

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**REFLEXO TRIBUTÁRIO NA INCORPORAÇÃO
EMPRESARIAL:
UM ESTUDO DE CASO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Télcio Binotto Rossato

**Santa Maria, RS, Brasil
2015**

REFLEXO TRIBUTÁRIO NA INCORPORAÇÃO EMPRESARIAL: UM ESTUDO DE CASO

Télcio Binotto Rossato

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Robson Machado da Rosa

**Santa Maria, RS, Brasil
2015**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**REFLEXO TRIBUTÁRIO NA INCORPORAÇÃO EMPRESARIAL: UM
ESTUDO DE CASO**

elaborado por
TÉLCIO BINOTTO ROSSATO

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Robson Machado da Rosa, Ms.
(Presidente/Orientador)

Otília Denise Jesus Ribeiro, Dra. (UFSM)

Ana Paula Fraga, Ms. (UFSM)

Santa Maria, 22 de junho de 2015.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais pela educação e porto seguro nas horas de necessidade.

Ao professor Robson Machado da Rosa pela paciência e apoio durante a realização deste trabalho.

A minha esposa Ana Flávia pela confiança, carinho e amor.

E principalmente agradeço a Deus pela vida e pela saúde.

No que diz respeito ao empenho, ao compromisso, ao esforço, à dedicação, não existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem feita ou não faz.

(Ayrton Senna)

RESUMO

Trabalho de Conclusão
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

REFLEXO TRIBUTÁRIO NA INCORPORAÇÃO EMPRESARIAL: UM ESTUDO DE CASO

AUTOR: TÉLCIO BINOTTO ROSSATO

ORIENTADOR: Prof. Ms. ROBSON MACHADO DA ROSA

Local e Data da Defesa: Santa Maria, 22 de junho de 2015

O presente trabalho buscou demonstrar de forma clara e objetiva os reflexos tributários no processo de incorporação empresarial. Nesse sentido realizou-se um estudo de caso simulando a incorporação da empresa B pela empresa A. Os dados para a realização deste trabalho foram obtidos através de pesquisa documental e todo embasamento teórico através de pesquisa bibliográfica. Os dados analisados são relativos ao ano de 2014. As empresas são do ramo de alimentação, estão situadas em Santa Maria – RS e apuraram seus tributos pelo regime do Simples Nacional. Após a incorporação foram apurados os principais tributos pelas diferentes formas de tributação aceitas pelo Sistema Tributário Nacional. O foco da pesquisa deu-se em torno do regime do Lucro Presumido e Lucro Real, haja vista que a nova empresa AB, resultado da incorporação, não pôde ser tributada pelo regime do Simples Nacional, porque sua receita ultrapassa o limite permitido em lei. Após a análise e realização dos cálculos observou-se que caso a incorporação ocorresse o impacto tributário acarretaria uma elevação na carga tributária em 67,34% para o regime do Lucro Presumido e 62,22% para o regime do Lucro Real, em relação aos mesmos tributos recolhidos isoladamente pelas empresas A e B.

Palavras-chave: Reflexos. Incorporação. Tributação.

ABSTRACT

Work of Conclusion
Course of Accounting Science
Universidade Federal de Santa Maria

TRIBUTARY CONSEQUENCES IN ENTERPRISE INCORPORATION: A STUDY CASE

AUTHOR: TÉLCIO BINOTTO ROSSATO

ADVISOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Date and Place of the Defense: Santa Maria, June 22, 2015

The present paper applied to demonstrate clearly and objectively the tributaries consequences in case of enterprise incorporation. Thence a case study was executed in a patrimonial incorporation simulation from the company B by the company A. The data were collected through a documental survey and all theoretical foundation was obtained in bibliography research. There by the analyzed data were relating to 2014. Both companies are inserted in food business and they are located in Santa Maria – RS. These same business organizations calculated their taxes under the Simples Nacional laws. Afterward the incorporation, the main tributes were calculated in distinct ways of taxations by the National Tributary System. The research focus was about Presumed Profit and Actual Profit, considering that the new company results could not be under the Simples Nacional tributation laws due to its revenue is above the permitted limit in regulamentation. After the analysis and calculation, the conclusion was that if the incorporation occurred, the tributary impact would result in an increasing of 64% on taxes for Presumed Profit and for the Actual Profit it would be an increasing of 62, 22% for the same taxes singly collected by the A and B companies.

Keywords: Consequences. Incorporation. Tributation

LISTA DE FIGURAS

- Figura 01 - Evolução da carga tributária sobre o PIB após a Constituição de 1988.. 11
- Figura 02 - Percentuais de tributos em relação a receita de vendas. 61

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Síntese da apuração do Lucro Real para a base de cálculo do IRPJ ...	17
Quadro 02 - Percentuais de presunção do Imposto de Renda no Lucro Presumido.	25
Quadro 03 - Síntese do cálculo do Lucro Presumido	27
Quadro 04 - Percentuais de presunção da CSLL no Lucro Presumido.....	28
Quadro 05 - Percentuais para apuração da base de cálculo do Lucro Arbitrado	30
Quadro 06 - Tabela de contribuição mensal para empregados.....	36
Quadro 07 - Cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido dos quatro trimestres para empresa AB.....	49
Quadro 08 - Cálculo da CSLL pelo Lucro Presumido	50
Quadro 09 - Cálculo das contribuições para PIS/Pasep e COFINS	51
Quadro 10 - Cálculo do INSS devido da empresa AB	52
Quadro 11 - Cálculo do ICMS devido pela empresa AB no ano de 2014.....	53
Quadro 12 - Cálculo do IRPJ e CSLL da empresa AB pelo regime Lucro Real	55
Quadro 13 - Cálculo do PIS/Pasep e COFINS pelo regime não-cumulativo	57
Quadro 14 - Valor devido da empresa AB pelo regime do Simples Nacional e FGTS	59
Quadro 15 - Resumo dos tributos calculados pelo regime Lucro Real e Lucro Presumido da empresa AB.....	59

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Objetivos	12
1.1.1 Objetivo geral	12
1.1.2 Objetivos específicos	12
1.2 Justificativa	13
1.3 Estrutura do trabalho	13
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1 Sistema Tributário Nacional	14
2.2 Planejamento tributário	14
2.3 Formas de tributação e principais tributos	15
2.3.1 Lucro Real	15
2.3.2 Lucro Presumido	24
2.3.3 Lucro Arbitrado	28
2.3.4 Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições Federais - Simples Nacional	31
2.3.5 FGTS - Fundo de garantia do tempo de serviço	34
2.3.6 Previdência Social	35
2.3.7 ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação	37
3 METODOLOGIA	42
3.1 Metodologia científica	42
3.2 Quanto aos objetivos	43
3.3 Quanto aos procedimentos	43
3.4 Quanto à abordagem	45
4 ANÁLISE E RESULTADOS	47
4.1 Empresas em estudo	47
4.2 Análises do estudo de caso	47
4.2.1 Apuração pelo Simples Nacional	48
4.2.2 Lucro Presumido	48
4.2.2.1 Apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido	48
4.2.2.2 Apuração da CSLL pelo Lucro Presumido	49
4.2.2.3 Apuração do PIS/Pasep e COFINS pelo Lucro Presumido	50
4.2.3 Previdência Social	51
4.2.4 ICMS pelo Lucro Presumido e Lucro Real	53
4.2.5 Lucro Real	54
4.2.5.1 IRPJ e CSLL pelo Lucro Real	54
4.2.5.2 PIS/Pasep e COFINS pelo regime não-cumulativo	56
4.2.6 FGTS	57
4.2.7 Resumo dos valores apurados	58
5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES	60
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

Conforme Abrantes e Ferreira (2010) nos primórdios do Brasil Colônia tem-se que o primeiro tributo brasileiro, denominado quinto do pau-brasil, era pago compulsoriamente à Coroa Portuguesa pelos colonizadores que desejavam explorar a terra descoberta, sendo o pagamento deste tributo a quinta parte de tudo aquilo que era extraído e vendido pelo colonizador. Contudo, o processo de colonização do Brasil foi inevitável e necessário para a proteção e desenvolvimento do território e para tornar a Colônia, a partir das riquezas produzidas, um empreendimento lucrativo para Portugal. Considerando as precárias condições econômicas da Coroa, foi incrementado de forma a transferir o ônus financeiro da colonização para particulares. Sendo assim, mesmo a Colônia sendo povoada por portugueses, as exigências tributárias aumentaram significativamente no Brasil, e novos tributos passaram a ser cobrados como aqueles relativos ao monopólio do comércio entre outros.

Ainda, Abrantes e Ferreira (2010), observam na história do País dispêndios abusivos, a exemplo da mudança da família real para o Brasil, financiada por meio dos tributos arrecadados na Colônia brasileira. Como a arrecadação era insuficiente para suprir as despesas da corte portuguesa, foram instituídas novas formas de tributação à Colônia.

Com o advento da Proclamação da Independência, em 1822, e a outorga da primeira constituição brasileira em 1824, veio também a promessa de um Sistema Tributário Nacional mais justo. Mesmo com as promessas o Brasil independente herdou do período colonial uma precária estrutura tributária.

O imposto geral sobre a renda, devido anualmente por toda pessoa física (IRPF) ou jurídica (IRPJ), foi instituído pela Lei nº. 4.625, de 1922.

Neste mesmo ano foi criado, ainda, o imposto sobre vendas mercantis, posteriormente denominado imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

Com o passar do tempo outros tributos foram criados, sempre com a função de aumentar a arrecadação a fim de equilibrar as contas públicas.

Na Figura 01 pode-se evidenciar a incidência da carga tributária sobre o PIB (Produto Interno Bruto) nacional, considerando as modificações e instruções lícitas advindas da Constituição Federal, de 1988.

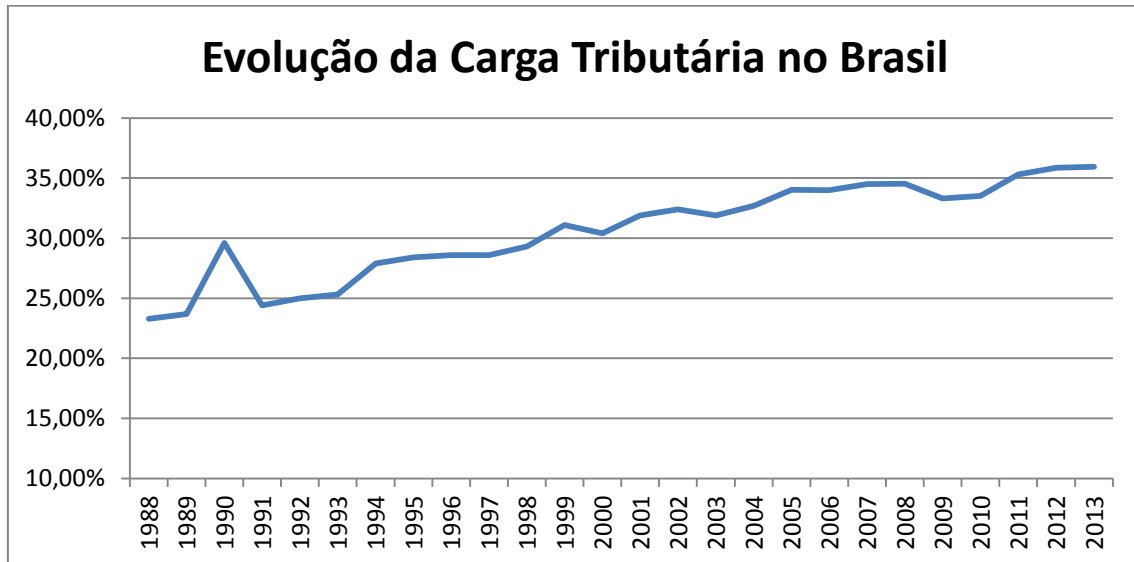


Figura 01- Evolução da carga tributária sobre o PIB após a Constituição de 1988
Fonte: Adaptada a partir de dados da Receita Federal do Brasil e IBGE (2015).

