduction/Suspension becomes more advantageous, because the amounts paid in social contribution and income tax can be offset in the following periods and exercises.

Keywords: Taxation. Real Quarterly Earnings. Tax Planning.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 ICMS	28
Tabela 2 Lucro Real.....	36
Tabela 3 Impostos incidentes sobre lucro real	38
Tabela 4 Débitos de PIS apurados.....	38
Tabela 5 Lucro Presumido	42
Tabela 6 Percentuais de IR para empresas de lucros presumido.....	43
Tabela 7 impostos incidentes sobre o lucro presumido	43
Tabela 8 Contribuições Sociais Patronais.....	44
Tabela 9 Contribuição Social sobre o Lucro Presumido – CSLL.....	46
Tabela 10 Partilha do Simples Nacional – Comércio - Efeitos a partir de 01/01/2012..	50
Tabela 11 Contribuição dos segurados a partir da 1º de fevereiro de 2009.....	51
Tabela 12 Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, quando conhecida, são os mesmos aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido, acrescidos de 20%.....	54
Tabela 13 Simulação do Simples Nacional.....	61
Tabela 14 Percentual de redução a ser informado no programa gerador do documento de arrecadação do simples nacional – PGDAS – pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes do simples nacional.	61
Tabela 15 Base de Cálculo Presumido.....	63
Tabela 16 O cálculo do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ no Lucro Presumido.....	64
Tabela 17 Simulação ICMS Lucro Presumido Legenda do D/C.....	65
Tabela 18 Base de Cálculo Lucro Real	67
Tabela 19 Apuração PIS e COFINS Lucro Real	67
Tabela 20 Apuração ICMS Lucro Real	68
Tabela 21 Lucro Real Anual Redução/Suspensão 4º Trim. 2012	70
Tabela 22 Lucro Real Anual Redução/Suspensão 1º, 2º e 3º Trimestre 2012	71
Tabela 23 Lucro Real Trimestral.....	73

Tabela 24 Encargos tributários 74

Tabela 25 Comparativo dos encargos tributários..... 74

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 INTRODUÇÃO AO TEMA	11
1.2 PROBLEMA	11
1.3 OBJETIVOS.....	12
1.3.1 Objetivo Geral	12
1.3.2 Objetivos Específicos.....	12
1.4 DELIMITAÇÃO DO ASSUNTO.....	12
1.5 JUSTIFICATIVA.....	14
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 ORIGEM DOS TRIBUTOS FEDERAIS.....	16
2.2 CONCEITOS DE TRIBUTOS	16
2.2.1 Espécies De Tributos.....	19
2.2.1.1 Impostos	19
2.2.2.2 Taxas.....	21
2.2.2.3 Contribuição de Melhoria	22
2.3 PIS, COFINS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA e ICMS	23
2.3.1 Pis/Pasep e a Cofins	23
2.3.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL.....	26
2.3.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ.....	27
2.3.4 Imposto Sobre Circulação De Mercadorias – ICMS	27
2.3.5 Encargos sobre a Folha de Pagamento	29
2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	31
2.5 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO.....	34
2.5.1 Lucro Real.....	34

2.5.2 Lucro Presumido	41
2.5.3 Simples Nacional.....	47
2.5.4 Lucro Arbitrado	51
3 METODOLOGIA	56
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES DO ESTUDO DE CASO	60
4.1 SIMPLES NACIONAL	60
4.2 Apuração do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ pelo Lucro Presumido.....	62
4.3 ICMS LUCRO PRESUMIDO.....	64
4.4 APURAÇÃO PIS, COFINS, CSLL e IRPJ PELO LUCRO REAL	65
4.4.1 Programa de Integração Social (PIS) – Não Cumulativo.....	65
4.4.2 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Não Cumulativa.....	66
4.5 ICMS LUCRO REAL.....	68
4.5.1 LUCRO REAL ANUAL SUSPENSÃO/REDUÇÃO.....	69
4.5.2 LUCRO REAL TRIMESTRAL.....	72
4.6 RESUMO E COMPARAÇÃO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS	73
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	76
REFERÊNCIAS	78

1 INTRODUÇÃO

1.1 INTRODUÇÃO AO TEMA

De acordo com a legislação vigente no país, as empresas podem ser tributadas por opções distintas, seja para diminuir os tributos, ou então, para contornar dificuldades na base documental.

Assim sendo, no que diz respeito à tributação dos resultados decorrentes das atividades econômicas, as empresas podem pagar o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) com base no: a) Lucro Real; b) no Lucro Presumido; c) no Lucro Arbitrado ou d) simples nacional. (CRCSP, 2013).

Diante disso, existem diferentes aspectos e peculiaridades de cada uma das diferentes opções citadas acima e que serão vistas na revisão de literatura deste estudo.

1.2 PROBLEMA

É preciso fazer um estudo de cada forma de tributação permitida pela legislação tributária vigente, identificando através de documentos comprobatórios a ocorrência dos fatos, possibilitando assim elaborar sugestões acerca da situação atual e da projeção frente às possibilidades de enquadramento tributário para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda.

Também serão analisadas as características, meios de operação, receitas e despesas, tipo de atividade que desenvolve. É necessário realizar simulações para identificar qual o melhor sistema. Desta forma cabe à empresa, de acordo com suas particularidades, identificar qual das opções apresenta menor carga tributária.

Assim, o problema deste estudo é: Qual a forma de tributação trará mais benefícios para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Apresentar a estrutura conceitual das sistemáticas de tributações, com a especificação dos tributos praticados por uma empresa de médio porte. Com base nos controles e informações contábeis. Fazer um comparativo do regime de tributação menos oneroso, levando em consideração a obtenção de maior lucratividade da empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda.

1.3.2 Objetivos Específicos

1. Promover uma pesquisa sobre Planejamento Tributário e analisar os tipos de Regimes Tributários em vigor no Brasil;
2. Identificar, de acordo com o Planejamento Tributário, como uma empresa pode obter melhores resultados econômicos e minimizar o recolhimento de seus Tributos Federais;
3. Analisar a forma de tributação menos onerosa para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ASSUNTO

São quatro os tipos de tributação vigentes no Brasil: o lucro real, o lucro presumido, o simples nacional e o lucro arbitrado.

O lucro real é normalmente usado por grandes empresas, exigindo o registro de todas as atividades de receitas e despesas da empresa e, mantendo todos os livros descritos na lei 6.404/64, recolhendo os impostos separadamente. “Lucro Real é definido por Silva (2006) como o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda.

Já o lucro presumido é calculado através de alíquotas aplicadas para cada atividade presumindo o lucro, para a aplicação das alíquotas dos impostos.

Outra opção de tributação é o Simples Nacional que num primeiro momento, essa tributação unificada pode parecer mais vantajosa, porém nem sempre isso acontece, pode ser que outras formas de tributação lucro real ou presumido pode ser mais vantajosa. A opção pela tributação pelo Simples Nacional, só pode ser utilizado por micro e pequenas empresas. Todos os impostos e contribuições são unificados em uma única alíquota aplicada sobre o faturamento. Essa alíquota varia muito dependendo da atividade desenvolvida pela empresa e do faturamento.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal (Brasil, 2007), o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007.

De acordo com Fabretti (2006) o lucro presumido é uma alternativa de tributação para as pequenas empresas, até o limite da receita bruta total estabelecida em lei, que tem a finalidade de facilitar o pagamento do Imposto de Renda. Estas, em vez de recorrer à complexa apuração pelo lucro real podem optar por presumir esse lucro.

Santos e Oliveira (2010) destacam que o lucro presumido é uma presunção por parte do fisco, do que seria o lucro de uma empresa caso não existisse a contabilidade. Porém, segundo os autores algumas empresas possuem uma escrituração contábil completa, com os rigores das normas e princípios fundamentais da contabilidade, e mesmo assim acabam por optar pela tributação baseada no lucro presumido. Isso ocorre na maioria das vezes por falta de conhecimento dos empresários ou até mesmo dos próprios contadores, os quais desconhecem ou possuem pouca informação sobre as demais formas de tributação. É aí que se destaca a importância do planejamento tributário, o qual deverá exercer conscientemente a redução da

carga tributária visando a melhor opção para a empresa, seja através do lucro real ou presumido.

Existe também o Lucro Arbitrado, este não sendo uma opção para a empresa, ele pode ser usado pelos órgãos de fiscalização quando se suspeita de sonegação e a partir disso, ela toma como base para aplicar a alíquota do imposto uma empresa do mesmo porte e ramo de atividade.

1.5 JUSTIFICATIVA

No ambiente competitivo que as empresas se encontram atualmente, uma das questões relevantes é a carga tributária. A escolha mal feita do seu regime tributário pode influenciar no preço dos produtos e conseqüentemente na rentabilidade da empresa.

Constantemente os gestores das empresas precisam tomar uma importante decisão que consiste na escolha da melhor forma de tributação, considerando: lucro real, lucro presumido, simples nacional. A definição do regime de tributação faz parte do planejamento tributário, o qual é um instrumento essencial para maior rentabilidade da empresa.

Importante apresentar o conceito de Planejamento Tributário que para Bisolo e Baggio (2012) é o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, que exige antes de tudo, bom senso do planejador. Já Young (2008) afirma que é através do planejamento tributário que se torna possível organizar a empresa e otimizar recursos visando reduzir custos com tributos e outros elementos que constituem a empresa.

O planejamento tributário é indispensável, pois a legislação tributária brasileira é muito complexa, com inúmeras leis e constantes alterações, o que dificulta a interpretação dos empresários, assim como em se manterem atualizados em virtude dos diversos influenciadores na gestão empresarial (SANTOS e OLIVEIRA, 2010).

Também destaca-se que um dos principais objetivos do planejamento tributário é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos, fazendo

com que todos os contribuintes tenham o direito de realizar seus negócios, sem se onerar excessivamente com tributos, de forma que paguem o mínimo exigível em face de uma determinada legislação.

Como a legislação brasileira atual não admite mudanças de sistemática durante o ano, a opção por uma das modalidades é determinante e comprometerá a tributação da empresa durante todo o ano-calendário.

Assim, a escolha do regime tributário e seu enquadramento é que irão definir a incidência e a base de cálculo dos impostos federais. Em que cada regime tributário possui uma legislação própria que define todos os procedimentos a serem seguidos pela empresa a fim de definir qual o enquadramento mais adequado ou menos oneroso para a mesma, considerando o lucro real, lucro presumido e simples nacional.

A escolha deste tema irá contribuir para a empresa em estudo que poderá após a pesquisa identificar qual a forma de tributação menos onerosa. E para a instituição que este estudo sirva de fonte para futuros pesquisadores que poderão retomar a pesquisa do ponto em que parou e prosseguir a mesma para obter melhores resultados.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O estudo divide-se em três capítulos principais.

No primeiro capítulo a introdução com os objetivos, problema, justificativa e metodologia. No segundo capítulo a revisão de literatura destacando-se os principais tributos federais: Pis, Cofins, Contribuição Social sobre o Lucro, e Imposto de Renda. Também neste capítulo aborda-se a importância do planejamento tributário para a empresa. E no terceiro capítulo apresenta-se o estudo de caso realizado na empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda seguido das considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORIGEM DOS TRIBUTOS FEDERAIS

O tributo se origina desde o início dos tempos e, acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou chefes guerreiros e políticos. Segundo O Ministério da Fazenda (BRASIL, 2008, p.11) “Estudos indicam ter sido voluntaria a primeira manifestação tributaria, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade.”

A Constituição promulgada em 1934, a segunda da República, enfatizou a importância do imposto sobre o consumo, competindo aos Estados, portanto, decretar entre outros o imposto sobre as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 264-265).

Segundo Amed e Negreiros (2000, p. 47):

Esse início de prática tributária trazia consigo vícios e defeitos que se perpetuariam por toda a história do Brasil. Por causa da distância que separava Portugal do Brasil, muitos modos de burlar o fisco foram sendo criados. Segundo os autores é unanimidade entre os historiadores a idéia de que a sonegação fiscal sempre esteve presente em todo o Brasil colonial e, que era constante a corrupção por parte do funcionário régio que respondia pela arrecadação. Portanto, a forma como foram escolhidos os tributos a serem cobrados e a maneira como isto seria feito, e por quem, resultaram na institucionalização das fraudes fiscais.

A Constituição de 1988, substituiu o ICM pelo atual ICMS (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008). Na sua nova configuração, o imposto sobre operações de mercadorias ampliou sua base de incidência, abrangendo, ainda, as operações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

2.2 CONCEITOS DE TRIBUTOS

Primeiramente, tem-se que entender o que é tributo, o qual conceito está descrito no art. 3º do Código Tributário Nacional (1966) como a prestação pecuniária compulsória, em moeda de valor corrente em vigor vinculada a administração. Deste conceito destaca-se que o tributo não configura uma sanção, penalização de ato ilícito, é instituído por lei e vinculado à mesma,

significando que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal subjetivo, o campo da indeterminação normativa. Outro ponto do conceito que deve-se mencionar é que o tributo é prestação compulsória, independente da vontade, é algo obrigatório.

Artigo 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Analisando o artigo 3º pode-se resumir o conceito de tributo, dizendo que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

A Constituição Federal consagra os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, definindo as limitações ao poder de tributar, a competência para a instituição de tributos e a repartição das receitas tributárias. Aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a Carta Magna outorgou o poder de criar, modificar ou extinguir os tributos, por meio de lei, de acordo com as diretrizes estabelecidas (BRASIL, 2008, p.18).

O Sistema Constitucional Tributário é constituído por um conjunto de elementos organizados de tal maneira que a alteração em um deles causa alteração no todo.

De acordo com Crepaldi (2012, p.62):

O Sistema Tributário Nacional está construído de acordo com o modelo econômico adotado na Constituição Federal, fundado na propriedade privada. O padrão idealizado pelo legislador para o desenvolvimento de uma política econômica e social adequada para a realidade nacional está definido a partir do artigo 1º da Constituição Federal, abrangendo também o artigo 3º, com destaque para o artigo 170º.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (BRASIL, CF, 1988).

Destaca-se a seguir o artigo 3º da CF:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988).