No ano de 2014, segundo o impostômetro, criado pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP), em 2005, para apresentar a somatória dos impostos federais, estaduais e municipais arrecadados no Brasil, registrou-se mais um recorde de impostos, cerca de 1,7 trilhões de reais.

Tendo em vista importante fonte de arrecadação do governo, ano após ano, novas estratégias são adotadas para evitar a sonegação e a evasão fiscal dos contribuintes.

Como a legislação tributária brasileira é muito complexa, com inúmeras leis e constantes alterações, o que dificulta a interpretação dos empresários, logo, para se manterem atualizados em virtude dos diversos influenciadores na gestão empresarial faz-se necessário o suporte dos profissionais da área contábil a fim de encontrar a menor tributação de forma lícita.

As reorganizações societárias, principalmente os institutos da fusão, cisão e incorporação, constituem-se em mecanismos pelos quais a concentração empresarial se processa, possibilitando ganhos de economia de escala, ampliação de mercados, redução de custos operacionais e administrativos e ainda muitas

vezes como consequência tem-se a redução de carga tributária. O objeto de análise deste estudo será a incorporação.

As possibilidades de ganhos almejados pelos empresários referem-se aos tributos incidentes no lucro e nas operações da empresa, entre eles têm-se o imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), a contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), o programa de integração social (PIS), o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), imposto sobre produtos industrializados (IPI), fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS) e o instituto nacional do seguro social (INSS).

Visando a incorporação da empresa B pela empresa A, busca-se responder a seguinte pergunta: qual será o impacto tributário após a incorporação da empresa B pela empresa A?

1.1 Objetivos

Buscando responder a problemática apresentada, primeiramente devem-se traçar objetivos que nortearão a presente pesquisa.

1.1.1 Objetivo geral

Neste estudo serão utilizadas informações fornecidas pelas empresas referentes ao ano de 2014 e busca-se evidenciar qual será o reflexo tributário no processo de incorporação empresarial.

1.1.2 Objetivos específicos

Para responder o objetivo geral foi necessário definir alguns objetivos específicos:

- 1) Demonstrar a situação tributária atual da empresa A e da empresa B;
- 2) Simular a incorporação da empresa B pela empresa A;
- 3) Analisar o impacto tributário após a incorporação.

1.2 Justificativa

O presente estudo busca auxiliar os administradores das empresas em estudo, fornecendo-lhes as informações necessárias sobre os impactos tributários caso a incorporação entre as empresas ocorra.

Cabe ressaltar que este estudo analisa as consequências da incorporação da empresa B pela empresa A sobre a ótica tributária.

1.3 Estrutura do trabalho

O presente estudo está estruturado em 5 capítulos distribuídos de acordo com a evolução das análises.

O primeiro capítulo, a introdução, é composto por uma breve explanação sobre o contexto que este trabalho está inserido, pela apresentação do tema, do problema, objetivos gerais e específicos, além de sua justificativa.

O segundo engloba a revisão bibliográfica trazendo conceitos do sistema tributário nacional e as formas de tributação, bem como seus principais tributos.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia da pesquisa, contemplando os métodos utilizados no estudo.

No quarto capítulo apresenta-se a análise documental realizada nas empresas A e B, com os resultados obtidos através de um estudo de caso aplicado em dois restaurantes.

Por fim, o quinto capítulo encerra o presente trabalho com as devidas conclusões que o estudo fomentou a expor.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo é apresentada a pesquisa teórica, abrangendo conceitos de sistema tributário nacional, planejamento tributário, formas de tributação e algumas leis que versam sobre a tributação no Brasil. Essas leis e conceitos abordam o ramo da preparação e comercialização de alimentos nos restaurantes, os quais foram objetos de estudo desta pesquisa.

2.1 Sistema tributário nacional

Segundo Ferreira (2013), o conjunto de tributos vigentes em um país é estabelecido de forma legal e chamado de STN (Sistema Tributário Nacional). Ao citar STN deve-se designar a totalidade dos tributos harmonicamente e legalmente estabelecidos e cobrados no país e, também todas as normas jurídicas que disciplinam a arrecadação desses tributos.

Reis (2007) expõem que o STN é o conjunto de regras jurídicas que disciplina o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos públicos, aos quais a Constituição Federal de 1988 atribui competência tributária.

Segundo o CTN (Código Tributário Nacional) de 1966, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

2.2 Planejamento tributário

O Brasil, atualmente, possui uma das cargas tributárias mais elevadas do planeta. A partir daí tem-se o grau de importância do planejamento tributário.

Filho (2009) cita que:

a expressão planejamento tributário é utilizada para fazer referência a uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor. (FILHO, 2009, p. 7).

Já Reis (2007) define planejamento tributário como o processo de escolha de ação lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, a economia de tributos. Pode-se definir como fato gerador a ocorrência, em si, que traz à tona a exigência do respectivo ônus para o contribuinte, sendo a lei a responsável por definir o momento do nascimento da obrigação tributária.

O planejamento tributário visa projetar a atividade inerente à empresa, visando o conhecimento das obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das alternativas legais, para, adotar a alternativa que possibilite anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Deve-se destacar que o CTN em seu Artigo 116 traz a possibilidade da autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

2.3 Formas de tributação e principais tributos

No Brasil existem, atualmente, três formas de tributação para empresas que são: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado.

Há também o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

2.3.1 Lucro Real

Conforme o CTN de 1966, a palavra real é usada em oposição aos termos presumido e arbitrado, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiro, ou seja, o que não é presumido ou arbitrado. Verdadeiro no sentido do que é convencional ou no sentido do que é aceito para todos os fins e efeitos de direito.

Segundo Oliveira (2014), pode-se concluir contabilmente que o Lucro Real é aquele realmente apurado pela contabilidade. Com base na completa escrituração

contábil fiscal, a estrita e rigorosa observância dos princípios da contabilidade, demais normas fiscais e comerciais.

O Lucro Real é apurado com base na escrituração mercantil das organizações, o que compreende a adoção de um conjunto de procedimentos como segue:

- a) rigorosa observância dos princípios de contabilidade;
- b) constituição das provisões necessárias;
- c) completa escrituração contábil e fiscal;
- d) escrituração de um conjunto de livros fiscais e contábeis, incluindo o registro de inventário e o LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real);
- e) preparação das demonstrações contábeis.

O livro LALUR foi instituído com a finalidade de registrar e controlar os ajustes no lucro apurado contabilmente, para fins de demonstração do lucro real, visto que o fisco não aceita como dedutíveis algumas despesas e não tributáveis algumas receitas, bem como a tributação de valores que não integram a escrituração contábil.

O Decreto Lei nº. 3.000, de 1999, em seu artigo 262, define o conteúdo do livro LALUR.

no LALUR, a pessoa jurídica deverá I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração; II - transcrever a demonstração do lucro real; III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial; IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto. (ART. 262, DECRETO nº. 3000/99).

Segundo o Art. 6º do Decreto Lei nº 1.598, de 1977 “O Lucro Real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. Ainda pela mesma lei define-se lucro líquido do exercício como a soma algébrica de lucro operacional (resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica), dos resultados não operacionais e das participações, e deverão ser determinados com observância dos preceitos da lei comercial. No Quadro 01 segue a síntese da apuração do Lucro Real.

Lucro (Prejuízo) Contábil
(+) Ajustes fiscais positivos (adições)
(-) Ajustes fiscais negativos (exclusões)
(=) Lucro real ou prejuízo fiscal antes das compensações
(-) Compensações de Prejuízos Fiscais
(=) Lucro Real

Quadro 01 - Síntese da apuração do Lucro Real para a base de cálculo do IRPJ.

Fonte: <www.portaltributario.com.br> (2014).

O Decreto nº. 3.000/99 em seu artigo 249, elenca as adições que serão adicionadas ao lucro líquido.

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real. Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo: I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto; IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica VII - as doações, exceto as referidas nos artigos. 365 e 371, caput VIII - as despesas com brindes IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998.(ART.249, DECRETO nº. 3.000/99).

O Decreto nº. 3.000/99, em seu artigo 250, traz as exclusões e compensações ao lucro líquido.

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real; III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos artigos. 509 a 515. Parágrafo único. Também poderão ser excluídos: a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap. (ART. 250, DECRETO nº. 3.000/99).

Conforme Higuchi (2014), a sua apuração pode ser feita com base no balanço anual levantado em 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais. Se a opção for pela apuração do Lucro Real trimestral, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre.

Esse resultado deve ser apurado mediante levantamento das demonstrações contábeis, com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação tributária.

Serão aplicadas as seguintes alíquotas:

- alíquota normal de 15% sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real;
- alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 – limite trimestral. No caso de início de atividades, o limite trimestral será proporcional ao número de meses, ou seja, R\$ 20.000,00 para cada mês em que a empresa exerceu atividades no trimestre.

São possíveis algumas deduções do valor apurado do imposto de renda trimestral, tais como:

- os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela legislação;
- o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação do Lucro Real;
- o saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

Quanto à obrigatoriedade da apuração pelo Lucro Real, segundo a Lei nº. 12.814, de 2013, traz que:

estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses. (ART.14 da LEI 12.814/08).

Fica evidente que empresas com receita superior ao valor acima citado são obrigadas a optar por esta forma de tributação.

Além deste caso de obrigatoriedade da tributação pelo Lucro Real, existem ainda outras instituições obrigadas a tributar pelo Lucro Real, que segundo Pinto (2013) são as seguintes:

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; e que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior. (PINTO, 2013, p. 64).

Para que todas as pessoas jurídicas e as equiparadas pela legislação do imposto de renda possam apoiar a seguridade social, instituiu-se a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A Seguridade Social compõe-se de recursos provenientes dos poderes públicos federais, estaduais, municipais e de contribuições sociais das pessoas jurídicas, visando proteger os cidadãos no que se refere aos seus direitos com saúde, aposentadoria e situações de desemprego.

Segundo o mesmo sistema, a CSLL será calculada sobre o lucro líquido do exercício. Ela foi instituída pela Lei nº. 7.689, de 1988, e é uma contribuição de competência da União.

Da mesma forma que foi calculado o imposto de renda, deve obrigatoriamente ser calculada a CSLL, podendo ser de forma trimestral ou anual por estimativa

mensal. Para apuração da base de cálculo a Lei nº. 7.689, de 1988, disponibiliza todas as exclusões e adições para cálculo de CSLL, a seguir cita-se alguns exemplos:

Exemplos de adições:

- valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;
- valor da reserva de reavaliação efetivamente realizada durante o período de apuração, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;
- ajuste por diminuição do valor dos investimentos avaliados pelo patrimônio líquido; entre outros.

Exemplos de exclusões:

- o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, baixadas no período-base, seja por utilização da provisão ou por reversão;
- lucros e dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido;
- parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou fornecimento celebrados com pessoa jurídica de direito público, calculada na proporção das receitas não recebidas até a data do balanço de encerramento do período-base, em relação à receita total do contrato; entre outras.

Ainda conforme a Lei nº. 7.689, de 1988, todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda são contribuintes da CSLL.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real podem optar pela apuração do Lucro Real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados sobre as operações do mês, devendo ser pagos até o último dia útil do mês seguinte.

Nessas circunstâncias, conforme a Lei nº. 9.249, de 1995, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas. Para apurar a CSLL estimativa mensal aplica-se um percentual de 12% sobre a receita bruta para venda de mercadorias e produtos e de 32% para as seguintes atividades:

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

Ao montante calculado dessa maneira devem ser adicionados os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos.

A partir dessa opção, a empresa está obrigada à apuração do lucro real anual, não podendo mudar a base de tributação pelo lucro presumido.

Após encontrar a base de cálculo da CSLL aplicam-se as alíquotas que conforme a Lei nº. 7.689, de 1988, são de:

a alíquota da contribuição é de: I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 ; e II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (ART. 3 da LEI 7.689/88).

A opção pelo Lucro Real possibilita a empresa valer-se de créditos de certas contribuições. É o caso da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), do Programa de Integração Social (PIS) e do de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Quando a empresa opta pelo regime de apuração pelo Lucro Real, o cálculo das contribuições PIS/Pasep e COFINS serão pelo regime não-cumulativo, salvo exceções específicas contidas na Lei nº. 10.637 de 2002 (PIS/Pasep) e na Lei nº. 10.833 de 2003 (COFINS).

Para Neves e Viceconti (2006) incidência não-cumulativa ocorre quando se abate em cada operação o montante das contribuições cobradas nas operações anteriores. A não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS é realizada por intermédio de créditos calculados sobre os insumos adquiridos/utilizados na fabricação, produção ou comercialização dos bens e/ou serviços.

O principal objetivo da COFINS é financiar a seguridade social, ou seja, áreas fundamentais como previdência social, assistência social e saúde pública.

Ainda conforme Neves e Viceconti (2006), a base de cálculo para o regime não-cumulativo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil das receitas, excluídos os valores relativos:

- ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), nas empresas contribuintes desse imposto, quando destacado em separado no documento fiscal;
- ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- às vendas canceladas, às devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente, a qualquer título;
- às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem entrada de novas receitas;
- ao resultado positivo – lucro – obtido em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método da equivalência patrimonial– valor do patrimônio líquido;
- aos lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas;
- à receita decorrente da venda de itens do ativo permanente;
- à exportação de mercadorias para o exterior;
- aos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

A Lei nº. 10.833, de 2003, define que para a determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada, a alíquota de 7,6%.

O PIS/Pasep tem como objetivo financiar o pagamento do seguro desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades, tanto para os trabalhadores de empresas públicas, como privadas.

Conforme a Lei nº. 10.637, de 2002, que dispõe sobre a não cumulatividade e geração de créditos na cobrança da contribuição para os programas de integração

social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (Pasep). A contribuição para o PIS/Pasep com a incidência não-cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Sendo que a receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos incisos I a III.

As deduções aceitas para a receita bruta para formar a base de cálculo do PIS/Pasep são:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes;
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente.

Ainda a Lei nº. 10.637, de 2002, traz que do valor apurado o contribuinte poderá valer-se de créditos de PIS/Pasep em relação a:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
 - a) auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária.
 - b) excetua-se a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas diferenciadas.
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e já tributados;

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

X - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

XI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;

XII - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Conforme Higuchi (2014), a alíquota da contribuição para PIS/Pasep no regime não-cumulativo será de 1,65%, instituído pela Lei nº. 10.637 de 2002.

2.3.2 Lucro Presumido

As pessoas jurídicas sujeitas a tributação de lucros, de acordo com determinadas regras, podem optar pela tributação com base no lucro presumido, cujo objetivo é a simplificação do cálculo do tributo devido.

É uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o imposto de renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no Lucro Real.

As empresas que optam pela apuração do imposto de renda e contribuição social na modalidade do Lucro Presumido não estão obrigadas a possuir escrituração contábil para fins fiscais detalhada de suas receitas e despesas, que indique seu lucro real, basta que possua e escrete o livro caixa, o qual irá mostrar, entre outras coisas, as receitas efetivamente recebidas. Evidentemente, esse livro caixa precisa ser escriturado dentro dos princípios e formalidades previstos na legislação fiscal.

Segundo a Lei nº. 12.814, de 2013:

a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (ART. 7 da LEI 12.814/13).

As empresas obrigadas a optar pelo regime do Lucro Real conseqüentemente não poderão optar pelo regime do Lucro Presumido.

O Lucro Presumido deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

No Lucro Presumido existem percentuais de presunção utilizados para calcular a base de cálculo dos impostos de renda os quais serão evidenciadas suas alíquotas ao longo deste estudo.

O Quadro 02 demonstra, segundo Pinto (2013), de forma resumida os principais percentuais aplicados a receita bruta das empresas optantes pelo Lucro Presumido para calcular a base de cálculo.

Percentual	Ramo de atividade
1,6%	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes;
8%	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, material secundário e de embalagem forem fornecidos pelo encomendante, e outras não mencionadas nos demais percentuais; A partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727-08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 8 %: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA;
16%	Transporte de passageiros; Exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual <i>não superior a R\$ 120.000,00</i> , exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada.
32%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra; prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

Quadro 02 - Percentuais de presunção do Imposto de Renda no Lucro Presumido.
Fonte: Pinto (2013).

Ainda há algumas receitas que não se aplica nenhum percentual de presunção, logo irão à sua totalidade para a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.

Oliveira (2012) traz alguns exemplos destas receitas:

a) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se o mutuário for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil; b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições; c) os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão; d) a receita de locação de imóvel, quando não for esse o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção; e) os juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados; f) os juros sobre o capital próprio, decorrente de investimentos em outra pessoa jurídica; entre outros. (OLIVEIRA, 2012, p. 202).

Segundo o Decreto nº. 3.000, de 1999, o imposto de renda devido em cada trimestre será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15% e mais um adicional de 10% aplicado ao valor que exceder a R\$ 20.000,00, multiplicada pelo número de meses (R\$60.000,00, no caso de um trimestre completo).

Conforme a Lei nº. 12.973 de 2014 tem-se que:

A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (ART. 2º da LEI 12.973/14).

Para se apurar o Lucro Presumido de uma determinada empresa deve-se inicialmente obter o valor da receita bruta, reduzir as deduções legais, aplicar o percentual indicado, e somar as demais receitas que não são elencadas para aplicação de percentuais (ou aplicar o percentual de 100% quando não citado outro percentual), segue o Quadro 03 que explica de forma resumida este cálculo.

	Receita de Vendas e/ou Receita de Prestação de Serviços
-	IPI, Descontos Incondicionais, Vendas Canceladas, Serviços Cancelados, ICMS em Substituição Tributária.
=	Receita Bruta
x	Alíquota Aplicável (1,6% ou 8% ou 16% ou 32%)
=	Lucro Presumido Parcial
+	Demais Receitas e Ganhos
+	Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante e Ouro Não Financeiro
+	Variações Monetárias Ativas
+	Aplicações de Renda Fixa e Variável
+	Juros sobre o Patrimônio Líquido
=	Lucro Presumido

Quadro 03 - Síntese do cálculo do Lucro Presumido.

Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Após definida a base de cálculo do imposto de renda, deve-se aplicar a alíquota para definir o valor de imposto de renda devido no mês. A alíquota do IRPJ é de 15% sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 por mês.

Quando se trata da CSLL, a forma de apuração é a mesma que foi realizada para apuração do imposto de renda, porém com outros percentuais de presunção.

Segue o Quadro 04 com os principais percentuais de presunção para determinação da base de cálculo da CSLL.

Receita	Base do CSLL
Venda ou revenda de bens ou produtos	12%
Prestação de Serviços	32%
Administração locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%
Transporte de passageiros e/ou Cargas	12%
Outras Receitas não definidas no estatuto ou contrato social	100%

Quadro 04 - Percentuais de presunção da CSLL no Lucro Presumido.

Fonte: <www.portaltributario.com.br> (2014).

Segundo a Lei nº. 7.689, de 1988, a alíquota da CSLL é de 9% para as pessoas jurídicas em geral, e de 15%, no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para IRPJ.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido ou Arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa para as contribuições PIS/Pasep e COFINS. Incidência cumulativa para Neves e Viceconti (2006) ocorre quando as contribuições incidem em todas as etapas da cadeia produtiva, em cascata. A base de cálculo é a receita operacional bruta da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime (regime de incidência cumulativa), as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

2.3.3 Lucro Arbitrado

Conforme Oliveira (2014), o arbitramento do 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 efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do Lucro Arbitrado.

O arbitramento do lucro representa, quase sempre, maior carga tributária para a empresa.

O arbitramento de lucros será aplicado nas seguintes circunstâncias:

- a) quando o contribuinte obrigado à apuração do Lucro Real optar indevidamente pela tributação pelo lucro presumido;
- b) quando o contribuinte não mantiver escrituração contábil e fiscal na forma das leis comerciais e tributárias;
- c) quando o contribuinte deixar de cumprir as obrigações fundamentais à correta apuração do Lucro Real; e
- d) quando o contribuinte recusar-se a apresentar os livros e documentos contábeis e fiscais.

O Lucro Arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais:

- sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada (Decreto nº. 3.000/99, art. 532);
- quando desconhecida a receita bruta, sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal (Decreto nº. 3.000/99, art. 535);

Ainda, conforme o Art. 535 do Decreto nº. 3.000, de 1999, quando for desconhecida a receita bruta é utilizado uma das seguintes alternativas de cálculo:

- a) um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
- b) quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
- c) sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
- d) cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
- e) quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- f) quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- g) oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- h) nove décimos do valor mensal do aluguel devido. (ART. 535, DECRETO n. 3000/99).