”Costuma-se chamar de princípios, uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua plena concretidade, do desdobramento em normas”. (AMED e NEGREIROS, 2000, p.192).

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

Desta forma, segundo os autores citados o valor da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de princípios (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em normas que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor.

O artigo 5º da CTN dispõe: “Art. 5º os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria”.

Portanto, para o CTN, o gênero tributo tem apenas três espécies, ou seja, imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Também se destaca que o tributo não configura uma sanção, penalização de ato ilícito, é instituído por lei e vinculado à mesma, significando que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal subjetivo, o campo da indeterminação normativa. Outro ponto do conceito que

deve-se mencionar é que o tributo é prestação compulsória, independe da vontade, é algo obrigatório.

2.2.1 Espécies De Tributos

2.2.1.1 Impostos

Imposto está definido no artigo 16 do CTN: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, ou seja, o fato cujo acontecimento fará nascer a obrigação de pagar o tributo imposto, independe de qualquer atividade estatal, diz-se que o imposto é uma exação não vinculada, isto é, independe de atividade estatal específica. Sendo assim, pode-se definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmado pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

Baleeiro (apud MARTINS, 2002, p. 155) diz que,

A prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Ainda segundo Martins (2002, p. 35),

O fato gerador de cada imposto há de ser definido pelo legislador da entidade ao qual tenha sido atribuído que fica limitado pela descrição de âmbito constitucional respectivo, desenhado na norma da Constituição Federal atributiva da competência impositiva.

Cada imposto fica limitado à matéria fática descrita na própria norma da Constituição, atributiva de competência à União, aos Estados e aos Municípios.

Os impostos de CTN se apresentam agrupados não por suas características jurídicas – que reaparecem quando das respectivas qualificações -, mas sim por áreas econômicas. Temos assim:

- a) Os impostos sobre o comércio exterior: imposto de importação e de exportação;
- b) Os impostos sobre o patrimônio e a renda: imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos (ITBI); Imposto de Renda (IR);
- c) Imposto sobre a produção e a circulação, que é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e sobre a circulação de mercadorias (ICM); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF); imposto sobre serviços de transporte e comunicações e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS);
- d) Impostos especiais (ou únicos) – impostos sobre operações relativas a combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do País;
- e) Impostos extraordinários (virtuais) e impostos extraordinários em caso de guerra ou sua incidência.

A medida que o CTN discorre sobre os impostos, atribui-os à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Sendo que só as pessoas jurídicas de Direito Público, dispõem de poder político para tornar efetiva a obrigação de pagar imposto.

Na Constituição de 1988, apresenta-se um pouco diversa da retratada no CTN, sendo:

Impostos Federais: o imposto sobre a renda (IR), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações financeiras, câmbio, crédito e seguros (IOF), os impostos aduaneiros de importação e de exportação e o imposto sobre movimentações financeiras (temporário), porém denominado contribuição (CPMF), o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR).

Impostos Estaduais: o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços de comunicações e de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS). O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). O imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Impostos Municipais: o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). O imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI). O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) não compreendidos no art. 155, II (transportes interestaduais e intermunicipais e comunicações).

Atualmente, cessaram as prestações em natureza: paga-se imposto em dinheiro embora o CTN pareça admitir outra coisa estimável em dinheiro (art. 3º).

2.2.2.2 Taxas

A taxa é um tributo, por expressa eleição do Texto Constitucional (art. 145, II); subordinando-se assim ao Texto Constitucional.

É sempre uma técnica fiscal de repartição da despesa com um serviço público especial mensurável pelo grupo restrito das pessoas que se aproveitam de tal serviço, ou o provocaram ou o têm ao seu dispor.

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

Primeiramente deve-se saber que a taxa tem como característica, na materialidade de seu fato gerador, a atuação Estatal diretamente referida ao contribuinte, em forma de contraprestação de serviço. Assim, o Estado presta um serviço público ou exerce o poder de polícia, específico e divisível, diretamente referido ao contribuinte, e este fica com a obrigação de pagar, por exemplo, taxa de registro, taxa de expediente, taxa de publicidade, taxa de coleta de lixo, taxa de licença, etc.

Segundo Janczeski (2007, p. 25):

O Código Tributário Nacional elegeu somente duas causas jurídicas para dar origem às taxas em função do exercício regular do poder de polícia e pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, mantendo base de cálculo e contribuinte específicos.

Assim, a taxa é sempre dependente de uma atuação estatal. Destaca-se que “o poder de polícia” supra descrito, exclui o abuso ou o desvio de poder e conforme o artigo 78 do CTN.

O art. 78, em seu parágrafo único do CTN, discrimina o que se considera poder de polícia, excluindo o abuso ou o desvio de poder. Assim, por exemplo, como taxa decorrente de poder de polícia temos a “Taxa de Publicidade”, a “Taxa de Instalação e Funcionamento” etc., que são cobradas pelo Municípios.

Sobre o fato gerador do tributo taxa, tem-se no parágrafo único do artigo 77 do CTN: “ a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Conforme define o art. 77, parágrafo único, proíbe-se a cobrança da taxa cuja base de cálculo seja idêntica à dos impostos, ou cuja base de cálculo seja em função do capital das empresas. No primeiro caso, fica vedado, por exemplo, à Prefeitura cobrar a taxa de licença, tomando como base de cálculo o valor venal do imóvel. No segundo caso, temos um exemplo concreto de ilegalidade, ou seja, a Taxa da Junta Comercial que leva em consideração o capital das empresas. (JANCZESKI, 2007).

Ainda, a taxa pode ter como fato gerador a prestação de serviço efetivo ou potencialmente colocado à disposição do contribuinte, e, também, o exercício do poder de polícia, sempre dependente de uma atuação estatal.

2.2.2.3 Contribuição de Melhoria

Contribuição de Melhoria é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Seu fim se destina às necessidades do serviço ou à atividade estatal", previsto no art. 145, III, da Constituição Federativa do Brasil.

Segundo o artigo 81 do Código Tributário Nacional:

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

Assim disserta sobre o tema Hugo De Brito, citado por Baleeiro (2004, p. 580),

A contribuição de melhoria tem seu fato gerador ligado a uma obra pública. No que diz respeito ao poder de polícia, parece claro que ninguém o pode confundir com a realização de uma obra pública. Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer de modo o mais simples possível, dizendo apenas que: a) na obra pública, há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o bem público correspondente; b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada, o serviço deixará de existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constitui serviço público.

Ressalte-se que a obra pública, como atividade não atende a necessidade nenhuma. Pelo contrário, causa quase sempre muitos transtornos. O que atende à necessidade do povo é o bem resultante da atividade. É a estrada, a ponte, a avenida. Não atividade de construção da estrada, da ponte ou da avenida.

Assim, se serviço público é diferente de obra pública, não se há de confundir a taxa que ao primeiro corresponde, com a contribuição de melhoria que se liga à segunda.

A contribuição de melhoria, a mais típica das contribuições, foi recepcionada pelo direito brasileiro, apresentando como hipótese de incidência a valorização de um bem imóvel, como consequência de obra pública.

2.3 PIS, COFINS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA e ICMS

2.3.1 Pis/Pasep e a Cofins

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído a partir da publicação da Lei Complementar n. 07 de 1970, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Enquanto que o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep foi criado pela Lei Complementar n.08, de 1970, com a finalidade de beneficiar os funcionários públicos. (NICOLINI et al., 2012).

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e

suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006).

Segundo Nicolini et al (2012, p.54):

Com a criação do PIS e do Pasep, o legislador objetiva integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas; assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo; estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda; e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico social.

Contudo, com a promulgação da Constituição Federal em 1988, os objetivos mencionados passaram por alterações pelo artigo 239. Essas alterações vincularam a arrecadação do PIS/Pasep ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal, financiando também, programas de desenvolvimento econômico através do BNDS.

Inicialmente as contribuições para o PIS/PASEP e da Cofins, classificavam-se como tributos diretos e de competência federal. Com a implantação da sistemática não cumulativa passaram a ser tributos indiretos.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 143, na esteira do Código Tributário Nacional, art. 5º, faz menção a três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) não incluindo as contribuições sociais.

Segundo Nicolini et al (2012, p.57):

As contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins podem ser apuradas com observância de três regimes de incidência, quais sejam cumulativo, não cumulativo e especial, conforme a forma de tributação do imposto de renda escolhida pela pessoa jurídica ou conforme disposição legal.

Como regra geral conforme Lei n. 9.718/1998, o regime de incidência cumulativa deve ser observado pelas pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, que apuravam o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado. (NICOLINI et al., 2012).

Segundo os autores, a exceção a essa regra está no fato de que algumas pessoas jurídicas que tributam o imposto de renda com base no regime do lucro real e deveriam observar o regime de incidência não

cumulativa, também são obrigadas por lei a observar o regime de incidência cumulativa, dependendo da atividade ou da receita auferida, conforme disposição constante no artigo 10, VII a XXV da Lei n. 10.833/2003. (NICOLINI et al., 2012).

A isenção decorre da previsão em lei e pode ser definida como a possibilidade normativa de dispensa do tributo. Na isenção, ocorre o fato gerador, mas não ocorre o lançamento.

Quanto ao PIS/Pasep e a Cofins, estão isentas dessas contribuições as receitas:

- a) dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;
- b) mantidas no exterior decorrentes da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior;
- c) do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
- d) do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- e) auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), instituído pela Lei n. 9432, de 8 de janeiro de 1997;
- f) de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o artigo 11 da Lei 9.432 de 1997.

Também são isentas do PIS/Pasep e da Cofins a que se referem as Leis n. 10.637/2001,, 10.833/2003, 10.865/2004, as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional.

Em relação a origem e história da COFINS Nicoli et al (2012, p.52) destacam que:

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi instituída pela Lei Complementar n. 70/1991, muito depois da criação do PIS e do Pasep e após a promulgação da Constituição Federal de 1988, passando por diversas modificações com o decorrer do tempo, a partir da competência de 1999, com base na Lei n. 9.718, publicada no Diário Oficial da União em 18/11/1998.

A Lei n. 9.718/1998 também sofreu alterações por meio da Medida Provisória n. 1.807/1999, atual Medida Provisória n. 2.158/2001.

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 submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006).

2.3.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incide sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, e é devida pelas pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do Imposto de Renda, destinando-se ao financiamento da Seguridade Social, estando disciplinado pela lei nº 7.689/88. Sua alíquota varia entre 9% e 12% e a base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda.

Conforme o Portal Tributário (2013, P.1):

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 Arbitrado 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.

2.3.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

Em relação aos impostos, Sanvicente (1997) destaca que sua projeção poderá ser realizada mês a mês, trimestre a trimestre, ano a ano ou mesmo em bases diárias.

Gropelli e Nikabakht (2006) afirmam que sobre uma análise direta “o Imposto é a imposição de um encargo financeiro sobre o contribuinte que pode ser pessoa física ou jurídica, arrecadado pelo estado e calculado com referencia a uma base de calculo”.

Também permite analisar a forma como uma empresa desenvolve sua política de captação e aplicação de recursos, o acompanhamento entre o fluxo projetado e o efetivamente realizado, permite identificar as variações ocorridas e as causas dessas variações.

Sanvicente (1997) reitera que uma taxa média de imposto é igual aos impostos totais pagos dividido pelo rendimento tributável total. Uma taxa de imposto marginal é a taxa de imposto aplicada ao último dólar ganho.

“A base de cálculo do Imposto de Renda será determinada em virtude da legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador” (YOUNG, 2012, p.19).

Conforme Higuchi e Higuchi (2008, p.25):

A partir do lucro líquido a pessoa jurídica fará a demonstração do Lucro Real (Lalur), observadas as disposições da lei fiscal, do RIR e das normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (Lei 8.218/91, art. 18). Até se chegar ao lucro real, as seguintes apurações ocorrem: da receita bruta, da receita líquida, do lucro bruto, do lucro operacional e do lucro líquido.

A alíquota do imposto de renda, independentemente da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, incidente sobre a base de cálculo é de 15%, qualquer que seja o período de apuração (trimestral ou anual).

2.3.4 Imposto Sobre Circulação De Mercadorias – ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, portanto somente quem tem competência para instituí-lo são os Governos dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsão no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988. Diante disso, importante mostrar através da tabela 01 os percentuais do ICMS nos Estados Brasileiros.

		DESTINO																											
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
O R I G E M	AC		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AL	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7		7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7		7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7		12	7	7	12	12	7	7	
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7		12	7	7	12	12	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	

Tabela 1 Percentual do ICMS nos Estados Brasileiros

O fato gerador definido como aspecto objetivo da hipótese de incidência que representa uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez efetivada promove o surgimento da obrigação tributária. Essa definição é encontrada no artigo 114 do Código Tributário Nacional: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Por sua vez, a Constituição Federal, no inciso III do artigo 146, dispõe que o fato gerador deve ser normatizado por lei complementar e aplicável em âmbito nacional:

“Art. 146: Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Segundo o artigo 4º da Lei Complementar n. 87/96, o contribuinte do imposto é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O sujeito passivo do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade e/ou com intuito negocial, suas materialidades, mesmo aquelas iniciadas no exterior.

A base de cálculo constitui o aspecto constitucional do modelo de qualquer figura tributária por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de mensurar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência tributária.

O ICMS corresponde a um tributo com múltiplas hipóteses de incidência e como consequência sua base de cálculo, alíquota, local da operação ou da prestação do serviço, além do momento da ocorrência do fato gerador, são estabelecidos em lei estadual para o cálculo e a cobrança do imposto devido em cada operação ou prestação.

O mecanismo da não cumulatividade, previsto constitucionalmente, deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, crédito e toda saída um débito fiscal.

O ICMS é um imposto não cumulativo. Faz-se o crédito do valor que foi debitado na operação anterior, conforme previsão em cada regulamento do ICMS nos diversos estados brasileiros.

2.3.5 Encargos sobre a Folha de Pagamento

A elaboração da folha de pagamentos é obrigatória para o empregador, conforme preceitua o artigo 32 da Lei n. 8.212/91, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização e o Plano de Custeio da Seguridade Social.