Quando for conhecida a receita bruta, é aplicada a presunção na base de cálculo antes de aplicar a alíquota. Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta são os mesmos aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do Lucro

Presumido, acrescidos de 20%. O Quadro 05 apresenta uma lista dos percentuais de acordo com o segmento da empresa.

ATIVIDADES	PERCENTUAL
Revenda de combustíveis	1,92%
Fabricação própria	9,6%
Revenda de mercadorias	9,6%
Industrialização para encomenda	9,6%
Transporte de cargas	9,6%
Serviços hospitalares	9,6%
Atividade rural	19,2%
Serviço transporte/ exceto cargas	19,2%
Administração de consórcios	38,4%
Hotelaria e estacionamento	38,4%
Serv. Profissionais habilitados	38,4%
Representante comercial	38,4%
Administração 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 assemelhadas	45,0%

Quadro 05 - Percentuais para apuração da base de cálculo do Lucro Arbitrado.

Fonte: Receita federal (2015).

Em se tratando de CSLL será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre o resultado arbitrado, não incidindo os 20% como acontece no imposto de renda. As pessoas jurídicas que optarem pela apuração e pagamento do IRPJ

com base no Lucro Presumido ou que pagarem o IRPJ com base no Lucro Arbitrado determinará a base de cálculo da CSLL trimestralmente, conforme esses regimes de incidência.

Conforme Pinto (2013), o regime cumulativo aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido ou Arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, exceto nos casos específicos previstos em Lei.

Logo se tem que quando a empresa for tributada pelo regime do Lucro Arbitrado, o regime para demais contribuições será o cumulativo. Para o cálculo das demais contribuições PIS/Pasep e COFINS apurar-se-á da mesma forma que já foi citado no Lucro Presumido.

2.3.4 Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições Federais - Simples Nacional

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

Para Barros e Santos (2013) o Simples Nacional “constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta” (BARROS; SANTOS, 2013, p. 38).

Para serem tributadas pelo simples as empresas devem preencher certos requisitos, que conforme Pinto (2013) são:

para os fins previstos na Lei Complementar 123 (alterada pelas Leis Complementares nºs 127 e 128), consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresaria, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Novo Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I no caso da microempresa aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II no caso da empresa de pequeno porte aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). (PINTO, 2013, p. 1046).

No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite mencionado anteriormente será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Ainda segundo Pinto (2013) considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Segundo a Lei Complementar nº. 123, de 2006, quem pode optar pelo Simples Nacional são as EPP e as ME que não incorram em nenhuma das vedações previstas na lei.

O Art. 17 da Lei Complementar nº. 123, de 2006, traz que:

não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); II - que tenha sócio domiciliado no exterior; III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; IV (revogado); V- que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; VI- que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; VII- que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica; VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas; IX - que exerça atividade de importação de combustíveis; X- que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; b) bebidas a seguir descritas:1 - alcoólicas;2- (revogado);3-(revogado);4- cervejas sem álcool; XI (revogado);XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra; XIII – (revogado); XIV- que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis. XV- que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS. XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. § 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo. § 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar § 4º Na hipótese do inciso XVI do caput, deverá ser

observado, para o MEI, o disposto no art. 4º desta Lei Complementar. (ART. 17, LEI COMPLEMENTAR n. 123/06).

Ainda segundo a Lei Complementar nº. 123, de 2006, o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS,

V - Contribuição para o PIS/Pasep;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique as seguintes atividades de prestação de serviço: a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; b) serviço de vigilância, limpeza ou conservação; c) serviços advocatícios.

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Para apuração do valor devido mensalmente pela ME ou EPP, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI da Lei Complementar nº. 123, de 2006, sobre a base de cálculo que é a receita bruta auferida no mês. Para determinação das alíquotas utiliza-se receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

Conforme a Lei Complementar nº. 123, de 2006, ainda tem-se que:

o contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar; II - venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar; III - prestação de serviços de que trata o § 5º-B deste artigo e dos serviços vinculados à locação de bens imóveis e corretagem de imóveis desde que observado o disposto no inciso XV do art. 17, que serão tributados na forma do Anexo III desta Lei Complementar; IV -

prestação de serviços de que tratam os §§ 5º-C a 5º-F e 5º-I deste artigo, que serão tributadas na forma prevista naqueles parágrafos; V - locação de bens móveis, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ISS; VI - atividade com incidência simultânea de IPI e de ISS, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ICMS e acrescida a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo III desta Lei Complementar; VII - comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas: a) sob encomenda para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação pelo farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar; b) nos demais casos, quando serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar § 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas: I - decorrentes de operações ou prestações sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, que o imposto já tenha sido recolhido por substituto tributário ou por antecipação tributária com encerramento de tributação; II - sobre as quais houve retenção de ISS na forma do § 6º deste artigo e § 4º do art. 21 desta Lei Complementar, ou, na hipótese do § 22-A deste artigo, seja devido em valor fixo ao respectivo município; III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar; IV - decorrentes da exportação para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar; V - sobre as quais o ISS seja devido a Município diverso do estabelecimento prestador, quando será recolhido no Simples Nacional. (ART. 18 § 4º e § 4º-A, LEI COMPLEMENTAR nº 123/06).

Fica a cargo do Comitê Gestor do Simples Nacional disciplinar a forma e as condições em que serão atribuídas as ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária.

2.3.5 FGTS - Fundo de garantia do tempo de serviço

O fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS) foi criado para proteger o trabalhador que poderia ser demitido sem justa causa, garantindo-lhe não uma estabilidade dentro do emprego, mas sim, que possa ter valores a serem resguardados.

Esse valor fica guardado na conta vinculada do trabalhador, podendo ser levantado em sua integralidade, ao término do contrato de trabalho. O trabalhador demitido apenas poderá retirar todo o valor depositado se tal demissão ocorrer sem justa causa.

Quem paga o FGTS é o empregador. Define-se empregador como a pessoa física ou jurídica de direito público ou privado, da administração pública direta,

indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que:

- admitir trabalhadores a seu serviço, bem como aquele que, regido por legislação especial, encontrar-se nessa condição; ou
- figurar como fornecedor ou tomador de mão-de-obra, independentemente da responsabilidade solidária e/ou subsidiária a que eventualmente venha obrigar-se.

A Lei nº. 8.036, de 1990, define que o empregador ou o tomador de serviços deve recolher ao FGTS, até o dia 07 de cada mês, a importância calculada sobre a remuneração paga ou devida no mês anterior.

O valor a ser creditado na conta vinculada de cada trabalhador é calculado com base na remuneração, dependendo do tipo de contrato. Para menor aprendiz a alíquota é de 2% sobre a remuneração e para os demais empregados 8% sobre a remuneração.

2.3.6 Previdência Social

O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) é o caixa da Previdência Social, responsável pelos pagamentos das aposentadorias e demais benefícios dos trabalhadores brasileiros, com exceção dos servidores públicos.

Além da aposentadoria por tempo de contribuição, a Previdência Social garante aposentadoria por idade e invalidez, pensão por morte, auxílios-doença e acidente, salário-maternidade e família, reabilitação profissional e 13º salário.

A principal vantagem da contribuição para o INSS é garantir o recebimento de um benefício mensal durante a aposentadoria. Outra vantagem é que o trabalhador que contribui para a Previdência tem direito de receber auxílio-doença em caso de afastamento do serviço por motivo de saúde.

A contribuição é tanto do empregado quanto do empregador.

O Ministério da Previdência Social disponibiliza as tabelas atualizadas de alíquotas para o cálculo do INSS de empregados.

No Quadro 06 seguem as referidas alíquotas:

Tabela para empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso.	
Salário de Contribuição (R\$)	Alíquota (%)
Até 1.399,12	8
De 1.399,13 até 2.331,88	9
De 2.331,89 até 4.663,75	11
Tabela para Contribuinte Individual e facultativo	
Salário de Contribuição (R\$)	Alíquota (%)
788,00	5*
788,00	11**
788,00 até 4.663,75	20
*Alíquota exclusiva do Microempreendedor Individual e do Facultativo Baixa Renda	
**Alíquota exclusiva do Plano Simplificado de Previdência	

Quadro 06 - Tabela de contribuição mensal para empregados.

Fonte: <<http://agencia.previdencia.gov.br/e-aps/servico/336>> (2015).

Para os empregadores a Lei nº. 8.212, de 1991, traz que a alíquota de contribuição destinada a seguridade social será de 20% sobre o total das remunerações pagas referentes ao INSS Patronal para empresas não tributadas pelo Simples Nacional.

Além do INSS Patronal, segundo o Decreto nº. 3.048, de 1999, as empresas devem pagar a contribuição destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. O Risco de Acidente do Trabalho (RAT) é um seguro obrigatório e é calculado aplicando uma alíquota sobre a Folha de pagamento, estas alíquotas podem ser:

- 1% para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;
- 2% para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado médio;
- 3% para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

O grau de risco que cada empresa está enquadrada é determinado pelo Código CNAE (Classificação Nacional de Atividade Econômica), em tabela divulgada pelo Ministério do Trabalho, de acordo com a média apurada nos registros dos Acidentes de Trabalho.

Segundo a Lei 10.666, de 2003, as alíquotas da RAT podem ser reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

Para fins da redução ou majoração, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. Os índices de frequência, gravidade e custo serão calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse.

As empresas devem recolher ainda a contribuição com outras entidades (terceiros). Para o cálculo das contribuições para outras entidades (terceiros), cada empresa deverá enquadrar-se em um dos códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), que é encontrado utilizando o CNAE da empresa. Com base nesse código, saberá qual o percentual de recolhimento a que estará sujeita, conforme orientações administrativas do INSS. Segundo a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº. 971, de 2009, para restaurantes e similares o código FPAS será o nº. 515, e sua alíquota de contribuição para terceiros será de 5,8%.

2.3.7 ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um imposto cujo campo de incidência é definido no inciso II do art. 155, da Constituição Federal de 1988. A Constituição atribuiu competência à União para criar uma lei geral sobre o ICMS e a partir desta lei cada estado instituiu o

tributo por lei ordinária, no caso do Rio Grande do Sul a Lei nº. 8.820, de 1989, que foi regulamentada, pelo governador, através do Decreto nº. 37.699, de 1997 – o RICMS de 1997 (Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

Trata-se de um imposto seletivo (maior essencialidade do produto, menor tributação) e não-cumulativo, compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente.

O ICMS é devido a partir da ocorrência do fato gerador cujas principais hipóteses são as seguintes:

- saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou de produtor rural;
- início da prestação do serviço de transporte;
- prestação do serviço de comunicação;
- desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas;
- fornecimento de refeições ou de mercadorias com prestação de serviços.