Meneses e Cerqueira (2009, p.3):

De acordo com o artigo 32 a empresa também é obrigada a: I- preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço (...); II- lançar mensalmente em títulos próprios da sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições (...); III – prestar ao INSS e a SRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização e; IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social –INSS , por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Em relação ao inciso I do artigo acima, observa-se a abrangência da folha de pagamento, que deve incluir as remunerações de todos os segurados a serviço da empresa, dentre os quais cita-se os empregados, trabalhadores avulsos e os contribuintes individuais.

O inciso II do artigo 32 citado acima, destaca a importância da escrituração contábil dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, que devem ser lançados mensalmente na contabilidade, obedecendo ao regime de competência, discriminando a base de cálculo das contribuições previdenciárias, o montante das contribuições retidas dos segurados, o montante das contribuições da empresa e o total recolhido aos cofres da Previdência Social.

Meneses e Cerqueira (2009, p.4) ressaltam que:

Os incisos III e IV do artigo 32 da Lei 8.212/91 referem-se ao cumprimento das obrigações acessórias e principais relativas aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, bem como da disponibilização de toda a documentação que serviu de base para a escrituração contábil.

Destaca-se que as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que aderiram ao Simples estão dispensadas de manterem escrituração contábil completa, desde que mantenham, em boa ordem e guarda, o livro caixa, o livro de registro de inventário e toda documentação que serviu de base para a escrituração.

A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso são calculadas mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre

o seu salário de contribuição mensal, de forma não cumulativa, de acordo com a tabela do INSS, vide página 56.

2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em defesa do planejamento fiscal alega-se que o contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosos, do ponto de vista fiscal, os negócios jurídicos que realiza, desde que atue de forma lícita.

Segundo Peixoto (2004, p. 29), “entende-se por planejamento tributário a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos”. Não restam dúvidas de que a Constituição Federal tutela o direito ao exercício da autonomia privada, à propriedade e à liberdade contratual, porém, do mesmo modo que a Carta Magna também prescreve o dever ético-jurídico ao pagamento do justo imposto.

Na visão de Nogueira (2004) é imperioso que os operadores de direito pensem o planejamento tributário dentro de um contexto ético mais amplo, para que a sociedade brasileira possa avançar nos debates tributários, com o fito de ver no tributo sua qualidade principal, qual seja, a de ser o instrumento financeiro indispensável à realização da justiça tributária e, por conseguinte, justiça social.

Para Malkowski (2000, p. 41), “planejamento tributário é a designação corrente para uma série de procedimentos tradicionalmente conhecidos como formas de economia de imposto”.

Todo e qualquer planejamento tributário envolve a tomada de posição frente a questões de diversos matizes éticos.

Vários argumentos também existem para aqueles que advogam a necessidade de uma norma geral antielisão, dentre os quais a diminuição do déficit fiscal, a correção de desigualdades entre contribuintes em situação semelhante, o dever de que todos contribuam de acordo com a sua capacidade econômica para o custeio da máquina estatal, etc.

A Lei Complementar nº. 104/2001 procurou dar instrumentos à Administração Tributária de combater a elisão fiscal.

Esta lei segundo Ribeiro (2002, p. 141) “apenas permite a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.”

Visando realizar o referido planejamento, deve-se verificar a estrutura da empresa e o tipo de tributação que mais poderá vir a favorecê-la: se pelo Lucro Real, Simples ou Presumido. O planejamento tributário de uma empresa deve decorrer de uma análise criteriosa por parte do contador – análise de diversas opções de modalidades dos tributos federais, estaduais e municipais a serem escolhidos, de acordo com o porte da empresa, o volume de seus negócios e sua situação econômica.

Crepaldi (2012, p.3) considera que: “somente por meio de um estudo apurado pode-se optar pela melhor forma de pagamento dos tributos, considerando a melhor forma para a empresa, a modalidade do recolhimento dos tributos que represente melhor dispêndio”.

Crepaldi (2012, p.4) destaca que:

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro como pagamento de tributos, tornando-se algo latente nas administrações empresariais. Sua finalidade baseia-se em evitar a incidência tributária, com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.

A elisão é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. É a atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, resultam em uma carga tributária menor. Diferentes da evasão fiscal são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É a forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.

O primeiro passo na formulação de uma definição do conceito de elisão tributária reside precisamente na identificação do tipo de norma jurídica aplicável ao comportamento elisivo.

De acordo com Peixoto (2004, p. 73), “elisão é o fruto obtido do planejamento tributário lícito. É o resultado da prática de atos ou negócios jurídicos, ou a sua não prática, com vistas a elidir, reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária”.

Para Andrade Filho (2004, p. 24),

A expressão ‘elisão fiscal’ ganhou repentina notoriedade. Ela saiu do hermetismo da linguagem dos juristas e chegou à mídia escrita e falada. Isto porque foi editada uma norma que, segundo o senso comum, teria a função de evitar que as pessoas deixem de pagar tributos com a utilização de brechas existentes na legislação. O objetivo seria, segundo o discurso oficial, evitar ou diminuir a evasão ou sonegação fiscal.

A elisão fiscal corresponde aos atos e negócios jurídicos lícitos praticados pelo contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tendo como objetivo evitar a ocorrência desse fato imponible, buscando a diminuição e redução dos tributos.

A doutrina pacificamente define a elisão como o caminho lícito no sentido da economia de tributos (o chamado planejamento tributário). Já a evasão, embora busque também a redução da carga fiscal, utiliza-se de meios ilícitos.

Na visão de Gubert (2002, p.38),

A doutrina é dissente na configuração do conceito, de um lado postam-se os que consideram o comportamento elisivo como permitido pelo direito positivo, atribuindo-lhe, conseqüentemente, natureza jurídica, de outro lado se agrupa os que entendem se tratar elisão de mera infração à norma tributária e, nesta quadra, regida pelos princípios que a informam, desfrutando, quando mais, de alguma juridicidade perante o direito privado.

Juridicamente, o comportamento elisivo traduz-se num negócio indireto, não considerado pela hipótese da norma tributária elidível. E essa norma prescreve, para os casos não considerados, um regime jurídico oposto ao da tributação. Logo, uma conclusão tornou-se inarredável: o comportamento elisivo é um comportamento juridicamente irrelevante para a norma tributária elidível. (MALKOWSKI, 2000).

2.5 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas:

- a) Simples Nacional.
- b) Lucro Presumido.
- c) Lucro Real,
- d) Lucro Arbitrado.

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

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

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No caso da apuração com base no lucro real, o contribuinte ainda tem a opção de apurar anualmente o imposto devido, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento.

Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

2.5.1 Lucro Real

O lucro real é determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá segundo Young (2012, p.17):

Apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei societária, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Dessa forma, lucro real é considerado o lucro tributável, para fins das normas do imposto de renda.

A sistemática de tributação sob o Lucro Real é disciplinada pelos artigos 246 a 515 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999).

As empresas que optarem pelo pagamento mensal do IRPJ por estimativa com base na receita bruta deverão também pagar a CSLL pelo mesmo critério (artigo 28, Lei 9.430/1996).

A base de cálculo corresponderá ao somatório mensal dos seguintes valores:

- 12% (doze por cento) da receita bruta da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, exceto em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.09.2003 para empresas de serviços (veja título seguinte).
- Ganhos de capital (lucros) obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro.
- Rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de operações financeiras de renda variável (ações).
- Demais receitas e resultados positivos não abrangidos anteriormente (como juros e descontos obtidos, aluguéis, etc.), inclusive juros remuneratórios do capital próprio recebidas pela empresa da qual seja sócia ou acionista. (YOUNG, 2012).

Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei 9.249/1995, artigo 15, § 1º):

Tipo de Imposto	Tipo de Atividades	Alíquota	Base de Cálculo	Observação
IR - Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido	Comércio, Indústria e Serviços	15%	Lucro líquido	Se o lucro líquido for superior a R\$ 20.000 por mês, haverá um adicional de 10% sobre o excedente.
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Comércio, Indústria e Serviços	9%	Lucro Líquido	
PIS - Programa de Integração Social	Comércio, Indústria e Serviços	1,65%	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
COFINS - Contribuição Financeira Social	Comércio, Indústria e Serviços	7,60%	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
IPI - Imposto Produtos Industrializados	Indústria	Variável	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
II - Imposto de Importação	Importação	Variável	Valor da Importação	
ICMS - Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.	Indústria e Comércio	Variável De 0% a 25%	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra
ISS - Imposto sobre Serviços	Serviços	Variável De 2% a 5%	Valor da Venda	

Tabela 2 Lucro Real
Fonte: Crepaldi, 2012

Segundo Oliveira et al (2009, p.59) o ICMS é regulamentado em suas normas gerais, pela Lei Complementar n. 87/96 e pelos Convênios firmados entre os diversos Estados. Cada Estado possui uma regulamentação específico, devendo seguir os termos das normas gerais.

Segundo o artigo 4º da Lei Complementar 87/96, o contribuinte do imposto é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Oliveira et al (2009) também destacam que no ato da compra de qualquer mercadoria o ICMS já está incluso no preço que será pago ao fornecedor. Da mesma forma, quando a mercadoria for revendida, o preço de venda que será pago pelo cliente também inclui a parcela correspondente ao ICMS. Em relação ao IR e para fins da legislação deste imposto, a expressão “lucro real” significa o próprio lucro tributável, e distingue-se do lucro líquido apurado contabilmente.

Para Crepaldi (2012, p.87) “lucro real é o lucro contábil ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.” A determinação dessa categoria de lucro será precedida da apuração do lucro líquido do exercício, que é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ocorrer com observância dos preceitos da lei societária, art. 190.¹

Crepalidi (2012) destaca que:

Para uma empresa com pequeno faturamento, os custos burocráticos para os controles exigidos pelo Lucro Real tendem ser maiores que os tributos apurados (IRPJ e CSLL) . Em tese, tais empresas, quando a legislação do Imposto de renda o admite, deveriam optar ou pelo Lucro Presumido ou pelo Simples Nacional.

Por exemplo: empresas capitalizadas podem deduzir, na apuração do Lucro Real, os juros calculados mediante a TJPL sobre o Capital próprio. A tributação destes juros (15%) é menor que a tributação do IRPJ (15 a 25%) e da CSLL (9%).

Os impostos incidentes sobre o lucro real são:

IMPOSTOS	PORCENTAGEM
PIS	1,65%
COFINS	7,6%

¹ Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada. Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

INSS/FOLHA PAGAMENTO	27,8%
FGTS	8%
ISS	2%
IR	15%*
CSLL	9%
ICMS s/vendas	18 e 12% (débitos)
IMCS s/compras	12 ou 7% (créditos)

Tabela 3 Impostos incidentes sobre lucro real

Fonte: Portal Tributário, 2013.

*Nota: + adicional de 10% sobre o excedente de 20.000 da base de cálculo do IRPJ

O regime não cumulativo do PIS e da COFINS consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação.

Débitos do PIS apurados	R\$ 10.000,00
Créditos do PIS apurados nas aquisições de mercadorias e outros itens admitidos na legislação	R\$ 6.000,00
PIS devido	R\$ 10.000,00.
PIS a recuperar	R\$ 4.000,00

Tabela 4 Débitos de PIS apurados

Fonte: Portal tributário, 2013.

A alíquota geral da COFINS não cumulativa é de 7,6%. Para determinadas operações de vendas de produtores, distribuidores ou importadores de combustíveis, produtos farmacêuticos, perfumaria, toucador, higiene pessoal, máquinas e veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras-de-ar de borracha, querosene de aviação, embalagens para bebidas, água, refrigerante, cerveja e preparações compostas e papel imune a impostos, por força do art. 21 da Lei 10.865/2004 (que alterou vários parágrafos do art. 2 da Lei 10.833/2003), a alíquota é específica (NICOLINI et al., 2012).

Em relação ao INSS do lucro real e presumido, aplica-se sobre a folha de pagamento a alíquota de 27,8%.

A alíquota do FGTS é de 8%. Esta alíquota é a mesma para todas as empresas não importa a forma de tributação, seja lucro real, simples nacional ou presumido.

A tributação Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real, se dá mediante a apuração contábil dos resultados, com os ajustes determinados pela legislação fiscal. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real correspondente ao período de apuração.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto. (YOUNG, 2012).

A periodicidade da apuração e pagamento adotada pela pessoa jurídica para o IRPJ determina a periodicidade de apuração e pagamento da CSLL.

O período de apuração encerra-se no dia 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, no caso de apuração da CSLL com base no resultado ajustado trimestral, ou no resultado presumido ou no arbitrado trimestral. (YOUNG, 2012, p.45).

Segundo o artigo 339 do RIR/99, é obrigatória em cada período de apuração, a constituição da provisão para imposto de renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração.

No entanto, tal provisão não é dedutível para fins de apuração do lucro real.

“A base de cálculo da contribuição social é o valor lucro do período,, trimestral ou anual, antes da provisão para o imposto de renda e ajustado pelas adições e exclusões” (YOUNG, 2012, p.47).

A CSLL será paga nos mesmos prazos fixados para o pagamento do IRPJ. O pagamento da CSLL corresponde ao período de apuração encerrado em virtude de extinção, incorporação, fusão ou cisão deverá ser efetuado até o último dia do mês subsequente ao do evento e recolhido em quota única.

Assim, de acordo com o Portal da Classe Contábil (2012) as principais vantagens para Opção pelo Lucro Real, são:

- a. Tributação teoricamente mais justa, sobre os resultados (e não sobre uma base faturamento, como no Lucro Presumido);
- b. Aproveitamento de créditos do PIS e COFINS (especialmente interessante para empresas que tem menores margens de comercialização);
- c. Possibilidades de utilização de dezenas de formas de planejamento tributário.

No lucro real anual por estimativa, a empresa pode recolher os tributos mensalmente calculados com base no faturamento, de acordo com percentuais sobre as atividades, aplicando-se a alíquota do IRPJ e da CSLL, de forma semelhante ao lucro presumido. Nessa opção, a vantagem é a possibilidade de levantar balanços ou balancetes mensais, reduzindo ou suspendendo o valor do recolhimento, caso o lucro real apurado seja efetivamente menor que a base presumida.

No final do ano a empresa levanta o balanço anual e apura o lucro real no exercício, ajustando o valor dos tributos ao seu resultado real.

Segundo conceito e crítica de Fabretti (2005, p.202):

O lucro real é um conceito fiscal e não um conceito econômico. No conceito econômico, o lucro é o resultado positivo da soma algébrica de receita bruta (de vendas ou serviços) (-) devoluções e impostos (-) custos (-) despesas operacionais (+) receitas não operacionais (-) despesas não operacionais. OU seja, o resultado contábil. A Lei do IR denomina esse resultado contábil (econômico) de lucro líquido. O lucro real, conforme determina o artigo 247 do RIR, é o lucro líquido (contábil) do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IR.

Logo, o lucro real só pode ser determinado pela escrituração contábil. Para Young (2012, p.17):

O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro serão determinados com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

Encontra-se o mesmo conceito acima no site da Receita da Fazenda (2013) As pessoas jurídicas poderão apurar o imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, determinado por períodos de apuração trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Em relação as pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real até a data de 31/12/2013 se destaca que a partir de 1999 estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas (Lei 9.718/1998, artigo 14) (...) (ZANLUCA, 2013).

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá, opcionalmente, pagar o imposto de renda mensalmente, determinado sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese, deverá fazer a apuração anual do lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Qualquer pessoa jurídica, ainda que não enquadrada nas situações de obrigatoriedade, pode adotar a tributação com base no lucro real.

Portanto, a expressão Lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, ou seja, o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação pronta para ser tributado, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

2.5.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL). Segundo Young (2012, p.11) “é denominado lucro presumido, pois presume-se a margem de lucro por ramos de atividades, sem levar em consideração as despesas e custos que a empresa teve para implantar seu empreendimento”.

Sobre a receita bruta trimestral são aplicados “percentuais que, somados às demais receitas da empresa, formam a base de cálculo para tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro” (YOUNG, 2012, p.11).

Conforme aduzem Sá e Sá (1995, P.301) “Lucro presumido é o lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do

pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta”.

Também o ensinamento de Pêgas (2004, p.392) é no seguinte sentido: “o lucro presumido é uma forma de tributação alternativa, que considera apenas as receitas obtidas pelas empresas, não importando, para fins de tributação, o resultado efetivamente apurado”.

Tipo de Imposto	Tipo de Atividades	Alíquota	Base de Cálculo	Observação
IR - Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido	Comércio, Indústria e Serviços	1,20%	Valor da Venda	Se o lucro líquido for superior a R\$ 20.000 por mês, haverá um adicional de 10% sobre o excedente.
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Comércio, Indústria e Serviços	1,08%	Valor da Venda	
PIS - Programa de Integração Social	Comércio, Indústria e Serviços	0,65%	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
COFINS - Contribuição Financeira Social	Comércio, Indústria e Serviços	3,00%	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
IPI - Imposto Produtos Industrializados	Indústria	Variável	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
II - Imposto de Importação	Importação	Variável	Valor da Importação	
ICMS - Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.	Indústria e Comércio	Variável De 0% a 25%	Valor da Venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra
ISS - Imposto sobre Serviços	Serviços	Variável De 2% a 5%	Valor da Venda	

Tabela 5 Lucro Presumido

Fonte: Pêgas, 2004

ATIVIDADE ECONÔMICA PREDOMINANTE	Percentual de Presunção (1)	Alíquota do IR (2)	Percentual Direto (3)
Revenda de Combustíveis e Derivados	1,6%	15,0%	0,24%
Vendas de Mercadorias com Industrialização por Encomenda	8,0%	15,0%	1,2%
Prestação de Serviços Hospitalares	8,0%	15,0%	1,2%
Transportes de Cargas	8,0%	15,0%	1,2%
Transportes de Passageiros	16,0%	15,0%	2,4%
Serviços em Geral (*)	32,0%	15,0%	4,8%
Serviços Prestados por Sociedade Civil de Profissão Legalmente Regulamentada	32,0%	15,0%	4,8%
Intermediação de Negócios (*)	32,0%	15,0%	4,8%
Administração, Locação ou Cessão de Bens Imóveis, Móveis e Direitos de Qualquer Natureza, como por exemplo: Franchising, Factoring, etc. (*)	32,0%	15,0%	4,8%
Bancos Comerciais, Bancos de Investimentos, Caixas Econômicas, etc.	16,0%	15,0%	2,4%
Loteamento, Incorporação, Venda de Imóveis Construídos ou Adquiridos para Revenda	8,0%	15,0%	1,2%
Construção por Administração ou por Empreitada, Unicamente de Mão-de-Obra (*)	32,0%	15,0%	4,8%
Construção por Administração ou por Empreitada com Fornecimento de Materiais e Mão-de-Obra	8,0%	15,0%	1,2%

Tabela 6 Percentuais de IR para empresas de lucros presumido

Fonte: Pêgas,2004

IMPOSTOS	PORCENTAGEM
PIS	0,65%
COFINS	3%
ISS	2%
INSS /FOLHA PAGAMENTO	27,8% á 28,8%
FGTS	8%
IR	15%*
CSLL	9%*
ICMS s/vendas	18 e 12% (débitos)
IMCS s/compras	12 ou 7% (créditos)

Tabela 7 impostos incidentes sobre o lucro presumido

Fonte: Pêgas, 2004

*s/lucro estimado (10% de adicional)

*s/lucro estimado

Pela tabela acima observa-se que o ISS, o INSS, o FGTS, o IR, o CSLL e o ICMS possuem a mesma alíquota do lucro real.

TIPO DE CONTRIBUIÇÃO	INDÚSTRIA	COMÉRCIO	TRANSPORTE
PARTE FIXA	20%	20%	20%
SAT*	3%	2%	2%
SALÁRIO E EDUCAÇÃO	2,5%	2,5%	2,5%
INCRA	0,20%	0,20%	0,20%
SEBRAE	0,60%	0,60%	0,60%
SENAI	1%	-	-
SESI	1,50%	-	-
SENAC	-	1,0%	-
SESC	-	1,50%	-
SENAT	-	-	1,0%
SEST	-	-	1,50%
TOTAL CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS	5,80%	5,80%	5,80%
TOTAL	28,80%	27,80%	27,80%

Tabela 8 Contribuições Sociais Patronais

Fonte: Portal Tributário, 2013.

*O seguro de acidente de trabalho (SAT) poderá ter as seguintes alíquotas:

1% - risco de grau leve

2% - risco de grau médio

3% - risco de grau máximo

Nos casos em que o segurado exerça atividade sujeita a condições especiais, com exposição a agentes físicos, químicos, biológicos ou associação de agentes, as alíquotas do SAT serão acrescidas de 12, 9 ou 6% (MENESES e CERQUEIRA, 2009).

Young (2012, p.57) destaca que “a alíquota do imposto de renda a ser utilizada é de 15% sobre a base de cálculo. Sobre o faturamento trimestral são

aplicados os percentuais definidos em lei, CE conformidade com a atividade desempenhada.”

“O IRPJ terá um adicional de 10% sobre o valor excedente do lucro presumido trimestral de R\$ 60.000,00, devendo ser acrescido ao IRPJ normal. Isto porque não há que se calcular adicional mensalmente para as pessoas jurídicas que antecipam seus pagamentos mensalmente.” (YOUNG, 2012, p.58).

IRPJ e a CSLL devidos com base no Lucro Presumido deverão ser pagos até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração trimestral. Assim, o IR devido no 1º trimestre/20x1 deverá ser pago até 30.04.20x1 (se neste dia não houver expediente bancário, então o vencimento deve ser antecipado).

A alíquota do PIS do lucro real é de 1,65% já do lucro presumido é de 0,65%. Em relação a COFINS a alíquota do lucro real é de 7,6% já a do lucro presumido é de 3%.

As empresas que não são obrigadas a apurar seus lucros pelo sistema de lucro real podem se valer da opção pelo lucro presumido.

Lucro Presumido	Percentual Presunção	Alíquota CSLL	CSLL s/ Receita Bruta
Revenda para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6	9,00%	1,08%
Revenda de Mercadorias	8	9,00%	1,08%
Venda de produtos de fabricação própria	8	9,00%	1,08%
Prestação de serviços hospitalares	8	9,00%	1,08%
Transporte de Cargas	8	9,00%	1,08%
Atividade Rural	8	9,00%	1,08%
Industrialização por encomenda (material fornecido pelo encomendante)	8	9,00%	1,08%
Construção por empreitada com fornecimento de materiais	8	9,00%	1,08%

Demais Serviços de Transporte (Exceto Sociedades Cívis, Profissão regulamentada (médicos, dentistas, contadores, engenheiros, advogados)).	16	9,00%	2,88% (**)
Prestação de serviços em geral	32,00(*)	9,00%	2,88% (**)
Intermediação de negócios (Inclusive representação comercial por conta de terceiros e corretagem de seguros, imóveis e outros).	32,00(*)	9,00%	2,88% (**)
Administração, locação de bens móveis	32,00(*)	9,00%	2,88% (**)
Construção por administração ou empreitada de mão-de-obra	32,00(*)	9,00%	2,88% (**)

* Caso o faturamento não ultrapassar o limite de R\$ 120.000,00, o imposto será reduzido à metade.

** Alteração da Contribuição Social a partir de 01/09/2003 (lei 10684/2003)

Tabela 9 Contribuição Social sobre o Lucro Presumido – CSLL

Fonte: Young, 2012.

O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, devido ao sistema de bases correntes, são apurados através do denominado lançamento por homologação, este, previsto no CTN, artigo 150, e caracterizado pela antecipação do pagamento sem contudo, o prévio exame da autoridade fiscal.

No entendimento de Fabretti e Fabretti (2006, p.107):

Este lançamento é feito quase em sua totalidade pelo contribuinte ou responsável e tem como principal característica o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento por parte da autoridade administrativa. Nessa modalidade de lançamento, o contribuinte presta informações à autoridades administrativa, calcula o valor do tributo devido, recolhe esse tributo, efetuando, portanto, ele próprio sua notificação para o recolhimento, e aguarda a confirmação de seus atos por parte da autoridade administrativa.

Segundo destaca Young (2012, p.22), no ano–calendário de 2012, estarão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, portanto, impedidas de optar pelo lucro presumido, as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, ou seja, em 2011, tenha excedido o limite de R\$ 48.000.000,00 ou de R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividades, quando inferior a doze 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 tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital, oriundos do exterior.

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda.

V – Que no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do artigo 2 da Lei 9.430/96

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

VIII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Portanto o lucro presumido é o lucro determinado através da aplicação de um percentual sobre os valores globais da receita auferida pela pessoa jurídica.

2.5.3 Simples Nacional

O Simples Nacional é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar Federal nº 123/06 (artigos 12 a 41), conforme disposto no artigo 146, inciso III e parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/03. (ECONET, 2013).

Convém observar que a Lei Complementar Federal nº 123/06, ao instituir o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabeleceu um amplo conjunto de tratamentos favorecidos às ME/EPP, não só no campo tributário como também em relação a obrigações trabalhistas, registro empresarial, acesso à justiça etc. O Simples Nacional é apenas um dos benefícios que a referida Lei oferece às micro e pequenas empresas.

As microempresas e empresas de pequeno porte, também citadas pela sigla MPE, são as que geram mais empregos, proporcionalmente, no Brasil e na maior parte do mundo civilizado.

Fabretti et al (2012, p. 3) destacam que “O desemprego é sem dúvida um dos maiores problemas do Brasil. Resolvê-lo será um fator importante para a solução de outros graves problemas referentes a saúde, educação, habitação e segurança.”

Na Constituição de 1988 prevê-se a proteção das empresas de pequeno porte como um dos princípios da Ordem Econômica, no inciso IX do artigo 170: “IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país”.

A Lei n. 9.317/06 instituiu o regime tributário simplificado para as ME e EPP, denominado Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (Simples).

Note-se que não se tratava de “imposto único”, mas da unificação do pagamento de diversos impostos e contribuições em um único documento de arrecadação federal, denominado Darf-Simples.

Nesse sentido destacam Fabretti et al (2012, p.4):

A Lei n. 9.317/96 é federal, e portanto, só pode dispor sobre tributos federais. Entretanto, ela abre espaço para que, mediante convênio com os Estados, Municípios e o Distrito Federal, os respectivos ICMS e ISS possam também ser recolhidos junto com os tributos federais, nesse mesmo documento, o Darf-Simples.

O cálculo do simples federal era feito pela aplicação da alíquota correspondente à faixa da receita bruta acumulada, no ano-calendário em curso, até o mês a que se referir o recolhimento. O percentual cabível aplicava-se sobre toda a receita bruta do mês (cálculo não progressivo).

Em relação ao simples nacional a EC n. 42/03 acrescentou a alínea *d* ao inciso III do artigo 146 da CF, que reserva para a lei complementar as matérias mais relevantes da legislação tributária, e também um parágrafo único:

(...) “*d*) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados,, no caso do imposto previsto no artigo 155, II das contribuições previstas no artigo 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III,, *d*,, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (FABRETTI, et al., 2012, p.7).

Portanto, a ECn. 42/03 reserva para a lei complementar definir o tratamento diferenciado e favorecido para as pequenas empresas, com a possibilidade de criar regime único de arrecadação de todos os impostos e contribuições incidentes nas suas atividades econômicas.

Nesse sentido, Zanluca (2013, p.1) destaca que:

Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.

Através da Lei Complementar 139/2011, o Governo Federal elevou os limites de faturamento. Os novos limites, válidos a partir de 2012, são:

- I - no caso da microempresa, aquela que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II - no caso da empresa de pequeno porte, aquela que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) (ZANLUCA, 2012).

Segundo este autor a isenção fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 9.249/1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período, relativo ao IRPJ. (ZANLUCA, 2013).

A tabela a seguir apresenta a partilha do simples nacional do comércio, optou-se por esta tabela pelo fato da empresa que será feito o estudo de caso atua no referido ramo.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%

De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Tabela 10 Partilha do Simples Nacional – Comércio - Efeitos a partir de 01/01/2012

Fonte: Zanduca, 2012.