Segundo a Lei nº. 8.820, de 1989 a base de cálculo do ICMS será:

- o valor da operação quando da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, da transmissão de propriedade a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- o valor da operação compreendendo mercadoria e serviço no caso de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- o preço do serviço na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- o valor da operação quando no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada quando no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência

do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

- a soma dos seguintes valores (valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de câmbio, quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras) quando do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização quando no recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- o valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente quando da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- o valor da operação de que decorrer a entrada quando na entrada no território do Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- o valor da prestação na unidade da Federação de origem quando da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;
- o valor da operação na unidade da Federação de origem quando da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Além de algumas bases de cálculo do ICMS que foram citadas, o Decreto Lei nº. 37.699, de 1999, traz ainda bases de cálculo reduzidas para algumas operações, que é o caso dos restaurantes, logo tem-se que a base de cálculo será de 60% (sessenta por cento), a partir de 1º de maio de 2008, no fornecimento de refeições promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuado em qualquer das hipóteses o fornecimento ou a saída de bebidas. Deve-se observar que esta redução de base de cálculo aplica-se aos estabelecimentos optantes pelo

Simples Nacional, sendo, porém, vedada sua utilização para fins de determinação da alíquota e a utilização desta redução de base de cálculo não poderá ser adotada cumulativamente com o crédito fiscal presumido que será visto posteriormente.

Conforme o Decreto Lei nº. 37.699, de 1997, denomina-se alíquota o percentual definido em lei que se aplica à base de cálculo do imposto a fim de obter o montante do imposto devido. O ICMS, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços abrangidos pelo fato gerador, possui alíquotas seletivas, diferenciadas. Cita-se as principais alíquotas elencadas no Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul:

- a alíquota básica (regra geral) é de 17%, aplicando-se a todas as operações e prestações internas que não possuem outra alíquota específica indicada na lei;
- a alíquota majorada, de 25%, aplicada a produtos supérfluos tais como cigarros, bebidas, armas, perfumaria e cosméticos. Por questões arrecadatórias, a alíquota majorada de 25% também é aplicada em situações com grande potencial de arrecadação, como a saída de combustíveis e de energia elétrica residencial, bem como a prestação de serviços de comunicação;
- a alíquota reduzida, de 12%, que se aplica a mercadorias de maior essencialidade, como os produtos integrantes da cesta básica de alimentos, tijolos e telhas cerâmicas, o fornecimento de refeições e alguns segmentos estratégicos como máquinas e equipamentos agrícolas e industriais, e os transportes rodoviários de cargas e passageiros;
- alíquota de 18% quando se tratar de refrigerantes.

Em relação às operações e prestações interestaduais, entre contribuintes do ICMS, as alíquotas são definidas por resolução do Senado Federal. A resolução nº. 22, de 1989, estabeleceu:

- alíquota de 7% nas operações com destino a contribuintes das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e o Estado do Espírito Santo e;
- alíquota de 12% para as operações com destino a contribuintes das Regiões Sul e Sudeste (exceto ES).

Cabe ressaltar que no ato da compra de qualquer mercadoria, o ICMS já estará 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. É o que na linguagem fiscal chama-se tributo por dentro.

O ICMS segundo o Art. 19, da Lei Complementar nº. 87, de 1996, é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado.

O Art. 31, do Decreto Lei nº. 37.699, de 1997, traz que para haver a compensação referida anteriormente é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado e destacado na 1ª via do documento fiscal da entrada de mercadorias, real ou simbólica, inclusive as destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, ou o recebimento de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. A lista exaustiva das possibilidades de créditos encontra-se no Art. 31, do Decreto Lei nº. 37.699, de 1997.

Assim faz-se o crédito do valor que foi debitado na operação anterior, conforme previsão em cada regulamento do ICMS nos diversos estados brasileiros.

Ainda no Decreto Lei nº. 37.699, de 1997, em seu Art. 31, tem-se que os bares, lanchonetes, restaurantes, cozinhas industriais e similares fazem jus ao crédito fiscal presumido sobre as entradas isentas, não-tributadas ou com redução de base de cálculo aplicadas no fornecimento de alimentação em montante igual ao que resultar da aplicação da alíquota própria para as refeições servidas ou fornecidas, sobre a parcela não tributada das referidas entradas.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo será elencado o conjunto de técnicas científicas e o sequencial de métodos que serão executados ao longo deste estudo.

3.1 Metodologia científica

De acordo com Lakatos e Marconi (2011) todas as ciências baseiam-se em métodos científicos, pois não há ciência sem emprego de método científico. Ainda segundo Lakatos e Marconi tem-se que:

método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros - traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (LAKATOS; MARCONI; 2011, p. 46).

Dentre os vários métodos e tipos de pesquisas que se pode adotar para o presente estudo, cabe identificar primeiramente a natureza do problema que se quer solucionar. Utiliza-se da metodologia como a ferramenta necessária para o planejamento e execução da pesquisa em busca desta solução.

Lakatos e Marconi (2011) dizem que com o passar do tempo ocorreram muitas modificações e alterações nos métodos de pesquisa existentes, mas atualmente o conceito moderno de método científico é a teoria da investigação.

Conforme Machado et al (2007), tem-se que:

entende-se que dos referidos métodos o mais expressivo, ou seja, que encontra maior aderência nas pesquisas em contabilidade seja o dedutivo dado à natureza da contabilidade, oriunda de leis, tais como a Lei 6.404/76 que normatiza a legislação societária aplicada às sociedades por ações e que se estende as demais sociedades. (MACHADO, 2007, p. 5).

O estudo proposto busca verificar qual o impacto tributário quando uma empresa incorpora outra a seu patrimônio. Logo fica evidente que será realizada uma pesquisa científica, que se trata de uma realização concreta de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagradas pela ciência.

Nesse sentido, pode-se afirmar que tal modalidade se concebe como algo complexo, uma vez que compreende um conjunto de atividades, tais como:

investigar o assunto e compreendê-lo, buscar informações em fontes distintas, comparar ideias de diferentes autores, selecionando-as sob uma postura crítica e, finalmente, partir para a redação do próprio texto, a qual deve contar com o apoio de um referencial teórico que sustente os posicionamentos assumidos pelo autor.

Pode-se classificar as pesquisas científicas de diversas maneiras. Este trabalho foi classificado quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem.

3.2 Quanto aos objetivos

Diante dos diferentes tipos de pesquisas usualmente utilizadas nas ciências sociais aplicadas, optou-se em realizar um estudo com característica descritiva, pois o fenômeno tributação elenca uma abundante reflexão a ser descrita no âmbito da contabilidade.

Segundo Gil (2010) as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis.

Considera-se uma pesquisa descritiva pelo fato de realizar levantamento de características conhecidas, componentes do fato, fenômeno ou processo escolhido, além de ser feita na forma de descrição sistemática.

Segundo Beuren (2013), vários estudos utilizam a pesquisa descritiva para análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil. Podem ser questões, por exemplo, relacionadas as características próprias da profissão contábil em instrumentos contábeis utilizados na gestão das organizações.

3.3 Quanto aos procedimentos

Os procedimentos adotados para a coleta de dados se apresentam por meio de fontes de papel oriundas de pesquisa bibliográfica e documental.

Quanto à pesquisa bibliográfica, esta ocorre a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos e que tem por finalidade

fornecer ao investigador uma visão completa sobre o assunto a ser pesquisado. (GIL, 2002).

Ainda referente aos procedimentos técnicos tem-se que o estudo de caso segundo Gil é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências sociais e consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetivos que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Lakatos e Marconi trazem que:

o estudo de caso refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos. Entretanto, é limitado, pois se restringe ao caso que estuda, ou seja, um único caso, não podendo ser generalizado. (LAKATOS; MARCONI, 2011, p. 276).

Assim, o pesquisador tem a oportunidade de verificar *in loco* os fenômenos a serem pesquisados, podendo ser de grande valia quando bem aproveitado.

A pesquisa é documental porque se vale de documentos, elaborados com finalidades diversas. Gil (2010) cita que a pesquisa documental:

a modalidade mais comum de documento é a constituída por um texto escrito em papel, mas estão se tornando cada vez mais frequentes os documentos eletrônicos, disponíveis sob os mais diversos formatos. O conceito de documento, por sua vez, é bastante amplo, já que este pode ser constituído por qualquer objeto capaz de comprovar algum fato ou acontecimento. Assim, para um arqueólogo, um fragmento de cerâmica pode ser reconhecido como um importante documento para o estudo da cultura de povos antigos. Inscrições em paredes, por sua vez, podem ser consideradas como documentos em pesquisas no campo da comunicação social. (GIL, 2010. p. 31).

De forma direta, os procedimentos iniciaram pela escolha do tema e ambiente propício para a investigação. Neste sentido, a pesquisa foi realizada em duas empresas situadas na cidade de Santa Maria – RS. As empresas solicitaram que suas identidades não fossem divulgadas e assim apresentou os dados necessários para o desenvolvimento do trabalho. Os documentos fornecidos pelas empresas foram as demonstrações do resultado do ano de 2014, balanço patrimonial, relatório de compras e vendas deste mesmo ano e as folhas de pagamento de pessoal.

Na sequência, os dados foram analisados e interpretados. Portanto, o presente estudo de caso buscou analisar com profundidade qual seria o reflexo tributário caso uma empresa incorporasse a outra a seu patrimônio.

3.4 Quanto à abordagem

A proposição da abordagem do presente estudo está baseada nos pressupostos do método qualitativo. Segundo Lakatos e Marconi (2011) na pesquisa qualitativa, primeiramente faz-se a coleta dos dados a fim de poder elaborar a “teoria de base”, ou seja, o conjunto de conceitos, princípios e significados. O esquema conceitual pode ser uma teoria elaborada, com um ou mais constructos. Desse modo, faz-se necessário correlacionar a pesquisa com o universo teórico.

A pesquisa qualitativa pode empregar vários métodos e técnicas. A escolha depende do tipo de investigação.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Beuren (2013) destaca que:

na contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa. (BEUREN, 2013, p. 92).

Desta forma, para cumprir o objetivo geral deste estudo, foram delimitados alguns objetivos específicos.

A partir dos objetivos específicos foi possível estabelecer uma sequência prévia de utilização das técnicas. O levantamento de dados baseia-se em documentos pré-existentes. Assim, para identificar os valores dos tributos federais ICMS apurados pelas empresas fez-se necessária uma pesquisa documental.

A pesquisa bibliográfica também utilizada neste estudo de caso, é segundo Lakatos e Marconi (2011), como aquela que abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado. Isso se traduz em todo o tipo de publicação e até meios de comunicação orais. Assim, o presente trabalho utilizou-se da pesquisa bibliográfica para embasar o conhecimento teórico acerca dos principais formas de tributação aplicadas no Brasil. Decorrida a busca pelo embasamento teórico, simulou-se a incorporação da empresa B pela empresa A e, assim, foi possível calcular os tributos devidos pela nova empresa AB no exercício de 2014. Por fim fez-

se comparar os valores encontrados e apontar os reflexos tributários na incorporação empresarial.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Neste capítulo apresenta-se a aplicação prática deste estudo que consiste na apuração dos tributos após a incorporação da empresa B pela empresa A.