Se provado através da contabilidade que o lucro apurado é superior ao determinado mediante a regra do § 1º do artigo 14, poderá este lucro ser distribuído com a isenção do imposto de renda.

A inclusão da ME/EPP no Simples Nacional será efetuada mediante solicitação da empresa pelo Portal do Simples Nacional na Internet.

Segundo a Econet (2013, p.1):

Após efetuar a inscrição no CNPJ, bem como obter as suas inscrições Estadual e Municipal, caso exigíveis, a partir de 01/01/2009, a ME ou a EPP terá o prazo de até 30 dias corridos, contado do último deferimento de inscrição, para efetuar a opção pelo Simples Nacional, desde que não tenham decorridos 180 dias da inscrição no CNPJ. Após esse prazo, a opção somente será possível no mês de janeiro do ano-calendário seguinte, conforme previsto na Resolução CGSN Nº 094/2011, artigo 6º, § 7º.

Destaca-se que o recolhimento devido pelo contribuinte optante Simples Nacional será devido sobre a receita bruta mensal. Os encargos trabalhistas no Simples Nacional, o INSS incide somente sobre a parte do empregado, não tem a parte patronal.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO DO INSS
Até 965,67	8%
De 965,68 até 1.609,45	9%
De 1.609,46 até 3.218,90	11%

Tabela 11 Contribuição dos segurados a partir da 1º de fevereiro de 2009

A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário de contribuição mensal, de forma não cumulativa, de acordo com a tabela acima discriminada.

2.5.4 Lucro Arbitrado

É o valor determinado, geralmente pela autoridade fiscal, através da aplicação de percentual sobre a receita da empresa no caso de descumprimento das normas da legislação tributária de forma a impossibilitar a apuração pelo método do lucro real ou do lucro presumido.

Crepaldi (2012, p.90) destaca que: o lucro arbitrado “é uma forma coercitiva de apuração do IRPJ e da CSLL em substituição ao lucro real e ao presumido, quando o contribuinte não possui escrituração contábil ou fiscal ou

não mantém documentação que embase a escrituração”. Os artigos 529², 530³ e 537 do RIR/99 evidenciam as hipóteses de arbitramento e a forma de apuração dessa sistemática de cálculo.

Artigo 537: I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real; (...)

¹ Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei n^o 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei n^o 9.249, de 1995, art. 24, § 1^o).

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte.

É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá

² Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

³ Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n^o 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n^o 9.430, de 1996, art. 1^o):

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

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real; (...)

efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

A tributação com base no lucro arbitrado será manifestada mediante o pagamento da primeira quota ou da quota única do imposto devido, correspondente ao período de apuração trimestral em que o contribuinte, pelas razões determinantes na legislação, se encontrar em condições de proceder ao arbitramento do seu lucro.

A base de cálculo do lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas (RIR/99, artigo 532 e 536):

- a. O valor resultante da aplicação de percentuais variáveis, conforme o tipo de atividade operacional exercida pela pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida nos respectivos trimestres;
- b. Ao resultado obtido na forma do item 1 deverão ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (renda fixa e variável), as variações monetárias ativas, as demais receitas e todos os resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, os descontos financeiros obtidos, os juros ativos não decorrentes de aplicações e os demais resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior. Também deverão ser incluídos os valores recuperados correspondentes a custos e despesas inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se o contribuinte comprovar não ter deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à tributação com base no lucro real, ou que se refiram a período a que tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado (RIR/1999, art.536).

Se o valor do lucro efetivo for maior que o valor do lucro arbitrado, a empresa poderá distribuir os lucros sem a tributação pelo imposto de renda, desde que tenha condições de demonstrar por meio da escrituração contábil, que o valor é efetivamente maior que o valor arbitrado. (PORTAL EDUCAÇÃO, 2014).

Atividades	Percentuais
Revenda de combustíveis	1,92%
Fabricação própria	9,6%
Revenda de mercadorias	9,6%
Industrialização p/ encomenda	9,6%
Transporte de cargas	9,6%
Serviços hospitalares	9,6%
Atividade rural	19,2%
Serv. Transporte/ exceto cargas	19,2%
Administração de consórcios	38,4%
Hotelaria e estacionamento	38,4%
Serv. Profissionais habilitados	38,4%
Representante comercial	38,4%
Adm. e locação de imóveis	38,4%
Corretagem em geral	38,4%
Serviços da construção civil	38,4%
<i>Factoring</i>	38,4%
Bancos, instituições financeiras e assemelhados>	45%

Tabela 12 Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, quando conhecida, são os mesmos aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido, acrescidos de 20%

Fonte: RIR/1999, art. 532

O lucro arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais:

- a. Sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada (RIR/1999, artigo 532);
- b. Quando desconhecida a receita bruta, o lucro arbitrado também será apurado mediante a aplicação de coeficientes sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal (RIR/1999, artigo 535).

A opção deve recair sobre aquela modalidade em que o pagamento de tributos, compreendendo não só o IRPJ e a CSLL, mas também, PIS, COFINS, IPI, ISS, ICMS e INSS, se dêem em de forma mais econômica, atendendo também às limitações legais de opção a cada regime.

A vista do exposto neste capítulo recomenda-se que os administradores realizem cálculos, visando subsídios para tomada de decisão pela forma de tributação, estimando receitas e custos, com base em orçamento anual ou em valores contábeis históricos, devidamente ajustados em expectativas realistas.

3 METODOLOGIA

Este item tem por finalidade explorar os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, levando em consideração a necessidade de explorar e formar opinião consistente relativas ao estudo abordado.

O tipo de pesquisa utilizado neste estudo é a exploratória. A pesquisa exploratória segundo Gil (1999) têm como finalidade proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema da pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses ou descobrir um novo tipo de enfoque para o assunto.

Para Gil (1999, p. 45), “(...) as pesquisas exploratórias têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. (...)”.

Portanto, a pesquisa exploratória é utilizada para realizar um estudo preliminar do principal objetivo da pesquisa, ou seja, familiarizar-se com o fenômeno que está sendo investigado, de modo que a pesquisa subsequente possa ser concebida com uma maior compreensão e precisão.

Neste caso, a pesquisa envolveu o método bibliográfico e o estudo de caso. No levantamento bibliográfico, onde utilizou-se livros didáticos, revistas, artigos, e demais informações sobre o tema.

A pesquisa bibliográfica se refere a um artifício de natureza técnica, construído principalmente a partir de livros e artigos científicos, explorados de forma a identificar a área estudada, e demonstrar através da pesquisa quesitos que justifiquem a importância do estudo e possibilitem uma visão mais ampla sobre o planejamento tributário e os tipos de tributação em vigor no país.

Para Gil (1999, p.53):

A pesquisa bibliográfica é uma etapa fundamental em todo trabalho científico que influenciará todas as etapas de uma pesquisa, na medida em que der o embasamento teórico em que se baseará o trabalho. Consistem no levantamento, seleção, fichamento e arquivamento de informações relacionadas à pesquisa. É imprescindível, portanto, antes de todo e qualquer trabalho científico fazer uma pesquisa bibliográfica exaustiva sobre o tema em questão, e não começar a coleta de dados e depois fazer a revisão de literatura,

como algumas vezes se observa em alguns profissionais de saúde e acadêmicos no início de formação científica.

Além da pesquisa exploratória, bibliográfica também destaca-se a importância do estudo de caso para ajudar na resolução do problema inicial, que para Vergara (2004, p.49) “tem caráter de profundidade e detalhamento”. E para Gil (2002, p.54):

Garante alguns propósitos essenciais para realização da pesquisa através de estudo de caso, que são: explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos; preservar o caráter unitário do objeto estudado; descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação; formular hipóteses ou desenvolver teorias; explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

Gil (1999, p. 54) menciona que a pesquisa bibliográfica “é definida como um conjunto de dados que descrevem um determinado processo, suas relações internas e suas fixações culturais.

Quanto ao estudo de caso, ficou caracterizado pelo estudo e análise relativa a melhor forma de tributação de forma a propiciar vastos conhecimentos, buscando detalhar e otimizar o mesmo. No entanto é uma empreitada praticamente impossível mediante diversos delineamentos de pesquisa, assim considerados (GIL, 1999).

O estudo de caso é um método qualitativo que consiste, geralmente, em uma forma de aprofundar uma unidade individual. Ele serve para responder questionamentos que o pesquisador não tem muito controle sobre o fenômeno estudado.

O estudo de caso contribui para compreender melhor os fenômenos individuais, os processos organizacionais e políticos da sociedade. É uma ferramenta utilizada para entendermos a forma e os motivos que levaram a determinada decisão. Conforme Yin (2005) o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens específicas de coletas e análise de dados.

Para Yin (2005), estudo de caso é uma investigação empírica, um método que abrange tudo – planejamento, técnicas de coleta de dados e análise dos mesmos

Segundo Yin (2005), três estratégias gerais norteiam a análise das evidências coletadas no estudo de caso. A primeira corresponde às proposições teóricas relativas ao projeto original, uma vez que este deve ter baseado os objetivos, as questões da pesquisa, as revisões feitas na literatura sobre o assunto e as novas proposições ou hipóteses que possam surgir. A segunda, diz respeito às explicações concorrentes. Essa estratégia analítica geral tenta definir e testar explicações concorrentes e é especialmente útil ao se fazer avaliações do estudo de caso. A última estratégia trata da descrição de caso - desenvolver uma estrutura descritiva a fim de organizar o estudo de caso sendo relevante quando se estiver enfrentando dificuldades em utilizar as proposições teóricas ou explicações concorrentes.

A pesquisa em questão é de nível exploratório, pois a partir deste pressuposto identificou-se que do levantamento de dados, e o resultado obtido dos mesmos, surge à necessidade de explorar, questionar e por fim avaliar os dados levantados, assim posteriormente unir esta exploração a métodos de conhecimentos específicos. Com esta visão o estudo tendem a familiarizar o problema facilitando o entendimento, as pesquisas exploratórias tendem a envolver levantamento bibliográfico, *ex-post facto*, e estudo de campo, GIL (2002). Relevando que o estudo partirá de fatos ocorridos dentro da instituição, e levantamento de hipóteses para o melhoramento processos.

Também foram analisadas as características, meios de operação, receitas e despesas, tipo de atividade que desenvolve e tamanho, através de simulações para identificar qual o melhor sistema. Para verificar qual a melhor forma de tributação para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda, utilizou-se como base o balanço de 2012 e o faturamento do mês de Janeiro á Setembro do ano de 2013, a partir disso identificou-se a forma mais lucrativa para a empresa.

Desta forma cabe à empresa, de acordo com suas particularidades, verificando qual das opções apresenta menor carga tributária.

Lembrando que Crepaldi (2012, p.3) considera que: “somente por meio de um estudo apurado pode-se optar pela melhor forma de pagamento dos tributos, considerando a melhor forma para a empresa, a modalidade do recolhimento dos tributos que represente melhor dispêndio”.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES DO ESTUDO DE CASO

Este capítulo tem como objetivo principal apresentar uma simulação feita a partir dos quatro sistemas de regime tributários (simples nacional, lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado) para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda buscando identificar qual regime tributário é menos oneroso, levando em consideração a obtenção de maior lucratividade da empresa.

A empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda iniciou suas atividades no dia 24/04/2012, no ramo de Comercio Atacadista de Máquinas, Aparelhos e Equipamentos para uso Agropecuário, Comércio de Peças. Ela é optante do Lucro Real desde sua abertura. Tem como missão “oferecer soluções em mecanização, produtos com tecnologia e qualidade em serviços, atuando com eficiência e contribuindo para o aumento da produção agrícola, satisfazendo clientes, colaboradores e acionistas. E sua visão é “ser reconhecida como a melhor concessionária de máquinas agrícolas com tecnologia da região, líder absoluta em agricultura de precisão. Atuando com colaboradores capacitados e comprometidos com a satisfação dos clientes.”

A empresa Maqforte também tem como principais valores: o respeito aos clientes e fornecedores; estar em constante evolução; manter a excelência em produtos e serviços; criatividade; comprometimento e valorização dos colaboradores.

4.1 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é pago mensalmente pelas empresas enquadradas neste regime. A base de cálculo para apuração do imposto é a receita bruta total auferida no mês. Sobre esta base de cálculo é aplicada a alíquota, que conforme aumenta a receita total acumulada a alíquota muda, de acordo com as faixas que o valor acumulado se encontra nos anexos, que são base para cálculo do imposto.

	VALOR ACUM.	PREST. SERVIÇO	VENDA S/ SUBS	VENDA C/ SUBS	BASE CÁLCULO	IMP. ICMS	IMPOSTO ALIQ BAS.	IMPOSTO MONO	IMP. SERV.	TOTAL SIMP NAC
jun/12	0,00	0,00	61.400,00	0,00	0,00	0,00	1.207,25	481,25	0,00	1.688,50
jul/12	61.400,00	77.515,00	963.955,00	348,00	0,00	0,00	24.599,55	1.918,79	1.550,30	28.068,64
ago/12	1.103.218,00	12.890,67	439.872,00	200.318,00	345.062,41	9.730,76	19.571,53	11.325,83	1.313,56	41.941,68
set/12	1.756.298,67	0,00	165.220,00	48,00	129.008,20	3.999,25	6.387,34	2.550,06	0,00	12.936,65
out/12	1.921.566,67	20.400,00	269.407,05	326.398,69	451.263,27	15.252,70	940,59	28.260,38	2.433,72	46.887,39
nov/12	2.537.772,41	419,4	76.580,14	262.607,18	282.169,93	9.904,16	10.784,03	9.131,99	52,34	29.872,52
dez/12	2.877.379,13	0,00	772.114,77	1.296.694,97	1.714.215,75	65.997,31	38.240,71	86.095,79	0,00	190.333,81
jan/13	4.946.188,87				0,00	0,00			0,00	0,00
TOTAL										351.729,19

Tabela 13 Simulação do Simples Nacional

Fonte: Dados conforme pesquisa

(Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

	COLUNA 1	COLUNA 2	COLUNA 3
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Percentual de ICMS na LC nº 123/2006	Percentual de ICMS a ser observado pelas empresas optantes do Simples Nacional no Estado do Paraná	Percentual de redução a ser informado no PGDAS
Até 180.000,00	1,25%	isenção	Informar isenção
De 180.000,01 a 360.000,00	1,86%	isenção	Informar isenção
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	0,67%	71,24%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,56%	1,07%	58,20%
De 720.000,01 a 900.000,00	2,58%	1,33%	48,45%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	2,82%	1,52%	46,10%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	2,84%	1,83%	35,56%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	2,87%	2,07%	27,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	3,07%	2,27%	26,06%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	3,10%	2,42%	21,94%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	3,38%	2,56%	24,26%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	3,41%	2,67%	21,70%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	3,45%	2,76%	20,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	3,48%	2,84%	18,39%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	3,51%	2,92%	16,81%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	3,82%	3,06%	19,90%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	3,85%	3,19%	17,14%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	3,88%	3,30%	14,95%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	3,91%	3,40%	13,04%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	3,95%	3,50%	11,39%

Tabela 14 Percentual de redução a ser informado no programa gerador do documento de arrecadação do simples nacional – PGDAS – pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes do simples nacional.

Fonte: Dados conforme pesquisa

A tabela 14 aplica-se para redução da base de cálculo do ICMS de acordo com a faturamento mensal da empresa. Esta só é utilizada no estado do Paraná como um incentivo do governo do estado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo regime do Simples Nacional.

A apuração do Simples Nacional na empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda, para o presente estudo, foi calculada desde o início de suas atividades em junho de 2012. Com isso, pelo seu faturamento alto, logo no mês de janeiro de 2013 a mesma se desenquadrou deste regime de apuração. Nestes 7 meses de estudo pelo regime do Simples Nacional a empresa iria pagar um montante de R\$ 351.729,19.

4.2 APURAÇÃO DO PIS, COFINS, CSLL E IRPJ PELO LUCRO PRESUMIDO

No Lucro Presumido a PIS e a COFINS são apurados mensalmente. Neste caso prático da empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda, o fato gerador dos impostos são a receita bruta, ou seja, o total das receitas obtidas no mês menos as vendas canceladas e os descontos concedidos. Sobre estas receitas, excluem-se as mercadorias tributadas pela incidência monofásica e incluem-se outras receitas como os rendimentos de receitas financeiras e receitas de alugueis. Obtendo assim a base de cálculo do PIS e da COFINS, e sobre esta base aplica-se a alíquota de 0,65% e 3% respectivamente.

O cálculo do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido, apura-se através da aplicação dos percentuais correspondentes as receitas auferidas no trimestre, que são as receitas com vendas de mercadorias e serviços prestados, menos as vendas canceladas e os descontos concedidos. No IRPJ as receita com vendas de mercadorias tributadas aplica-se a alíquota de 8% e sobre as prestações de serviços 32% para se ter a base de cálculo. Sobre esta base aplica-se alíquota de 15%, que será um valor a ser pago, mas se a base de cálculo exceder R\$ 60.000,00 no trimestre, será acrescido adicional de 10% sobre o excedente, assim a soma destes dois valores se obtém o IRPJ trimestral. Já na CSLL, a alíquota aplicada sobre as vendas de mercadorias

são 12% e sobre os serviços 32%, com isso se tem a base de cálculo. Sobre esta base aplica-se uma alíquota de 9% e assim se tem a CSLL do trimestre.

A tabela 15 apresenta a base de cálculo do lucro presumido de outubro de 2012 a setembro de 2013.

BASE CÁLCULO LUCRO PRESUMIDO				
	MERCADORIAS		PRESTAÇÃO SERVIÇOS	BASE CALC. PIS e COFINS
	ALIQ. BASICA	MONO		
out/12	14.316,50	581.489,24	20.400,00	34.716,50
nov/12	158.355,78	180.831,54	419,4	158.775,18
dez/12	511.923,82	1.556.885,92	0,00	511.923,82
4 TRI	3.003.802,80		20.819,40	
jan/13	307.704,40	1.165.949,57	457,00	308.161,40
fev/13	709.330,95	126.736,60	5.750,00	715.080,95
mar/13	42.732,78	1.140.067,85	575,00	43.307,78
1 TRI	3.492.522,15		6.782,00	
abr/13	143.565,00	2.080.440,00	1.050,00	144.615,00
mai/13	312.269,12	784.127,80	45.386,00	357.655,12
jun/13	99.611,14	2.216.255,92	86.691,38	186.302,52
2 TRI	5.636.268,98		133.127,38	
jul/13	318.545,13	2.256.357,55	488,00	319.033,13
ago/13	59.238,49	870.078,26	11.622,00	70.860,49
set/13	176.766,32	394.449,17	4.245,00	181.011,32
3 TRI	4.075.434,92		16.355,00	

Tabela 15 Base de Cálculo Presumido

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a tabela 16 que apresenta os impostos do lucro presumido o IRPJ apurado para o 4º trimestre de 2012 é R\$ 55.741,61, no 1º trimestre de 2013 o valor apurado é de R\$ 64.373,00, no 2º trimestre 2013 o valor foi de R\$ 117.375,57 e no 3º trimestre de 2013 o valor apurado foi de R\$ 76.424,58. Com isso o montante total de IRPJ destes 12 meses foi de R\$ 313.914,76.

IMPOSTOS LUCRO PRESUMIDO						
	PIS	COFINS	ISS	CSLL	IRPJ	IMPOSTOS MÊS
	0,65%	3%	2%	A PAGAR	A PAGAR	
out/12	225,66	1.041,50	408,00	33.040,67	55.741,61	1.675,15
nov/12	1.032,04	4.763,26	8,39			5.803,68
dez/12	3.327,50	15.357,71	0,00			107.467,50

4 TRI						
jan/13	2.003,05	9.244,84	9,14			11.257,03
fev/13	4.648,03	21.452,43	115,00			26.215,45
mar/13	281,50	1.299,23	11,50	37.914,56	64.393,00	103.899,80
1 TRI						
abr/13	940,00	4.338,45	21,00			5.299,45
mai/13	2.324,76	10.729,65	907,72			13.962,13
jun/13	1.210,97	5.589,08	1.733,83	64.705,77	117.375,57	190.615,21
2 TRI						
jul/13	2.073,72	9.570,99	9,76			11.654,47
ago/13	460,59	2.125,81	232,44			2.818,85
set/13	1.176,57	5.430,34	84,90	44.485,72	76.424,58	127.602,11
3 TRI						
TOTAL	19.704,38	90.943,30	3.541,68	180.146,72	313.934,76	608.270,84

Tabela 16 O cálculo do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ no Lucro Presumido

Fonte: Dados conforme pesquisa

Já na CSLL da tabela 16 o valor apurado do 4º trimestre de 2012 é R\$ 33.040,67, no 1º trimestre de 2013 o valor apurado foi R\$ 37.903,76, no 2º trimestre de 2013 a apuração foi de R\$ 64.705,77 e no 3º trimestre de 2013 o valor apurado foi R\$ 44.485,72. Totalizando nestes 12 meses um montante de R\$ 180.135,92 de CSLL. A tabela 16 também apresenta o valor apurado para o PIS destes 12 meses, que foi de R\$ 19.704,38,88 e para a COFINS o valor apurado foi de R\$ 90.943,30, totalizando um montante de R\$ 110.618,18 de PIS/COFINS nestes 12 meses.

4.3 ICMS LUCRO PRESUMIDO

As empresas enquadradas no regime de Lucro Presumido, quanto a tributação do ICMS, elas são amparadas pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, na operação de venda de mercadoria não será pago o ICMS sobre o total das vendas, será compensado com crédito de ICMS das compras de mercadorias com o ICMS devido incidente sobre as vendas de mercadorias.

A apuração se dá do seguinte modo, será apurada como crédito as compras de mercadorias, o saldo credor do período anterior, créditos de transferências e outros créditos de ICMS. Do total dos créditos deduz-se o ICMS devido das vendas/saídas das mercadorias, onde que, se o saldo for

positivo, resultará em um saldo credor para o próximo período, se apurar um saldo negativo, a empresa ficará obrigada ao recolhimento do ICMS devido.

ICMS								
	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO	C/D
	COMPRAS	B. CÁLCULO	CRÉDITO	VENDAS	B. CÁLCULO	DÉBITO		
out/12	436.170,91	229.128,10	27.495,37	595.805,74	269.407,05	32.328,85	4.833,47	D
nov/12	900.412,22	320.196,09	38.423,53	339.187,32	76.580,14	9.189,62	29.233,91	C
dez/12	819.853,96	380.730,17	45.687,62	2.068.809,74	772.114,77	92.653,77	17.732,24	D
jan/13	483.182,05	205.931,22	24.711,75	1.473.653,97	547.712,59	65.725,51	41.013,76	D
fev/13	1.148.675,43	536.978,91	64.437,47	835.067,55	323.922,09	38.870,65	25.566,82	C
mar/13	1.791.192,39	1.038.839,27	124.660,71	1.187.235,15	509.104,02	61.092,48	89.135,05	C
abr/13	1.571.284,01	892.781,39	107.133,77	2.224.005,00	977.135,86	117.256,30	79.012,51	C
mai/13	1.842.401,69	1.017.271,56	122.072,59	1.096.456,92	436.080,10	52.329,61	148.755,49	C
jun/13	2.161.657,90	1.256.414,22	150.769,71	2.315.867,06	998.335,06	119.800,21	179.724,99	C
jul/13	1.638.397,07	1.005.709,25	120.685,11	2.626.375,07	1.154.474,40	138.536,93	161.873,17	C
ago/13	1.189.811,47	680.986,43	81.718,37	929.316,75	393.834,59	47.260,15	196.331,39	C
set/13	1.212.733,94	682.152,86	81.858,34	571.215,49	227.939,45	27.352,73	250.837,00	C

Tabela 17 Simulação ICMS Lucro Presumido Legenda do D/C

Fonte: Dados conforme pesquisa

Conforme apuração da tabela 17 a empresa após 12 meses, ficou com saldo de imposto a recuperar no valor de R\$ 250.837,00. O valor se deve pelo fato da empresa ter iniciado suas atividades recentemente e com isso grande parte de suas compras estão em estoque.

4.4 APURAÇÃO PIS, COFINS, CSLL e IRPJ PELO LUCRO REAL

4.4.1 Programa de Integração Social (PIS) – Não Cumulativo

Conforme citado anteriormente, o PIS e a COFINS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas obtidas. Este total de receitas compreende a receita bruta da venda de mercadorias, prestação de serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Desta receita excluem-se vendas canceladas, produtos com incidência monofásica, saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero do PIS, venda de ativo imobilizado, reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda, o resultado positivo na avaliação de investimentos pelo valor do

patrimônio líquido e lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, computados como receita.

Para obter-se o valor da contribuição do PIS/PASEP, aplica-se sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 1,65%. Do valor da contribuição apurado, a pessoa jurídica poderá deduzir créditos calculados sobre o valor das entradas de bens, produtos e serviços, com a alíquota de 1,65%.

Assim, no cálculo do Crédito do PIS Não Cumulativo usa-se o valor das compras de mercadorias, excluindo-se os valores com incidência monofásica, incorridos no mês. Formando desta forma a base de cálculo a qual se aplica a alíquota de 1,65%, Assim para se ter o valor do PIS diminuem-se o débitos dos créditos, desta forma se sabe o valor devido ou a compensar.

4.4.2 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Não Cumulativa

Para determinar o valor da COFINS Não – Cumulativa aplica-se sobre a receita de cálculo apurada, que obedece a mesma base de cálculo do PIS, a alíquota de 7,6% para as empresas tributadas com base no Lucro Real Trimestral, no Lucro Real Anual e na Estimativa Mensal. Do valor da COFINS devida, a empresa jurídica poderá deduzir créditos calculados sobre o valor das entradas de bens, produtos e serviços, sendo calculado com o percentual de 7,6%.

Para cálculo do débito da COFINS Não – Cumulativa usa-se o faturamento mensal, excluindo-se os produtos com incidência monofásica, obtendo assim a base de cálculo com a aplicação da alíquota de 7,6%. Assim para se ter o valor da COFINS diminui-se os débitos dos créditos, desta forma se sabe o valor devido ou a compensar.

BASE DE CÁLCULO LUCRO REAL					
	ENTRADAS		SAÍDAS		
	COMPRAS	MONOFÁSICA	VENDAS	MONOFÁSICA	SERVIÇOS
out/12	436.170,91	366.874,71	595.805,74	581.489,24	20.400,00
nov/12	900.412,22	453.926,51	339.187,32	180.831,54	419,40
dez/12	819.853,96	610578,82	2.068.809,74	1.556.885,92	0,00
jan/13	483.182,05	284.596,00	1.473.653,97	1.165.949,57	457,00

fev/13	1.148.675,43	821.441,94	835.067,55	684.512,10	5.750,00
mar/13	1.791.192,39	1.761.883,30	1.187.235,15	1.140.067,85	575,00
abr/13	1.571.284,01	1.437.217,41	2.224.005,00	2.080.440,00	1.050,00
mai/13	1.853.641,69	1.468.523,20	1.096.396,92	784.127,80	45.386,00
jun/13	2.161.657,90	2.071.936,80	2.315.867,06	2.216.255,92	86.691,38
jul/13	1.638.397,07	1.554.512,84	2.574.902,68	2.256.357,55	488,00
ago/13	1.189.911,47	1.060.372,22	929.316,75	870.078,26	11.622,00
set/13	1.212.483,94	1.059.890,07	571.215,49	394.449,17	4.245,00

Tabela 18 Base de Cálculo Lucro Real

Fonte: Dados conforme pesquisa

IMPOSTOS LUCRO REAL					
PIS			COFINS		
1,65%			7,60%		
CRÉDITO	DÉBITO	SALDO	CRÉDITO	DÉBITO	SALDO
1.143,39	572,82	-570,57	5.266,51	2.638,45	-2.628,06
7.367,01	2.619,79	-4.747,22	33.932,91	12.066,91	-21.866,00
3.453,04	8.446,74	-324,09	15.904,91	38.906,21	-1.492,76
3.276,67	5.084,66	1.483,91	15.092,54	23.420,27	6.834,97
5.399,35	2.579,04	-2.820,31	24.869,75	11.879,21	-12.990,53
483,60	787,75	-2.516,16	2.227,49	3.628,41	-11.589,61
2.212,10	2.386,15	-2.342,12	10.189,06	10.990,74	-10.787,93
6.354,46	5.901,31	-2.795,26	29.269,01	27.181,79	-2.087,22
1.480,40	3.073,99	-1.201,67	6.818,80	14.158,99	5.252,97
1.384,09	5.264,05	2.678,29	6.375,20	24.246,52	17.871,32
2.137,40	1.169,20	-968,20	9.844,98	5.385,40	-4.459,59
2.517,80	2.986,69	-499,31	11.597,13	13.756,86	-2.299,86

Tabela 19 Apuração PIS e COFINS Lucro Real

Fonte: Dados conforme pesquisa

Como apresentado na tabela 19 a PIS apresentou em 10 meses dos 12 estudados valores a crédito e apenas 2 meses os valores foram a débito. Esses dois meses obtiveram um montante de R\$ 4.162,20. Da mesma forma acontece com o COFINS, dos meses estudados, 12 meses apenas 3 terminaram com débitos, os outros meses com créditos. Os meses que tiveram débitos resultaram num total de R\$ 29.959,26, que a empresa pagou.