4.1 Empresas em estudo

Serão tratadas como empresa A e empresa B, haja vista a solicitação dos proprietários para que não fossem divulgados os nomes das empresas.

As empresas em estudo são do ramo da alimentação, com CNAE número 5611-2/01 referente a Restaurantes e Similares e são atualmente tributados pelo regime do Simples Nacional. A empresa A conta com 33 empregados e a empresa B com 23.

Conforme balanço de encerramento de 2014 a empresa A auferiu receita bruta de vendas de R\$ 2.773.834,58 e a empresa B auferiu uma receita bruta de vendas no valor de R\$ 1.687.534,39.

Quanto aos tributos em estudo nesta pesquisa a empresa A apurou para o ano de 2014 um valor de R\$ 270.470,34 referente ao regime do Simples Nacional, que contempla tributos como ICMS, CPP, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e INSS, ainda apurou R\$ 53.734,99 relativos ao FGTS do ano de 2014.

A empresa B no ano de 2014 apurou R\$ 117.522,48 de impostos pelo regime do Simples Nacional e R\$ 31.219,72 de FGTS.

Neste estudo será simulada a incorporação da empresa B pela empresa A, doravante chamada de empresa AB. Após a incorporação serão apurados os tributos de acordo com os regimes de tributação previstos no Brasil.

4.2 Análises do estudo de caso

A seguir são apresentados quadros com a origem dos dados, simulação dos cálculos de cada método e tributos, assim como a comparação entre eles.

4.2.1 Apuração pelo Simples Nacional

Para serem tributadas pelo Simples Nacional as empresas devem preencher certos requisitos:

I - para o caso de ME aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e;

II - para o caso de EPP aufera, em cada ano-calendário, receita superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

A nova receita bruta de vendas da empresa AB, será de R\$ 4.461.368,97, logo não poderá ser tributada pelo Simples Nacional.

4.2.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é o regime de tributação pelo qual a empresa recolhe seus tributos baseado na presunção de resultado. Nesta forma de enquadramento a periodicidade da CSLL e o IRPJ são trimestrais, sendo que os trimestres encerram-se em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12 de cada ano calendário. Já a periodicidade do PIS/Pasep e da COFINS é mensal.

Como nesta simulação busca-se o valor total dos tributos os cálculos serão realizados com base nas receitas auferidas no ano de 2014.

4.2.2.1 Apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido

O cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido se dá através da aplicação do percentual correspondente a receita bruta auferida, que é a receita com vendas excluindo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Para a empresa em estudo o percentual de presunção será de 8% referente a atividade comercial. As demais receitas, também chamadas de outras receitas, integram o Lucro Presumido na sua totalidade.

A apuração do Lucro Presumido é trimestral. Para a apuração do valor devido no trimestre, inicialmente aplica-se o percentual de presunção de 8% sobre a receita líquida de vendas que é obtida retirando-se as deduções de vendas da receita bruta

de vendas. Ao resultado somam-se as demais receitas também chamada de outras receitas. A esta base de cálculo do Lucro Presumido é aplicada a alíquota do IRPJ de 15%. O adicional de 10% é calculado sobre a diferença a maior entre a base de cálculo e R\$ 60.000,00 por trimestre. O Quadro 07 demonstra o cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido para os quatro trimestres do ano de 2014 da empresa AB.

Lucro presumido empresa AB				
	1T	2T	3T	4T
Receita Bruta vendas AB em R\$ - (Deduções de vendas)	1.321.223,81	1.139.492,75	992.957,97	1.007.383,40
Presunção de 8% em R\$	105.697,90	91.159,42	79.436,64	80.590,67
Outras Receitas em R\$	15.500,65	3.283,76	15.680,19	12.458,70
Base Cálculo por trimestre em R\$	121.198,55	94.443,18	95.116,83	93.049,37
IRPJ 15% em R\$	18.179,78	14.166,48	14.267,52	13.957,41
Adicional 10% (Base - R\$ 60.000)	6.119,86	3.444,32	3.511,68	3.304,94
Total IRPJ devido por trimestre em R\$	24.299,64	17.610,80	17.779,21	17.262,34
Total IRPJ devido 2014 em R\$	76.951,98			

Quadro 07 - Cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido dos quatro trimestres para empresa AB.

Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Analisando o Quadro 08 pode-se perceber que em todos os trimestres houve o adicional ao IRPJ, pois todas as bases de cálculo do Lucro Presumido ultrapassaram o valor de R\$ 60.000,00.

O total de IRPJ devido pela empresa AB para o exercício de 2014 foi de R\$ 76.951,98.

4.2.2.2 Apuração da CSLL pelo Lucro Presumido

A CSLL apurada pelo lucro presumido é calculada sobre a receita bruta auferida, que é a receita bruta das vendas e serviços.

A receita bruta no ano de 2014 da empresa AB é de R\$ 4.461.368,97, deduzindo as devoluções de vendas no valor de R\$ 311,04, obtêm-se a receita de vendas. É sabido que o cálculo da CSLL é trimestral, porém como este estudo busca a análise de todo exercício de 2014, a CSLL foi calculada no período anual o que não influenciará o resultado.

A esta receita de vendas aplica-se o percentual de presunção de 12%. As demais receitas não abrangidas pelos percentuais de presunção vão na sua totalidade, conforme lei 12.973/14. Encontrada a base de cálculo aplica-se a alíquota de 9% referente a CSLL.

No Quadro 08 demonstra-se o cálculo da CSLL pelo regime do Lucro Presumido.

Cálculo da CSLL pelo Lucro Presumido empresa AB	
Receita bruta AB	R\$ 4.461.368,97
(-) Deduções de Vendas (AB)	R\$ 311,04
Receita de Vendas AB	R\$ 4.461.057,93
(x) percentual de presunção (12%)	12%
Lucro presumido aplicado presunção	R\$ 535.326,95
(+) Outras Receitas de AB	R\$ 46.923,30
Base de cálculo da CSLL	R\$ 582.250,25
(x) Alíquota da CSLL	9%
CSLL devida	R\$ 52.402,52

Quadro 08 - Cálculo da CSLL pelo Lucro Presumido.

Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Para o cálculo da CSLL não há o adicional como no IRPJ, logo à base de cálculo aplica-se a alíquota que é de 9% e tem-se que a CSLL devida pela empresa AB foi de R\$ 52.402,52.

4.2.2.3 Apuração PIS/Pasep e COFINS pelo Lucro Presumido

Em relação ao PIS/PASEP e COFINS as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido ou Arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa. No regime de incidência cumulativa a base de cálculo é a receita operacional bruta da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

A periodicidade do PIS/Pasep e da COFINS é mensal, porém para este estudo será calculado de forma anual pois busca-se o total das contribuições devidas relativas ao ano de 2014.

O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia.

Há também produtos que são tributados pelo regime de tributação monofásica, ou seja, a lei atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido e somente ele irá recolher, não incidindo as contribuições para os demais.

Fez-se necessário para o cálculo do PIS/Pasep e COFINS segregar as receitas entre receitas de vendas do regime monofásico e as demais receitas de vendas.

O Quadro 09 demonstra o cálculo do PIS/Pasep e COFINS no regime cumulativo.

Cálculo PIS e COFINS	
Receita AB monofásico	R\$ 695.556,35
Receita AB (demais receitas)	R\$ 3.765.501,58
Receita de Vendas	R\$ 4.461.057,93
Base de cálculo para PIS e COFINS	R\$ 3.765.501,58
(x) Alíquota PIS/Pasep (0,65%)	R\$ 24.475,76
(x) Alíquota COFINS (3,00%)	R\$ 112.965,05

Quadro 09 - Cálculo das contribuições para PIS/Pasep e COFINS.

Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Para o referido estudo tem-se que a receita de vendas de AB foi de R\$ 4.461.057,93, porém a base de cálculo para PIS/Pasep e COFINS foi de R\$ 3.765.501,58, haja vista que as demais receitas são oriundas da venda de bebidas cuja tributação foi dada pelo regime monofásico, ou seja, já foram tributadas e não serão tributadas novamente.

Portanto, conforme o Quadro 10 o valor de PIS/Pasep devido referente ao ano de 2014 pela empresa AB foi de R\$ 24.475,76 e o valor da COFINS de R\$ 112.965,05.

4.2.3 Previdência Social

A contribuição com o INSS como já visto, será de 20% sobre o total das remunerações devidas ou pagas referente ao INSS Patronal. Através do CNAE da empresa obtêm-se o valor da contribuição RAT e para outras entidades (terceiros).

Para a empresa em estudo o CNAE é o 5611-2/01 referente a restaurantes e similares, logo o valor da contribuição de terceiros será de 5,8% e a RAT de 2%. O valor da RAT pode ser reduzido ou majorado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP) que para esta empresa será de 1, ou seja, ao valor da RAT multiplica-se o valor da (FAP).

A base de cálculo para o INSS patronal, RAT e terceiros será o total das remunerações que para o exercício de 2014 foram de R\$ 604.912,82 para a empresa A e R\$ 332.943,46 para a empresa B, totalizando um valor de R\$ 937.856,28. A este valor aplicam-se as alíquotas de 20%, 2% e 5,8% referentes ao INSS Patronal, RAT *versus* FAP e terceiros, respectivamente. Obtêm-se assim um total de R\$ 260.724,05.

Sobre o pró-labore pago aplica-se somente o percentual de 20%, não incidindo a RAT e a contribuição para terceiros.

A empresa AB obteve um total de pró-labore de R\$ 63.768,00 ao qual aplica-se a alíquota de 20% totalizando R\$12.753,60.

O Quadro 10 demonstra a apuração do INSS da empresa AB.

		Pró-labore AB	Total remuneração AB
Percentuais		R\$ 63.768,00	R\$ 937.856,28
Patronal	20,00%	R\$ 12.753,60	R\$ 187.571,26
Terceiros	5,80%	-	R\$ 54.395,66
RAT(x)FAP	2% (x) 1= 2%	-	R\$ 18.757,13
Total	27,80%	-	R\$ 260.724,05
Total INSS devido		R\$	273.477,65

Quadro 10 - Cálculo do INSS devido da empresa AB.

Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Já para empresas abrangidas pelo Simples Nacional a alíquota será diferenciada conforme os anexos da Lei Complementar nº 123, de 2006, ainda quanto a contribuição do INSS de empresas do Simples Nacional a base de cálculo não será o total das remunerações, mas sim se aplica a alíquota sobre a receita bruta auferida pela empresa. Como a empresa AB não preenche certos requisitos para enquadramento pelo Simples Nacional, este valor devido de INSS é válido para os regimes Lucro Real ou Lucro Presumido.

4.2.4 ICMS pelo Lucro Presumido e Lucro Real

As empresas enquadradas no regime do Lucro Real ou Lucro Presumido, no que se refere ao ICMS, são amparadas pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, na operação de venda de mercadoria não será pago o ICMS sobre a parcela que já foi cobrada referente a uma operação anterior, onde se compensa o ICMS das entradas de mercadorias (crédito fiscal do ICMS) com o ICMS devido incidente sobre as vendas de mercadorias. Sendo assim, as empresas optantes por um desses dois tipos de regime de tributação farão jus ao crédito fiscal de ICMS oriundos da entrada de mercadoria, com base na tributação de cada estado e de cada mercadoria.