4.5 ICMS LUCRO REAL

Na apuração do ICMS sobre o lucro real as compras de mercadorias, o saldo credor do período anterior, créditos de transferências e outros créditos de ICMS são apurados como crédito, sendo que do total dos créditos deduz-se o ICMS devido das vendas/saídas das mercadorias, em caso do saldo ser positivo, resultará em um saldo credor para o próximo período, se for o contrário, a empresa estará obrigada ao recolhimento do ICMS devido.

ICMS								
	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO	P/R
	COMPRAS	B. CÁLCULO	CRÉDITO	VENDAS	B. CÁLCULO	DÉBITO		
out/12	436.170,91	229.128,10	27.495,37	595.805,74	269.407,05	32.328,85	4.833,47	D
nov/12	900.412,22	320.196,09	38.423,53	339.187,32	76.580,14	9.189,62	29.233,91	C
dez/12	819.853,96	380.730,17	45.687,62	2.068.809,74	772.114,77	92.653,77	17.732,24	D
jan/13	483.182,05	205.931,22	24.711,75	1.473.653,97	547.712,59	65.725,51	41.013,76	C
fev/13	1.148.675,43	536.978,91	64.437,47	835.067,55	323.922,09	38.870,65	25.566,82	D
mar/13	1.791.192,39	1.038.839,27	124.660,71	1.187.235,15	509.104,02	61.092,48	89.135,05	D
abr/13	1.571.284,01	892.781,39	107.133,77	2.224.005,00	977.135,86	117.256,30	79.012,51	D
mai/13	1.842.401,69	1.017.271,56	122.072,59	1.096.456,92	436.080,10	52.329,61	148.755,49	D
jun/13	2.161.657,90	1.256.414,22	150.769,71	2.315.867,06	998.335,06	119.800,21	179.724,99	D
jul/13	1.638.397,07	1.005.709,25	120.685,11	2.626.375,07	1.154.474,40	138.536,93	161.873,17	D
ago/13	1.189.811,47	680.986,43	81.718,37	929.316,75	393.834,59	47.260,15	196.331,39	D
set/13	1.212.733,94	682.152,86	81.858,34	571.215,49	227.939,45	27.352,73	250.837,00	D

Tabela 20 Apuração ICMS Lucro Real

Fonte: Dados conforme pesquisa

Na apuração de ICMS conforme mostra a tabela acima observa-se que os meses de outubro de 2012, dezembro de 2012 e janeiro de 2013 estão em vermelho porque somente nestes meses ocorreram os pagamentos porque o débito do imposto nas vendas foi maior que os créditos das compras. Nos outros meses não ocorreu pagamento porque os créditos foram maiores que os débitos e ao final dos 12 meses apurados, a empresa Maqforte apresenta um saldo de R\$ 250.837,00 de ICMS para recuperar.

4.5.1 Lucro Real Anual Suspensão/Redução

É fundamental, uma análise detalhada da melhor forma de tributação, antes do pagamento da 1º quota do imposto, pois se a empresa fizer a opção por qualquer regime do lucro real (anual, suspensão/redução ou trimestral) não poderá modificar no ano-calendário para o lucro presumido e vice-versa. Levando-se em conta que a tributação feita para o Imposto de Renda deve ser a mesma para a Contribuição Social.

As pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento mensal do Imposto de Renda, podem mediante levantamento de balanços ou balancetes, usar a apuração por suspensão/redução. A suspensão tem como objetivo suspender o pagamento do imposto relativo ao mês em que levantar o balanço ou balancete, quando o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do ano-calendário em curso até esse mês, for igual à soma do imposto pago, correspondente aos meses anteriores do mesmo ano-calendário. Ou também ele pode optar pela redução do imposto, que consiste em reduzir o valor do imposto a pagar, com base na diferença positiva entre o imposto devido sobre o lucro real do ano-calendário e a soma dos impostos pagos, correspondentes aos meses anteriores deste mesmo ano-calendário.

		out/12	nov/12	dez/12
(+)	Receita Operacional Bruta	616.205,74	339.606,72	2.068.809,74
(-)	Deduções	93.064,66	30.049,37	880.813,95
(=)	Receita Operacional Líquida	523.141,08	309.557,35	1.187.995,79
(-)	Custo Mercadoria Vendida	491.365,23	421.055,67	793.188,53
(=)	Lucro Operacional Bruto	31.775,85	-111.498,32	394.807,26
(-)	Despesas Com Vendas	12.487,20	11.795,89	47.115,83
(-)	Despesas Administrativas	21.326,89	19.818,58	114.273,44
(-)	Despesas Financeiras	33,99	442,75	824,13
(-)	Despesas Tributárias			816,76
(+)	Receitas Financeiras			131,42
(=)	Resultado Líquido do Período	-2.072,23	-143.555,54	231.908,52
(=)	Resultado Líquido Acumulado	-2.072,23	-145.627,77	86.280,75

	LUCRO/PREJUÍZO FISCAL	-2.072,23	-143.555,54	86.280,75
(+)	Adições			
(-)	Exclusões			
(=)	Lucro Ajustado	-2.072,23	-143.555,54	86.280,75
(+)	Compensações Prej. Fiscal			
(=)	Lucro Real	-2.072,23	-143.555,54	86.280,75
9%	CSLL	0,00	0,00	7.765,27
	CSLL Devida em Mês Anterior			
	CSLL a pagar	0,00	0,00	7.765,27
15%	IRPJ	0,00	0,00	12.942,11
10%	Adicional IRPJ			
	IRPJ Devido em Mês Anterior			
	IRPJ a Pagar	0,00	0,00	12.942,11

Tabela 21 Lucro Real Anual Redução/Suspensão 4º Trim. 2012

Fonte: Dados conforme pesquisa

Com base nos dados apresentado na tabela 21 nestes últimos 3 meses do ano de 2012, a empresa só efetuou pagamento de IRPJ e CSLL no mês de dezembro. O valor do IRPJ neste foi R\$ 12.942,11. Já a CSLL resultou num montante de R\$ 7.765,27.

APURAÇÃO CSLL e IRPJ PELO LUCRO REAL ANUAL REDUÇÃO/SUSPENSÃO						
		jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13
(+)	Receita Operacional Bruta	1.474.110,97	840.817,55	1.187.810,15	2.225.055,00	1.141.842,92
(-)	Deduções	714.069,93	363.805,44	320.346,50	321.940,91	231.425,07
(=)	Receita Operacional Líquida	760.041,04	477.012,11	867.463,65	1.903.114,09	910.417,85
(-)	Custo Mercadoria Vendida	406.888,20	971.648,27	851.747,05	1.317.928,56	1.603.782,86
(=)	Lucro Operacional Bruto	353.152,84	-494.636,16	15.716,60	585.185,53	-693.365,01
(-)	Despesas Com Vendas	20.603,31	14.615,62	17.897,21	90.032,37	17.688,98
(-)	Despesas Administrativas	17.210,55	22.005,41	26.895,84	33.881,66	34.975,09
(-)	Despesas Financeiras	13.859,98	11.633,37	4.487,37	29.107,99	12.615,91
(-)	Despesas Tributárias	96,00		320,01	58,60	82,65
(+)	Receitas Financeiras	2.067,22	1.965,99	2.770,00	1.291,61	515,68
(=)	Resultado Líquido do Período	303.450,22	-540.924,57	-31.113,83	433.396,52	-758.211,96
(=)	Resultado Líquido Acumulado	303.450,22	-237.474,35	-268.588,18	164.808,34	-593.403,62
	LUCRO/PREJUÍZO FISCAL	303.450,22	-237.474,35	-268.588,18	164.808,34	-593.403,62
(+)	Adições					
(-)	Exclusões					
(=)	Lucro Ajustado	303.450,22	-237.474,35	-268.588,18	164.808,34	-593.403,62
(+)	Compensações Prej.					

	Fis.					
(=)	Lucro Real	303.450,22	-237.474,35	-268.588,18	164.808,34	-593.403,62
9%	CSLL	27.310,52			14.832,75	
	CSLL Devida em Mês Anterior	0,00	-27.310,52	-27.310,52	-27.310,52	-27.310,52
	CSLL a pagar	27.310,52				
15%	IRPJ	45.517,53			24.721,25	
10%	Adicional IRPJ	28.345,02			8.480,83	
	IRPJ Devido em Mês Anterior		-73.862,56	-73.862,56	-73.862,56	-73.862,56
	IRPJ a Pagar	73.862,56				

		jun/13	jul/13	ago/13	set/13
(+)	Receita Operacional Bruta	2.402.558,44	2.626.863,07	940.938,75	575.460,49
(-)	Deduções	353.397,86	394.983,09	504.526,37	67.708,53
(=)	Receita Operacional Líquida	2.049.160,58	2.231.879,98	436.412,38	507.751,96
(-)	Custo Mercadoria Vendida	1.263.980,41	1.474.820,64	1.144.515,44	474.526,94
(=)	Lucro Operacional Bruto	785.180,17	757.059,34	-708.103,06	33.225,02
(-)	Despesas Com Vendas	17.062,29	18.356,98	27.588,61	14.270,33
(-)	Despesas Administrativas	49.147,15	40.515,28	35.436,63	39.766,47
(-)	Despesas Financeiras	180.245,62	119.870,33	39.583,12	9.274,66
(-)	Despesas Tributárias	170,02	629,39	620,91	506,55
(+)	Receitas Financeiras	2.890,83	2.046,05	1.641,28	55,87
(=)	Resultado Líquido do Período	541.445,92	579.733,41	-809.691,05	-30.537,12
(=)	Resultado Líquido Acumulado	-51.957,70	527.775,71	-281.915,34	-312.452,46
	LUCRO/PREJUÍZO FISCAL	-51.957,70	527.775,71	-281.915,34	-312.452,46
(+)	Adições				
(-)	Exclusões				
(=)	Lucro Ajustado	-51.957,70	527.775,71	-281.915,34	-312.452,46
(+)	Compensações Prej. Fiscal				
(=)	Lucro Real	-51.957,70	527.775,71	-281.915,34	-312.452,46
9%	CSLL		47.499,81		
	CSLL Devida em Mês Anterior	-27.310,52	-27.310,52	-47.499,81	-47.499,81
	CSLL a pagar		20.189,29		
15%	IRPJ		79.166,36		
10%	Adicional IRPJ		38.777,57		
	IRPJ Devido em Mês Anterior	-73.862,56	-73.862,56	-117.943,93	-117.943,93
	IRPJ a Pagar		44.081,38		

Tabela 22 Lucro Real Anual Redução/Suspensão 1º, 2º e 3º Trimestre 2012

Fonte: Dados conforme pesquisa

Já na tabela 22 a empresa efetuou pagamentos nos meses de janeiro e julho, sendo que ela apresentou lucro nos meses de janeiro, abril e julho. Como a apuração é por meio do regime anual de suspensão/redução, no mês de abril não houve recolhimento pois os impostos pagos no mês de janeiro de CSLL e IRPJ sobre o lucro real, são superiores que o imposto apurado sobre o lucro real acumulado até o mês de abril. Com isso a suspensão do IRPJ e também

da CSLL deu-se, e conseguinte sobrando um saldo de imposto a compensar para a redução do IRPJ e CSLL no mês de agosto. No final destes 9 meses apresentados a empresa ainda apresenta um saldo a compensar no valor de R\$ 117.943,93 de IRPJ e de R\$ 47.499,81 na CSLL para períodos ou exercícios seguintes. Mesmo assim a empresa durante estes 9 meses desembolsou um montante no valor de R\$ 117.943,93 para o IRPJ e o valor de R\$ 47.499,81 para a CSLL.

4.5.2 Lucro Real Trimestral

A empresa que optar pelo período trimestral, deverá apurar a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido nos resultados apurados em cada trimestre com fechamento em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro e este imposto pago será irretratável para todo o ano-calendário.