Conforme a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ), para a atividade de restaurantes e similares tem-se que a base de cálculo será reduzida para 60% e a alíquota aplicada será de 12%, excetuando alguns produtos com substituição tributária ou sujeitos a regras específicas.

O Quadro 11 apresenta o cálculo do ICMS devido pela empresa AB.

CÁLCULO ICMS EMPRESA AB		
COMPRAS DO PERÍODO 2014	Valor	Créditos
Compras com (ST) substituição tributária	R\$ 955.331,20	-
Compras outros estados com ST	R\$ 11.962,33	-
Compras outros estados crédito 12%	R\$ 46.590,10	R\$ 5.590,81
Compras crédito (alíquota 17%)	R\$ 957.688,48	R\$ 162.807,04
Demais compras (sem crédito)	R\$ 67.679,75	-
Total créditos		R\$ 168.397,85
VENDAS DO PERÍODO 2014		Débitos
Vendas com (ST) substituição tributária	R\$ 695.556,35	-
Vendas (base 60% alíquota 12%)	R\$ 3.117.684,95	R\$ 224.473,32
Outras vendas (alíquota 17%)	R\$ 647.816,63	R\$ 110.128,83
ICMS DEVIDO		R\$ 334.602,14
ICMS devido (débito - crédito)	R\$ 166.204,29	

Quadro 11 - Cálculo do ICMS devido pela empresa AB no ano de 2014.

Fonte: Autor da pesquisa (2015).

O cálculo apresentado no Quadro 12 demonstra de forma segregada as diferentes formas de aquisição de mercadorias a fim de demonstrar quais aquisições eram geradoras de créditos de ICMS. Para o ano de 2014 a empresa valeu-se de R\$

168.397,85 de créditos de ICMS adquiridos com compras de mercadorias. Neste mesmo período as vendas geraram uma obrigação de ICMS no valor de R\$ 334.602,14. Portanto o total de ICMS devido pela empresa AB no ano de 2014 foi de R\$ 166.204,29.

4.2.5 Lucro Real

Esse método é um pouco mais complexo que o Lucro Presumido. O número de fatores que podem alterar o valor do imposto são maiores. A base de cálculo é o lucro líquido do exercício após as adições, exclusões e compensações. O que dificulta o cálculo é justamente o que deve ou não ser excluído ou adicionado à base de cálculo nos ajustes.

O Lucro Real pode ser feito de duas maneiras, mesmo que no final o resultado seja o mesmo. Ele pode ser apurado trimestralmente utilizando os fechamentos de balanço ou apurado anualmente, mas o governo cobra uma estimativa mensal do imposto. Para o estudo proposto será calculado o Lucro Real anual da empresa AB.

4.2.5.1 IRPJ e CSLL pelo Lucro Real

Para apurar a base de cálculo para o IRPJ e CSLL pelo regime do Lucro Real, parte-se do lucro ou prejuízo contábil do exercício. Como as empresas apuravam seus tributos pelo regime do Simples Nacional, fez-se necessário retirar a dedução do valor recolhido por este regime, ou seja, adicionar este valor ao lucro líquido do período. Ainda pelo regime do Lucro Real faz-se necessário deduzir a despesa referente ao INSS já calculado no Quadro 10.

A fim de encontrar a base de cálculo do Lucro Real, percebe-se que a empresa não está depreciando seu imobilizado, portanto foi simulada uma despesa de depreciação para o imobilizado da empresa AB referente ao ano de 2014, despesa esta que será reduzida do lucro ou prejuízo contábil encontrado.

Deve-se ainda deduzir as despesas com vendas relativas aos impostos e contribuições do regime não-cumulativo. Para a empresa AB deve-se deduzir as despesas com ICMS já apuradas no Quadro 11, bem como as despesas com

PIS/Pasep e COFINS oriundas das diferenças entre os débitos gerados nas vendas com os créditos na aquisição de mercadorias conforme apuração do Quadro 13.

Por fim, deve-se ajustar o lucro ou prejuízo contábil com as adições, exclusões e compensações previstas em Lei, que para a empresa AB não ocorreram.

O Quadro 12 demonstra o cálculo do IRPJ e CSLL para o regime do Lucro Real.

Empresas AB		
PREJUÍZO ANO	-R\$	585.436,94
Ajustes a maior (+simples)	R\$	387.992,82
Ajustes a menor (-INSS)	R\$	273.477,65
Despesa depreciação simulada	R\$	187.003,60
Prejuízo líquido	-R\$	657.925,37
(-) ICMS sobre vendas	R\$	334.602,14
(-) PIS sobre vendas	R\$	62.130,78
(-) COFINS sobre vendas	R\$	286.178,12
(+) ICMS créditos	R\$	168.397,85
(+) PIS créditos	R\$	18.860,89
(+) COFINS créditos	R\$	86.874,41
Prejuízo líquido	-R\$	1.066.703,26
(+) Adições		-
(-) Exclusões		-
(-) Compensações		-
Base Cálculo Lucro Real (Lucro Real Negativo)	-R\$	1.066.703,26
IRPJ 15%		-
Adiciona IRPJ (base - R\$ 240.000)		-
CSLL 9%		-

Quadro 12 - Cálculo do IRPJ e CSLL da empresa AB pelo regime Lucro Real.
Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Como no ano de 2014 a empresa AB obteve um Lucro Real Negativo, não há IRPJ e CSLL devidos.

Uma das vantagens do regime de apuração pelo Lucro Real é a possibilidade de compensar o prejuízo apurado em um exercício. O limite de compensação para exercícios posteriores é de 30% do lucro real apurado.

4.2.5.2 PIS/Pasep e COFINS pelo regime não-cumulativo

Para apuração do PIS/Pasep e COFINS a base é o faturamento, neste caso anual, porém da mesma forma que foi calculado o ICMS, algumas receitas devem ser excluídas da apuração das contribuições pois o recolhimento destas contribuições foram realizados pelo regime monofásico.

A empresa optante pelo regime do Lucro Real, com relação ao PIS/Pasep e COFINS, fara a apuração pelo regime não-cumulativo, valendo-se de créditos relativo a entrada de mercadorias.

Além destes créditos, a legislação permite à empresa a apuração de créditos relativos ao consumo de energia elétrica utilizada no estabelecimento.

Quanto ao crédito de PIS/Pasep e COFINS referente a depreciação do imobilizado, a empresa AB é comercial e este benefício é concedido apenas sobre a depreciação de ativo imobilizado utilizado na produção de bens para venda.

O Quadro 13 demonstra o cálculo dos valores de PIS/Pasep e COFINS para a empresa AB no ano de 2014.

CÁLCULO PIS/Pasep EMPRESA AB		
COMPRAS DO PERÍODO 2014	Valor	CRÉDITOS
Compras direito crédito	R\$ 1.004.278,58	R\$ 16.570,60
Demais compras	R\$ 1.034.973,28	-
Despesa com energia	R\$ 138.805,72	R\$ 2.290,29
TOTAL DE CRÉDITOS PIS		R\$ 18.860,89
VENDAS DO PERÍODO 2014		DÉBITOS
Vendas monofásicas	R\$ 695.556,35	-
Vendas (1,65%)	R\$ 3.765.501,58	R\$ 62.130,78
TOTAL DE VENDAS DO PERÍODO	R\$ 4.461.057,93	
TOTAL DE DÉBITOS PIS		R\$ 62.130,78
PIS/Pasep Devido (Débitos - Créditos)	R\$ 43.269,89	
CÁLCULO COFINS EMPRESA AB		
COMPRAS DO PERÍODO 2014	Valor	CRÉDITOS
Compras direito crédito	R\$ 1.004.278,58	R\$ 76.325,17
Demais compras	R\$ 1.034.973,28	-
Despesa com energia	R\$ 138.805,72	R\$ 10.549,23
TOTAL CRÉDITOS COFINS		R\$ 86.874,41
VENDAS DO PERÍODO 2014		DÉBITOS
Vendas monofásicas	R\$ 695.556,35	-
Vendas (alíquota 7,6%)	R\$ 3.765.501,58	R\$ 286.178,12
TOTAL DE DÉBITOS DE COFINS		R\$ 286.178,12
COFINS Devido (Débitos - Créditos)	R\$ 199.303,71	

Quadro 13 - Cálculo do PIS/Pasep e COFINS pelo regime não-cumulativo.
Fonte: Autor da pesquisa (2015).

A empresa AB valeu-se de créditos oriundos de compras e da despesa de energia elétrica do período. Já as vendas de bebidas que haviam sido tributas pelo regime monofásico não geraram débitos para a empresa AB. Confrontando o total de débitos com o valor de créditos a empresa AB para o ano de 2014 obteve valor devido de PIS/Pasep igual a R\$ 43.269,89 e da COFINS igual a R\$ 199.303,71.

4.2.6 FGTS

Todos os empregadores ou tomadores de serviços devem recolher ao FGTS, até o dia 07 de cada mês o valor correspondente a 8% sobre a remuneração paga ou devida no mês anterior. Quando se tratar de menor aprendiz a alíquota para cálculo do valor devido é de 2%. Inclusive para empresas optantes pelo Simples

Nacional, pois o FGTS é uma das contribuições que não estão abrangidas pelo regime do Simples Nacional.

A lei 8.036, de 1990, define que a base de cálculo para o FGTS é o valor da remuneração paga ou devida aos empregados.

Como a apuração do FGTS é igual para os regimes do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, o total de contribuição com o FGTS da empresa AB foi de R\$ 84.954,71 para o exercício de 2014.

4.2.7 Resumo dos valores apurados

A fim de evidenciar os valores de tributos calculados neste estudo e melhor visualização das diferentes formas de tributação, serão apresentados os Quadros 15 e 16 com resumo do total de tributos pagos pela empresa A e empresa B no ano de 2014, bem como os tributos da empresa AB pelo regime do Lucro Real e do Lucro Presumido.

Cabe salientar que o regime do Lucro Arbitrado não foi calculado, pois seus percentuais de presunção são maiores que o do Lucro Presumido, conseqüentemente a opção pelo Lucro Arbitrado seria certamente mais onerosa que o Lucro Presumido.

Atualmente, as empresas A e B são tributadas pelo regime do Simples Nacional, recolhendo respectivamente os valores de R\$ 270.470,34 e R\$ 117.522,48 relativos a unificação dos seguintes tributos – IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, CPP (contribuição patronal previdenciária) e ICMS. Ainda as empresas A e B recolheram o FGTS nos valores de R\$ 53.734,99 e R\$ 31.219,72, respectivamente.

O Quadro 14 demonstra o valor devido pelas empresas A e B pelo Simples Nacional somando o valor do FGTS.

ATUALMENTE			
EMPRESA A	SIMPLES	R\$	270.470,34
	FGTS	R\$	53.734,99
	TOTAL	R\$	324.205,33
EMPRESA B	SIMPLES	R\$	117.522,48
	FGTS	R\$	31.219,72
	TOTAL	R\$	148.742,20
Tributos Devidos 2014 A e B		R\$	472.947,53

Quadro 14 - Valor devido da empresa AB pelo regime do Simples Nacional e FGTS.
Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Pôde-se observar que a soma dos tributos devidos pela empresa A com os tributos devidos pela empresa B relativos ao ano de 2014 totalizaram um valor de R\$ 472.947,53.

Em relação ao regime do Lucro Presumido e do Lucro Real, apresenta-se o Quadro 15 com o resumo dos tributos calculados para a empresa AB.

Lucro presumido empresa AB		Lucro real empresa AB	
IRPJ	R\$ 76.951,98	IRPJ	-
CSLL	R\$ 52.402,52	CSLL	-
PIS	R\$ 24.475,76	PIS	R\$ 43.269,89
COFINS	R\$ 112.965,05	COFINS	R\$ 199.303,71
FGTS	R\$ 84.954,71	FGTS	R\$ 84.954,71
INSS	R\$ 273.477,65	INSS	R\$ 273.477,65
ICMS	R\$ 166.204,29	ICMS	R\$ 166.204,29
TOTAL	R\$ 791.431,96	TOTAL	R\$ 767.210,24

Quadro 15 - Resumo dos tributos calculados pelo regime Lucro Real e Lucro Presumido da empresa AB.
Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Pode-se observar que os valores das contribuições com FGTS, Previdência Social e o ICMS foram iguais nas duas formas de tributação.

Analisando a soma dos valores devidos, observa-se que o valor total devido pelo regime do Lucro Presumido supera o valor apurado pelo regime do Lucro Real em R\$ 24.221,72.

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Neste estudo de caso, buscou-se apresentar qual seria o impacto tributário caso a empresa A incorporasse a empresa B ao seu patrimônio.

O estudo partiu das informações contidas nas demonstrações dos resultados, bem como da folha de pagamento de pessoal das empresas relativas ao ano de 2014. Inicialmente, foi apresentada a situação atual da empresa A e da empresa B com os valores referentes aos principais tributos federais e o ICMS.

Com estas informações referentes ao ano de 2014 simulou-se a incorporação da empresa B pela empresa A. Após a simulação da incorporação foram realizados cálculos a fim de apurar o valor dos principais tributos federais e também do ICMS pelos diferentes regimes de tributação.

Constatou-se que caso ocorresse a incorporação a empresa não poderia optar pelo regime do Simples Nacional, haja vista a receita bruta total superaria o limite elencado na Lei Complementar 123/2006.

Quando calculado pelo regime do Lucro Presumido após a incorporação, constatou-se que o total de despesas com tributos seria de R\$ 791.431,96 referente aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, FGTS, INSS, e ICMS. Este valor apurado supera em R\$ 318.484,43 o valor das despesas com tributos caso as empresas continuassem independentes (sem a incorporação), pois a empresa A no ano de 2014 recolheu o valor de R\$ 324.205,33 referentes aos mesmos tributos calculados para a empresa AB e a empresa B neste mesmo ano recolheu um valor de R\$ 148.742,20.

Fica perceptível sob a óptica tributária que caso a incorporação ocorresse e a forma de tributação escolhida fosse a do Lucro Presumido a empresa AB seria obrigada a recolher uma importância de R\$ 324.205,33 a mais que recolheram as empresas A e B de forma independente no ano de 2014, ou seja um impacto tributário de 67,34% a mais.

Pelo regime do Lucro Real tem-se que o total dos tributos apurados foi de R\$ 767.210,24. Este valor é R\$ 24.221,72 a menos que o valor apurado pelo regime do Lucro Presumido.

Já comparando com a soma dos tributos que as empresas pagariam de forma isolada pelo regime do Simples Nacional, tem-se que a opção pelo Lucro Real da empresa AB supera a soma das duas empresas em R\$ 294.262,71, portanto, o impacto tributário seria de 62,22% a mais caso a opção fosse pelo Lucro Real.

Porém, faz-se necessária uma análise de outros cenários econômicos e expectativas das empresas A e B quanto a obtenção de lucro ou prejuízos, pois uma das vantagens que a tributação pelo lucro real traz é a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais de um ano nos exercícios seguintes, limitado a 30% do lucro real obtido no exercício.

Ainda pode-se evidenciar o percentual de tributos em relação a receita líquida de vendas pelas três formas de tributação analisadas neste estudo e constatou-se que o menor percentual foi o apurado pelo regime do Simples Nacional, sendo que os tributos apurados representam 10,60% da receita líquida de vendas. Já para o Lucro Real tem-se que os tributos representam cerca de 17,20% da receita líquida de vendas e para o Lucro Presumido este percentual foi de 17,74%.

A Figura 02 demonstra os percentuais de tributos em relação a receita líquida de vendas.

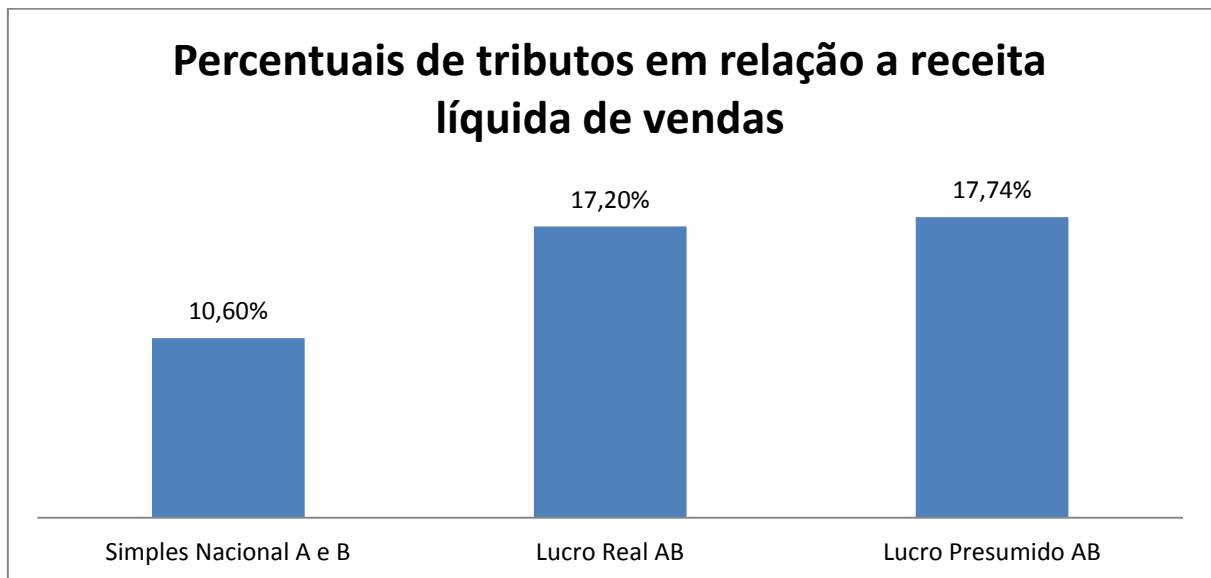


Figura 02 - Percentuais de tributos em relação a receita de vendas.

Fonte: Autor da pesquisa (2015).

Com base nos dados fornecidos pelas empresas referentes ao ano de 2014 e simulando uma incorporação da empresa B pela empresa A pode-se concluir que o

impacto tributário caso a empresa AB optasse pelo regime de tributação do Lucro Presumido seria de 67,34% a mais e caso a opção fosse pelo regime de tributação do Lucro Real seria de 62,22% a mais. Portanto, o principal reflexo tributário na incorporação deste estudo de caso foi a elevação da carga tributária, permanecendo assim a atual forma de tributação das empresas A e B como a menos onerosa.

Neste estudo foi simulada uma incorporação com os dados de 2014, sugere-se replicar este estudo usando a mesma metodologia após as projeções de resultados para as empresas incorporadas, a fim de averiguar se os resultados adquiridos após a incorporação são suficientes para suportar a elevação da carga tributária.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Luiz Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. **Gestão Tributária**. UFSC, 2010.

BARROS, Sidney Ferro; SANTOS, Cleônimo dos. **Manual do simples nacional**. 5. ed . São Paulo: IOB, 2013.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed . São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999. Dispõem sobre **Regulamento do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 set. 2014.

_____. Decreto Lei n.1.598 de 26 de dezembro de 1977. Dispõem sobre as **Alterações da legislação do Imposto sobre a Renda**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. Decreto Lei n.7.212 de 15 de junho de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 02 abr.2015.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o **Fundo de Garantia do Tempo de Serviço**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em: 02 abr. 2015.

_____. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a **Organização da Seguridade Social**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 02 abr. 2015.

_____. Lei n. 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre **Alteração da Legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 27 set. 2014.

_____. Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a **Não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep)**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 26 mar. 2015.

_____. Lei n. 10.666 de 08 de maio de 2003. Dispõe sobre **Concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm>. Acesso em: 17 out. 2014.

_____. Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre **Alteração a Legislação Tributária Federal e outras Providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003>. Acesso em: 17 out. 2014.

_____. Lei n. 11.727 de 23 de junho de 2008. **Dispõem sobre as medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm>. Acesso em: 17 out. 2014.

_____. Lei n. 12.814 de 16 de maio de 2013. Dispõem sobre a **Alteração a base de cálculo do lucro real e presumido**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. Lei n. 12.973 de 13 de maio de 2014. **Altera a Legislação federal relativa ao Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas-IRPJ, contribuição social sobre lucro líquido-CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**, entre outros. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 25 set. 2014.

_____. Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõem sobre **O ICMS dos Estados e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 02 abr. 2015.

FERREIRA, Alexandre Marcos. **O Sistema tributário nacional**. (2013) Disponível em: <http://www.bmaiscompet.com.br/conteudo_pti.asp?>. Acesso em: 25 set. 2014.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**. 39. ed. São Paulo: IR Publicações, 2014.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade básica**. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.
- OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e sistema simples**. 21. ed. Brasília: CFC, 2013.
- REIS, Edson Pereira. **Planejamento e rotinas tributárias**. (2007) Disponível em: <http://famanet.br/Ambientes/cc/pdf/rot_edson_planejamento1.pdf>. Acesso em: 25 set. 2014.
- RIO GRANDE DO SUL. Decreto Lei n. 37.699 de 26 de agosto de 1997. **Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS)**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>>. Acesso em: 16 abr.2015.
- SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **ICMS**. Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em: <<https://www.sefaz.rs.gov.br/site>>. Acesso em: 02 abr. 2015.
- UOL, Portal. **Arrecadação de impostos atinge marca recorde de R\$ 1,7 trilhão no Brasil**. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/12/31/arrecadacao-de-impostos-atinge-marca-recorde-de-r-17-trilhao-no-brasil.htm>>. Acesso em: 30 de mar. 2015.