Uma das diferenças deste método de apuração para o anual, é que o imposto devido em cada trimestre e for pago, não pode ser compensado em trimestres seguintes. Só poderá haver compensação de prejuízos. Se a empresa apresentar em um trimestre prejuízo e o seguinte um lucro, sobre este lucro, a base de cálculo ira incidir somente sobre 70% deste total, pois os outros 30% são a compensação que a empresa poderá fazer em questão do trimestre anterior. A empresa só poderá compensar 30% do lucro, com prejuízos de períodos anteriores. Estes valores serão controlados na parte B do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

		4º TRIM. 2012	1º TRIM. 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013
(+)	Receita Operacional Bruta	3.024.622,20	3.502.738,67	5.769.456,36	4.143.262,31
(-)	Deduções	1.003.927,98	1.398.221,87	906.763,84	967.217,99
(=)	Receita Operacional Líquida	2.020.694,22	2.104.516,80	4.862.692,52	3.176.044,32
(-)	Custo Mercadoria Vendida	1.705.609,43	2.230.283,52	4.185.691,83	3.093.863,02
(=)	Lucro Operacional Bruto	315.084,79	-125.766,72	677.000,69	82.181,30
(-)	Despesas Com Vendas	71.398,92	53.116,14	124.783,64	60.215,92
(-)	Despesas Administrativas	155.418,91	66.111,80	118.003,90	115.718,38
(-)	Despesas Financeiras	1.300,87	29.980,72	221.969,52	168.728,11
(-)	Despesas Tributárias	816,76	416,01	311,27	1.756,85
(+)	Receitas Financeiras	131,42	6.803,21	4.698,12	3.743,20

(=)	Resultado Líquido do Período	86.280,75	-268.588,18	216.630,48	-260.494,76
(=)	Resultado Líquido Acumulado	86.280,75	-268.588,18	216.630,48	-260.494,76
	LUCRO/PREJUÍZO FISCAL	86.280,75	-268.588,18	216.630,48	-260.494,76
(+)	Adições				
(-)	Exclusões				
(=)	Lucro Ajustado	86.280,75	-268.588,18	216.630,48	-260.494,76
(+)	Compensações Prej. Fiscal			64.989,14	
(=)	Lucro Real	86.280,75	-268.588,18	151.641,34	-260.494,76
9%	CSLL	7.765,27	0,00	13.647,72	0,00
	CSLL Devida em Mês Anterior				
	CSLL a pagar	7.765,27	0,00	13.647,72	0,00
15%	IRPJ	12.942,11	0,00	22.746,20	0,00
10%	Adicional IRPJ	2.628,08	0,00	9.164,13	0,00
	IRPJ Devido em Mês Anterior				
	IRPJ a Pagar	15.570,19	0,00	31.910,33	0,00

Tabela 23 Lucro Real Trimestral

Fonte: Dados conforme pesquisa

Após feita a apuração pelo regime trimestral, a empresa apresentou pagamentos dos impostos em 2 trimestres dos quatro analisados. No 4º trimestre de 2012 a empresa apresentou lucro e com isso teve impostos a pagar. No 1º trimestre de 2013 apurou-se prejuízo. Já no 2º trimestre de 2013 foi apresentado um lucro. Neste trimestre a base de cálculo do IRPJ e CSLL foram diminuídas em questão do prejuízo que teve no trimestre anterior. Assim sua base de cálculo foi de 70% do lucro real apurado, pois os outros 30% foram descontados do prejuízo anterior. O 3º trimestre de 2013 apurou-se prejuízo.

Neste 4º trimestre a empresa pagou um montante de R\$ 47.480,52 de IRPJ. Já na CSLL o valor pago foi de R\$ 21.412,99.

4.6 RESUMO E COMPARAÇÃO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

A seguir apresenta-se o quadro comparativo dos encargos tributários a fim de analisar e comparar os dados apurados nestes 12 meses, nas quatro modalidades de tributação analisadas.

	Lucro Presumido	Lucro Real Red./Susp.	Lucro Real Trimestral
	2012/2013	2012/2013	2012/2013
PIS	19.704,38	4.162,20	4.162,20

COFINS	90.943,30	29.959,26	29.959,26
ISS	3.541,68	3.541,68	3.541,68
CSLL	180.146,72	-47.499,81	21.412,99
IRPJ	313.934,76	-117.943,93	47.480,52
TOTAL	608.270,84	37.663,14	106.556,65

Tabela 24 Encargos tributários

Fonte: Dados conforme pesquisa

COMPARATIVO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS	
FORMAS DE TRIBUTAÇÃO	2012/2013
LUCRO PRESUMIDO	608.270,84
LUCRO REAL RED/SUSP.	37.663,14
LUCRO REAL TRIMESTRAL	106.556,65

Tabela 25 Comparativo dos encargos tributários

Fonte: Dados conforme pesquisa

As tabelas 24 e 25 apresentam o comparativo dos encargos tributários dos 12 meses analisados, em três formas de tributação, pois no regime do Simples Nacional a empresa se desenquadrou devido ao faturamento ultrapassar o valor de R\$ 3.600.000,00 anuais, assim não podendo ser utilizado para o planejamento tributário referido. Os regimes demonstrados nas tabelas acima são: Lucro Presumido, Lucro Real Anual Redução/Suspensão e Lucro Real Trimestral.

Nestes 12 meses analisados entre outubro de 2012 e setembro de 2013, o valor dos tributos federais no Lucro Presumido foi de R\$ 608.270,84. Esse valor se refere à soma de quatro tributos federais e um municipal: PIS, COFINS, CSLL, IRPJ e ISS. O valor apurado para o PIS foi de R\$ 19.704,38, o COFINS teve um valor de R\$ 90.943,30, já a CSLL teve um valor ao final de R\$ 180.146,72, o IRPJ foi de R\$ 313.934,76 e o ISS R\$ 3.541,68.

O valor que a empresa pagou no Lucro Real Anual por Redução/Suspensão neste período analisado foi R\$ 203.106,88. Da mesma forma do regime anterior, este valor se refere a quatro tributos federais e um municipal. O PIS após os doze meses teve um valor pago no final do período de R\$ 4.162,20 e um valor a recuperar de R\$ 499,31, o COFINS pagou um valor de R\$ 29.959,26 no final dos doze meses e um valor a recuperar de R\$

2.299,86. A CSLL e o IRPJ estão com valores negativos no quadro comparativo, o motivo é a compensação de valores, ou seja, mesmo a empresa tendo pago um valor de R\$ 47.449,81 na CSLL, ela tem este mesmo valor a compensar em períodos seguintes. Da mesma forma ocorre com o IRPJ, ao final dos doze meses a empresa pagou um montante de R\$ 117.943,93 e te, este valor a ser compensado em períodos seguintes. Com isso após a apuração o valor que a empresa realmente desembolsou foi R\$ 37.663,14, pois os montantes apurados na CSLL e o IRPJ serão compensados em períodos seguintes, sendo assim uma forma de adiantamento de pagamento destes.

No Lucro Real Trimestral destes doze meses o valor total que seria pago pela empresa é R\$ 106.556,65, referente a quatro tributos federais e um municipal. O PIS e a COFINS são os mesmos valores da tributação do Lucro Real Anual por Redução/Suspensão, pois a tributação do PIS e a COFINS é mensal. O IRPJ e a CSLL já não tem a mesma forma de tributação que o Lucro Real Anual por Suspensão/Redução, as alíquotas e as bases de cálculos são as mesmas, porém esta não pode ser compensada nos meses seguintes, pois o balanço da empresa é fechado trimestralmente fazendo com que o valor apurado no trimestre seja efetivamente pago, sem poder compensar em períodos seguintes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo apresentou a estrutura conceitual das sistemáticas de tributações, com a especificação dos tributos praticados pela empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda.

Inicialmente fez-se a apuração do Simples Nacional na empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda, em que calculou desde o início de suas atividades em junho de 2012. E pelo fato do faturamento alto, logo no mês de janeiro de 2013 a empresa se desenquadrava deste regime de apuração. Nestes 7 meses de estudo pelo regime do Simples Nacional a empresa iria pagar um montante de R\$ 642.103,96.

No Lucro Presumido a PIS e a COFINS são apurados mensalmente. Neste caso prático da empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda, o fato gerador dos impostos são a receita bruta, ou seja, o total das receitas obtidas no mês menos as vendas canceladas e os descontos concedidos. Sobre estas receitas, excluem-se as mercadorias tributadas pela incidência monofásica e incluem-se outras receitas como os rendimentos de receitas financeiras e receitas de aluguéis. Obtendo assim a base de cálculo do PIS e da COFINS, e sobre esta base aplica-se a alíquota de 0,65% e 3% respectivamente. E de acordo com a apuração feita a empresa ficou com saldo de ICMS a recuperar no valor de R\$ 250.837,00. Este valor alto se deve pelo fato da empresa ter iniciado suas atividades recentemente e com isso grande parte de suas compras ainda estão no estoque.

Após fazer o planejamento tributário da empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda, evidenciou-se que o regime de tributação Lucro Real Anual por Redução/Suspensão se torna mais vantajoso, porque os valores pagos na CSLL e no IRPJ podem ser compensados em períodos e exercícios seguintes. Isso se deu devido ao fato que no Lucro Real Anual por Redução/Suspensão, os prejuízos acumulados no período, podem ser compensados nos próximos períodos do mesmo ano que obtiverem lucros, enquanto que no Lucro Real Trimestral a compensação dos prejuízos é limitada a 30% do lucro ajustado no período.

Ao final deste estudo acredita-se que tenha-se atingido o objetivo inicial em ao apresentar a estrutura conceitual das sistemáticas de tributações, com a especificação dos tributos praticados por uma empresa de médio porte. Com base nos controles e informações contábeis, fez-se um comparativo dos regimes de tributação e ao final identificou-se o regime tributário menos oneroso para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda.

Os objetivos específicos também foram atingidos. Para o primeiro objetivo específico apresentou-se uma pesquisa sobre o Planejamento Tributário e os tipos de Regimes Tributários incidentes nas empresas brasileiras. O segundo objetivo específico proporcionou a identificação de acordo com o Planejamento Tributário, a forma como uma empresa pode obter melhores resultados econômicos e minimizar o recolhimento de seus Tributos Federais. E o terceiro objetivo específico como já apresentado no início desta conclusão analisou a forma de tributação menos onerosa para a empresa Maqforte Comércio de Máquinas Agrícolas Ltda.

Pode-se concluir que a realização deste estudo contribuiu diretamente para a visão prática do acadêmico, pois possibilitou à aplicabilidade dos aspectos teóricos percebidos em sala de aula sendo seu ápice a dedicação de pesquisa científica para o tema específico dos principais tipos de tributação vigentes no país e proporcionou uma melhor visão sobre as características, meios de operação, receitas e despesas, tipo de atividade que desenvolve e tamanho, é necessário realizar simulações para identificar qual o melhor sistema. Também contribuiu para que outras empresas do mesmo ramo possam consultar este estudo e de acordo com suas particularidades, verificando qual das opções apresenta menor carga tributária.

Assim sendo, este estudo não se encerra por si mesmo, faz-se necessário haver continuidade, e espera-se que novos acadêmicos tenham interesse nesse assunto de vital importância para o empresário, em relação ao melhor tipo de tributação para a empresa.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola Campo. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Câmara Brasileira do Livro, 2000.

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^o ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BISOLO, Tanise. **Planejamento tributário**: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria. in RAIMED - Revista de Administração IMED, 2(3), 2012, p. 195-206.

BRASIL, RECEITA DA FAZENDA. Lucro Real. 2013. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_VI_IRPJ_LucroReal2013.pdf. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

BRASIL. Lei 6.404/64. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm Acesso em: 05 de julho de 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal. 3. ed. rev. e atual. Brasília: ESAF, 2008. 58 p. : il. ; 27 cm. (Serie Educação Fiscal. Caderno 3

BRIENZA, Gabriel. Panorama histórico dos tributos (2010). Disponível em: http://www.jurisway.org.br/monografias/monografia.asp?id_dh=5088 acesso em: 13 de março de 2013.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7^o ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**: teoria e prática. São Paulo: Saraiva, 2012.

ECONET EDITORA ON LINE. (2013). Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=inicial.php#>. Acesso em: 02 de agosto de 2013.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributaria**. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2006.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. Ed. São Paulo: Atlas S.A, 1999.

GROPPELLI, A. A; NIKBOKHT, E. **Administração Financeira**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JANCZESKI, C. A. **Das Taxas: Aspectos Jurídicos e Caracterização**. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2002.

JANCZESKI, C. A. **Taxas Doutrina e Jurisprudência**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

MARCONI, M.A., LAKATOS, E.M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, MA. LAKATOS, EM.M. **Metodologia do trabalho científico**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MACHADO, H. B. de. **Curso de Direito Tributário**, 18ª edição, Malheiros, São Paulo, 2000, p. 34.

MALKOWSKI, A. **Planejamento Tributário e a questão da Elisão Fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000.

MEDEIROS, A. V. de. **Curso de Direito Tributário Simplificado**. Belo Horizonte: Inédito, 1997.

MENESES, Carlos Antonio Maciel.; CERQUEIRA, Luciano Nóbrega. Apostila de Folha de Pagamentos e Encargos Sociais. Salvador, 2009.

NICOLINI, Andrea Teixeira.; ARAUJO, Elaine Cristina.; ALVES, José Carlos; RAMOS, Rogério Bezerra. Guia do PIS/PASEP e da COFINS, 2 ED. São Paulo: IOB, 2012.

OLIVEIRA, Luis Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez.; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual De Contabilidade Tributária** 11º Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTAL EDUCAÇÃO - Cursos Online: Mais de 1000 cursos online com certificado. 2012. Disponível em: <http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos/42957/lucro-arbitrado#ixzz2dO2KCvwQ>

PORTAL DA CLASSE TRIBUTÁRIA. (2012). Lucro Real. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/noticias/ver/18351>

SANTOS, Adiléia Ribeiro.; SILVA, Fabio Barbosa da. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE EM EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL. 2010. Disponível em: http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/361.pdf. Acesso em: 08 de julho de 2013.

SANVICENTE, A. Z. **Administração Financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, Fabio Barbosa da. **Planejamento Tributário**. 2010. Disponível em: <http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/F%C3%81BIO%20BARBOSA%20DA%20SILVA.pdf>. Acesso em: 07 de julho de 2013.

TRIVIÑOS, A.N.S **Introdução a Pesquisa Em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 5^o ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005.

YIN, Roberto K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2^a Ed. Porto Alegre. Editora: Bookmam. 2001.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOUNG, Lucia Helena. **Lucro Presumido**. São Paulo: Juruá, 2012.

YOUNG, Lucia Helena. **Lucro Real**. São Paulo: Juruá, 2012.

ZANLUCA, Julio César. Imposto de Renda – pessoa jurídica – lucro real. (2013) Disponível em WWW.portaltributario.com.br Acesso em 28 de agosto de 2013.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **SIMPLES NACIONAL – CONTABILIDADE – ANTAGEM TRIBUTÁRIA**. 2013. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/distribuicaoLucros.htm>